

И.Н. Богатая
Н.Н. Хахонова

БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Рекомендовано
ГОУ ВПО «Государственный университет управления»
в качестве **учебника**
для студентов высшего профессионального образования,
обучающихся по специальности
080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»



МОСКВА
2011

УДК 657(075.8)

ББК 65.052я73

Б73

Рецензенты:

А.Х. Шидов, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита КБГУ, д-р экон. наук, проф.,

В.П. Астахов, проф. кафедры бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета «РИНХ»

Богатая И.Н.

Б73 Бухгалтерский финансовый учет : учебник / И.Н. Богатая, Н.Н. Хахонова. — М.: КНОРУС, 2011. — 592 с.

ISBN 978-5-406-00368-8

Подготовлен в соответствии с государственным образовательным стандартом и программой по бухгалтерскому учету. Материал изложен на базе Федерального закона «О бухгалтерском учете», Плана счетов, Положений по бухгалтерскому учету и Налогового кодекса Российской Федерации. Рассмотрен действующий порядок бухгалтерского (финансового) учета в организациях различных форм собственности.

Для преподавателей и студентов вузов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», слушателей учебно-методических центров и курсов повышения квалификации, бухгалтеров, финансистов, менеджеров.

УДК 657(075.8)

ББК 65.052я73

Богатая Ирина Николаевна
Хахонова Наталья Николаевна

БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Санитарно-эпидемиологическое заключение
№ 77.99.60.953.Д.006828.04.10 от 28.04.2010 г.

Изд. № 1401. Подписано в печать 18.08.2010.

Формат 70×100/16. Гарнитура «PetersburgC». Печать офсетная.

Усл. печ. л. 48,1. Уч.-изд. л. 35,5. Тираж 2000 экз. Заказ № 3801.

ООО «КноРус».

129085, Москва, проспект Мира, 105, стр. 1.

Тел.: (495) 680-7254, 680-0671, 680-1278.

E-mail: office@knorus.ru <http://www.knorus.ru>

Отпечатано в ОАО «Можайский полиграфический комбинат».

143200, г. Можайск, ул. Мира, 93.

www.oaompk.ru, www.oaompk.ru ф. тел.: (495) 745-84-28, (49638) 20-685

ISBN 978-5-406-00368-8

© Богатая И.Н., Хахонова Н.Н., 2011

© ООО «КноРус», 2011

ПРЕДИСЛОВИЕ	9
ГЛАВА 1. УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	
1.1. Понятие, виды и оценка вложений во внеоборотные активы	11
1.2. Общие принципы учета вложений во внеоборотные активы	14
1.3. Источники финансирования вложений во внеоборотные активы	16
1.4. Учет операций по приобретению земельных участков и объектов природопользования	19
1.5. Учет строительства объектов основных средств	21
1.6. Учет затрат на строительные работы и работы по монтажу оборудования при подрядном способе	24
1.7. Определение первоначальной стоимости законченных строительством объектов	34
1.8. Учет оборудования к установке	36
1.9. Учет вложений в основное стадо сельскохозяйственных животных	39
1.10. Аналитический учет вложений во внеоборотные активы при осуществлении капитального строительства	40
1.11. Инвентаризация незавершенного строительства и раскрытие информации о вложениях во внеоборотные активы в бухгалтерской отчетности	41
1.12. Особенности раскрытия информации о вложениях во внеоборотные активы согласно МСФО	43
ГЛАВА 2. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	
2.1. Понятие и классификация основных средств	45
2.2. Оценка основных средств и порядок ее изменения	47
2.3. Документальное оформление операций по учету основных средств	52
2.4. Учет поступления основных средств	55
2.5. Порядок начисления и учета амортизации основных средств	58
2.6. Учет затрат на ремонт и восстановление основных средств	67
2.7. Учет выбытия основных средств	70
2.8. Сущность аренды и ее виды	74
2.9. Учет операций по аренде основных средств	77
2.10. Учет лизинговых операций	80
2.11. Порядок учета НДС при осуществлении хозяйственных операций с основными средствами	89
2.12. Инвентаризация основных средств	93
2.13. Раскрытие информации об основных средствах в бухгалтерской отчетности	95
2.14. Раскрытие информации об основных средствах в соответствии с требованиями МСФО	98
ГЛАВА 3. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	
3.1. Понятие и классификация нематериальных активов	101
3.2. Принципы оценки нематериальных активов	106
3.3. Документальное оформление операций по движению нематериальных активов	108

3.4. Учет поступления и выбытия нематериальных активов	112
3.5. Порядок начисления и учета амортизации нематериальных активов	118
3.6. Особенности учета деловой репутации	123
3.7. Учет затрат на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы	125
3.8. Инвентаризация нематериальных активов	130
3.9. Отражение сведений о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности	132
3.10. Раскрытие информации о нематериальных активах в соответствии с требованиями МСФО	134
ГЛАВА 4. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ	
4.1. Понятие и классификация материально-производственных запасов	138
4.2. Оценка материально-производственных запасов при их поступлении	142
4.3. Документальное оформление и контроль поступления материально-производственных запасов	143
4.4. Методы учета заготовления материалов	147
4.5. Учет приобретения материалов	149
4.6. Учет НДС по приобретенным материалам	151
4.7. Учет материалов в пути и неотфактурованных поставок	152
4.8. Документальное оформление и контроль отпуска и использования материалов в производстве	154
4.9. Порядок оценки и учета отпуска материалов в производство	157
4.10. Аналитический учет материалов в бухгалтерии	159
4.11. Учет продажи и прочего выбытия материалов	160
4.12. Особенности учета спецодежды и спецоборудования	163
4.13. Переоценка и учет резервов под снижение стоимости материально-производственных запасов	167
4.14. Инвентаризация материально-производственных запасов	169
4.15. Раскрытие информации о материально-производственных запасах в бухгалтерской отчетности	170
4.16. Раскрытие информации о материально-производственных запасах в соответствии с требованиями МСФО	171
ГЛАВА 5. УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ	
5.1. Формы и системы оплаты труда. Виды оплаты труда	174
5.2. Учет численности работников, отработанного времени и выработки	178
5.3. Синтетический и аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда	183
5.4. Премирование работников и учет начислений за выслугу лет, вознаграждения по итогам работы за год	187
5.5. Учет начислений за отпуск	189
5.6. Порядок начисления пособий по временной нетрудоспособности	202
5.7. Учет удержаний из заработной платы работников	208
5.8. Инвентаризация расчетов с персоналом и раскрытие информации о расчетах с персоналом в бухгалтерской отчетности	212
5.9. Особенности раскрытия информации о расчетах с персоналом согласно МСФО	213
ГЛАВА 6. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО	
6.1. Принципы учета затрат на производство	215
6.2. Понятие себестоимости продукции, ее состав	216

6.3. Понятие, классификация и признание расходов организации в бухгалтерском учете	218
6.4. Классификация производственных затрат	223
6.5. Калькулирование себестоимости	225
6.6. Принципы калькулирования, его объект и методы	226
6.7. Фактический и нормативный методы учета затрат и калькулирования	228
6.8. Учет прямых затрат в составе себестоимости продукции (работ, услуг)	230
6.9. Учет косвенных расходов в составе себестоимости продукции (работ, услуг)	234
6.10. Учет расходов будущих периодов	239
6.11. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости работ и услуг вспомогательных производств	240
6.12. Учет брака в производстве	243
6.13. Учет затрат на содержание объектов непроизводственной сферы	244
6.14. Методы учета затрат	247
6.15. Оценка и инвентаризация затрат в незавершенном производстве и расходов будущих периодов	255
6.16. Раскрытие информации о расходах в бухгалтерской отчетности	257
6.17. Особенности раскрытия информации о расходах согласно МСФО	258
ГЛАВА 7. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ	
7.1. Понятие готовой продукции	261
7.2. Учет поступления и оценка готовой продукции	262
7.3. Документальное оформление движения готовой продукции	267
7.4. Учет выпуска продукции (работ, услуг) по нормативной (плановой) себестоимости с использованием счета 40	269
7.5. Организация аналитического учета продукции на складе и в бухгалтерии	271
7.6. Учет отгрузки готовой продукции, работ, услуг покупателям и заказчикам ...	274
7.7. Учет товаров отгруженных	278
7.8. Учет выполненных этапов по незавершенным работам	282
7.9. Особенности инвентаризация готовой продукции	282
7.10. Раскрытие информации о готовой продукции в бухгалтерской отчетности ...	284
7.11. Учет товаров в оптовой и розничной торговле	285
7.12. Особенности инвентаризации товаров в оптовой и розничной торговле	290
7.13. Раскрытие информации о товарах и товарных операциях в бухгалтерской отчетности	291
7.14. Учет расходов на продажу	293
7.15. Раскрытие информации о коммерческих расходах в бухгалтерской отчетности	295
ГЛАВА 8. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ	
8.1. Порядок ведения и отражения в учете кассовых операций	297
8.2. Учет операций по расчетным счетам в банках	301
8.3. Особенности учета операций по валютным счетам	306
8.4. Учет денежных средств, находящихся на специальных счетах банка	310
8.5. Учет переводов в пути	314
8.6. Понятие курсовой разницы и порядок ее отражения в бухгалтерском учете	316
8.7. Инвентаризация денежных средств, денежных документов и бланков документов строгой отчетности	318

8.8. Раскрытие информации о движении денежных средств в бухгалтерской отчетности	320
8.9. Особенности раскрытия информации о движении денежных средств в соответствии с МСФО	322
ГЛАВА 9. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ	
9.1. Понятие и классификация финансовых вложений и ценных бумаг	325
9.2. Особенности оценки ценных бумаг и отражение ее изменений в учете	328
9.3. Учет финансовых вложений	333
9.4. Учет вкладов в уставные капиталы других организаций	336
9.5. Особенности учета долговых ценных бумаг	338
9.6. Учет резервов под обесценение финансовых вложений	341
9.7. Учет финансовых инвестиций в предоставленные займы	343
9.8. Учет операций по совместной деятельности	344
9.9. Учет операций по приобретению (уступке) права требования	355
9.10. Инвентаризация финансовых вложений	357
9.11. Раскрытие информации о финансовых вложениях в бухгалтерской отчетности	359
9.12. Раскрытие информации о финансовых вложениях в соответствии с требованиями МСФО	362
ГЛАВА 10. УЧЕТ РАСЧЕТОВ	
10.1. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности	366
10.2. Способы погашения дебиторской и кредиторской задолженности	371
10.3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками	375
10.4. Учет расчетов с покупателями и заказчиками	377
10.5. Учет расчетов с использованием товарных векселей	379
10.6. Учет расчетов по посредническим операциям	382
10.7. Учет расчетов при прекращении обязательств путем взаимозачета, отступного и новации	385
10.8. Порядок списания дебиторской и кредиторской задолженности	389
10.9. Учет резервов по сомнительным долгам	392
10.10. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам	393
10.11. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению	397
10.12. Учет расчетов с подотчетными лицами	402
10.13. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям	405
10.14. Учет расчетов с учредителями	408
10.15. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами	410
10.16. Учет расчетов с филиалами	413
10.17. Учет расчетов с государственными и муниципальными органами	419
10.18. Учет операций по доверительному управлению имуществом	422
10.19. Инвентаризация расчетов	427
10.20. Раскрытие информации о прочей дебиторской и кредиторской задолженности в отчетности	429
10.21. Принципы признания и оценки дебиторской и кредиторской задолженности в свете МСФО	431
ГЛАВА 11. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ	
11.1. Учет доходов и расходов	435
11.2. Учет продажи продукции (работ, услуг), связанной с обычными видами деятельности	436
11.3. Учет прочих доходов и расходов	439

11.4.	Структура финансового результата деятельности предприятия, порядок его формирования и принципы учета	445
11.5.	Доходы будущих периодов, основные виды и порядок их учета	447
11.6.	Отчет о прибылях и убытках. Раскрытие информации о прибылях и убытках	449
11.7.	Особенности раскрытия информации о доходах, прибылях и убытках согласно МСФО	453
ГЛАВА 12. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА ОРГАНИЗАЦИИ		
12.1.	Понятие учетной категории «капитал»	458
12.2.	Уставный капитал и учет его формирования	459
12.3.	Бухгалтерский учет изменения состава учредителей	464
12.4.	Учет собственных акций (долей), выкупленных обществом	469
12.5.	Особенности формирования и учета складочного капитала и паевого фонда	470
12.6.	Особенности формирования и учета уставного фонда унитарного предприятия	471
12.7.	Особенности учета уставного капитала акционерных обществ	472
12.8.	Добавочный капитал, его формирование и учет	478
12.9.	Учет формирования и использования резервного капитала	481
12.10.	Бухгалтерский учет нераспределенной прибыли	483
12.11.	Раскрытие информации о капитале в бухгалтерской отчетности	488
12.12.	Особенности раскрытия информации о капитале согласно МСФО	490
ГЛАВА 13. УЧЕТ ЗАЕМНЫХ СРЕДСТВ И ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ		
13.1.	Понятия «кредиты», «займы», «ссуды»	493
13.2.	Учет кредитов банка	495
13.3.	Учет затрат по полученным кредитам и займам	500
13.4.	Учет займов	504
13.5.	Особенности учета облигационных займов и выданных финансовых векселей	508
13.6.	Учет государственных субсидий и поступлений средств от других организаций и физических лиц	510
13.7.	Раскрытие информации о кредитах и займах в бухгалтерской отчетности	514
13.8.	Особенности раскрытия информации о кредитах и займах согласно МСФО	515
ГЛАВА 14. УЧЕТ ЦЕННОСТЕЙ И ОПЕРАЦИЙ, НЕ ПРИНАДЛЕЖАЩИХ ОРГАНИЗАЦИИ		
14.1.	Понятие забалансовых счетов	518
14.2.	Учет арендных операций	519
14.3.	Учет товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение	520
14.4.	Учет материалов, принятых в переработку	521
14.5.	Учет товаров, принятых на комиссию	522
14.6.	Учет оборудования для монтажа	524
14.7.	Учет бланков строгой отчетности	525
14.8.	Учет и сроки списания в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов	526
14.9.	Учет обеспечения обязательств, полученных и выданных	527
14.10.	Учет имущества и ценных бумаг, полученных в залог	528
14.11.	Учет износа жилого фонда и объектов внешнего благоустройства	530
14.12.	Отражение данных забалансового учета в отчетности	530

ГЛАВА 15. БУХГАЛТЕРСКАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

15.1. Состав, назначение и виды отчетности	532
15.2. Основные требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности	535
15.3. Элементы финансовой отчетности и критерии их признания	538
15.4. Порядок составления отчетности	539
15.5. Порядок представления отчетности	541
15.6. Бухгалтерский баланс: понятие, виды	543
15.7. Содержание отчета о прибылях и убытках	547
15.8. Содержание пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках	548
15.9. Отчет об изменениях капитала	549
15.10. Отчет о движении денежных средств	551
15.11. Приложения к бухгалтерскому балансу	553
15.12. Пояснительная записка	554
15.13. События после отчетной даты	556
15.14. Условные факты хозяйственной деятельности	559
15.15. Раскрытие информации об изменении оценочных значений	561
15.16. Раскрытие в отчетности информации об операциях со связанными сторонами	562
15.17. Отчетность по сегментам	564
15.18. Публичная бухгалтерская отчетность	567
15.19. Сводная (консолидированная) бухгалтерская отчетность	568
ЛИТЕРАТУРА	572
ПРИЛОЖЕНИЯ	574

ПРЕДИСЛОВИЕ

Учет имеет своей целью победу над временем. Он, возвращая нас к прошлому, позволяет заглядывать в будущее.

Г. Эмерсон

Этот учебник ориентирован на тех, кто избрал нелегкую, увлекательную профессию бухгалтера. Новое тысячелетие стало эпохой перемен. Реформирование учета в России совпало с пересмотром основных параметров, заложенных в концепции моделей учета, применяемых в странах с рыночной экономикой. Учет как наука долгое время развивался в отрыве от проблем экономики. Сегодня учет широко применяется в практике управления организациями. Ведущий эксперт по корпоративному управлению Луис Ловерстайн рассматривает финансовый учет как «важнейший инструмент корпоративного управления. Он в ярчайшем свете являет взорам самую объективную, подробную и рельефную картину управленческой деятельности. Без него ни финансовая пресса, ни акционеры, ни рынки не могли бы наблюдать и изучать эту деятельность, разве что строя догадки на основании разрозненных данных или внутренней информации неопределенного качества и достоверности» [45].

Профессор Я.В. Соколов совершенно справедливо отмечает: «Занимаясь теорией бухгалтерского учета, мы должны представлять его как развивающуюся идею совершенствования процесса управления хозяйственной деятельностью. Но чтобы лучше управлять, надо совершенствовать и сам инструмент управления» [35]. Процесс эволюции бухгалтерского учета связан с появлением новых видов учета, которые ведутся в рамках учетно-аналитической системы коммерческой организации. Современному бухгалтеру необходимо обладать знаниями не только в области бухгалтерского финансового учета, но и в области налогового учета, управленческого учета.

До сих пор отдельные руководители рассматривают бухгалтерский учет лишь как набор методов, позволяющих уклоняться от уплаты налогов, и не придают значения его роли в управлении. В такой ситуации бухгалтер «не видит ничего в своем труде, кроме раз усвоенного механизма; с годами он теряет способность задаваться какими то ни было вопросами по своей профессии; мало-помалу он сам обращается в пишущую машину» [6]. Зачастую руководители страдают отсутствием необходимых знаний в области бухгалтерского учета. По отношению к бухгалтерскому учету принцип «черного ящика» не срабатывает. Если для пользования электричеством нам не надо обладать знаниями в области физики, то руководителю необходимо понимать, на базе каких принципов сформирована информация, используемая им при принятии управленческих решений.

В данном учебнике освещен действующий порядок ведения бухгалтерского (финансового) учета в организациях различных форм собственности. Теория — это важнейший элемент данного учебника.

В то же время учебник имеет непосредственно практическую направленность и ориентирован на практикующих бухгалтеров и аудиторов, слушателей системы подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров и аудиторов, финансистов, менеджеров, преподавателей и студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям.

Авторы выражают глубокую признательность рецензентам и всем специалистам, оказавшим помощь на разных этапах создания данного учебника.

Авторы надеются, что данный учебник поможет студентам освоить курс «Бухгалтерский (финансовый) учет», а профессионалам поможет в решении проблем, возникающих в их практической деятельности. При всех трудностях и сложностях следует помнить совет Томаса Монсона: «Главное в жизни – не поднестись выше других, а подняться выше себя».

Главы: 1, 5, 6, 7, 8, 9, 11, 12 подготовлены проф. И.Н. Богатой.

Главы: 2, 3, 4, 10, 11, 13, 15 подготовлены проф. Н.Н. Хахоновой.

ГЛАВА 1

УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

1.1. ПОНЯТИЕ, ВИДЫ И ОЦЕНКА ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

В бухгалтерском учете оценка активов начинается с их классификации. Для целей финансовой отчетности активы подразделяются на внеоборотные и оборотные, или текущие.

Бухгалтерский учет вложений во внеоборотные активы ведется в соответствии со следующими основными нормативными актами:

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008). Утверждено приказом Минфина России от 24 октября 2008 г. № 116н;

- Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (письмо Минфина России от 30 декабря 1993 г. № 160);

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.

Вложения во внеоборотные активы представляют собой долгосрочные инвестиции. **Долгосрочные инвестиции** — это затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи, за исключением долгосрочных финансовых вложений в государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других предприятий.

Понятие «долгосрочные инвестиции» охватывает капитальные вложения (затраты на воспроизводство основных средств), затраты, связанные с приобретением земельных участков и объектов природопользования, и затраты по приобретению и созданию нематериальных активов.

Признаками долгосрочных инвестиций являются:

- создание или приобретение объектов, которые имеют полезный срок работы более одного года;
- создание или приобретение объектов, предназначенных не для продажи;
- строительство или приобретение объектов, предназначенных для лизинга, сдачи в аренду;
- приобретение объектов в рамках девелоперской деятельности.

Понятие «капитальные вложения» используют в узком значении этого слова (затраты на воспроизводство основных средств) и в широком смысле слова — инвестиции в любые виды внеоборотных активов.

К капитальным вложениям относятся затраты, связанные с поступлением активов, в последующем принимаемых к бухгалтерскому учету в качестве основных средств и нематериальных активов.

В бухгалтерском учете и отчетности капитальные вложения отражают по технологической структуре капитальных затрат; направлениям воспроиз-

водства основных средств и нематериальных активов; назначению приобретаемых или создаваемых объектов, инвестированию средств; способу производства строительно-монтажных работ; источникам финансирования капитальных затрат.

Состав капитальных вложений формируется как совокупность капитальных затрат:

- на проектно-изыскательские работы и техническую документацию;
- строительные работы;
- реконструкцию, модернизацию и другие улучшения основных средств;
- буровые работы;
- монтажные работы;
- приобретение отдельных долгосрочных объектов (основных средств и нематериальных активов);
- формирование основного стада;
- приобретение земельных участков;
- приобретение объектов природопользования;
- приобретение внеоборотных активов по договору дарения и другим безвозмездным основаниям;
- получение внеоборотных активов в качестве вклада в уставный (складочный) капитал.

Капитальные вложения по своей технологической структуре слагаются из стоимости следующих видов работ и затрат:

- строительных работ;
- работ по монтажу оборудования;
- затрат на оборудование (требующее и не требующее монтажа), предусмотренное в сметах на строительство;
- инструмент и инвентарь, включаемые в сметы на строительство;
- машины и оборудование, не входящие в сметы на строительство;
- прочие капитальные работы и затраты.

Перечень строительных работ и их состав регламентируется строительными нормами и нормативами. *К строительным работам* относят работы по возведению, расширению и реконструкции зданий и сооружений, по монтажу строительных конструкций; электромонтажные, сантехнические, отделочные и другие работы, связанные со строительством (расширением и реконструкцией) зданий и сооружений; по устройству оснований, фундаментов, опорных конструкций под оборудование.

К монтажным относят работы по сборке и установке на фундамент технологического, подъемно-транспортного, энергетического и прочего оборудования, эксплуатация которого возможна после выполнения данного вида работ. Содержание и перечень работ по монтажу оборудования определяются инструкциями по его сборке или техническим описанием монтажных работ.

Затраты по приобретению оборудования, инструмента, инвентаря включают в себя фактическую стоимость приобретенного технологического, энергетического и другого оборудования, транспортных средств, технологически связанных с торговым или производственным процессом.

Согласно Положению по учету долгосрочных инвестиций, этот перечень дополнен еще одним элементом — затратами, не увеличивающими стоимость основных средств, а оборудование разделено на следующие подгруппы:

- сданное в монтаж;
- не требующее монтажа;
- требующее монтажа, но предназначенное для постоянного запаса.

Такая детализация более удобна для определения объемов финансирования на очередной год — объемы финансирования не должны совпадать с объемами выполненных строительно-монтажных работ, стоимостью установленного оборудования и прочими затратами, так как необходимы материально-производственные запасы для обеспечения строительного производства в ближайшие периоды.

К прочим капитальным работам и услугам относят проектно-изыскательские работы, затраты на технический надзор за ходом выполнения работ, другие работы, предусмотренные сметой на строительство.

Воспроизводственная структура капитальных вложений включает в себя понятия:

- новое строительство;
- расширение;
- реконструкция;
- техническое перевооружение.

Под новым строительством понимается строительство комплекса объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения вновь создаваемых предприятий, зданий и сооружений, а также филиалов и отдельных производств, которые после ввода в эксплуатацию будут находиться на самостоятельном балансе. Новое строительство осуществляется на новых площадках в целях создания новой производственной мощности. К новому строительству относится также строительство на новой площадке предприятия такой же или большей мощности (производительности, пропускной способности, вместимости здания или сооружения) взамен ликвидируемого предприятия, дальнейшая эксплуатация которого по техническим и экономическим условиям признана нецелесообразной, а также в связи с необходимостью, вызываемой производственно-технологическими или санитарно-техническими требованиями.

Под расширением действующих предприятий понимается строительство дополнительных производств на действующем предприятии (сооружении), а также строительство новых и расширение существующих отдельных цехов и объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения на территории действующих предприятий или примыкающих к ним площадках в целях создания дополнительных или новых производственных мощностей. К расширению действующих предприятий относится также строительство филиалов и производств, входящих в их состав, которые после ввода в эксплуатацию не будут находиться на самостоятельном балансе.

Реконструкция действующих предприятий рассматривается как переустройство существующих цехов и объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения, как правило, без расширения имеющихся зданий и сооружений основного назначения, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономического уровня и осуществляемое по ком-

плексному проекту на реконструкцию предприятия в целом в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции в основном без увеличения численности работающих при одновременном улучшении условий их труда и охраны окружающей среды.

Под техническим перевооружением действующих предприятий понимается комплекс мероприятий по повышению технико-экономического уровня отдельных производств, цехов и участков на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным, а также по совершенствованию общезаводского хозяйства и вспомогательных служб. К частичной перестройке относится усиление несущих конструкций, замена перекрытий, изменение планировки существующих зданий и сооружений и другие мероприятия.

Поддержание мощности действующего предприятия включает в себя мероприятия, связанные с постоянным возобновлением выбывающих в процессе производственной деятельности основных фондов.

По назначению приобретаемых объектов капитальные вложения подразделяют на затраты по строительству и приобретению объектов производственного назначения и приобретению объектов непроизводственной сферы. К объектам непроизводственной сферы относят основные средства, эксплуатируемые в учреждениях социального обеспечения, культуры и спорта.

По отраслям инвестирования различают капитальные вложения в промышленность, сельское хозяйство, торговлю, общественное питание и другие отрасли. Данная классификация актуальна для многоотраслевых, многопрофильных организаций.

По способам производства строительно-монтажных работ капитальные вложения делят на выполняемые подрядным, хозяйственным, комбинированным способами, а также осуществление строительных работ девелоперами.

По источникам финансирования выделяют капитальные вложения, осуществляемые за счет собственных и приравненных к ним средств, капитальные вложения, осуществляемые за счет заемных средств.

1.2. ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ УЧЕТА ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

Бухгалтерский учет вложений во внеоборотные активы ведется для получения документально обоснованной информации обо всех произведенных расходах на создание (приобретение) основных средств, нематериальных активов и затрат, связанных с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ. Цели учета вложений во внеоборотные активы представлены на рис. 1.1.

Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам:

- 1) в целом по строительству и по отдельным объектам (зданию, сооружению и др.), входящим в него;
- 2) по приобретаемым отдельным объектам основных средств, земельным участкам, объектам природопользования и нематериальным активам.

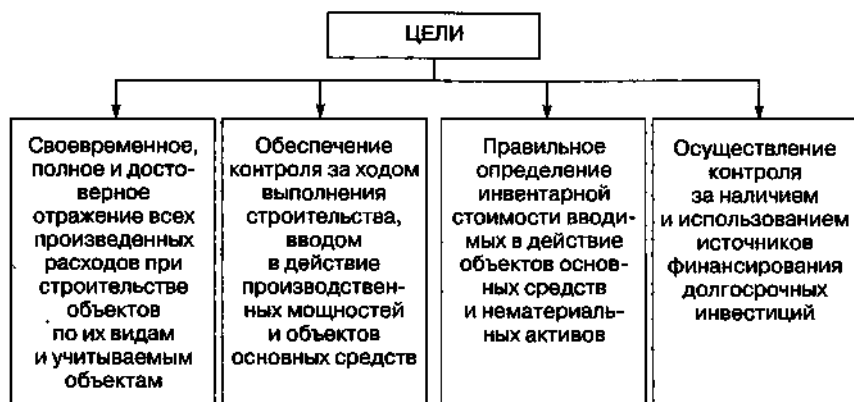


Рис. 1.1. Цели учета вложений во внеоборотные активы

При строительстве объектов застройщик ведет учет затрат нарастающим итогом с начала строительства, в разрезе отчетных периодов до ввода объектов в действие или полного производства соответствующих работ и затрат.

Наряду с учетом затрат по фактической стоимости застройщик независимо от способа производства строительных работ ведет учет произведенных капитальных вложений по договорной стоимости.

При организации учета затрат по строительству объектов застройщику необходимо предусматривать получение информации о воспроизводственной и технологической структуре затрат, способе производства строительных работ, а также предназначении строящихся объектов и иных приобретений.

При организации учета вложений во внеоборотные активы следует соблюдать следующие принципы:

- 1) полнота отражения вложений в учете всех хозяйственных операций, связанных с вложениями во внеоборотные активы, и документальное их подтверждение;
- 2) сделки, связанные с вложениями во внеоборотные активы, должны быть оформлены договором, заключенным в соответствии с требованиями гражданского законодательства;
- 3) вложения во внеоборотные активы должны учитываться обособленно от текущих затрат предприятия.

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Данный счет предназначен для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, земельных участков и объектов природопользования, нематериальных активов, а также о затратах организации по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота. К этому счету для учета затрат на долгосрочные инвестиции открываются субсчета, предусмотренные Планом счетов.

По дебету счета 08 отражают суммы фактических затрат на приобретение внеоборотных активов, их строительство (создание), включаемые в первоначальную стоимость.

Сформированную первоначальную стоимость объектов внеоборотных активов списывают с кредита счета 08 в дебет счетов 01, 03, 04, при этом делается запись:

Д 01, 03, 04 — К 08 — отражена постановка на учет объекта внеоборотных активов по первоначальной стоимости.

1.3. ИСТОЧНИКИ ФИНАНСИРОВАНИЯ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

Финансирование вложений во внеоборотные активы может осуществляться за счет собственных средств, приравненных к ним источников и заемных средств.

К собственным средствам относятся:

- амортизационные отчисления;
- часть чистой прибыли;
- прочие доходы (суммы страховых возмещений, получаемые организациями в покрытие потерь и убытков от страховых случаев, связанных с внеоборотными активами);
- бюджетные ассигнования, получаемые на безвозвратной основе;
- средства дольщиков, получаемые на безвозвратной основе (приравниваются к собственным средствам).

К заемным средствам относятся займы и кредиты банков.

Возврат привлеченных средств производится за счет собственных и приравненных к ним средств организации в установленные договорами сроки.

Финансирование объектов капитального строительства может осуществляться несколькими участниками-инвесторами в порядке долевого участия.

Организации-застройщики, согласно договорам на строительство объектов, ежегодно определяют источники финансирования по видам и размерам. Финансирование капитального строительства осуществляется с расчетного или валютного счетов, а также со специальных счетов, открытых для финансирования капитального строительства. Порядок учета источников финансирования зависит от их вида.

Основным источником собственных средств финансирования капитальных вложений является накопление амортизации основных средств и нематериальных активов. Именно эти отчисления, включенные в состав себестоимости продукции, работ, услуг и обеспеченные денежными средствами из выручки от реализации, используются на финансирование капитальных вложений в первую очередь. За счет этого источника может быть профинансировано только простое воспроизводство, т.е. приобретение новых основных средств взамен выбывающих старых. Расширенное воспроизводство, т.е. приобретение основных средств для новых видов деятельности или для ее осуществления в больших масштабах, за счет амортизации имеющихся активов невозможно, а точнее, возможно только в ущерб восстановлению основного парка, за счет роста его изношенности и устаревания.

Начисленные амортизационные отчисления по основным средствам являются одним из источников финансирования вложений во внеоборотные активы, учет наличия и использования этого вида источника финансирования не от-

ражается непосредственно на счетах бухгалтерского учета. Счет 02 «Амортизация основных средств» отражается в балансе в группе внеоборотных активов. Затраты на производство, включающие в себя и амортизационные отчисления, возмещаются выручкой от продажи продукции, работ, услуг или авансом под выполненные работы. Поступление денежных средств от продажи продукции работ, услуг, авансов под поставку продукции подразумевает поступление и суммы амортизации основных производственных средств. Размеры данного источника определяются расчетным путем. Аналитический учет амортизационных отчислений рекомендуется вести нарастающим итогом в специальной ведомости.

Другим источником финансирования вложений во внеоборотные активы является прибыль. Этот источник финансирования отражают в бухгалтерском учете по кредиту счетов 99 «Прибыли и убытки» или 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Система учета источников финансирования капитальных вложений должна состоять из следующей последовательности шагов.

Во-первых, должна формироваться система контроля объемов и целевого характера использования адресных источников — средств кредитов банков, целевого финансирования и др.

Во-вторых, внесистемно, т.е. без проводок по счетам 02 и 05, ведется учет амортизации, накопленной и использованной в течение отчетного периода на финансирование капитальных вложений. Если данные этого внесистемного учета свидетельствуют об исчерпании накопленной за период амортизации как источника, финансирование капитальных вложений начинает осуществляться за счет чистой прибыли организации.

В-третьих, ведется учет использования на финансирование капитальных вложений чистой прибыли организации. Для этого каждая проводка по дебету счета 08 должна сопровождаться уменьшением на ту же сумму остатка, образованного на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» источника финансирования. Если размера чистой прибыли также недостаточно, то на соответствующем субсчете счета 84 образуется дебетовое сальдо, размер которого свидетельствует о масштабах иммобилизации средств. Для восстановления нормального финансового состояния организации это дебетовое сальдо должно быть погашено прибылью следующего года — в противном случае организация будет испытывать хронический недостаток оборотных средств и получит неудовлетворительный платежный баланс. Речь идет не о балансовой прибыли, а о прибыли, которая остается у организации после уплаты налогов и использования на иные цели, т.е. о свободном остатке нераспределенной прибыли (для организаций, ведущих бесфондовый метод расходования прибыли) либо о неиспользованном остатке фонда накопления (для организаций, распределяющих прибыль по фондам).

Когда амортизация использована целиком, организация может финансировать капитальные вложения только за счет своей чистой прибыли.

По мере осуществления капитальных вложений производятся следующие проводки:

Д 08 — К 60, 23 и др. — отражены капитальные вложения в строительство или приобретение объектов основных средств;

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Инвестиционный фонд образованный» — К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Инвестиционный фонд использованный» — отражено использование инвестиционных средств (на сумму превышения размера капитальных вложений над суммой накопленной амортизации).

Вместо последней проводки использование прибыли на финансирование капитальных вложений может учитываться внесистемно — в накопительных ведомостях, таблицах и т.п.

Порядок учета источников финансирования зависит от организационной формы капитального строительства, из которых можно выделить следующие:

- инвестор — заказчик — организация, специализирующаяся на реализации инвестиционных проектов;
- инвестор — организация — заказчик;
- организация — инвестор — застройщик (табл. 1.1).

Таблица 1.1

**Финансирование капитального строительства
у инвестора, заказчика и застройщика**

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Учет у инвестора</i>		
Получены бюджетные средства	51, 52, 55	86
Перечислены денежные средства заказчику для организации работ по капитальному строительству	76	51, 52, 55
Отражается ввод объекта в размере его инвентарной стоимости (за минусом НДС)	08	76
Отражена сумма НДС по принятому объекту	19	76
Отражен ввод объекта в размере его инвентарной стоимости в состав основных средств	01	08
Отражен налоговый вычет по НДС	68	19
Закрытие обязательств по бюджетным средствам в размере инвентарной стоимости введенных объектов основных средств	86	98
<i>Учет у заказчика</i>		
Получено финансирование от инвестора	51, 52, 55	86
Отражены затраты по строительству	08	51, 52, 60, 76
Списываются затраты по окончании строительства за счет источников финансирования	86	08
Отражена выручка (доход) заказчика в размере разницы между сметным размером (лимитом) средств на его содержание и фактическими расходами по содержанию и суммой экономии по смете, если это предусмотрено договором на капитальное строительство с инвестором	86	90
Начислен НДС	90	68
Отражена прибыль по инвестиционной деятельности	90	99

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Учет у застройщика</i>		
Отражены заемные средства, полученные для финансирования капитального строительства	51, 52	66, 67
Начислены проценты по кредитам и займам в пределах срока строительства объектов	08	66, 67
Отражены денежные средства, полученные для финансирования капитального строительства по договору простого товарищества (совместной деятельности)	51, 52	80
Отражено безвозвратное бюджетное финансирование, полученное для финансирования капитального строительства	51, 52	86
Отражены страховые возмещения, полученные от страховых организаций на покрытие потерь и убытков по договорам на страхование имущества	51, 52	76
Отражены затраты по строительству (без НДС)	08, 51	60
Отражен ввод объектов в эксплуатацию и зачисление их в размере инвентарной стоимости в состав основных средств	01	08

1.4. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ПРИОБРЕТЕНИЮ ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ И ОБЪЕКТОВ ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЯ

Стоимость земельных участков и объектов природопользования, приобретенных предприятиями в собственность, отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов после их принятия к учету.

Учет осуществляется на следующих субсчетах:

- 1 «Приобретение земельных участков»;
- 2 «Приобретение организацией объектов природопользования».

Инвентарная стоимость земельных участков и объектов природопользования включает расходы по их приобретению, учитывая затраты по улучшению их качественного состояния, комиссионные вознаграждения и другие платежи.

Затраты по строительству на приобретенных земельных участках различных сооружений должны учитываться отдельно от стоимости этих участков, и по завершении работ по строительству сооружений определяется их стоимость при зачислении сооружений как отдельных объектов в состав основных средств.

Здания, сооружения и другие объекты основных средств, приобретенные отдельно от строительства объектов, а также земельные участки, объекты природопользования зачисляются в размере инвентарной стоимости в состав основных средств по поступлении их на предприятие и окончании работ по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, на основании акта приема-передачи основных средств.

Следует отметить особенности учета земельных угодий в сельском хозяйстве. Земля является главным видом основных средств в сельском хозяйстве. Учет земельных угодий строится в зависимости от того, имеют ли они денежную

оценку (приобретены сельскохозяйственной организацией за плату) или не имеют денежной оценки (закрепленные за хозяйством собственные земли).

Стоимость земельных участков, приобретенных за плату, отражается бухгалтерскими записями:

Д 08-1 «Приобретение земельных участков» — К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Д 01 «Основные средства» — К 08-1 «Приобретение земельных участков».

Таким образом, корреспонденция счетов по приобретению земельных участков не отличается от корреспонденции по приобретению других объектов основных средств.

Документом, на основании которого приходятся купленные земельные участки, является акт на оприходование земельных угодий (ф. № 111-АПК).

В связи с тем что плодородие земельных участков с течением времени не должно ухудшаться, амортизация по земельным угодьям не начисляется (табл. 1.2).

Таблица 1.2

Варианты первоначальной оценки земельных участков в зависимости от способа их поступления на предприятие

Способ поступления земельного участка на предприятие	Определение стоимости (оценка)	Источник информации
Приобретение за плату у других организаций и лиц	Исходя из фактически произведенных затрат по приобретению и доведению до состояния, в котором земельные участки пригодны к использованию в запланированных целях	Договоры, подтверждающие передачу прав собственности, факт ее отчуждения и гарантии оплаты
Безвозмездное получение	Исходя из рыночных цен или экспертным путем с привлечением профессионального оценщика	Договоры, подтверждающие передачу прав собственности, факт ее отчуждения
Вклад в уставный капитал	По договоренности сторон, возможно с привлечением оценщика*	Учредительный договор, документы, подтверждающие собственность и факт ее отчуждения
Отражение в бухгалтерской отчетности	По первоначальной стоимости	Записи в регистрах бухгалтерского учета
Приобретение земельных участков по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами	Исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей)	Договор мены

* Для ОАО обязательно привлечение независимого оценщика.

1.5. УЧЕТ СТРОИТЕЛЬСТВА ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Субъекты инвестиционно-строительной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений, определены в ст. 4 Федерального закона от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» (далее — Закон об инвестиционной деятельности). К ним отнесены: инвесторы, заказчики, подрядчики, пользователи объектов капитальных вложений.

Инвесторы — это юридические или физические лица, осуществляющие капитальные вложения с использованием собственных и (или) заемных средств в соответствии с законодательством Российской Федерации. Инвесторы — это также физические и юридические лица, создаваемые на основе договора о совместной деятельности и не имеющие статуса юридического лица, объединения юридических лиц, государственные организации, органы местного самоуправления, а также иностранные субъекты предпринимательской деятельности.

Заказчики — это уполномоченные на то инвесторами физические и юридические лица, которые осуществляют реализацию инвестиционных проектов.

Подрядчики — это физические и юридические лица, которые выполняют работы по договору подряда и (или) государственному контракту, заключаемым с заказчиками в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации (ГК РФ).

Застройщик — это любое физическое или юридическое лицо, включая органы государственной исполнительной власти и местного самоуправления, или группа лиц, действующих совместно, которые приобретают, строят или реконструируют недвижимое имущество с целью создания кондоминиума (комплекса недвижимого имущества) и передачи прав собственности на помещения в нем различным домовладельцам.

Пользователями объектов капитальных вложений являются государственные органы, органы местного самоуправления, иностранные государства, международные объединения, физические и юридические лица, в том числе иностранные, для которых создаются указанные объекты.

Следует отметить, что в нормативных актах по бухгалтерскому учету также дается трактовка терминов «инвестор», «застройщик», «подрядчик».

Организация строительства объектов, контроль за его ходом и ведение бухгалтерского учета производимых при этом затрат осуществляются застройщиками.

Расходы по содержанию застройщиков производятся за счет средств, предназначенных на финансирование капитального строительства, и включаются в инвентарную стоимость вводимых в эксплуатацию объектов.

По способу производства строительных работ выделяют: подрядный способ, хозяйственный способ, осуществление строительных работ девелопером.

При подрядном способе строительно-монтажные работы выполняют специализированные подрядные строительно-монтажные организации. Генподрядные организации осуществляют общестроительные работы, отвечают перед заказчиками за ход строительства и ввод объекта в действие. Субподрядные организации выполняют отдельные и специализированные виды строительно-монтажных работ для генподрядчика. Взаимоотношения между заказчиками

и генподрядчиком регулируются на основе генеральных договоров, а взаимоотношения генподрядных организаций с субподрядчиками — на основе договоров субподряда. Расчеты между заказчиками и строительными организациями производятся по договорным ценам за готовую продукцию, пусковой комплекс или объект.

При хозяйственном способе строительно-монтажные работы производятся собственными силами организации.

При осуществлении строительных работ девелопером последний выполняет функции заказчика, застройщика, финансовой компании и несет обязательства перед клиентами, сдавая им продукцию «под ключ» с учетом индивидуальных требований. Затраты в этом случае учитываются по каждому объекту нарастающим итогом.

Следует различать следующие способы организации бухгалтерского учета капитальных вложений.

Заказчик осуществляет строительство и приобретение основных средств для применения в собственном хозяйстве подрядным и хозяйственным способом. Для учета затрат используется счет 08, после ввода объектов основных средств в эксплуатацию производится запись: Д 01 — К 08.

При создании основных средств в организации хозяйственным способом они приходятся на баланс по фактическим затратам на их изготовление, включающим не только прямые, но и косвенные расходы (например, общехозяйственные расходы, общепроизводственные расходы и т.п.). Создание основных средств возможно как собственными силами, так и путем привлечения сторонних организаций.

При выполнении строительных работ подрядным способом застройщик по отношению к подрядной строительной организации выступает в роли заказчика.

Выделяют следующие основные принципы учета затрат на строительное производство при хозяйственном способе:

1) объектом учета считается отдельно стоящее здание или сооружение, на строительство, расширение или реконструкцию которого составлена отдельная смета;

2) строительная продукция закреплена территориально, имеет более крупные размеры и продолжительные сроки строительства и эксплуатации по сравнению с промышленной продукцией;

3) большинство материальных ценностей является материалами открытого хранения, хранящимися на строительных площадках и отпускаемыми на рабочие места на протяжении отчетного периода без счета, взвешивания или объема;

4) дополнительная заработная плата учитывается в составе накладных расходов.

Прямые затраты строительного производства учитываются на счете 08 в разрезе калькуляционных объектов, видов работ, затрат и статей расходов от начала строительства до момента сдачи объекта в эксплуатацию.

Основанием для выполнения записей в бухгалтерских регистрах являются следующие документы:

- акт, подтверждающий создание основных средств в организации;

■ акт приемки основных средств, подтверждающий их принятие к учету в самой организации;

■ документы, подтверждающие размер затрат, произведенных при создании основных средств.

На счетах бухгалтерского учета выполняются следующие записи:

Д 08 — К 02, 10, 70, 69 и др. — отражены капитальные вложения в строительство, закладку многолетних насаждений, изготовление основных средств, осуществляемое хозяйственным способом;

Д 01 — К 08 — приняты к учету основные средства.

Заказчик осуществляет строительство и приобретение основных средств для сдачи в аренду, лизинг и прокат подрядным и хозяйственным способом. Для учета затрат используется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» с субсчетами: 08-8 «Капитальные вложения, произведенные подрядным способом», 08-9 «Капитальные вложения, произведенные хозяйственным способом». Ввод объектов в эксплуатацию отражается проводкой: Д 03 — К 08.

Застройщик-девелопер (организация, сдающая заказчикам объекты «под ключ») выступает посредником между подрядчиком и заказчиками при строительстве квартир, офисных помещений, гаражей и т.д. Он заключает общий договор с подрядчиком и индивидуальные договоры с заказчиками.

Учет незавершенного строительства. До окончания работ по строительству объектов затраты по их возведению, учтенные на счете 08, составляют незавершенное строительство. В бухгалтерском учете затраты по строительству объектов группируются по технологической структуре расходов, определяемой сметной документацией.

Учет затрат на строительные работы и работы по монтажу оборудования. Порядок учета затрат по данным работам зависит от способа их производства — подрядного или хозяйственного.

При подрядном способе производства, выполненные и оформленные в установленном порядке строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются у застройщика-заказчика на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций.

При выявлении завышения стоимости строительных и монтажных работ по оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций заказчик уменьшает на сумму завышения принятые от них затраты с соответствующим возмещением, за счет полученных подрядчиками сумм, использованных источников финансирования или уменьшения задолженности по принятому к оплате счету от подрядной организации за выполненные работы.

При хозяйственном способе производства указанных работ учет затрат ведется застройщиком также на счете 08 и осуществляется в соответствии с порядком, установленным Типовыми методическими рекомендациями по планированию и учету себестоимости строительных работ. При этом на счете 08 отражаются фактически произведенные застройщиком затраты.

1.6. УЧЕТ ЗАТРАТ НА СТРОИТЕЛЬНЫЕ РАБОТЫ И РАБОТЫ ПО МОНТАЖУ ОБОРУДОВАНИЯ ПРИ ПОДРЯДНОМ СПОСОБЕ

Согласно ст. 740 ГК РФ, по договору строительного подряда подрядчик обязуется в установленный договором срок построить по заданию заказчика определенный объект либо выполнить иные строительные работы. Заказчик должен создать подрядчику необходимые условия для их выполнения, принять результат этих работ и уилатить обусловленную цену.

Если иное не предусмотрено договором, то подрядчик вправе самостоятельно определять способы выполнения задания заказчика. Он может выполнить предусмотренную в договоре работу своими силами либо привлечь для этих целей субподрядчиков. В этом случае строительная организация выступает перед заказчиком в роли генерального подрядчика и несет перед ним ответственность не только за результаты работы, выполненной собственными силами, но и за деятельность субподрядных организаций. Генеральный подрядчик самостоятельно принимает выполненные работы от субподрядчиков и сдает их заказчику.

Подрядчик обязан вести строительство и связанные с ним работы в соответствии с технической документацией, которая определяет объем, содержание работ, другие требования, а также сметой, определяющей стоимость работ.

Если договор подряда не предусматривает, что обеспечение строительства в целом или в определенной части осуществляет заказчик, то снабжение строительства необходимыми материалами организует подрядчик.

Выполненные подрядчиком работы оплачиваются заказчиком в размере, предусмотренном сметой, а также в сроки и в порядке, которые установлены договором строительного подряда.

Заказчик, получивший сообщение подрядчика о готовности к сдаче результата выполненных работ по договору, обязан приступить к его приемке. Сдача объекта подрядчиком и приемка его заказчиком оформляются актом, подписанным обеими сторонами. Заказчик вправе отказаться от приемки объекта при обнаружении недостатков, которые исключают возможность использования объекта в предусмотренных договором целях, а также в случае невозможности их устранения подрядчиком или заказчиком.

ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» устанавливает особенности порядка формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о доходах, расходах и финансовых результатах организациями (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений), являющимися юридическими лицами по законодательству Российской Федерации и выступающими в качестве подрядчиков либо в качестве субподрядчиков в договорах строительного подряда, длительность выполнения которых составляет более одного отчетного года (долгосрочный характер) или сроки начала и окончания которых приходятся на разные отчетные годы.

Бухгалтерский учет доходов, расходов и финансовых результатов у подрядчиков и субподрядчиков ведется отдельно по каждому исполняемому договору.

Если одним договором предусмотрено строительство комплекса объектов для одного или нескольких заказчиков по единому проекту, для целей бухгалтерского учета строительство каждого объекта должно рассматриваться как отдельный договор при соблюдении одновременно следующих условий:

- 1) на строительство каждого объекта имеется техническая документация;

2) по каждому объекту могут быть достоверно определены доходы и расходы.

Два и более договоров, заключенных организацией с одним или несколькими заказчиками, должны рассматриваться для целей бухгалтерского учета как один договор при соблюдении одновременно следующих условий:

1) в силу взаимосвязи отдельные договоры фактически относятся к единому проекту с нормой прибыли, определенной в целом по договорам;

2) договоры исполняются одновременно или последовательно (непрерывно следуя один за другим).

Если при исполнении договора в техническую документацию вносится дополнительный объект строительства (дополнительные работы), для целей бухгалтерского учета строительство дополнительного объекта (выполнение дополнительных работ) должно рассматриваться как отдельный договор при соблюдении хотя бы одного из следующих условий:

1) дополнительный объект (дополнительные работы) по конструкционным, технологическим или функциональным характеристикам существенно отличается от объектов, предусмотренных договором;

2) цена строительства дополнительного объекта (дополнительных работ) определена на основе согласованной сторонами дополнительной сметы.

Расчеты между застройщиком и подрядчиком могут осуществляться в двух формах:

1) в форме авансов (промежуточных платежей) за выполненные подрядчиком работы на конструктивных элементах или этапах;

2) после завершения всех работ на объекте строительства.

Второй способ встречается редко, так как в этом случае подрядчик должен иметь значительные оборотные средства, которые позволяют ему вести строительство без привлечения дополнительного финансирования.

Когда расчеты производятся в форме промежуточных платежей, все полученные денежные средства следует рассматривать как авансы, которые заказчик уплачивает по мере выполнения работ. При сдаче заказчику объекта строительства сумма авансов в значительной мере покрывает выполненный подрядчиком объем работ.

Доходы по договору строительного подряда признаются подрядной организацией доходами от обычных видов деятельности в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденным приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н.

Величина выручки по договору строительного подряда определяется исходя из стоимости работ по определенной в договоре цене, корректируемой в случаях и на условиях, предусмотренных договором:

1) в связи с возникающими в ходе исполнения договора согласованными сторонами изменениями стоимости работ по договору (отклонениями), которые обуславливаются либо использованием более качественных и дорогостоящих строительных материалов и конструкций, а также выполнением работ, более сложных по сравнению с предусмотренными в технической документации, или работ, не предусмотренных в технической документации (увеличение выручки по договору), либо неисполнением каких-либо работ, предусмотренных в технической документации;

2) в связи указанным в договоре требованиями, с предъявляемыми организацией к заказчикам и иным лицам: о возмещении затрат, не учтенных в смете, которые организация была вынуждена понести в связи с действиями (бездействием) указанных лиц; о возмещении разумных расходов, понесенных в связи с установлением и устранением дефектов в технической документации, предоставленной заказчиком или проектной организацией (например, в связи с обнаружением в ходе строительства подпочвенных вод), в связи с задержкой или остановкой работы из-за неоказания заказчиком организации содействия, предусмотренного условиями договора (например, по передаче организации в пользование необходимых для выполнения работ зданий и сооружений, обеспечению временной подводки сетей энергоснабжения, водопровода) и т.д.;

3) в связи с суммами (поощрительными платежами), выплачиваемыми организацией дополнительно сверх сметы по условиям договора, например за сокращение сроков строительства и др.

Выручка по договору строительного подряда корректируется на суммы отклонений, претензий и поощрительных платежей, если существует уверенность, что такие суммы будут признаны заказчиками или иными лицами, указанными в договоре, которым они предъявлены, и сумма их может быть достоверно определена.

Расходы по договору признаются организацией расходами по обычным видам деятельности в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденным приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н.

Расходами по договору строительного подряда являются понесенные организацией за период с начала исполнения договора до его завершения:

1) расходы, связанные непосредственно с исполнением договора (прямые расходы по договору);

2) часть общих расходов организации на исполнение договоров, приходящаяся на данный договор (косвенные расходы по договору);

3) расходы, не относящиеся к строительной деятельности организации, но возмещаемые заказчиком по условиям договора (прочие расходы по договору).

В состав прямых расходов по договору помимо фактически понесенных включаются ожидаемые неизбежные расходы (предвиденные расходы), возмещаемые заказчиком по условиям договора. Предвиденные расходы принимаются к учету либо по мере их возникновения в процессе выполнения работ по строительству (по устранению недоделок в проектах и строительно-монтажных работах, по разборке оборудования из-за дефектов антикоррозионной защиты и т.п.), либо путем образования резерва на покрытие предвиденных расходов (на гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт созданного объекта и т.п.).

Резерв на покрытие предвиденных расходов образуется при условии, что такие расходы могут быть достоверно определены.

Не связанные непосредственно с исполнением договора доходы подрядной организации, полученные при исполнении других видов договоров, в выручку по договору не включаются и учитываются как прочие доходы либо относятся в уменьшение прямых расходов по договору.

К таким доходам относятся, в частности:

1) доходы по договору купли-продажи от продажи организацией излишних строительных материалов и конструкций, приобретенных для исполнения договора;

2) доходы в виде арендной платы за сданные в аренду другим лицам строительные машины и оборудование, которые временно не используются для исполнения договора.

Косвенные расходы по договору строительного подряда включаются в расходы по каждому договору путем распределения общих расходов организации на исполнение договоров. При этом способы распределения между договорами косвенных расходов определяются организацией самостоятельно и закрепляются в учетной политике для целей бухгалтерского учета (например, путем расчетов с использованием сметных норм и расценок, отражающих современный уровень производственных, технологических и организационных нормативов в строительстве) и применяются систематически и последовательно.

Прочие расходы по договору могут включать отдельные виды расходов на общее управление организацией, на проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР), другие расходы, возмещение которых заказчиком специально предусмотрено в договоре.

Расходы, которые связаны непосредственно с подготовкой и подписанием договора (на разработку технико-экономического обоснования, подготовку договора страхования рисков строительных работ и т.п.), понесенные организацией до даты его подписания, включаются в расходы по договору, если они могут быть достоверно определены и если в отчетном периоде, в котором они возникли, существует вероятность, что договор будет подписан. При несоблюдении данных условий эти расходы признаются прочими расходами того периода, в котором они понесены.

Расходы по договору признаются в том отчетном периоде, в котором они понесены. Расходы, относящиеся к выполненным по договору строительного подряда работам, учитываются как затраты на производство, а расходы, понесенные в связи с предстоящими работами, — как расходы будущих периодов. По мере признания выручки по договору расходы по договору списываются для определения финансового результата отчетного периода в порядке, установленном ПБУ 2/2008.

Учет затрат на производство строительных работ в зависимости от видов объектов учета может быть организован по позаказному методу или методу накопления затрат за определенный период времени с применением элементов нормативного метода учета и контроля за экономным и рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

При позаказном методе объектом учета является отдельный заказ, открываемый на каждый объект строительства (вид работ), по которому учет затрат ведется нарастающим итогом до окончания выполнения работ или сдачи их заказчику.

Строительная организация, выполняющая однородные виды работ или осуществляющая в рамках заключенных договоров строительство однотипных объектов с незначительной продолжительностью их строительства, может вести

учет методом накопления затрат за определенный период времени по видам работ и местам возникновения затрат.

Регистром первичного учета выполненных объемов строительных работ в натуральном и стоимостном выражении является **журнал учета выполненных работ**, который ведется начальником участка. Производственный отдел строительного структурного подразделения организации до начала работ на объекте выдает начальнику участка журнал учета выполненных работ. В нем содержатся данные о видах работ, подлежащих выполнению, и их стоимости, определяемой исходя из расценок (норм), принятых при определении договорной цены объекта, в разрезе конструктивных элементов и видов работ, которые приводятся в последовательности их выполнения.

После итога стоимости работ на объекте по расценкам (нормам) приводят-ся рассчитанные по примененным в сметах нормам накладные расходы, и от полученной стоимости работ и накладных расходов определяются плановые накопления (разница между договорной стоимостью работ и их плановой себестоимостью). Общая сумма стоимости работ (прямых затрат), накладных расходов и плановых накоплений составляет договорную (сметную) стоимость строительных работ на объекте.

По мере окончания каждого вида работ на объекте, но не позднее первого числа следующего за отчетным месяца, выполненные работы отражаются в журнале в натуральном и стоимостном выражении против соответствующих наименований конструктивных элементов. Затем подписывается общая стоимость выполненных работ по расценкам (нормам), от нее рассчитывается сумма накладных расходов, определяются плановые накопления и общая договорная (сметная) стоимость выполненных строительных работ, которая подтверждается подписью начальника участка.

Данные журнала используются в процессе строительства для составления отчетности о договорной (сметной) стоимости выполненных работ, заполнения соответствующих данных отчета об использовании основных строительных материалов, контроля за объемами работ, выполненными строительными машинами и механизмами и автотранспортом, за размерами оплаты труда рабочих, а также для определения финансового результата от выполненных объемов работ на отдельных этапах и комплексах.

Журнал является регистром, на основании которого ежемесячно составляется справка о стоимости выполненных работ и затрат. На каждую стройку составляется отдельная справка.

Субподрядные организации включают в справку объемы работ, выполненные собственными силами, а генподрядные организации — общие объемы работ, выполненные собственными силами и субподрядными организациями.

Строительные организации, применяющие нормативный метод учета и контроля затрат, создают и утверждают систему норм и нормативов и на ее основе — калькуляции нормативной себестоимости работ, выявляют и учитывают затраты, связанные с отклонением от действующих норм и нормативов. В этом случае аналитический учет себестоимости на базе данных производственного учета ведется раздельно в части затрат, представляющих собой отклонения от норм.

Аналитический учет себестоимости ведется с использованием документов первичного учета выполненных строительных работ и произведенных затрат, составляющих себестоимость работ, — материалов (отчеты материально ответственных лиц, ведомости 10-с учета материалов и других аналогичных форм), заработной платы (карточек учета расходов по оплате труда и ведомостей) и т.д.

Синтетический учет себестоимости строительных работ ведется путем обобщения данных аналитического учета затрат по ресурсам, использованным в процессе их производства, в разрезе объектов учета на счете 20 «Основное производство» в журнале-ордере 10-с. В журнале-ордере 10-с на основании данных справок ф. № 3 отражаются (справочно) также данные в разрезе объектов учета от договорной (сметной) стоимости выполненных работ. Указанные данные по сдаче работ и объектов заказчику используются для определения выручки и финансового результата от реализации.

Учет себестоимости строительных работ рекомендуется вести в разрезе следующих статей.

А. Материалы.

Б. Расходы на оплату труда.

В. Расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов.

Г. Накладные расходы.

Выручка и расходы по договору строительного подряда признаются в соответствии с требованиями ПБУ 2/2008 способом «по мере готовности», если финансовый результат (прибыль или убыток) исполнения договора на отчетную дату может быть достоверно определен.

Данный способ предусматривает, что выручка по договору и расходы по договору определяются исходя из подтвержденной организацией степени завершения работ по договору на отчетную дату и признаются в отчете о прибылях и убытках в тех же отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы независимо от того, должны или не должны они предъявляться к оплате заказчику до полного завершения работ по договору (этапа работ, предусмотренного договором).

Если достоверное определение финансового результата исполнения договора в какой-то отчетный период невозможно, выручка по договору признается в соответствии с п. 23 ПБУ 2/2008.

Данные правила применяются также в случае, когда договор предусматривает смешанный порядок определения цены подлежащих выполнению работ (например, как в договоре, предусматривающем возмещение заказчиком всех расходов, понесенных организацией в связи с выполнением предусмотренных договором работ, а также уплату процента от этих расходов, одновременно с согласованной максимальной ценой подлежащей выполнению работы).

В соответствии с ПБУ 2/2008 выручку по договору строительного подряда надо признавать на каждую отчетную дату независимо:

- от формального графика подписания заказчиком актов сдачи-приемки;

- от того, должны они предъявляться заказчику до полного выполнения работ по договору (его этапу) или нет.

Это нововведение ориентировано на требования Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). В настоящее время у организаций нет права самостоятельного выбора вариантов учета выручки (ранее применялись методы: по мере готовности работ или по завершении выполнения работ в целом по договору), а также нельзя, как раньше, ориентироваться исключительно на документы, подтверждающие признание заказчиком выполненных работ (оказанных услуг).

Для признания выручки по договору и расходов по договору способом «по мере готовности» организация может использовать следующие способы определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату:

1) по доле выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору (например, путем экспертной оценки объема выполненных работ или путем подсчета доли, которую составляет объем выполненных работ в натуральном выражении (в километрах дорожного полотна, кубометрах бетона и т.п.) в общем объеме работ по договору);

2) по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору (например, путем подсчета доли понесенных расходов в натуральном и стоимостном измерителе в расчетной величине общих расходов по договору в том же измерителе).

Способ 1. По доле выполненного объема работ в общем объеме работ по договору (пропорционально объему физической единицы) или на основе экспертной оценки. Эту оценку бухгалтерия сама осуществить не может, необходимо получить справку либо заключение от производственного отдела, от другой технической службы организации или от независимого эксперта.

Пример определения выручки по экспертной оценке. Общая цена договора на строительство дороги — 30 млн руб. По экспертной оценке договор выполнен на 80%. Сумма выручки по договору, признанная в предыдущие отчетные периоды, составляет 15 млн руб. Общая выручка по договору должна быть признана в сумме 24 млн руб. ($30 \text{ млн руб.} \times 80\%$). В текущем периоде (с учетом ранее признанной выручки) признается выручка в сумме 9 млн руб. ($24 \text{ млн руб.} - 15 \text{ млн руб.}$).

Возможен подсчет доли выполненных работ в натуральном выражении (в километрах дорожного полотна, кубометрах бетона, построенных квадратных метрах и т.п.). Для осуществления такого расчета бухгалтерии понадобятся технические данные по объекту.

Пример определения выручки по натуральным показателям. Общая цена договора на строительство 20 коттеджей — 60 млн руб. На конец отчетного периода полностью завершено строительство 7 коттеджей. Сумма выручки по договору, признанная в предыдущие отчетные периоды, составляет 17 млн руб.

Договор выполнен на 35% (7 коттеджей : 20 коттеджей). Общая выручка по договору должна быть признана в сумме 21 млн руб. ($60 \text{ млн руб.} \times 35\%$). В текущем периоде (с учетом ранее признанной выручки) признается выручка в сумме 4 млн руб. ($21 \text{ млн руб.} - 17 \text{ млн руб.}$).

Способ 2. По доле фактических расходов на выполнение договора в расчетной величине общих расходов по этому договору. При использовании данного способа могут использоваться натуральные либо стоимостные измерители.

Пример определения выручки по доле фактических расходов в денежном выражении. Общая цена договора на строительство производственного комплекса — 200 млн руб. Расчетная сумма общих расходов по договору — 130 млн руб. На конец отчетного периода сумма фактических расходов по договору составила 50 млн руб. Сумма выручки по договору, признанная в предыдущие отчетные периоды, составляет 20 млн руб.

Договор выполнен на 25% (50 млн руб. : 200 млн руб.). Общая выручка по договору должна быть признана в сумме 2,9 млн руб. (200 млн руб. $\times$ $\times$ 14,5%). В текущем периоде (с учетом ранее признанной выручки) признается выручка в сумме 30 млн руб. (50 млн руб. – 20 млн руб.).

В учетной политике закрепляется способ определения степени завершенности работ по договору. Первый способ считается более детальным и достоверным, второй — более понятным и простым. Кроме того, второй способ совпадает со способом определения доходов по долгосрочным договорам с длительным технологическим циклом, установленным для целей налогообложения прибыли.

При определении степени завершенности работ по договору строительного подряда на отчетную дату по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору:

- понесенные на отчетную дату расходы подсчитываются только по выполненным работам;

- расчетная величина общих расходов по договору исчисляется как сумма всех фактически понесенных на отчетную дату расходов и расчетной величины расходов, которые предстоит понести для завершения работ по договору.

Если на отчетную дату у организации возникли сомнения в поступлении сумм, включенных в выручку по договору (отклонений, претензий, поощрительных платежей) и отраженных в отчете о прибылях и убытках за предыдущие отчетные периоды, то суммы, в отношении поступления которых возникли сомнения, признаются расходами по обычным видам деятельности отчетного периода. При этом корректировка выручки по договору, признанной в предыдущие отчетные периоды, на эти суммы не производится.

Когда достоверное определение финансового результата исполнения договора в какой-то отчетный период (например, на начальном этапе исполнения договора, когда уточняются условия договора, касающиеся величины расходов, возмещаемых заказчиком) невозможно, но существует вероятность, что расходы, понесенные при исполнении договора, будут возмещены, выручка по договору признается в отчете о прибылях и убытках в величине, равной сумме понесенных расходов, которые в этот отчетный период считаются возможными к возмещению.

Расходы, вероятность возмещения которых отсутствует (например, по договорам, которые могут быть признаны недействительными сделками или по

которым стороны не могут выполнить свои договорные обязательства), должны признаваться расходами по обычным видам деятельности отчетного периода.

Если на отчетную дату существует неопределенность в возможности поступления всех предполагавшихся по договору отклонений, претензий, поощрительных платежей, то сумма, которая может быть не получена организацией (ожидаемый убыток), признается расходами по обычным видам деятельности отчетного периода (без уменьшения суммы ранее признанной выручки по договору). Величина ожидаемого убытка признается независимо от того, на какой стадии исполнения договора возник ожидаемый убыток.

Когда документально подтвержденные расходы по договору не возмещаются заказчиком, выявленная (ожидаемая) сумма превышения величины расходов по договору над величиной выручки по договору (ожидаемый убыток) должна признаваться в соответствующем отчетном периоде.

При применении способа «по мере готовности» в каждом отчетном периоде определение выручки по договору, расходов по договору и финансового результата по договору производится с учетом выручки по договору и расходов по договору, признанных в предыдущие отчетные периоды по указанному договору.

В бухгалтерском учете организации выручка по договору, признанная способом «по мере готовности», учитывается до полного завершения работ (этапа) как отдельный актив — «не предъявленная к оплате начисленная выручка».

Если в соответствии с договором организация может в ходе исполнения договора выставить заказчику промежуточные счета на оплату выполненных работ, начисленная выручка по предъявленным к оплате работам списывается на дебиторскую задолженность по мере выставления промежуточных счетов заказчику.

Если договором предусмотрено, что часть суммы за выполненные работы не подлежит оплате до выполнения определенных условий или до устранения выявленных недостатков работы, то такая сумма должна быть выделена в промежуточном счете.

Не предъявленная к оплате начисленная выручка списывается на дебиторскую задолженность при выставлении заказчику счета на оплату завершённых работ по договору.

Введение в действие ПБУ 2/2008 требует изменения схемы ранее применявшихся бухгалтерских записей (табл. 1.3). В частности, к счету 46 «Выполненные этапы по незавершённым работам» необходимо открыть:

- субсчет 1 «Выполненные работы»;
- субсчет 2 «Не предъявленная к оплате начисленная выручка».

Таблица 1.3

Схема бухгалтерских записей по учету выручки

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>На отчетную дату (конец месяца)</i>		
Отражена выручка отчетного периода по договору подряда «по мере готовности» начисленная выручка»	46-2 «Не предъявленная к оплате	90-1 «Выручка»

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списаны расходы по выполненным работам	90-2 «Себестоимость продаж»	20 «Основное производство»
<i>На дату подписания акта выполненных работ (этапов)</i>		
Работы приняты заказчиком	46-1 «Выполненные этапы»	46-2 «Не предъявленная к оплате начисленная выручка»
<i>На дату выставления заказчику счета на оплату выполненных работ*</i>		
Выполненные работы предъявлены к оплате (на сумму, указанную в акте)	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	46-1 «Выполненные этапы»
<i>На дату подписания акта выполненных работ (этапов) и выставления счета на оплату</i>		
Выполненные работы предъявлены к оплате (на сумму, указанную в акте)	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	46-2 «Не предъявленная к оплате начисленная выручка»

* Когда между подписанием акта выполненных работ и датой их предполагаемой оплаты заказчиком прошел незначительный промежуток времени, то можно не использовать промежуточный счет 46-1 «Выполненные этапы».

Поскольку выручку в бухгалтерском учете необходимо определять на каждую отчетную дату, можно выделить два варианта отражения НДС в учете (табл. 1.4).

Таблица 1.4

Варианты бухгалтерского учета НДС

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Вариант 1		
<i>На отчетную дату (конец месяца)</i>		
Отражена выручка отчетного периода по договору подряда «по мере готовности»	46-2 «Не предъявленная к оплате начисленная выручка»	90-1 «Выручка»
Списаны расходы по выполненным работам	90-2 «Себестоимость продаж»	20 «Основное производство»
<i>На дату подписания акта выполненных работ (этапов) и выставления счета на оплату</i>		
Выполненные работы предъявлены к оплате (сумма определяется на основе акта выполненных работ с учетом НДС)	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	46-2 «Не предъявленная к оплате начисленная выручка»
Отражена выручка отчетного периода на сумму НДС, предъявленного заказчику	46-2 «Не предъявленная к оплате начисленная выручка»	90-1 «Выручка»
Начислен НДС по выполненным и принятым заказчиком работам (сумма определяется на основании акта выполненных работ)	90-3 «Налог на добавленную стоимость»	68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Вариант 2		
На отчетную дату (конец месяца)		
Отражена выручка отчетного периода по договору подряда на основе бухгалтерской справки (с учетом НДС)	46-2 «Не предъявленная к оплате начисленная выручка»	90-1 «Выручка»
Списаны расходы по выполненным работам	90-2 «Себестоимость продаж»	20 «Основное производство»
Отражен НДС, отложенный к начислению (сумма определяется исходя из признанной в отчетном периоде выручки «по мере готовности»)	90-3 «Налог на добавленную стоимость»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Отложенный НДС»
На дату подписания акта выполненных работ (этапов) и выставления счета на оплату		
Отражена выручка, признанная заказчиком (сумма выручки определяется на основании акта выполненных работ с учетом НДС)	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	46-2 «Не предъявленная к оплате начисленная выручка»
Начислен НДС при реализации работ (сумма определяется на основании акта выполненных работ)	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Отложенный НДС»	68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»

1.7. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ ЗАКОНЧЕННЫХ СТРОИТЕЛЬСТВОМ ОБЪЕКТОВ

Заказчик или застройщик по завершении капитального строительства объектов предъявляет их в установленном порядке к приемке. Приемка в эксплуатацию оформляется актами приемки законченных строительством типовых форм № КС-11 «Акт приемки законченного строительством объекта» или № КС-14 «Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией».

Объекты, законченные капитальным строительством, принимаются в состав основных средств по инвентарной стоимости. Она определяется отдельно по каждому вводимому в эксплуатацию объекту — зданию, сооружению и оборудованию, а также предметам, если их приобретение предусмотрено сметой.

В состав основных средств объекты недвижимости включаются после их государственной регистрации в порядке, установленном законодательством. Порядок регистрации и передачи законченного строительством объекта определяется договором.

Застройщик по объектам, принятым в фактическую эксплуатацию, начисляет амортизацию в установленном порядке до их государственной регистрации и включения в состав основных средств, при этом объект продолжает учитываться в составе незавершенного строительства.

Инвентарная стоимость является первоначальной стоимостью введенных в действие объектов, зачисленных в состав основных средств. В состав строящегося объекта могут входить: отдельно стоящие здания, сооружения, встроенные и пристроенные помещения подсобного назначения (электростанции, котельные, компрессорные, насосные станции). По окончании строительства эти объекты отражаются в учете как введенные в эксплуатацию одновременно с вводом основного объекта, по смете которого они строились.

Инвентарная стоимость зданий и сооружений, других объектов складывается из затрат на строительные работы и приходящихся на них прочих капитальных затрат. При этом прочие капитальные затраты (затраты на оплату проектных работ, отвод земельных участков под строительство и др.) включаются в инвентарную стоимость объектов по прямому назначению. Если они относятся к нескольким объектам, их стоимость распределяется пропорционально договорной стоимости вводимых в действие объектов.

Если ввод объектов осуществляется частями, то прочие капитальные затраты включаются в инвентарную стоимость вводимых объектов по нормативам исходя из соотношения ассигнований на эти цели в смете на строительство объекта в целом и общей договорной стоимости возводимых объектов. В этом случае после окончания строительства и определения фактических сумм прочих капитальных затрат целесообразно сделать перерасчет инвентарной стоимости введенных в действие объектов.

По мере ввода объектов в эксплуатацию затраты на их строительство списываются в размере их инвентарной стоимости проводками:

Д 01 — К 08 — в организациях-застройщиках;

Д 86 — К 08 — в организациях, производящих строительство за счет бюджетных ассигнований или средств долевого участия в строительстве, объекты которых передаются на баланс другим организациям.

Инвентарная стоимость оборудования, требующего монтажа, определяется по каждой единице вводимого в действие оборудования и складывается из фактических затрат по приобретению оборудования, а также расходов на строительные и монтажные работы, прочих капитальных затрат, относимых на стоимость вводимого в эксплуатацию оборудования по прямому назначению. Данное оборудование отражается в учете и отчетности как введенное в эксплуатацию одновременно с основным объектом.

Если расходы на строительные и монтажные работы, а также прочие затраты относятся к нескольким видам оборудования, то их стоимость распределяется между отдельными видами оборудования пропорционально их стоимости по ценам поставщиков. Дополнительные расходы (расходы на доставку, заготовительно-складские расходы, расходы на строительные работы, работы по монтажу, прочие капитальные затраты) распределяются. Базой для распределения является общая стоимость оборудования.

Алгоритм распределения дополнительных расходов:

1) определение доли дополнительных расходов к общей стоимости оборудования;

2) распределение расходов по каждой конкретной единице осуществляется путем умножения общих дополнительных расходов на соответствующую долю расходов к общей стоимости оборудования.

Дополнительные расходы на каждую единицу смонтированного оборудования списываются в размере инвентарной стоимости проводками:

Д 01 — К 08 — в организациях, ведущих учет капитальных вложений на своем балансе.

Инвентарная стоимость оборудования, не требующего монтажа, предназначенного для вводимых объектов в качестве первого комплекта, а также оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса, складывается из покупной стоимости по счетам поставщиков, расходов по доставке до приобъектного склада и других расходов, связанных с его приобретением.

Инвентарная стоимость определяется по объектам законченного строительства. К таким объектам относят принятые в эксплуатацию объекты, на которых окончательно завершены все строительно-монтажные работы, работы по монтажу оборудования, другие работы. Полная готовность объекта к эксплуатации подтверждается актом специальной приемочной комиссии. Оформленный акт передается в бухгалтерию и служит основанием для определения инвентарной стоимости объектов, зачисления их в состав основных средств, списания источников финансирования.

Необходимо отметить, что затраты на капитальное строительство, ранее включаемые в состав затрат, не увеличивающих первоначальную стоимость основных средств, в связи с отменой п. 23 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств включаются в первоначальную стоимость основных средств.

Стоимость титульных и нетитульных зданий, сооружений, приспособлений и устройств с 1 января 2001 г. учитывается непосредственно на счете 08, субсчет «Строительство объектов основных средств». Временные титульные сооружения организациями-застройщиками принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств (в оценке по первоначальной стоимости) или как инвентарь и хозяйственные принадлежности (Д 01 «Основные средства» или 10 «Материалы», субсчет 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» — К 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Строительство объектов основных средств»).

Временные нетитульные сооружения, приспособления и устройства включаются в состав инвентаря и хозяйственных принадлежностей:

Д 10 «Материалы», субсчет 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» — К 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Строительство объектов основных средств».

1.8. УЧЕТ ОБОРУДОВАНИЯ К УСТАНОВКЕ

Для обобщения информации о наличии движении технологического, энергетического и производственного оборудования (включая оборудование для мастерских, опытных установок и лабораторий), требующего монтажа и пред-

назначенного для установки в строящихся (реконструируемых) объектах, предназначен счет 07 «Оборудование к установке». Этот счет используется застройщиками.

К оборудованию, требующему монтажа, также относится оборудование, вводимое в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам, к полу, междуэтажным покрытиям и прочим несущим конструкциям зданий и сооружений, а также комплекты запасных частей такого оборудования. В состав этого оборудования включаются контрольно-измерительная аппаратура или другие приборы, предназначенные для монтажа в составе устанавливаемого оборудования.

На счете 07 «Оборудование к установке» не учитывается оборудование, не требующее монтажа: транспортные средства, свободно стоящие станки, строительные механизмы, сельскохозяйственные машины, производственный инвентарь и др. Затраты на приобретение оборудования, не требующего монтажа, отражаются непосредственно на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по мере поступления их на склад или в другое место хранения.

Оборудование к установке принимается к бухгалтерскому учету по дебету счета 07 «Оборудование к установке» по фактической себестоимости приобретения, складывающейся из стоимости по ценам приобретения и расходов по приобретению и доставке этих ценностей на склады организации.

Поступление оборудования к установке может быть отражено с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» или без использования его в порядке, аналогичном порядку учета соответствующих операций с материалами.

Существует взаимосвязь между способом поступления оборудования к установке в организацию и его оценкой при принятии к учету (табл. 1.5).

Таблица 1.5

Оценка оборудования к установке

Способ поступления	Оценка	
В зависимости от учетной политики для целей бухгалтерского учета	1. По фактическим затратам на приобретение.	Счета 15 и 16 не применяются.
	2. По учетным ценам.	Счета 15 и 16 применяются
По способам поступления в организацию	1. Приобретение за плату у других организаций и лиц	Исходя из фактически произведенных затрат по приобретению и доведению нематериальных активов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях
	2. Безвозмездное получение	Исходя из рыночных цен или экспертным путем с привлечением профессионального оценщика
	3. Создание юридическим лицом (самой организацией)	По стоимости изготовления
	4. Вклад в уставный капитал	По договоренности сторон, возможно, с привлечением оценщика

Способ поступления	Оценка
5. Приобретение основных средств по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами	Исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей)

Типовые проводки по учету поступления оборудования к установке приведены в табл. 1.6.

Таблица 1.6

Типовые проводки по учету поступления оборудования к установке

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Приобретение за плату</i>		
Принято к учету оборудование к установке	07	60
Отражен НДС по приобретенному оборудованию к установке	19	60
Оплачены расходы по приобретению оборудования к установке	60, 76	50, 51
Отражен налоговый вычет	68	19
<i>Приобретение оборудования к установке при использовании счетов 15 и 16</i>		
Учены затраты, непосредственно связанные с приобретением товаров (без НДС)	15	60, 76
Учен НДС по затратам, непосредственно связанным с приобретением оборудования к установке	19	60, 76
Оплачены расходы по приобретению оборудования к установке	60, 76	50, 51
Отражен налоговый вычет	68	19
Отражено принятие к учету оборудования к установке по учетным ценам	07	15
Отражена разница между учетной ценой оборудования к установке и его фактической себестоимостью	15	16
Выявлены суммы отклонения фактической себестоимости приобретенного оборудования к установке от учетных цен (превышение)	16	15
Отражена сумма невозмещаемого НДС, уплаченного при приобретении оборудования, требующего монтажа	07	19
<i>Поступление оборудования к установке в качестве вкладов в уставный капитал</i>		
Отражен взнос в уставный капитал организации товарами по оценке, согласованной учредителями	07	75-1
<i>Поступление оборудования к установке безвозмездно</i>		
Отражена рыночная стоимость безвозмездно полученного оборудования к установке	07	98-2

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Поступление оборудования к установке по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами</i>		
Принято к учету оборудование к установке поступившее по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами по стоимости ценностей переданных или подлежащих передаче	07	60
<i>Отражение выявленных излишков оборудования к установке</i>		
Принято к учету неучтенное оборудование к установке	07	91-1
<i>Поступление оборудования к установке по договору простого товарищества</i>		
Отражено поступление оборудования к установке в качестве вклада по договору простого товарищества	07	80

Стоимость оборудования, сданного в монтаж, списывается со счета 07 «Оборудование к установке» в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». При этом завезенное на строительную площадку оборудование, требующее монтажа, подрядчик принимает на забалансовый учет по счету 005 «Оборудование, принятое для монтажа». Стоимость этого оборудования или его частей, сданных в монтаж, подрядчик снимает с забалансового учета по счету 005 «Оборудование, принятое для монтажа». Стоимость оборудования, переданного подрядчику, монтаж и установка которого на постоянном месте эксплуатации фактически не начаты, не снимается с учета у застройщика.

Аналитический учет по счету 07 «Оборудование к установке» ведется по местам хранения оборудования и отдельным его наименованиям (видам, маркам и т.д.).

1.9. УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ В ОСНОВНОЕ СТАДО СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ЖИВОТНЫХ

На субсчете 08-6 «Перевод молодняка в основное стадо» учитываются затраты по выращиванию в организации молодняка продуктивного и рабочего скота, переводимого в основное стадо.

На субсчете 08-7 «Приобретение взрослых животных» учитывается стоимость взрослого и рабочего скота, приобретенного для основного стада или полученного безвозмездно, включая расходы по его доставке.

Молодняк животных, переводимый в основное стадо, оценивается по фактической себестоимости. Молодняк всех видов продуктивного и рабочего скота, переводимый в основное стадо, списывается в течение года со счета 11 «Животные на выращивании и откорме» в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» по стоимости, числящейся на начало отчетного года, с присоединением плановой себестоимости привеса или прироста за период с начала отчетного года до момента перевода животных в основное стадо. При переводе молодняка в основное стадо дебетуется счет 01 «Основные средства» и кредитуется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». В конце отчетного года после составле-

ния отчетной калькуляции разница между указанной стоимостью переведенного в течение отчетного года молодняка скота и его фактической себестоимостью списывается дополнительно или сторнируется со счета 11 «Животные на выращивании и откорме» на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» при одновременном уточнении оценки скота на счете 01 «Основные средства».

Приобретенные взрослые животные приходятся по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» по фактической себестоимости их приобретения, включая расходы по доставке. Взрослые животные, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости, к которой добавляются фактические расходы по доставке их в организацию.

Затраты по завершенным операциям формирования основного стада списываются со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 01 «Основные средства».

При получении организацией взрослых животных безвозмездно делаются записи:

Д 08 — К 98 «Доходы будущих периодов» — отражается рыночная стоимость полученных животных;

Д 08 — К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — отражаются затраты по доставке животных;

Д 01 — К 08 — стоимость животных списывается по их переводу в состав основных средств;

Д 98 — К 91 «Прочие доходы и расходы» — отражен прочий доход от безвозмездного получения животных.

Аналитический учет по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» ведется по затратам, связанным с формированием основного стада, — по видам животных (крупный рогатый скот, свиньи, овцы, лошади и т.д.).

1.10. АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ КАПИТАЛЬНОГО СТРОИТЕЛЬСТВА

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов аналитический учет по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» (в части, относящейся к капитальному строительству) ведется: по затратам, связанным со строительством и приобретением основных средств, — по каждому строящемуся или приобретаемому объекту основных средств. Построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о затратах:

- на строительные работы и реконструкцию;
- буровые работы;
- монтаж оборудования;
- оборудование, требующее монтажа;
- оборудование, не требующее монтажа;
- инструменты и инвентарь, предусмотренные сметами на капитальное строительство;
- проектно-изыскательские работы;
- прочие затраты по капитальным вложениям.

Для обеспечения контроля за соблюдением сметного лимита, а также для целей статистической отчетности капитальные вложения при планировании и в учете группируются по следующим признакам:

- по воспроизводственной структуре;
- технологической структуре;
- назначению (строительство объектов производственного, непроизводственного и бытового назначения).
- способу производства работ (строительство, осуществляемое подрядным и хозяйственным способами).

В соответствии с Положением по учету долгосрочных инвестиций учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам:

- 1) в целом по строительству и по отдельным объектам (зданию, сооружению и др.), входящим в него;
- 2) по приобретаемым отдельным объектам ОС, земельным участкам, объектам природопользования и нематериальным активам.

Учет затрат должен вестись нарастающим итогом с начала строительства, в разрезе отчетных периодов до ввода объектов в действие или полного производства соответствующих работ и затрат.

Аналитический учет по счету 07 «Оборудование к установке» ведется по местам хранения оборудования и отдельным его наименованиям (видам, маркам и т.д.).

1.11. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ НЕЗАВЕРШЕННОГО СТРОИТЕЛЬСТВА И РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О ВЛОЖЕНИЯХ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

При инвентаризации статьи «Незавершенное строительство» проверке должны быть подвергнуты операции, учтенные на счетах: 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Авансы выданные».

При инвентаризации счета 07 «Оборудование к установке» проверяется:

- наличие и состав имущества, учтенного на данном счете;
- правильность оценки оборудования как в синтетическом, так и в аналитическом учете. Проверяется правильность распределения транспортно-заготовительных расходов между единицами оборудования, если такие расходы относятся к нескольким объектам учета. Порядок распределения определен в Положении по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденном Минфином России 30 декабря 1993 г. (п. 3.1.3);

■ своевременность отражения в учете передачи оборудования в монтаж.

Монтаж оборудования фиксируется в справке об объемах выполненных работ по монтажу этого оборудования (п. 3.1.3 приказа № 160).

При инвентаризации счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» проверяется:

- соответствие состава учтенных на данном счете затрат Положению по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций;

- наличие договоров, проектно-сметной документации и надлежаще оформленных документов, подтверждающих произведенные организацией затраты;
- организация аналитического учета затрат (по технологической структуре, определяемой сметной документацией; по отдельным объектам). Данные аналитического учета должны обеспечить точное определение инвентарной стоимости вводимых в эксплуатацию объектов;
- объемы выполненных работ по каждому объекту, отдельному виду работ, конструктивным элементам и т.п.;
- состояние законсервированных и временно прекращенных строительством объектов;
- по объектам, законченным строительством, но не введенным в эксплуатацию, выясняются причины задержки оформления и сдачи в эксплуатацию (п. 3.32—3.34 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств).

На счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Авансы выданные» отражаются авансы, выданные заказчиком-застройщиком подрядным строительно-монтажным организациям под капитальное строительство, а также другие авансовые платежи на осуществление капитальных вложений. При включении их в статью «Незавершенное строительство» проверяется наличие соответствующих договоров, актов выполненных работ, расчетных документов, подтверждающих выплату авансов.

Информация о вложениях во внеоборотные активы находит отражение в ф. № 1 «Баланс предприятия», ф. № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу».

В бухгалтерском балансе по статье «Незавершенное строительство» отражаются затраты на строительно-монтажные работы (осуществляемые как хозяйственным, так и подрядным способом), приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря, иных материальных объектов длительного пользования, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геолого-разведочные и буровые работы, затраты по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством, на подготовку кадров для вновь строящихся организаций и др.).

По данной статье отражается стоимость объектов капитального строительства, находящихся во временной эксплуатации до ввода их в постоянную эксплуатацию, а также стоимость объектов недвижимого имущества, на которые отсутствуют документы, подтверждающие государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях.

По указанной статье отражаются затраты по формированию основного стада, стоимость оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки.

Незавершенные капитальные вложения отражаются в бухгалтерском балансе по фактическим затратам для застройщика (инвестора).

Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5). В разделе «Основные средства» показываются капитальные вложения на коренное улучшение земель у организации на начало и конец отчетного года.

В разделе «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» показываются суммы расходов по незаконченным

научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам на начало и конец отчетного года.

В соответствии с требованиями ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» в бухгалтерской отчетности организации должна раскрываться следующая информация по договорам, исполнявшимся в отчетном периоде:

- 1) сумма признанной в отчетном периоде выручки по договору;
- 2) способы определения признанной в отчетном периоде выручки по договору.

По каждому договору, не завершённому на отчетную дату, раскрывается следующая информация:

- 1) общая сумма понесенных расходов и признанных прибылей (за вычетом признанных убытков) на отчетную дату;
- 2) сумма полученной предварительной оплаты, авансов, задатка на отчетную дату;
- 3) сумма за выполненные работы, не предъявленная заказчику до выполнения определенных условий или до устранения выявленных недостатков работы на отчетную дату.

Разница между величиной, не предъявленной к оплате начисленной выручки, которая признана в отчете о прибылях и убытках за предыдущие и (или) текущий отчетные периоды, и величиной начисленной выручки по предъявленным к оплате промежуточным счетам должна отражаться развернуто в бухгалтерском балансе организации:

- в качестве актива — не предъявленная к оплате начисленная выручка (если разница положительная);
- в качестве обязательства — задолженность перед заказчиками (если разница отрицательная).

1.12. ОСОБЕННОСТИ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ О ВЛОЖЕНИЯХ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ СОГЛАСНО МСФО

Согласно МСФО 11 «Договоры на строительство», раскрытию подлежит следующая информация:

- 1) сумма выручки по договору, признанная в качестве выручки в течение периода;
- 2) методы, используемые для определения выручки по договору, признаваемой в течение периода;
- 3) методы, используемые для определения стадии выполнения договоров, находящихся в процессе выполнения.

По отношению незавершенных контрактов, т.е. находящихся в процессе выполнения на отчетную дату, должна раскрываться следующая информация:

- 1) общая сумма понесенных затрат и признанных прибылей (за вычетом признанных убытков) на текущую дату;
- 2) сумма полученных авансов;
- 3) сумма удержаний.

Удержаниями считаются суммы, выставленные в виде промежуточных счетов по долгосрочному договору, которые не выплачиваются до выполнения ус-

ловий, предусмотренных договором для таких платежей, или до устранения дефектов. Промежуточные счета по долгосрочному договору выставляются за работы, выполненные по договору на строительство, независимо от того, оплачены они заказчиком или нет. В качестве авансов рассматриваются суммы, полученные строительной организацией до выполнения соответствующей работы.

Кроме того, организация должна учитывать в качестве актива валовую сумму, причитающуюся с заказчиков за работу по договору на строительство, и в качестве обязательства валовую сумму, подлежащую выплате заказчику за работу по договору на строительство.

Валовая сумма, причитающаяся с заказчика за работу по договору на строительство, представляет собой нетто-величину понесенных затрат плюс признанные прибыли минус сумма признанных убытков и выставленных промежуточных счетов для всех договоров, находящихся в процессе реализации, в которых понесенные затраты в сумме с признанными прибылями (минус признанные убытки) превышают выставленные промежуточные счета.

Валовая сумма, подлежащая выплате заказчикам за работу по договору на строительство, представляет собой нетто-величину понесенных затрат плюс признанные прибыли минус сумма признанных убытков и выставленных промежуточных счетов для всех договоров, находящихся в процессе реализации, в которых выставленные промежуточные счета превышают сумму понесенных затрат и признанных прибылей (без признанных убытков).

Согласно МСФО 11, компания должна раскрыть любые условные обязательства и активы в соответствии с Международным стандартом IAS 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Условные обязательства и условные активы могут возникать в связи с такими статьями, как затраты на гарантийный ремонт, претензии, штрафы или вероятные потери.

Контрольные вопросы и задания

1. Назовите основные цели учета вложений во внеоборотные активы.
2. Какими нормативными документами регламентируется учет вложений во внеоборотные активы?
3. Назовите основные источники финансирования вложений во внеоборотные активы и охарактеризуйте порядок их учета.
4. Осветите общие принципы учета вложений во внеоборотные активы.
5. Охарактеризуйте существующие способы производства строительных работ.
6. В чем состоят особенности учета затрат на строительные работы при хозяйственном способе?
7. Какова методика учета строительства объектов основных средств подрядным способом?
8. Каким образом определяется первоначальная стоимость законченных строительством объектов?
9. Охарактеризуйте методику учета оборудования к установке.
10. В каких формах отчетности раскрывается информация о вложениях во внеоборотные активы?

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

2.1. ПОНЯТИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В соответствии с действующими нормативными документами *основные средства организации* (ОС) представляют собой совокупность материально-вещественных ценностей — часть имущества, используемую в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ (услуг) либо для управления организацией и действующая в натуральной форме.

Порядок учета и движения ОС определяется Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденным приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н, а также Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными приказом Минфина РФ от 13 ноября 2003 г. № 91н.

При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве ОС необходимо единовременное выполнение следующих условий (рис. 2.1).

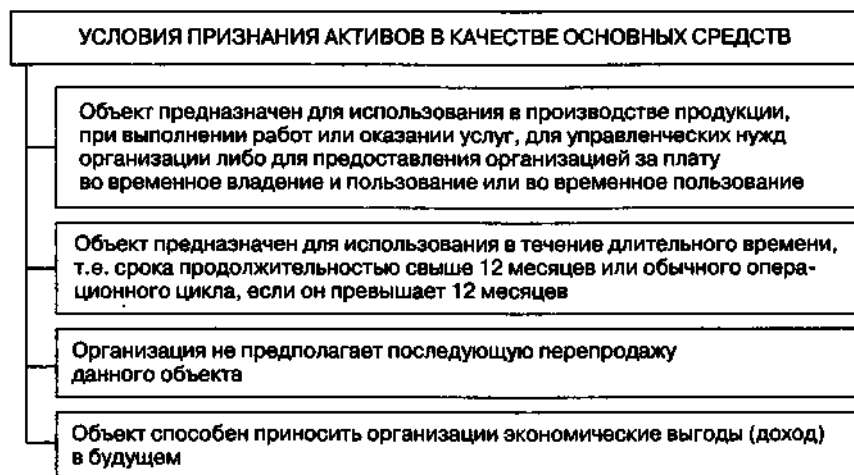


Рис. 2.1. Условия признания активов в качестве ОС

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

К основным средствам относятся:

- здания;
- сооружения;

- рабочие и силовые машины и оборудование;
- измерительные и регулирующие приборы и устройства;
- вычислительная техника, транспортные средства;
- инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности;
- рабочий, продуктивный и племенной скот;
- многолетние насаждения;
- внутрихозяйственные дороги;
- прочие соответствующие объекты.

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

Объекты ОС стоимостью не более 20 000 руб. за единицу могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. Для обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

ОС предприятия разнообразны по составу и назначению. Чтобы вести их учет, необходима классификация их по видам, назначению или характеру участия в процессе производства, отраслям экономики, степени использования и по принадлежности. Согласно Общероссийскому классификатору основных фондов (ОК 013-94), утвержденному Госкомстатом России от 26 декабря 1994 г. № 359, в целях единообразия в статистической отчетности аналитический учет ОС организуется пообъектно в разрезе сфер эксплуатации (производственная и непроизводственная), в разрезе отраслей экономики (промышленность, ЖКХ и т.д.), по видам (здания, сооружения, машины и др.), по группам и подгруппам.

ОС в зависимости от имеющихся у организации прав на них подразделяются:

- на принадлежащие на праве собственности (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);
- находящиеся у организации в хозяйственном ведении или оперативном управлении (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);
- полученные организацией в аренду;
- полученные организацией в безвозмездное пользование;
- полученные организацией в доверительное управление.

По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся:

- в эксплуатации;
- в запасе (резерве);
- в ремонте;
- в стадии достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации;
- на консервации.

Данная группировка обеспечивает исчисление реальных сумм амортизации.

Независимо от организационно-правовой формы собственности все предприятия учет ОС в бухгалтерии организуют по классификационным группам в разрезе инвентарных объектов.

Единицей бухгалтерского учета ОС является инвентарный объект. Инвентарным объектом ОС признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект. Если объект ОС находится в собственности двух или нескольких организаций, то отражается каждой организацией в составе ОС соразмерно ее доле в общей собственности.

Бухгалтерский учет основных средств ведется в целях:

- формирования фактических затрат, связанных с принятием активов в качестве ОС к бухгалтерскому учету;
- правильного оформления документов и своевременного отражения поступления ОС, их внутреннего перемещения и выбытия;
- определения фактических затрат, связанных с содержанием ОС (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии и др.);
- обеспечения контроля за сохранностью ОС, принятых к бухгалтерскому учету;
- проведения анализа использования ОС;
- получения информации об ОС, необходимой для раскрытия в бухгалтерской отчетности.

2.2. ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ПОРЯДОК ЕЕ ИЗМЕНЕНИЯ

Различают первоначальную, остаточную и восстановительную стоимость ОС. Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью ОС, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов. Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление ОС являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ОС;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта ОС;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект ОС;
- фактические затраты организации на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта ОС.

Варианты оценки ОС представлены в табл. 2.1.

Таблица 2.1

**Варианты первоначальной оценки ОС в зависимости
от способа их поступления на предприятие**

Способ поступления на предприятие	Определение первоначальной стоимости
Приобретение за плату у других организаций и лиц	Исходя из фактически произведенных затрат по приобретению и доведению ОС до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях
Безвозмездное получение	Исходя из текущей рыночной стоимости с учетом фактически произведенных затрат по доставке и доведению ОС до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях
Изготовление самой организацией	Исходя из фактических затрат, связанных с производством данных ОС
Вклад в уставный капитал	По согласованной стоимости с учетом фактически произведенных затрат по получению и доведению ОС до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях
Приобретение ОС по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами	Исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией с учетом фактически произведенных затрат по получению и доведению ОС до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей)
Отражение в отчетности	По остаточной стоимости

Оценка ОС, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета сумм в иностранной валюте по курсу Банка России, действующему на дату, когда ОС принято к бухгалтерскому учету на счете 08 в качестве вложений во внеоборотные активы. И в дальнейшем стоимость меняться не должна (п. 10 ПБУ 3/2006). Но обязательство по покупке ОС (дебиторскую или кредиторскую задолженность) необходимо пересчитывать на момент его погашения и на каждую отчетную дату до момента погашения задолженности.

Если курс иностранной валюты менялся между датой возникновения обязательства и датой его погашения, то возникшую курсовую разницу следует отразить в составе прочих доходов или расходов, кроме случаев расчета с учредителями по вкладам в уставный капитал.

Активы и расходы, которые оплачены организацией в предварительном порядке либо в счет оплаты которых организация перечислила аванс или задаток, признаются в бухгалтерском учете этой организации в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств выданного аванса, задатка, предварительной оплаты (в части, приходящейся на аванс, задаток, предварительную оплату).

Предприятие собирает фактические затраты, связанные с приобретением основного средства и доведением его до состояния, пригодного к использованию по дебету счета 08. Первоначальная стоимость (балансовая) складывается в момент вступления объекта в эксплуатацию на данном предприятии. ОС приходуется по дебету счета 01 по первоначальной стоимости, что отражается записью: Д 01 — К 08.

Стоимость ОС, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и п. 14 ПБУ 6/01 (рис. 2.2). При этом увеличение (уменьшение) первоначальной стоимости ОС относится на добавочный капитал организации.



Рис. 2.2. Случаи изменения первоначальной оценки ОС

ОС в процессе использования изнашиваются, ветшают, их первоначальная стоимость уменьшается. Денежное выражение потери объектами своих физических и технико-экономических качеств называется *износом*. Первоначальная стоимость за вычетом суммы износа называется *остаточной стоимостью* ОС.

С течением времени первоначальная стоимость ОС отклоняется от стоимости аналогичных ОС, приобретаемых или возводимых в современных условиях. Для устранения этого отклонения необходимо периодически осуществлять переоценку ОС и определять восстановительную стоимость. *Под восстановительной стоимостью* ОС понимается стоимость воспроизводства ОС т.е. приобретения или строительства инвентарных объектов исходя из действующих цен на момент переоценки.

В условиях регулируемой рыночной экономики периодически по решению государства может проводиться *переоценка* ОС. Она предусматривает дооценку или уменьшение числящихся на балансе предприятия объектов ОС относительно текущих рыночных цен на аналогичные объекты, выпущенные в последний год и даже квартал.

Однако коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов ОС по текущей (восстановительной) стоимости путем прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам с отнесением возникающих разниц на добавочный капитал организации.

При определении текущей (восстановительной) стоимости ОС могут быть использованы:

- данные, касающиеся аналогичной продукции, которые получены от организаций-изготовителей;
- сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций;
- сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе;
- оценка бюро технической инвентаризации;
- экспертные заключения о текущей (восстановительной) стоимости объектов ОС.

Вышеуказанные данные должны быть получены на 31 декабря года, предшествующего году отражения переоценки в учете.

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

Относительно периодичности проведения переоценки п. 15 ПБУ 6/01 устанавливает два условия:

- 1) переоценка должна проводиться не чаще одного раза в год;
- 2) периодичность переоценки зависит от того, является ли отклонение стоимости ОС, по которой они отражены в бухгалтерском учете и отчетности, от текущей (восстановительной) стоимости существенным.

Таким образом, под регулярностью в бухгалтерском законодательстве не подразумевается жестко установленная периодичность проведения переоценки (один, два или три года). Периодичность проведения проверок может меняться, и зависит она от уровня существенности изменения стоимости ОС, который желательно закрепить в учетной политике организации.

Основные правила переоценки:

- 1) переоценке подлежат любые ОС, числящиеся на балансе предприятия на начало года независимо от даты их приобретения;
- 2) стоимость объектов незавершенного строительства, учитываемая на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», переоценке не подлежит;
- 3) при переоценке должна быть определена не рыночная цена (возможная цена продажи с учетом физического и морального старения), а их полная восстановительная стоимость;
- 4) имущество, находящееся в совместной деятельности, переоценке не подлежит.

Решение о проведении переоценки оформляется распорядительным документом (например, приказом руководителя). К нему прилагается перечень ОС, подлежащих переоценке, в котором рекомендуется отразить следующие данные: точное название; дату приобретения, сооружения, изготовления; дату принятия объекта к бухгалтерскому учету.

Переоценка объекта ОС производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект

переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

По одним однородным объектам ОС достаточно просто самостоятельно найти информацию о ценах по прайс-листам заводов-производителей, продавцов, данным органов статистики, справочникам. Следовательно, переоценку по ним может сделать само предприятие, не прибегая к услугам оценщиков. Для этого создается специальная комиссия. Результаты переоценки оформляются в виде акта комиссии с приложением всех документов, на основании которых была установлена стоимость переоцененных объектов. Однако уникальные, штучные объекты ОС (недвижимость, производственное оборудование) лучше переоценивать с помощью профессионального оценщика.

Для выполнения процедуры переоценки в бухгалтерии составляется специальная переоценочная ведомость, в которую заносится наименование объекта, балансовая стоимость, сумма износа по амортизируемым объектам.

По окончании расчета всей ведомости и получения итогов по видам переоцениваемых средств и сумм износа составляется бухгалтерская справка с выполнением следующих проводок:

Д 01 — К 83 — на сумму дооценки собственных объектов производственного назначения;

Д 03 — К 83 — переоценка долгосрочно арендуемых с правом выкупа ОС;

Д 83 — К 02 — на сумму доначисленной амортизации по объекту ОС.

Сумма дооценки объекта ОС, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (убытка), относится в кредит счета учета нераспределенной прибыли (убытка) в корреспонденции с дебетом счета учета ОС:

Д 01 — К 84 — на сумму дооценки объекта в пределах сумм предыдущей уценки;

Д 01 — К 83 — на сумму дооценки объекта сверх сумм предыдущей уценки;

Д 84 — К 02 — на сумму дооценки начисленной амортизации в пределах сумм предыдущей уценки;

Д 83 — К 02 — на сумму доначисленной амортизации по объекту сверх сумм предыдущей уценки.

Сумма уценки объекта ОС в результате переоценки отражается по дебету счета учета нераспределенной прибыли (убытка) в корреспонденции с кредитом счета учета ОС:

Д 84 — К 01 — уценка ранее непереоцениваемого объекта ОС;

Д 02 — К 84 — уценка суммы начисленной амортизации.

Если объект ОС ранее дооценивался, то сумма уценки объекта ОС относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды, и отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

Д 83 — К 01 — уценка ранее переоцениваемого объекта ОС в пределах сумм предыдущей дооценки;

Д 02 — К 83 — уценка суммы начисленной амортизации в пределах сумм предыдущей дооценки.

Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, отражается следующим образом:

Д 84 — К 01 — уценка ранее переоцениваемого объекта ОС сверх сумм предыдущей дооценки;

Д 02 — К 84 — уценка суммы начисленной амортизации сверх сумм предыдущей дооценки.

При выбытии (списании) объекта ОС сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на нераспределенную прибыль организации: Д 83 — К 84.

Результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки объектов ОС подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно. При этом сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

Обращаем внимание, что для целей налогового учета при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации (п. 1 ст. 257 НК РФ) результаты переоценки не принимаются.

Амортизационные отчисления и стоимость переоцененных ОС по данным бухгалтерского и налогового учета не будут совпадать. В связи с этим при начислении амортизации и (или) выбытии объекта возникают постоянные разницы, которые необходимо отражать по правилам ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

2.3. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ ПО УЧЕТУ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В соответствии с действующим порядком ведения бухгалтерского учета все хозяйственные операции, выполняемые организацией, должны быть оформлены оправдательными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Оприходование зданий, оборудования, транспортных средств и других объектов оформляется типовыми документами, формы которых утверждены постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной информации по учету основных средств».

Унифицированные формы первичной учетной документации по учету ОС распространяются на юридические лица всех форм собственности, осуществляющие деятельность на территории Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений).

В формах предусмотрены зоны кодирования информации, которые заполняются в соответствии с общероссийскими классификаторами:

- управленческой документации (ОКУД);

- предприятий и организаций (ОКПО);
- основных фондов (ОКОФ).

В случае необходимости с целью дополнительной систематизации показателей для автоматизированной обработки данных можно вводить дополнительные коды по системе кодирования, принятой в организации.

В соответствии с Порядком применения унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденным постановлением Госкомстата России от 24 марта 1999 г. № 20, в унифицированные формы первичной учетной документации, утвержденные Госкомстатом России, организация при необходимости может вносить дополнительные реквизиты. При этом все реквизиты утвержденных Госкомстатом России унифицированных форм первичной учетной документации остаются без изменения. Удаление отдельных реквизитов из унифицированных форм не допускается.

Вносимые изменения должны быть оформлены соответствующим организационно-распорядительным документом организации.

Форматы бланков, указанных в альбоме унифицированных форм первичной учетной документации, являются рекомендуемыми и могут изменяться.

Полный перечень унифицированных форм первичной учетной документации представлен в табл. 2.2.

Таблица 2.2

**Перечень унифицированных форм первичной учетной документации
по учету ОС**

Номер формы	Наименование
ОС-1	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)
ОС-1а	Акт о приеме-передаче здания (сооружения)
ОС-1б	Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)
ОС-2	Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств
ОС-3	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств
ОС-4	Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)
ОС-4а	Акт о списании автотранспортных средств
ОС-4б	Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)
ОС-6	Инвентарная карточка учета объекта основных средств
ОС-6а	Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств
ОС-6б	Инвентарная книга учета объектов основных средств
ОС-14	Акт о приеме (поступлении) оборудования
ОС-15	Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж
ОС-16	Акт о выявленных дефектах оборудования

Эти документы применяются для оформления и учета операций приема, приема-передачи объектов ОС в организации или между организациями. Исключением являются случаи, когда прием-передача объектов и ввод их в дей-

ствие должны оформляться в соответствии с действующим законодательством в особом порядке.

На основании этих документов бухгалтерия производит записи в инвентарные карточки основных средств.

Все акты на ввод, акты приема-передачи на поступление объектов ОС, акты ликвидации объектов, накладные на внутреннее перемещение при поступлении в бухгалтерию регистрируются в журнале регистрации актов ОС. На основании каждого приходного акта, технических паспортов и прочей документации открывается карточка инвентарного объекта. Инвентарные карточки составляют в бухгалтерии на каждый инвентарный номер в одном экземпляре. Инвентарные карточки заполняют на основе первичных документов (актов приема-передачи, технических паспортов и др.). В организациях, имеющих небольшое количество ОС, пообъектный учет может быть организован в Инвентарной книге учета ОС (ф. № ОС-66).

При наличии большого количества объектов ОС по месту их эксплуатации (нахождения) учет может осуществляться в инвентарном списке или другом соответствующем документе. В инвентарном списке рекомендуется провести номер и дату инвентарной карточки, инвентарный номер объекта, полное наименование объекта, его первоначальную стоимость и сведения о выбытии (перемещении).

Инвентарные карточки рекомендуется открывать и на ОС, принятые в аренду, для осуществления их забалансового учета в бухгалтерской службе организации-арендатора.

Инвентарные карточки на принятые к бухгалтерскому учету, а также списанные с бухгалтерского учета в течение отчетного месяца объекты ОС находятся до конца месяца обособленно от инвентарных карточек других ОС.

Карточки заносятся в инвентаризационную ведомость по соответствующему материально ответственному лицу, которое приняло объект, после чего они помещаются в картотеку.

Операции реализации и прочего выбытия ОС оформляются типовыми формами первичной учетной документации.

Для оформления списания пришедших в негодность объектов применяют акты о списании:

- объекта основных средств — ф. № ОС-4;
- автотранспортных средств — ф. № ОС-4а;
- групп объектов основных средств — ф. № ОС-4б.

Акты составляются в двух экземплярах, подписываются членами комиссии, назначенной руководителем организации, утверждаются руководителем или уполномоченным им лицом. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй — остается у лица, ответственного за сохранность объектов ОС, и является основанием для сдачи на склад и реализации материальных ценностей и металлолома, оставшихся в результате списания.

На основании оформленных и переданных бухгалтерской службе актов о списании и приема-передачи основных средств в инвентарной карточке производится отметка о выбытии объекта. Записи о выбытии объекта ОС производятся по месту его нахождения также в соответствующем документе. Инвентар-

ные карточки по выбывшим объектам ОС хранятся в течение срока, определяемого руководителем организации.

Аналитический и синтетический учет основных средств организуется на основе регистров бухгалтерского учета, рекомендуемых Минфином России или разработанных министерствами и организациями при соблюдении общих методологических принципов бухгалтерского учета.

На основе соответствующих данных бухгалтерского и оперативного учета, а также технической документации может быть организован оперативный контроль за использованием основных средств.

2.4. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Приобретение основных средств является одним из видов вложений во внеоборотные активы.

Вложение во внеоборотные активы — это капитальные вложения, свидетельствующие об объеме долгосрочных инвестиций в развитие, расширение, обновление, реконструкцию ОС и нематериальных активов; это обособленный вид деятельности организации, отличный от основной деятельности.

Инвестиции застройщика в ОС, земельные участки, объекты природопользования и прочие объекты учитываются в составе баланса с использованием счетов:

07 «Оборудование к установке»;

08 «Вложения во внеоборотные активы».

Моментом ввода объекта капитальных вложений в эксплуатацию считается дата подписания акта приемочной комиссией. Сальдо на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражает затраты в незавершенные капитальные вложения, в объекты, которые не приняты к бухгалтерскому учету в качестве ОС.

Аналитический учет по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» ведется по затратам, связанным со строительством и приобретением ОС, отдельно по каждому строящемуся или приобретаемому объекту ОС.

Предприятие собирает фактические затраты, связанные с приобретением основного средства и доведением его до состояния, пригодного к использованию по дебету счета 08. Первоначальная стоимость (балансовая) складывается в момент вступления объекта в эксплуатацию на данном предприятии. ОС приходуется по дебету счета 01 по первоначальной стоимости, что отражается записью: Д 01 — К 08.

На счете 01 «Основные средства» обобщается информация о наличии и движении ОС организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по счету 01 «Основные средства» по первоначальной стоимости. Объект ОС, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой организацией на счете 01 «Основные средства» в соответствующей доле. Амортизация ОС учитывается на счете 02 «Амортизация основных средств». В бухгалтерском учете все объекты ОС учитываются в суммовом выражении, либо в сальдооборотной ведомости стандартного вида, либо только в регистре счета 01. Синтетический учет ведется в журналах-ордерах № 13, 10, 10/1.

Типовые проводки по отражению в учете операций по приобретению ОС представлены в табл. 2.3.

Таблица 2.3

Отражение в учете приобретения ОС

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Приобретение (покупка) ОС</i>		
Отражена задолженность организации перед продавцом	08-4	60
Отражена сумма НДС по приобретенному объекту ОС	19	60
Прочие расходы, связанные с приобретением ОС: информационные и консультационные услуги; таможенные пошлины и др.	08-4	60, 76...
Отражена сумма НДС по расходам, связанным с приобретением ОС	19	60, 76
Перечислены денежные средства сторонним организациям за услуги, связанные с приобретением ОС	76	51
Приобретенный объект принят на учет	01	08-4
Сумма НДС предъявлена к вычету	68	19
Перечислены денежные средства продавцу	60	51
Перечислены денежные средства сторонним организациям за услуги, связанные с приобретением ОС	76	51
<i>Создание объекта собственными силами</i>		
Отражены затраты на создание ОС	08-4	02, 10, 70, 69 и др.
Отражены расходы по полученным услугам от сторонних организаций, связанным с созданием ОС	08-4	76
Отражена сумма НДС по расходам, связанным с созданием ОС	19	76
Оплачены услуги сторонних организаций	76	51
Сумма НДС предъявлена к вычету	68	19
Приобретенный объект принят на учет	01	08-4
<i>Безвозмездное поступление объекта</i>		
Поступление объекта по текущей рыночной стоимости	08-4	98
Затраты по доведению объекта до состояния возможного использования	08-4	76
Отражена сумма НДС по расходам, связанным с затратами по доведению объекта до состояния возможного использования	19	76
Объект принят на учет	01	08-4
Сумма НДС предъявлена к вычету	68	19
<i>Ежемесячно начиная с месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию, и до конца срока амортизации в бухгалтерском учете</i>		
Начислена амортизация	20, 23, 25, 26, 44	02
Соответствующая доля доходов будущих периодов учтена в составе прочих доходов	98	91-1

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Поступление ОС в счет вклада в уставный капитал</i>		
Отражена задолженность учредителя по вкладам в уставный капитал	75-1	80
Поступили на предприятие в результате вклада в уставный капитал ОС по согласованной стоимости	08-4	75-1
Отражены расходы по доставке и установке объектов ОС	08-4	76, 10, 70, 69...
Объект принят на учет	01	08-4
<i>Поступление ОС по договору мены</i>		
Отражена задолженность сторонней организации-покупателя за товар (материалы) исходя из стоимости предполагаемых к получению организацией объектов ОС из расчета цен, по которым они обычно приобретаются	62	90, 91
Начислен НДС по реализованным ценностям	90, 91	68
Отражена себестоимость реализованных ценностей	90, 91	10, 41, 43
Поступление объекта ОС по договору мены по стоимости товаров (материалов), переданных или подлежащих передаче организацией, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (без НДС)	08-4	60
Отражена сумма НДС по полученным объектам ОС	19	60
Основные средства приняты в эксплуатацию	01	08-4
Сумма НДС предъявлена к вычету	68	19
Произведен зачет взаимных требований	60	62
Отражен финансовый результат от реализации ценностей в обмен на основные средства	90, 91 (99)	99 (90, 91)
<i>Поступление ОС от головной (материнской) организации</i>		
Отражается поступление объекта ОС	08-4	79-1
Отражены расходы по доставке и установке объектов ОС	08-4	76, 10, 70, 69...
Поступивший объект ОС принят на учет	01	08-4
<i>Поступление ОС по договору о совместной деятельности</i>		
Поступивший объект ОС принят на учет	01	80
<i>Поступление ОС при получении имущества в доверительное управление</i>		
Поступивший объект ОС принят на учет	01	79
<i>Выявление неучтенных объектов ОС по итогам инвентаризации</i>		
Выявленный объект ОС принят на учет	01	91
<i>Поступление ОС по договору текущей аренды</i>		
Поступивший объект ОС принят на забалансовый учет	001	

Пунктом 5 ПБУ 6/01 определено, что объекты ОС стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 20 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов (МПЗ). Приобретенный актив стоимостью ниже установленного лимита может не отражаться в бухгалтерском учете в составе ОС на счете 01, а значит, данное имущество не признается объектом налогообложения. Однако необходимо обеспечить сохранность этих объектов в производстве и при эксплуатации с помощью надлежащего контроля за их движением.

С внесением изменений в ПБУ 6/01 для активов, которые могут учитываться в составе МПЗ, формируются только первичные документы по учету МПЗ: № М-2 «Доверенность», № М-4 «Приходный ордер», № М-7 «Акт о приемке материалов», № М-8 «Лимитно-заборная карта», № М-11 «Требование-накладная» и т.д.

Организация сама принимает решение, как учитывать объекты ОС стоимостью не более 20 000 руб. за единицу, — в составе МПЗ в пределах установленного учетной политикой лимита или в общеустановленном порядке (в составе ОС) с начислением по ним амортизации.

В соответствии с п. 1 ст. 256 НК РФ для целей налогового учета амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб. Следовательно, расходы на приобретение средств труда стоимостью менее 20 000 руб. включаются в расходную базу по налогу на прибыль одномоментно.

2.5. ПОРЯДОК НАЧИСЛЕНИЯ И УЧЕТА АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Стоимость ОС организации погашается путем равномерного или ускоренного начисления амортизации в течение срока их полезного использования.

Срок полезного использования — период, в течение которого использование объекта ОС призвано приносить доход организации или служить для выполнения целей деятельности организации.

ПБУ 6/01 устанавливает, что срок полезного использования объекта ОС определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету исходя из ряда обстоятельств (рис. 2.3).

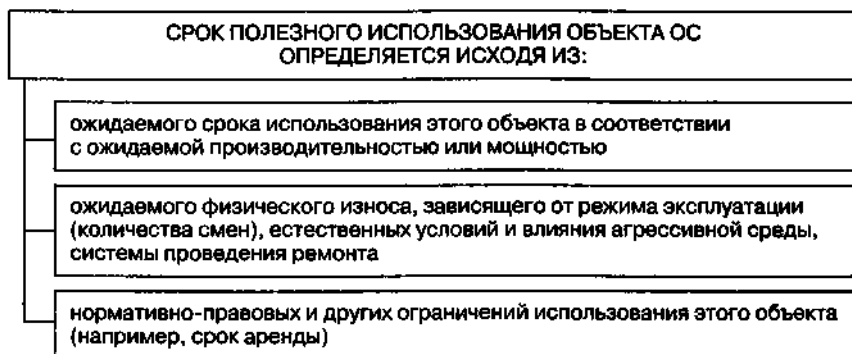


Рис. 2.3. Определение срока полезного использования ОС

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта ОС в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

Что касается определения срока полезного использования приобретенных объектов ОС, бывших в эксплуатации, то затраты погашаются путем начисления амортизации исходя из оставшегося срока их службы, т.е. норма амортизационных отчислений рассчитывается исходя из сроков фактической эксплуатации и предполагаемых сроков полезного использования у нового собственника основных средств.

Поэтому при приобретении объектов ОС, ранее бывших в эксплуатации, покупателю следует получить от продавца документы, подтверждающие срок фактической эксплуатации приобретаемого ОС. Например, это может быть правильно составленная и заверенная в установленном порядке копия инвентарной карточки учета ОС на данный объект. Если же получить эти данные от продавца не представляется возможным, то организация может установить срок полезного использования самостоятельно.

При покупке объекта, срок службы которого уже достиг нормативного, срок эксплуатации может устанавливаться покупателем самостоятельно. Он определяется исходя из предполагаемого срока полезного использования указанного объекта при принятии его к бухгалтерскому учету. Этот срок устанавливается специальной комиссией в организации, на которую возложены эти функции, и отражается в специальной ф. № ОС-1 «Акт (накладная) приема-передачи основных средств», которую утверждает ее руководитель.

Объектами для начисления амортизации являются ОС, составляющие собственность хозяйствующего субъекта, принятые в хозяйственное ведение, оперативное управление. Суммы амортизационных отчислений по объектам ОС регистрируются в бухгалтерском учете путем их накопления в течение амортизационного срока (или до его окончания в связи с досрочным выбытием указанного имущества) на синтетическом счете 02 «Амортизация основных средств».

Амортизационные отчисления за отчетный период принимаются к бухгалтерскому учету в том отчетном периоде, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде. Сумма начисленной амортизации ОС включается в затраты на производство (расходы на продажу) и учитывается на счете 02 по соответствующим субсчетам, открываемым по признаку собственности на имущество (табл. 2.4).

Начисление амортизационных отчислений по объекту ОС начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета. Если объект недвижимости принят в эксплуатацию, но еще не принят на учет и документы поданы в госрегистрацию, в бухгалтерском учете можно начислять амортизацию, несмотря на то что объект по-прежнему учитывается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Начисление амортизационных отчислений по объекту ОС прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта, либо списания этого объекта с бухгалтерского учета. Таким обра-

зом, амортизация, подлежащая начислению за отчетный месяц, равна сумме амортизации, начисленной за прошлый месяц, плюс амортизация по поступившим ОС в прошлом месяце минус амортизация по выбывшим ОС в прошлом месяце.

Таблица 2.4

Типовые проводки по начислению амортизации ОС

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начислена амортизация по объектам ОС, используемых в капитальном строительстве	08	02
Начислена амортизация по объектам ОС в основном производстве	20	02
Начислена амортизация по объектам ОС во вспомогательных производствах	23	02
Начислена амортизация ОС общепроизводственного назначения	25	02
Начислена амортизация по объектам ОС общехозяйственного назначения	26	02
Начислена амортизация по объектам ОС обслуживающих производств и хозяйств	29	02
Начисление амортизации, относящейся к будущим периодам	97	02
Начисление амортизации по объектам ОС, обслуживающих процесс реализации продукции	43	02
Начисление амортизации по объектам ОС торгового назначения	44	02
Начисление амортизации арендодателем по объектам ОС, сданным в аренду	91	02

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

Порядок консервации ОС, числящихся на балансе, устанавливается и утверждается руководителем организации. При этом могут быть переведены на консервацию, как правило, ОС, находящиеся в определенном комплексе, объекте, имеющие законченный цикл производства. В приказе, распоряжении руководителя организации о переводе объекта ОС на консервацию должны быть приведены необходимые сведения об объекте, срок, на который он консервируется, лица, ответственные за сохранность объекта, и др.

Начисление амортизации по объектам ОС, сданным в аренду, производится арендодателем (за исключением амортизационных отчислений, производимых арендатором по имуществу по договору аренды предприятия, и в случаях, предусмотренных в договоре финансовой аренды).

Начисление амортизации по имуществу по договору аренды предприятия осуществляется арендатором в порядке, изложенном для ОС, находящихся в организации на праве собственности.

Начисление амортизации лизингового имущества производится лизингодателем или лизингополучателем в зависимости от условий договора лизинга.

В сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений по ОС начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

По объектам ОС, полученным безвозмездно, амортизация начисляется.

Состав объектов ОС, по которым амортизация не начисляется, раскрывает ряд документов, а именно: Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и Методические указания № 91н.

Не начисляется амортизация по следующим объектам:

- мобилизационные мощности, законсервированные и не используемые в текущем производстве, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование. Если мобилизационные мощности используются для производства продукции (работ, услуг), то амортизационные отчисления должны начисляться в общеустановленном порядке;

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

- объекты ОС некоммерческих организаций. По ним на забалансовом счете производится обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом. Движение сумм износа по указанным объектам учитывается на отдельном забалансовом счете 010.

В зависимости от режима эксплуатации ОС, согласно п. 23 ПБУ 6/01, амортизация не начисляется по объектам, находящимся:

- на консервации сроком более трех месяцев;

- в процессе восстановления (ремонта, модернизации, реконструкции), если период восстановления превышает 12 месяцев.

Начисление амортизации объектов ОС производится одним из следующих способов (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Способы начисления амортизации объектов ОС

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

При *линейном способе* годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной, текущей, восстановительной (при переоценке) стоимости объектов ОС и среднегодовой нормы амортизации, исчисленной исходя из срока его полезного использования.

При использовании линейного метода месячную норму амортизации для каждого объекта ОС определяют так:

$$\text{Норма амортизации} = \frac{\text{Срок полезного использования основного средства в месяцах}}{12} \times 100\%.$$

Сумму ежемесячных амортизационных отчислений рассчитывают:

$$\text{Сумма ежемесячных амортизационных отчислений} = \frac{\text{Первоначальная стоимость основного средства}}{\text{Норма амортизации}}.$$

Рассмотрим на примерах порядок расчета сумм амортизационных отчислений при разных способах их начисления.

Пример. Организация приобрела объект ОС первоначальной стоимостью 60 000 руб. Срок полезного использования установлен равным 5 годам, 10.12.2005 объект ОС введен в эксплуатацию. Амортизация начисляется линейным способом.

Расчет амортизации:

- первоначальная стоимость объекта — 60 000 руб.;
- срок полезного использования — 5 лет;
- годовая норма амортизации — 20%;
- годовая сумма амортизации — 12 000 руб.

Начисление амортизации линейным способом, руб.

Срок полезного использования	Первоначальная (восстановительная) стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленная сумма амортизации	Остаточная стоимость
Дата ввода в эксплуатацию 10.12.2005	60 000	X	X	60 000
2006 год	60 000	12 000	12 000	48 000
2007 год	60 000	12 000	24 000	36 000
2008 год	60 000	12 000	36 000	24 000
2009 год	60 000	12 000	48 000	12 000
2010 год	60 000	12 000	60 000	0

Графически начисление амортизации линейным способом выглядит следующим образом (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Начисление амортизации линейным способом

При способе уменьшения остатка годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости объекта ОС на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения. Коэффициент ускорения применяется в высокотехнологичных отраслях и для наиболее эффективных видов машин и оборудования, перечень которых устанавливается федеральными органами исполнительной власти. По объектам ОС, являющимся предметом финансового лизинга, этот коэффициент не должен превышать 3. Коэффициент устанавливается организацией самостоятельно, и его величина должна быть отражена в учетной политике организации.

Пример. Организация приобрела объект ОС первоначальной стоимостью 60 000 руб. Срок полезного использования установлен равным 5 годам, 10.12.2005 объект ОС введен в эксплуатацию. Амортизация начисляется способом списания уменьшения остатка. Коэффициент ускорения — 2.

Расчет амортизации:

- первоначальная стоимость — 60 000 руб.;
- срок полезного использования — 5 лет;
- годовая норма амортизации — 0,2;
- коэффициент ускорения — 2.

Начисление амортизации способом уменьшаемого остатка, руб.

Срок полезного использования	Первоначальная (восстановительная) стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленная сумма амортизации	Остаточная стоимость
Дата ввода в эксплуатацию 10.12.2005	60 000	X	X	60 000
2006 год	60 000	24 000	24 000	36 000
2007 год	36 000	14 400	38 400	21 600
2008 год	21 600	8 640	47 040	12 960
2009 год	12 960	5 184	52 224	7 776
2010 год	7 776	7 776	60 000	0

Графически начисление амортизации данным способом выглядит следующим образом (рис. 2.6).



Рис. 2.6. Начисление амортизации способом уменьшаемого остатка

При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования первоначальная стоимость объекта ОС умножается на соотношение числа лет оставшегося срока эксплуатации объекта и суммы числа лет срока его службы.

Пример. Организация приобрела объект основных средств первоначальной стоимостью 60 000 руб. Срок полезного использования установлен равным 5 годам, 10.12.2005 объект основных средств введен в эксплуатацию. Амортизация начисляется способом списания по сумме чисел лет срока полезного использования.

Расчет амортизации:

- первоначальная стоимость — 60 000 руб.;
 - срок полезного использования — 5 лет;
 - сумма чисел лет эксплуатации объекта — 15 лет (1 + 2 + 3 + 4 + 5).
- 1-й год — $60\,000 \text{ руб.} \times 5 : 15 = 20\,000 \text{ руб.}$;
- 2-й год — $60\,000 \text{ руб.} \times 4 : 15 = 16\,000 \text{ руб.}$ и т.д.

Начисление амортизации способом списания по сумме чисел лет срока полезного использования, руб.

Срок полезного использования	Первоначальная (восстановительная) стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленная сумма амортизации	Остаточная стоимость
Дата ввода в эксплуатацию 10.12.2005	60 000	X	X	60 000
2006 год	60 000	20 000	20 000	40 000
2007 год	60 000	16 000	36 000	24 000
2008 год	60 000	12 000	48 000	12 000
2009 год	60 000	8 000	56 000	4 000
2010 год	60 000	4 000	60 000	0

Графически начисление амортизации данным способом выглядит следующим образом (рис. 2.7).



Рис. 2.7. Начисление амортизации способом по сумме чисел лет срока полезного использования

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений осуществляется путем умножения первоначальной стоимости объекта на соотношение натуральных объемов изготовленной продукции и их предполагаемой величины за весь срок полезного использования.

Пример. Организация приобрела объект ОС первоначальной стоимостью 60 000 руб. Срок полезного использования установлен равным 5 годам, 10.12.2005 объект ОС введен в эксплуатацию. Амортизация начисляется способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Предполагаемый объем выпуска продукции в течение срока полезного использования — 300 000 ед.

В 1-й год произведено 70 000 ед.; во 2-й — 80 000 ед.; в 3-й — 60 000 ед.; в 4-й — 50 000 ед.; в 5-й — 40 000 ед.

Начисление амортизации способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ), руб.

Срок полезного использования	Первоначальная (восстановительная) стоимость	Количество произведенной продукции (шт.)	Годовая сумма амортизации	Накопленная сумма амортизации	Остаточная стоимость
Дата ввода в эксплуатацию 10.12.2005	60 000	X	X	X	60 000
2006 год	60 000	70 000	14 000	14 000	46 000
2007 год	60 000	80 000	16 000	30 000	30 000
2008 год	60 000	60 000	12 000	42 000	18 000
2009 год	60 000	50 000	10 000	52 000	8 000
2010 год	60 000	40 000	8 000	60 000	0

Графически начисление амортизации данным способом выглядит следующим образом (рис. 2.8).



Рис. 2.8. Начисление амортизации способом списания стоимости пропорционально объему продукции

Итоговые показатели, полученные по рассмотренным методам начисления амортизации, представлены в табл. 2.5.

Таблица 2.5

Сравнение годовых сумм амортизационных отчислений по ОС, начисленных разными способами, руб.

Год	Линейный способ	Способ уменьшаемого остатка	Способ списания по сумме чисел лет срока полезного использования	Способ списания стоимости пропорционально объему продукции
2006	12 000	24 000	20 000	14 000
2007	12 000	14 400	16 000	16 000
2008	12 000	8 640	12 000	12 000
2009	12 000	5 184	8 000	10 000
2010	12 000	7 776	4 000	8 000
Всего	60 000	60 000	60 000	60 000

Таблица показывает, что расчеты по методу уменьшаемого остатка дают большие суммы амортизации в первые годы службы амортизируемых ОС. Использование данного метода позволяет организации списывать в первые годы эксплуатации объекта ОС большие суммы, чем, например, при линейном методе. Метод уменьшаемого остатка поощряет инвестиции, поскольку позволяет в большей степени сокращать налогооблагаемый доход, а значит, и сумму налогов.

Выбранный метод должен быть обязательно отражен в приказе об учетной политике. При этом не обязательно использовать один и тот же метод по всем ОС — один и тот же метод может применяться внутри группы однородных объектов. Способ амортизации в течение всего срока полезного использования не должен изменяться.

В налоговом учете способа начисления амортизации всего два: 1) линейный; 2) нелинейный.

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется налогоплательщиками ежемесячно начиная с 1-го числа месяца после ввода объекта в эксплуатацию в следующем порядке:

- при применении линейного метода — отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества;

- при применении нелинейного метода — отдельно по каждой амортизационной группе (подгруппе).

Линейный способ начисления амортизации в налоговом учете полностью аналогичен линейному способу, применяемому в бухгалтерском учете.

Нелинейный же способ не соответствует ни одному из способов, предусмотренных бухгалтерским законодательством.

Амортизация начисляется исходя из суммарного баланса соответствующей группы ОС и установленной нормы амортизации соответствующей амортизационной группы ОС (ст. 259.2 НК РФ).

2.6. УЧЕТ ЗАТРАТ НА РЕМОНТ И ВОССТАНОВЛЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Основные определения ремонтных работ были даны в Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 20 июля 1998 г. № 33н. Так, согласно п. 71 и 72 данных указаний, к работам по обслуживанию, а также текущему и среднему ремонту объектов ОС относятся работы по систематическому и своевременному предохранению их от преждевременного износа и поддержанию в рабочем состоянии.

Капитальный ремонт оборудования и транспортных средств характеризуется проведением работ по полной разработке агрегата, ремонту базовых и корпусных деталей и узлов, замене или восстановлению всех изношенных деталей и узлов на новые и более современные, сборке, регулированию и испытанию агрегата.

При капитальном ремонте зданий и сооружений производится смена изношенных конструкций и деталей или замена их на более прочные и экономичные, которые улучшают 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.).

Перед ремонтом ОС обследуются представителями инженерно-технического персонала (комиссией).

Комиссия составляет акт технического обследования объекта, который содержит выводы о характере и объеме работ на объекте. К нему может прилагаться перечень дефектов основных конструктивных элементов или акт о выявленных дефектах оборудования по ф. № ОС-16.

Указанные документы утверждаются директором предприятия и направляются в отдел капитального ремонта или отдел капитального строительства. На основе полученной технической документации этими отделами составляются проект и график организации работ, а также необходимая сметно-техническая документация. Если ремонт проводит специализированная организация, с ней заключается договор подряда.

Сдача объекта в ремонт или на модернизацию (реконструкцию) оформляется соответствующим актом.

При проведении вышеуказанных работ, как правило, используется большое количество материалов. Если это материалы организации, то при осуществлении работ хозяйственным способом (т.е. непосредственно силами организации) материалы выдаются по первичным учетным документам утвержденных форм (требованиям на отпуск, расходным накладным, лимитно-заборным картам).

При подрядном способе выполнения работ (т.е. силами сторонней организации) материалы передаются подрядчику по приемо-сдаточному акту или накладным, которые подписываются двумя сторонами. После завершения работ двусторонняя комиссия с участием заказчика и подрядчика подписывает акт выполненных работ и акт приема-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов по ф. № ОС-3.

Известно, что при формировании учетной политики предприятие может выбрать один из следующих предусмотренных законодательством способов учета затрат на проведение ремонта ОС:

- 1) путем создания резерва на ремонт ОС — по счету 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей»;
- 2) по фактическим затратам с отнесением непосредственно на себестоимость по мере возникновения затрат;
- 3) с использованием счета 97 «Расходы будущих периодов» с последующим равномерным списанием их на себестоимость.

Резерв обычно формируется путем ежемесячных отчислений в пределах годовой предполагаемой сметы затрат на ремонт. В бухгалтерском учете указанные операции отражаются по дебету счетов учета затрат на производство (расходы на продажу) в корреспонденции с кредитом счета 96 «Резервы предстоящих расходов». При этом фактические затраты на ремонт должны учитываться на отдельном счете и относиться на конец отчетного года в уменьшение созданного резерва.

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности производится инвентаризация резерва расходов на ремонт ОС (включая арендованные объекты).

Если при составлении годовой бухгалтерской отчетности фактические затраты превышают начисленный резерв расходов на ремонт ОС, то сумма превышения относится на затраты производства (расходы на продажу); если объем ремонтных работ является значительным и срок их окончания приходится на другой отчетный период, остаток резерва переходит на следующий отчетный год.

По окончании ремонта излишне начисленную сумму резерва относят на финансовые результаты организации (счет 99 «Прибыли и убытки»).

В учете делают следующие записи.

При наличии вспомогательных производств, осуществляющих ремонтные работы:

Д 23 — К 96 — на сумму создаваемого резерва;

Д 96 — К 23 — на сумму фактически выполненного капремонта за счет резерва.

При отсутствии вспомогательных производств, осуществляющих ремонтные работы:

Д 20, 25, 26, 29, 44 — К 96 — на сумму создаваемого резерва;

Д 96 — К 60, 76 — на сумму фактически выполненного капремонта за счет резерва.

По окончании ремонта излишне начисленную сумму резерва следует сторнировать: Д 20, 23, 25, 26, 29, 44 — К 96.

Другой способ предусматривает отражение затрат на ремонт без создания резерва.

При наличии вспомогательных производств, осуществляющих ремонтные работы:

Д 23 — К 10, 70, 69, 71, 60 — на сумму затрат по выполнению ремонта;

Д 20, 25, 26, 29, 44 — К 23 — на сумму затрат по ремонту накопленных в ремонтном цехе.

При отсутствии вспомогательных производств, осуществляющих ремонтные работы:

Д 20, 23, 25, 26, 29, 44 — К 10, 70, 69, 71, 60 — на сумму затрат по выполнению ремонта.

Возможно отнесение фактических затрат на проведение ремонта на счет учета расходов будущих периодов. Не исключены ситуации, когда ремонтные работы проводят в первой половине или даже в начале года, пока резерв еще не создан или его средств недостаточно для покрытия произведенных расходов.

Могут иметь место случаи, когда производится ремонт технологического оборудования, на время которого прекращается выпуск продукции. В таких случаях допускается произведенные расходы, относящиеся к следующим отчетным периодам, отражать на счете 97 «Расходы будущих периодов» с равномерным (ежемесячным) отнесением их на затраты производства (расходы на продажу):

Д 97 — К 10, 70, 69, 71, 76 — на сумму затрат по ремонту;

Д 20, 23, 25, 26, 29, 44 — К 97 — ежемесячное списание затрат на ремонт на себестоимость продукции.

Выбранный предприятием способ учета затрат на ремонт должен быть отражен в учетной политике. Восстановление объектов ОС может осуществляться не только посредством ремонта, но и путем модернизации и реконструкции. Начисление амортизации не производится во время реконструкции и технического перевооружения ОС с полной их остановкой, а также в случае их перевода в установленном порядке на консервацию. На время реконструкции и технического перевооружения срок службы основных средств продлевается.

К реконструкции действующих предприятий относится переустройство существующих цехов и объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения без расширения имеющихся зданий и сооружений основного назначения, связанное с совершенствованием его технико-экономического уровня на основе достижений научно-технического прогресса по комплексному проекту.

К техническому перевооружению действующих предприятий относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономического уровня отдельных производств, цехов и участков на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным, а также по совершенствованию общезаводского хозяйства и вспомогательных служб.

К расширению действующих предприятий относится строительство дополнительных производств на действующем предприятии или прилегающей территории с целью создания дополнительных или новых производственных мощностей.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих существенно разный срок полезного использования, замена каждой такой части при восстановлении учитывается как выбытие и приобретение самостоятельного инвентарного объекта.

Следует учитывать, что затраты на модернизацию и реконструкцию объекта ОС после их окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта ОС. Затраты на модернизацию отражаются следующими бухгалтерскими записями:

Д 08 — К 10, 70, 69, 60 и др. — отражены затраты на модернизацию ОС;

Д 01 — К 08 — отражены затраты на модернизацию в составе ОС.

Если в результате реконструкции часть объекта была ликвидирована (разрушена, разобрана), то первоначальная стоимость данного объекта должна быть уменьшена.

В налоговом учете затраты на капитальный ремонт являются текущими и одновременно в полной сумме учитываются согласно п. 1 ст. 260, п. 2, 5 ст. 272 НК РФ в расходах при исчислении налога на прибыль в том отчетном (налоговом) периоде, в котором:

- был подписан акт выполненных работ, если работы выполняла подрядная организация;

- были закончены работы, если их выполняла сама организация.

Затраты же на модернизацию и реконструкцию увеличивают стоимость ОС и списываются, согласно п. 2 ст. 257, ст. 258, 259 НК РФ, через амортизацию.

Поэтому организация должна правильно квалифицировать работы, связанные с капитальным ремонтом, достройкой, дооборудованием или техническим перевооружением объектов ОС для целей налогообложения прибыли.

2.7. УЧЕТ ВЫБЫТИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Выбытие основных средств происходит в следующих ситуациях:

- 1) при списании объектов за непригодностью к дальнейшей эксплуатации;
- 2) при реализации объектов;
- 3) при безвозмездной передаче другому предприятию;
- 4) при передаче в счет взносов в уставные капиталы других предприятий;
- 5) в качестве вклада в совместную деятельность (простое товарищество);
- 6) при ликвидации ОС в результате аварий, стихийных бедствий и других чрезвычайных обстоятельств;

- 7) списание ОС в результате выявленной недостачи, хищения ОС;

- 8) при передаче в доверительное управление.

Операции реализации и прочего выбытия ОС оформляются типовыми формами первичной учетной документации — актами о списании и приеме-передаче основных средств (ф. № 4, 4а, 4б, 1а, 1б).

На основании оформленных и переданных бухгалтерской службе актов на списание ОС или на списание автотранспортных средств в инвентарной карточке производится отметка о выбытии объекта. Записи о выбытии объекта ОС производятся в соответствующем документе, открываемом по месту его нахождения. Инвентарные карточки по выбывшим объектам ОС хранятся в течение срока, определяемого руководителем организации.

Для учета выбытия объектов ОС (в результате продажи, списания, частичной ликвидации, передачи безвозмездно и др.) к счету 01 «Основные средства» может открываться субсчет «Выбытие ОС», в дебет которого переносится стоимость выбывающего объекта, а в кредит — сумма накопленной амортизации.

По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Поступления, связанные с продажей и прочим списанием ОС, отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств.

При этом иметь в виду, что к счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут открываться субсчета 1 «Прочие доходы» и 2 «Прочие расходы», на которых записи накапливаются в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставляются дебетовые и кредитовые обороты с целью выявления сальдо прочих доходов или прочих расходов. Указанное сальдо, учтенное на счете 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов», касающихся, в частности, продажи, выбытия и прочего списания объектов ОС, ежемесячно списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организаций» (ПБУ 9/99) поступления от продажи ОС включаются в прочие доходы. Указанные поступления принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной сторонами в договоре.

Если выбывает объект ОС, стоимость которого в результате переоценки была увеличена, то сумму его дооценки, числящуюся на счете 83 «Добавочный капитал», следует включить в состав нераспределенной прибыли: Д 83 — К 84.

Типовые бухгалтерские записи по отражению на счетах выбытия ОС представлены в табл. 2.6.

Таблица 2.6

Отражение в учете выбытия ОС

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Реализация ОС</i>		
Договорная стоимость реализуемых ОС	62	91
Отражена сумма НДС, подлежащая получению от покупателя (если сделка облагается НДС)	91	68-НДС
Списана балансовая стоимость ОС	01, субсчет «Выбытие ОС»	01
Списана сумма накопленной за время использования ОС амортизации	02	01, субсчет «Выбытие ОС»
Списана остаточная стоимость ОС	91	01, субсчет «Выбытие ОС»

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена сумма расходов, связанных с реализацией ОС	91	76, 23
Оплачен счет покупателем	51	62
Отражен финансовый результат от реализации ОС (прибыль, убыток)	91 (99)	99 (91)
<i>Списание ОС при нецелесообразности их дальнейшего использования</i>		
Списана балансовая стоимость ОС	01, субсчет «Выбытие ОС»	01
Списана сумма накопленной за время использования ОС амортизации	02	01, субсчет «Выбытие ОС»
Списана остаточная стоимость ОС	91	01, субсчет «Выбытие ОС»
Отражена сумма расходов, связанных с ликвидацией ОС	91	76, 23, 70, 69
Оприходованы материальные ценности от ликвидации ОС	10	91
Отражен финансовый результат от ликвидации ОС (прибыль, убыток)	91 (99)	99 (91)
<i>Ликвидация ОС в результате аварий, стихийных бедствий и других чрезвычайных обстоятельств</i>		
Списана балансовая стоимость ОС	01, субсчет «Выбытие ОС»	01
Списана сумма накопленной за время использования ОС амортизации	02	01, субсчет «Выбытие ОС»
Списана остаточная стоимость ОС, утраченных в результате чрезвычайных обстоятельств	91	01, субсчет «Выбытие ОС»
<i>Безвозмездная передача ОС</i>		
Списана балансовая стоимость ОС	01, субсчет «Выбытие ОС»	01
Списана сумма накопленной за время использования ОС амортизации	02	01, субсчет «Выбытие ОС»
Списана остаточная стоимость ОС	91	01, субсчет «Выбытие ОС»
Начислен НДС с рыночной стоимости ОС	91	68
Отражена сумма расходов, связанных с передачей ОС	91	76, 23, 70, 69
Отражен НДС по расходам, связанным с безвозмездной передачей объекта	19	76
Списывается НДС по расходам, связанным с безвозмездной передачей объекта	91	19
Отражен финансовый результат от безвозмездной передачи ОС (убыток)	99	91
<i>Передача ОС в качестве вклада в уставный капитал другого предприятия</i>		
Списана балансовая стоимость ОС	01, субсчет «Выбытие ОС»	01

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списана сумма накопленной за время использования ОС амортизации	02	01, субсчет «Выбытие ОС»
Списана остаточная стоимость ОС	91	01, субсчет «Выбытие ОС»
Отражена сумма расходов, связанных с демонтажем и отправкой ОС	91	76, 23, 70, 69
Восстановлена ранее принятая к вычету сумма НДС по ОС, передаваемому в качестве вклада в уставный капитал, пропорционально остаточной стоимости объекта	19	68
Отражены финансовые вложения в виде вклада в уставный капитал (в сумме согласованной стоимости ОС)	58	76
Отражена передача восстановленной суммы НДС принимающей организации	58	19
Отражена передача объекта ОС в счет вклада в уставный капитал (по согласованной стоимости)	76	91
Отражена разница между остаточной стоимостью ОС и оценкой вклада в уставный капитал	91 (99)	99 (91)
<i>Передача ОС в качестве вклада в совместную деятельность (простое товарищество)</i>		
Списана балансовая стоимость ОС	01, субсчет «Выбытие ОС»	01
Списана сумма накопленной за время использования ОС амортизации	02	01, субсчет «Выбытие ОС»
Передача ОС в счет вклада в общее имущество простого товарищества по остаточной стоимости (в сумме фактических затрат на приобретение)	91	01, субсчет «Выбытие ОС»
Передача ОС в счет вклада в общее имущество простого товарищества по остаточной стоимости (в сумме фактических затрат на приобретение)	58	91
Отражена разница между остаточной стоимостью ОС и оценкой вклада в совместную деятельность	91 (99)	99 (91)
<i>Передача ОС в доверительное управление отражается на балансе учредителя управления</i>		
Списана балансовая стоимость нематериального актива	79	01
<i>Списание ОС в результате выявленной недостачи</i>		
Списана балансовая стоимость ОС	01, субсчет «Выбытие ОС»	01
Списана сумма накопленной за время использования ОС амортизации	02	01, субсчет «Выбытие ОС»
Списана остаточная стоимость ОС	94	01, субсчет «Выбытие ОС»
Произведено списание недостачи на финансовый результат по решению суда	91	94
Отнесена недостача на материально ответственное лицо	73	94

2.8. СУЩНОСТЬ АРЕНДЫ И ЕЕ ВИДЫ

Аренда — это соглашение (договор), посредством которого собственник имущества (арендодатель) передает напимателю (арендатору) имущество во владение и пользование или во временное пользование в течение оговоренного срока и за согласованную между сторонами арендную плату. Арендодателями могут быть также лица, уполномоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду.

В аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другое имущество, которое не теряет своих натуральных свойств при его использовании (непотребляемые вещи).

Право собственности на сданное в аренду имущество остается у арендодателя. Продукция и доходы, полученные арендатором в результате использования арендованного имущества в соответствии с договором, являются его собственностью.

Арендодатель обязан предоставить арендатору имущество в состоянии, соответствующем условиям договора аренды и назначению имущества. По окончании срока договора арендатор обязан вернуть его арендодателю в том состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа, либо в состоянии, обусловленном в договоре.

В договоре аренды может быть предусмотрено, что арендованное имущество переходит в собственность арендатора по истечении срока аренды или до его истечения при внесении арендатором всей обусловленной договором выкупной цены. В этом случае договор аренды заключается в форме, предусмотренной для договора купли-продажи такого имущества.

Если условие о выкупе арендованного имущества не предусмотрено в договоре аренды, оно может быть установлено дополнительным соглашением сторон, которые при этом вправе договориться о зачете ранее выплаченной арендной платы в выкупную цену. Законом могут быть установлены случаи запрещения выкупа арендованного имущества.

Отношения арендодателя и арендатора определяет договор аренды. В нем должны быть указаны данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору, стоимость передаваемого имущества, сроки аренды, размеры и порядок выплаты арендной платы. Условиями договора определяются риски потери и порчи передаваемого имущества, а также устанавливается, какая сторона несет расходы по поддержанию арендованного имущества в состоянии, соответствующем условиям договора и назначению имущества, по его текущему и капитальному ремонту. Обычно арендатор несет расходы по содержанию имущества и производит текущий ремонт, арендодатель производит капитальный ремонт имущества.

Если договор аренды заключен на неопределенный срок, каждая сторона вправе в любое время отказаться от договора, предупредив об этом другую сторону за один месяц, а при аренде недвижимого имущества — за три месяца.

Арендатор обязан своевременно вносить плату за пользование имуществом (арендную плату). Порядок, условия и сроки внесения арендной платы опре-

деляются договором аренды. Арендная плата устанавливается за все арендуемое имущество в целом или отдельно по каждой из его составных частей в виде:

- 1) определенных в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно;
- 2) установленной доли полученных в результате использования арендованного имущества продукции, плодов или доходов;
- 3) предоставлением арендатором определенных услуг;
- 4) передачи арендатором арендодателю обусловленной договором вещи в собственность или в аренду;
- 5) возложения на арендатора обусловленных договором затрат на улучшение арендованного имущества.

Во всех случаях, когда по соглашению сторон арендная плата вносится не деньгами, арендная плата должна быть оценена в денежном выражении для целей учета и налогообложения. Оценка расходов по арендной плате должна производиться исходя из себестоимости (фактических затрат на приобретение) передаваемого имущества (выполняемых работ, оказываемых услуг).

Классификация видов аренды представлена на рис. 2.9.

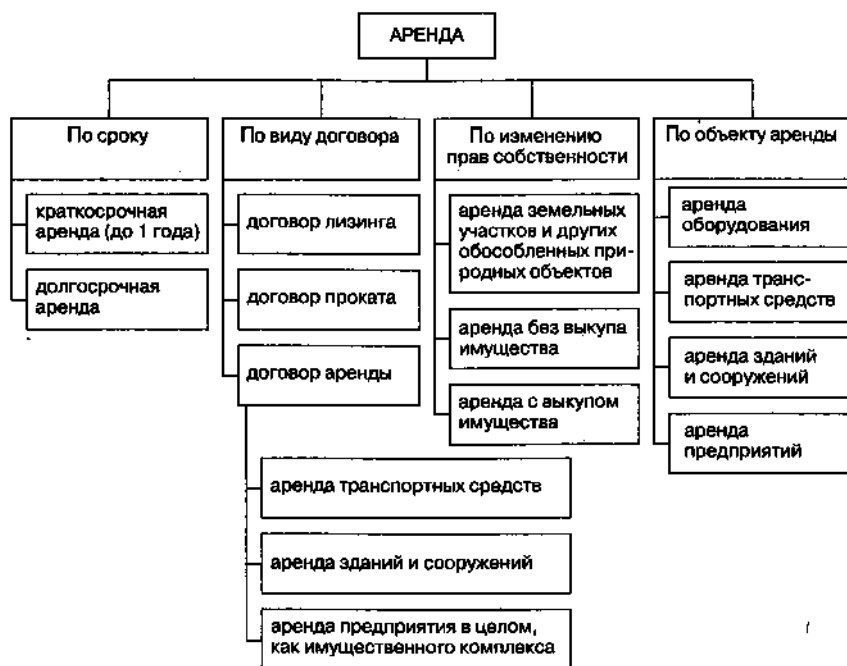


Рис. 2.9. Виды аренды

Гражданское законодательство определяет следующие виды аренды:

- транспортных средств;
- зданий и сооружений;
- предприятия в целом как имущественного комплекса;
- прокат;
- финансовая аренда.

По договору *аренды транспортного средства с экипажем* (фрагтование на время) арендодатель предоставляет арендатору транспортное средство за плату во временное владение и пользование и оказывает своими силами услуги по управлению им и по его технической эксплуатации.

По договору *аренды транспортного средства без экипажа* арендодатель предоставляет арендатору транспортное средство за плату во временное владение и пользование без оказания услуг по управлению им и его технической эксплуатации.

По договору *аренды здания или сооружения* арендодатель обязуется передать во временное владение и пользование или во временное пользование арендатору здание или сооружение. Передача здания или сооружения арендодателем и принятие его арендатором осуществляются по передаточному акту или иному документу о передаче, подписываемому сторонами.

По договору *аренды предприятия в целом* как имущественного комплекса, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, арендодатель обязуется предоставить арендатору за плату во временное владение и пользование земельные участки, здания, сооружения, оборудование и другие входящие в состав предприятия ОС: передать в порядке, на условиях и в пределах, определяемых договором, запасы сырья, топлива, материалов и иные оборотные средства, права пользования землей, водой и другими природными ресурсами, зданиями, сооружением и оборудованием, иные имущественные права арендодателя, связанные с предприятием, права на обозначения, индивидуализирующие деятельность предприятия, и другие исключительные права, а также уступить ему права требования и перевести на него долги, относящиеся к предприятию.

Имущество по договору аренды предприятия в целом как имущественного комплекса сдается в аренду вместе со всеми его принадлежностями и учитывается арендатором по стоимости, определенной в соответствии с передаточным актом и договором аренды предприятия.

По договору *проката* арендодатель, осуществляющий сдачу имущества в аренду в качестве постоянной предпринимательской деятельности, обязуется предоставить арендатору движимое имущество за плату во временное владение и пользование. Договор проката заключается на срок до одного года.

По договору *финансовой аренды (лизинга)* арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей. Арендодатель в этом случае не несет ответственности за выбор предмета аренды и продавца. Договором финансовой аренды может быть предусмотрено, что выбор продавца и приобретаемого имущества осуществляется арендодателем.

Основное отличие лизинга от обычной аренды, согласно российскому законодательству, состоит в том, что лизингодатель специально приобретает имущество для лизингополучателя. При этом последний сам выбирает продавца данного имущества. Поэтому лизинговая сделка помимо собственно договора лизинга обязательно включает в себя договор купли-продажи. Кроме того, стороны еще могут заключить договоры о привлечении средств, залога, гарантии,

поручительства и т.д. Таким образом, финансовая аренда характеризуется российским гражданским законодательством как трехсторонняя сделка, сочетающая в себе два вида отношений: купли-продажи и передачи во временное владение и пользование. При этом объект аренды обязательно должен использоваться в предпринимательских целях.

По периодичности различают краткосрочную (текущую) и долгосрочную аренду основных средств.

Краткосрочная (текущая) аренда — это аренда отдельного объекта ОС или его части на срок до одного года. По истечении срока аренды объект возвращается арендодателю. Возможна пролонгация договора аренды с сохранением или изменением некоторых его условий. В договоре текущей аренды указывается стоимость арендованного имущества в оценке арендодателя с учетом фактического износа на момент сдачи в аренду.

Долгосрочная аренда — это аренда объектов ОС вплоть до момента их полной амортизации или аренда с правом последующего выкупа арендуемых объектов.

В договоре долгосрочной аренды объект оценивается по договорной, согласованной стоимости в сумме арендной платы за весь период аренды. Эта сумма представляет собой исходную величину задолженности арендатора перед арендодателем, которая постепенно погашается внесением арендной платы, авансовыми и выкупными платежами. Для арендодателя согласованная договорная стоимость объекта представляет собой сумму выручки за выбывший объект.

2.9. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО АРЕНДЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Аренда как вид предпринимательской деятельности предусматривает передачу одной стороной (арендодателем) другой стороне (арендатору) за плату во временное владение и пользование или во временное пользование имущества в виде внеоборотных активов.

Различают *текущую* и *долгосрочную аренду*. В учете объекты, сданные в текущую и долгосрочную аренду, отражаются одинаково.

Объектом текущей аренды может выступать как отдельный объект ОС (автомобиль, компьютер и др.), так и его часть (помещение офиса, склада). Ее срок обычно устанавливается в пределах одного года с дальнейшей пролонгацией и изменением условий договора.

Арендодатель продолжает учитывать переданный в текущую аренду объект ОС на собственном балансе, выплачивать налог на имущество, начислять амортизацию, поскольку именно ему принадлежит право собственности на объект. Однако, поскольку сданное в аренду имущество изымается из процесса производства, арендодатель относит амортизационные отчисления не на затраты производства, а на финансовые результаты (в состав прочих расходов) в уменьшение доходов от аренды. Сумма амортизации начисляется в обычном порядке. При этом арендодатель должен решить, к какому виду деятельности он относит операции по сдаче имущества в аренду: к обычному виду деятельности или к прочим операциям. Это требование вытекает из Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организаций» (ПБУ 9/99) и Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организаций» (ПБУ 10/99).

В зависимости от такой классификации деятельности будет организован учет операций по сдаче имущества в аренду:

- если сдача имущества в аренду будет определена как обычный вид деятельности, то операции будут отражаться через счет 90 «Продажи» и 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в обычном порядке;

- если же эти операции будут признаны прочими операциями, то они будут отражаться как прочие доходы и расходы через счет 91 «Прочие доходы и расходы» (Д 91-2 «Прочие расходы» — К 02-1 «Амортизация собственных основных средств» и Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — К 91-1 «Прочие доходы»). На счет 91-2 «Прочие расходы» помимо амортизации, исходя из условий договора, списывают и прочие расходы.

Арендатор учитывает полученное имущество за балансом согласно допущению бухгалтерского учета об имущественной обособленности организации.

Объектом долгосрочной аренды являются ОС, переданные на срок более одного года вплоть до момента полной амортизации объекта (или срока, близкого к нему).

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

В период аренды к арендатору переходит только право эксплуатации арендованного имущества, а не право владения. Поэтому объекты ОС, полученные арендатором в краткосрочную аренду, учитываются у него за балансом (Дебет 001), а у арендодателя на отдельном субсчете 01-2. Основанием для передачи объектов в краткосрочную аренду и возврата является договор на аренду и акты приема-передачи, составленные в двух экземплярах. Арендная плата предъявляется арендатору в виде счета с прилагаемым расчетом и со ссылкой на договор аренды. Затраты по капитальному ремонту и капитальным вложениям предъявляются исполнителем заказчику в виде счета, выписываемого на основании акта выполненных работ при наличии сметы. Перечисление арендной платы осуществляется платежным поручением со ссылкой на счет. Остальные операции могут быть выполнены на основании бухгалтерских справок. Карточки по переданным в краткосрочную аренду объектам из картотеки не изымаются, а только перемещаются в другую группу с отметкой в инвентаризационной ведомости.

При малом количестве документов все операции по передаче объекта в текущую аренду и возврату из аренды отражаются в бухгалтерском учете на основании первичных документов (договоров, актов приема-передачи, бухгалтерских справок) непосредственно в регистре счета 01 выполнением проводки Д 01-2 — К 01-1 и наоборот. При наличии довольно большого количества операций по сдаче в аренду и возвращению из аренды в течение года все записи регистрируются в оборотно-сальдовой ведомости счета 01. Остальные операции, связанные со списанием износа по сданным в аренду объектам, по расчетам с арендатором и др., отражаются в карточках, оборотно-сальдовых ведомостях и в регистрах Главной книги по соответствующим счетам.

В бухгалтерском учете делают следующие записи (табл. 2.7).

Бухгалтерские проводки по учету арендных операций

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
В учете арендодателя		
<i>Отражение хозяйственных операций по счету 91</i>		
Передача в аренду объектов ОС	01-2	01-1
Начисление износа по ОС, сданным в аренду, охрана, обеспечение электроэнергией, отопление и другие расходы	91	02-2 10, 60, 76
Начисление суммы арендной платы (если договором предусмотрена предоплата)	76	98-1
Начисление суммы арендной платы (если договором предусмотрена периодическая плата)	76	91
Начислен НДС по арендным платежам	91	68
Поступление денежных средств от Арендатора	51, 50, 52	76
<i>Отражение хозяйственных операций по счету 90</i>		
Отражены затраты, связанные со сдачей имущества в аренду	20, 23, 25, 26, 44	10, 60, 70, 76
Выделен НДС в составе произведенных затрат	19	60, 76
Оплата произведенных расходов (принятых работ, потребленных услуг)	60	51
Сумма НДС предъявлена к вычету	68	19
Передача в аренду объекта ОС	01-2	01-1
Начислены амортизационные отчисления по имуществу, сдаваемому в аренду	20, 23, 25, 26, 44	02
Отражена реализация услуг по сдаче имущества в аренду	62, 76	90
Начислен НДС в составе арендной платы	90	68
Получена сумма арендной платы в счет будущих отчетных периодов (если договором предусмотрена предоплата)	51	62, субсчет «Авансы»
Начислен НДС в составе арендной платы	62, субсчет «Авансы»	68
Погашена задолженность по НДС	68	51
Отражена выручка от оказания услуг по передаче имущества в аренду	62, субсчет «Авансы»	90
Начислен НДС с выручки от оказания услуг по передаче имущества в аренду	90	68
Списана себестоимость оказанных услуг по сдаче имущества в аренду	90	20, 23, 25, 26, 44
Определен финансовый результат от сдачи имущества в аренду (прибыль)	90	99
Получены арендные платежи	51	62, 76

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
В учете арендатора		
Учет ОС, поступивших от Арендодателя по первоначальной стоимости, указанной в договоре	001	
Начислена сумма арендной платы за отчетный период	25, 26, 44	76
Выделен НДС в составе арендной платы	19	76
Сумма НДС предъявлена к вычету	68	19
Начисление суммы арендной платы авансом за будущие отчетные периоды	97	76
Выделен НДС в составе арендной платы	19	76
Списание арендной платы за отчетный период	25, 26, 44	97
Перечисление арендной платы	76	51
Снятие с учета ОС, взятых в аренду		001

2.10. УЧЕТ ЛИЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

Лизинг — это вид предпринимательской деятельности, направленный на инвестирование временно свободных или привлеченных финансовых средств, при котором лизингодатель обязуется приобрести в собственность обусловленное договором имущество у определенного продавца и предоставить это имущество лизингополучателю за плату во временное пользование для предпринимательских целей.

В международной практике существует множество разновидностей лизинга (рис. 2.10).

Основными видами лизинга как отечественные, так и зарубежные специалисты считают финансовый и оперативный.

Финансовый лизинг — вид лизинга, при котором лизингодатель обязуется приобрести в собственность указанное лизингополучателем имущество у определенного продавца и передать его лизингополучателю в качестве предмета лизинга за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и пользование.

Оперативный лизинг — вид лизинга, при котором лизингодатель на свой страх и риск закупает имущество и передает его лизингополучателю в качестве предмета лизинга за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и пользование.

Разновидностью финансового лизинга является **возвратный лизинг**, при котором продавец предмета лизинга одновременно выступает и как лизингополучатель.

При лизинговых отношениях могут возникать ситуации, когда лизинг, начатый как оперативный, перерастает в финансовый и заканчивается приобретением этого оборудования, либо когда сделка, планируемая как финансовый лизинг, может не закончиться куплей-продажей в силу неплатежеспособности

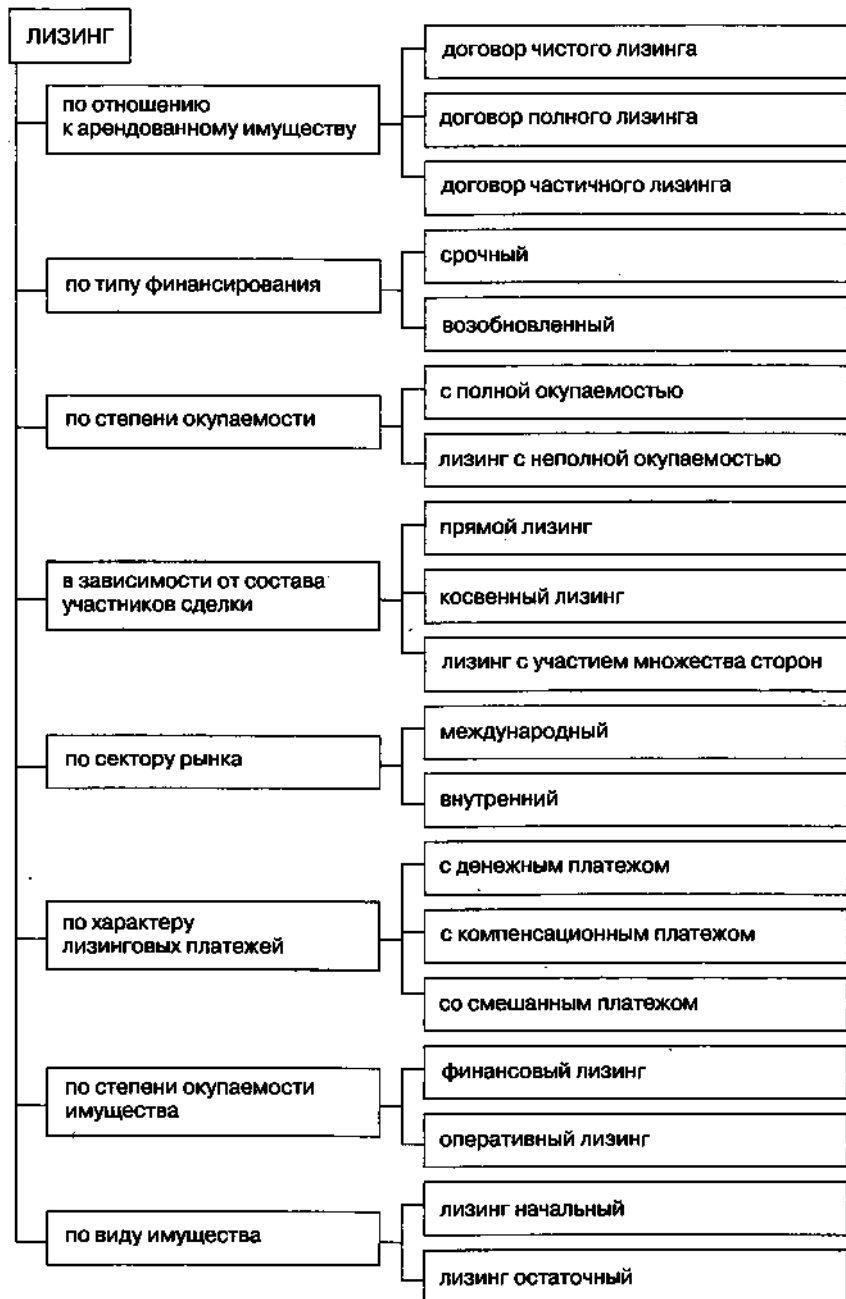


Рис. 2.10. Виды лизинга

лизингополучателя. В этом случае она будет по окончании операции проходить как оперативный лизинг.

Объектом лизинга может быть любое движимое и недвижимое имущество, относящееся по действующей классификации к ОС, кроме имущества, запрещенного к свободному обращению на рынке.

Лизинговая сделка в широком плане объединяет трех участников — изготовителя (продавца) имущества, его покупателя (лизингодателя) и пользователя (лизингополучателя). Первый и второй из них связаны между собой договором купли-продажи, второй и третий — договором лизинга (рис. 2.11).

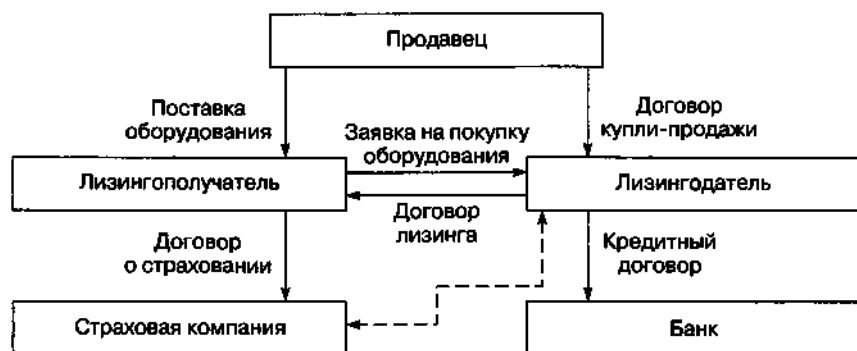


Рис. 2.11. Схема лизинговых отношений

Стороны сделки самостоятельно решают вопросы о порядке балансового учета лизингового имущества в течение срока действия договора и его принадлежности по завершении лизинга (п. 1 ст. 31 Федерального закона от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой среде (лизинге)» в ред. 26 июля 2006 г.).

В начале 2006 г. Минфин России указал на необходимость закрепления в лизинговых договорах выкупной цены предметов лизинга (письмо Минфина России от 24 апреля 2006 г. № 03-03-04/1/392). Выкупная цена предмета лизинга должна быть рыночной — соответствовать цене имущества по сделкам в сопоставимых условиях. Только в такой ситуации лизингополучатель может сразу списать на расходы всю сумму текущих лизинговых платежей. В противном случае все без исключения платежи по лизинговому договору до окончания срока действия договора будут рассматриваться как авансы. Они будут признаны выкупной ценой и войдут в первоначальную стоимость имущества. После выкупа предмета лизинга его стоимость будет списываться лизингополучателем на расходы через амортизацию.

Расчет суммы лизинговых платежей осуществляется по формуле

$$\text{ЛП} = \text{АО} + \text{ПК} + \text{КВ} + \text{ДУ} + \text{НДС},$$

где ЛП — общая сумма лизинговых платежей;

АО — величина амортизационных отчислений, причитающихся лизингодателю в текущем году;

ПК — плата за используемые кредитные ресурсы лизингодателем на приобретение имущества — объекта договора лизинга;

- КВ — комиссионное вознаграждение лизингодателю за предоставление имущества по договору лизинга;
- ДУ — плата лизингодателю за дополнительные услуги лизингополучателю, предусмотренные договором лизинга;
- НДС — налог на добавленную стоимость, уплачиваемый лизингополучателем за услуги лизингодателя.

Комиссионное вознаграждение может устанавливаться по соглашению сторон в процентах от балансовой стоимости имущества — предмета договора или от среднегодовой остаточной стоимости имущества.

При организации учета операций по договору финансового лизинга необходимо руководствоваться Указаниями об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, утвержденными приказом Минфина России от 17 февраля 1997 г. № 15, и инструкцией по применению нового Плана счетов бухгалтерского учета. При этом первый из названных нормативных актов может быть применен постольку, поскольку не противоречит второму.

Организация учета у лизингодателя. *Лизингодатель* — юридическое лицо, осуществляющее лизинговую деятельность, т.е. передачу в лизинг по договору специально приобретенного для этого имущества, или гражданин, занимающийся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица и зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя.

Приобретение имущества у поставщика для лизингополучателя происходит в форме инвестиций. В их число входят стоимость самого предмета лизинга и расходы, непосредственно связанные с его покупкой.

Формирование обобщенной информации об инвестициях в лизинговое имущество осуществляется на калькуляционном счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», к которому рекомендуется открывать отдельный субсчет, например субсчет 8 «Приобретение материальных ценностей с целью получения дохода»:

Д 08-8 — покупная стоимость;

Д 19 — сумма НДС по счету поставщика;

К 60 — покупная стоимость с НДС.

Аналитический счет организуется по каждому договору лизинга и статьям затрат.

В момент готовности приобретенного имущества для сдачи в лизинг оно приходуется в сумме всех затрат в состав доходных вложений и отражается на отдельном субсчете инвентарного счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» (например, на субсчете 1 «Имущество для сдачи в лизинг»). К нему рекомендуется открывать два аналитических счета: счет 1 «Имущество для сдачи в лизинг приобретенное» и счет 2 «Имущество для сдачи в лизинг переданное»:

Д 03-1-1 — К 08-8 — приобретенное имущество принято в состав доходных вложений.

Порядок формирования первоначальной стоимости предмета лизинга для целей налогообложения прибыли определен ст. 257 НК РФ: первоначальной стоимостью имущества, являющегося предметом лизинга, признается сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за ис-

ключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ. Таким образом, первоначальная стоимость предмета лизинга в налоговом учете может отличаться от его первоначальной стоимости в бухгалтерском учете на суммы процентов, уплаченных лизингодателем за кредит для приобретения данного имущества, на курсовые разницы и др., т.е. на суммы, которые в бухгалтерском учете включаются в первоначальную стоимость, а в налоговом учитываются в составе внереализационных расходов.

Передача объектов ОС в лизинг. Когда балансодержателем выступает лизингодатель, передача предмета лизинга во временное владение и пользование лизингополучателю не влечет за собой имущественных изменений в структуре его активов. Поэтому указанная операция сопровождается лишь записями в аналитическом учете по счету 03, субсчет 1:

Д 03-1-2 — К 03-1-1 — передано в лизинг имущество (на балансовую стоимость предмета лизинга).

Начисление амортизации для целей бухгалтерского учета и налогообложения производится способами, установленными в учетной политике:

Д 20, 25 — К 02-2 «Амортизация имущества, сданного в лизинг» — начислена амортизация лизингового имущества.

Статьей 259 НК РФ установлено, что к нормам амортизации имущества, являющегося предметом лизинга, могут быть применены специальные коэффициенты. Порядок их применения следует закрепить в учетной налоговой политике организации. В частности, в силу п. 7 ст. 259 НК РФ для амортизируемых ОС, которые являются предметом договора финансовой аренды, к основной норме амортизации налогоплательщик вправе применять специальный коэффициент, но не выше 3, который не распространяется на ОС, относящиеся к первой, второй и третьей амортизационным группам (срок полезного использования составляет от года до пяти лет включительно), если амортизация по ним начисляется нелинейным методом.

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то лизингодатель должен правильно отразить в учете его передачу своему контрагенту.

Формирование информации о рассматриваемых операциях происходит на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Методология бухгалтерского учета передачи на баланс лизингополучателю предмета лизинга предусматривает следующие записи:

Д 76-6 «Лизинговые обязательства» — К 91-1 — начислена задолженность лизингополучателя в связи с передачей ему на баланс лизингового имущества (на балансовую стоимость объекта);

Д 91-2 — К 03-1-1 — списывается балансовая стоимость переданного имущества;

Д 76-6 — К 98-5 «Разница между общей суммой лизинговых платежей и балансовой стоимостью лизингового имущества» — увеличен долг лизингополучателя на разницу между лизинговой и балансовой стоимостью переданного имущества;

Д 011 «Основные средства, сданные в аренду» — принято на забалансовый учет сданное в лизинг имущество.

Поскольку амортизацию начисляет лизингополучатель, лизингодатель теряет возможность равномерно по мере получения дохода от лизинговой сделки списывать на расходы стоимость лизингового имущества, компенсируемую лизингополучателем в составе лизингового платежа.

Учет расчетов по лизинговой плате. В результате исполнения лизингодателем основного обязательства по договору финансового лизинга у него возникает право требования компенсации инвестиционных затрат. Оно реализуется путем внесения лизингополучателем лизинговой платы. Лизинговая плата представляет собой компенсационный платеж, покрывающий инвестиционные затраты лизингодателя и обеспечивающий ему вознаграждение за оказанную услугу. Поэтому доходом лизингодателя является лишь часть лизинговой платы, т.е. сумма причитающегося вознаграждения. Прибыль определяется как разница между вознаграждением и расходами, связанными с осуществлением лизинговой деятельности.

Если лизинговое имущество передается на баланс лизингополучателя, то для лизингодателя такая операция будет являться реализацией имущества, не являющегося амортизируемым. В этом случае по правилам ст. 268 НК РФ лизингодатель вправе уменьшить доход от реализации предмета лизинга на цену его приобретения, а также на расходы, связанные с такой реализацией. То есть на дату перехода к лизингополучателю права собственности на предмет лизинга в налоговом учете лизингодателя отражаются как доход от реализации в виде выкупной стоимости предмета лизинга и расход в виде первоначальной стоимости предмета лизинга.

Операции, связанные с извлечением лизингодателем доходов и осуществлением расчетов по лизинговой плате, отражаются следующими записями:

Д 62 — К 90-1 — начислена задолженность лизингополучателя по лизинговой плате;

Д 90-3 — К 68 — начислена задолженность бюджету по НДС;

Д 20 — К 02, 05, 10, 25, 26, 60, 69, 70, 76-1 — отражены затраты, связанные с оказанием лизинговых услуг;

Д 90-2 — К 20 — списаны затраты, относящиеся к оказанным лизинговым услугам;

Д 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» (99) — К 99 «Прибыли и убытки» (90-9) — отражен финансовый результат (прибыль, убыток) от оказания лизинговых услуг;

Д 99 — К 68 — начислена задолженность бюджету по налогу на прибыль;

Д 51 — К 62 — на расчетный счет зачислен лизинговый платеж.

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то сведения о вознаграждении, причитающемся лизингодателю в отчетном периоде в связи с получением лизинговой платы, также будут отражаться на кредите счета 90 «Продажи». В дебет счета 90 лизингодатель списывает текущие затраты, возникшие в отчетном периоде и связанные с оказанием лизинговых услуг. Сальдо счета 90 покажет финансовый результат — прибыль или убыток от лизинговой деятельности.

При этом делаются следующие записи:

Д 51 — К 76-6 — на расчетный счет зачислена лизинговая плата;

Д 98-5 — К 90-1 — включена в состав доходов от лизинговой деятельности отчетного периода часть разницы между лизинговой и балансовой стоимостью предмета лизинга, числящегося на балансе лизингополучателя;

Д 90-3 — К 68 — начислена задолженность бюджету по НДС;

Д 20 — К 02, 05, 25, 26, 60, 69, 70, 76-1 и др. — отражены прямые затраты, связанные с оказанием лизинговых услуг;

Д 90-2 — К 20 — списаны затраты, относящиеся к оказанным лизинговым услугам;

Д 90-9 — К 99 — отражен финансовый результат (прибыль/убыток) от оказания лизинговых услуг;

Д 99 — К 68 — начислена задолженность бюджету по налогу на прибыль.

Учет операций по возврату лизингового имущества. Имущество учитывается на балансе лизингодателя. Лизинговое соглашение считается прекращенным по истечении срока его действия при условии выплаты лизингополучателем всех платежей. С этого момента право собственности на предмет лизинга переходит к лизингополучателю.

Лизингодатель отразит эту операцию следующим образом:

Д 02-2 «Амортизация имущества, сданного в лизинг» — К 03-1-2 «Имущество для сдачи в лизинг переданное» — списано с баланса имущество, перешедшее в собственность лизингополучателя.

Поскольку сумма амортизации передаваемого имущества, как правило, соответствует его балансовой стоимости, финансовый результат здесь не возникает.

Если по условиям сделки собственником предмета лизинга продолжает оставаться лизингодатель, то лизингополучатель обязан его вернуть. Полученное имущество приходится лизингодателем в состав собственных ОС, о чем делаются следующие записи:

Д 01-1 «Собственные основные средства» — К 03-1-2 «Имущество для сдачи в лизинг переданное» — оприходовано возвращенное лизингополучателем имущество;

Д 02-2 «Амортизация имущества, сданного в лизинг» — К 02-1 «Амортизация собственных основных средств» — отражена амортизация, относящаяся к оприходованному имуществу.

Когда предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя, смена собственника отразится лишь в рамках забалансового учета:

К 011 «Основные средства, сданные в аренду» — передан в собственность лизингополучателя предмет лизинга.

Если отношения собственности не меняются и имущество возвращается лизингодателю, то последний включает его в состав своих доходных вложений, предварительно оценив по условной стоимости 1 руб.:

Д 03 «Доходные вложения в материальные ценности» — К 91 «Прочие доходы и расходы» — 1 руб.

Учет операций по приобретению имущества в лизинг. Если балансодержателем выступает лизингодатель, то стоимость предмета лизинга, принятого лизингополучателем, учитывается на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» в оценке, согласованной с лизингодателем в договоре:

Д 001 «Арендованные основные средства» — получено в лизинг имущество.

Аналитический учет к счету 001 ведется по лизингодателям и инвентарным объектам.

Если балансодержателем выступает лизингополучатель, то порядок учета инвестиций, обусловленных приобретением в лизинг имущества, предполагает следующие записи:

Д 08-4 — К 76-6 — получено в лизинг имущество (на лизинговую стоимость без НДС);

Д 19-5 — К 76-6 — отражена сумма НДС, относящегося к лизинговой стоимости полученного имущества.

Сумма НДС, относящегося к стоимости приобретенного лизингового имущества (принятых к учету прочих инвестиционных затрат), учитывается обособленно на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 5. Ее возмещение из бюджета происходит в течение всего срока действия лизингового соглашения по мере уплаты лизингодателем НДС в составе лизинговых платежей:

Д 01-2 «Арендованное имущество» — К 08-4 — принято в состав арендованных ОС введенное в эксплуатацию имущество;

Д 68 — К 19-5 — принята к вычету часть суммы «входного» НДС (по мере уплаты лизингодателю НДС в составе лизинговых платежей).

Лизинговое имущество, учитываемое на балансе лизингополучателя, переносит свою стоимость на выпущенную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) путем амортизации.

На сумму начисленной амортизации ежемесячно делается запись:

Д 20, 25 — К 02-2 «Амортизация имущества, сданного в лизинг» — начислена амортизация лизингового имущества.

Учет расчетов по лизинговой плате. При учете предмета лизинга на балансе лизингодателя начисляемая лизинговая плата принимается к учету как расход по обычному виду деятельности с включением в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу «Прочие затраты».

Методология бухгалтерского учета операций, связанных с осуществлением расходов и расчетов по лизинговой плате, предусматривает следующие записи:

Д 20, 23, 25, 26, 44 — К 60 — начислена задолженность лизингодателю по лизинговой плате (на сумму без НДС);

Д 19-4 «НДС по работам и услугам производственного характера» — К 60, 76 — отражена сумма НДС, относящегося к начисленным затратам по лизинговой плате;

Д 60, 76 — К 51 — с расчетного счета перечислен долг лизингодателю;

Д 68 — К 19-4 — принята к вычету сумма «входного» НДС, относящегося к принятым к учету и оплаченным затратам по лизинговой плате.

Глава 25 НК РФ не содержит специальной нормы, которая бы определяла порядок признания в налоговом учете лизингового платежа, содержащего в себе выкупную стоимость лизингового имущества, уплаченного лизингополучателем, в том случае если лизингополучатель не амортизирует объект лизинга. Поэтому, как отмечается в письме Минфина России от 6 октября 2005 г. № 03-03-04/2/72, налогоплательщик-лизингополучатель, в случае если объект лизинга амортизируется в налоговом учете лизингодателя, должен сформировать первоначальную стоимость ОС, приобретенного посредством лизинга, и при переходе права собственности на объект лизинга начать амортизировать его в целях налогообложения прибыли. При этом первоначальная стоимость предмета лизинга формируется исходя из выкупной стоимости предмета лизинга, уплачиваемой в составе лизинговых платежей.

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе у лизингополучателя, то источником причитающейся лизингодателю лизинговой платы выступают лизинговые обязательства, т.е. формирование текущей кредиторской задолженности лизингополучателя по лизинговой плате происходит как уменьшение его долгосрочных обязательств по лизинговому имуществу:

Д 76-6 «Лизинговые обязательства» — К 76-7 «Задолженность по лизинговым платежам» — начислена задолженность по лизинговым платежам, причитающимся к оплате;

Д 76-7 «Задолженность по лизинговым платежам» — К 51 — погашена задолженность;

Д 68 — К 19-4 — списан НДС, приходящийся на оплаченную часть лизинговых платежей.

В налоговом учете лизингополучателя лизинговые платежи за принятое в лизинг имущество относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, на основании подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ. Такие расходы признаются за вычетом суммы амортизации, начисленной лизингополучателем в соответствии со ст. 259 НК РФ.

Учет операций по получению в собственность (возврату) лизингового имущества. При финансовом лизинге право собственности на предмет лизинга переходит к лизингополучателю по истечении срока действия договора при условии выплаты им всех лицензионных платежей.

Если балансодержателем выступал лизингодатель, то после окончания расчетов имущество возвращается на баланс лизингополучателя в состав собственных ОС по лизинговой стоимости:

К 001 «Арендованные основные средства» — снято с забалансового учета лизинговое имущество;

Д 01 — К 02 — оприходовано на баланс лизинговое имущество, перешедшее в собственность лизингополучателя.

При возврате предмета лизинга лизингодателю в учете будет сделана запись:

К 001 «Арендованные основные средства» — снято с забалансового учета лизинговое имущество.

Если балансодержателем выступал лизингополучатель, то факт приобретения предмета лизинга в собственность отражается на счетах бухгалтерского учета следующим образом:

Д 01-1 «Собственные основные средства» — К 01-2 «Лизинговое имущество» — лизинговое имущество переведено в состав собственных ОС;
Д 02-2 «Амортизация лизингового имущества» — К 02-1 «Амортизация собственных основных средств» — отражена амортизация по введенному имуществу.

Возврат лизингодателю предмета лизинга отражается:

Д 02-2 «Амортизация лизингового имущества» — К 01-2 «Лизинговое имущество».

2.11. ПОРЯДОК УЧЕТА НДС ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ С ОСНОВНЫМИ СРЕДСТВАМИ

Налог на добавленную стоимость установлен главой 21 НК РФ. В соответствии с действующим законодательством НДС платят все предприятия и организации, а также предприниматели, если они не получили освобождение от уплаты налога.

Объекты налогообложения перечислены в ст. 146 НК РФ (рис. 2.12).

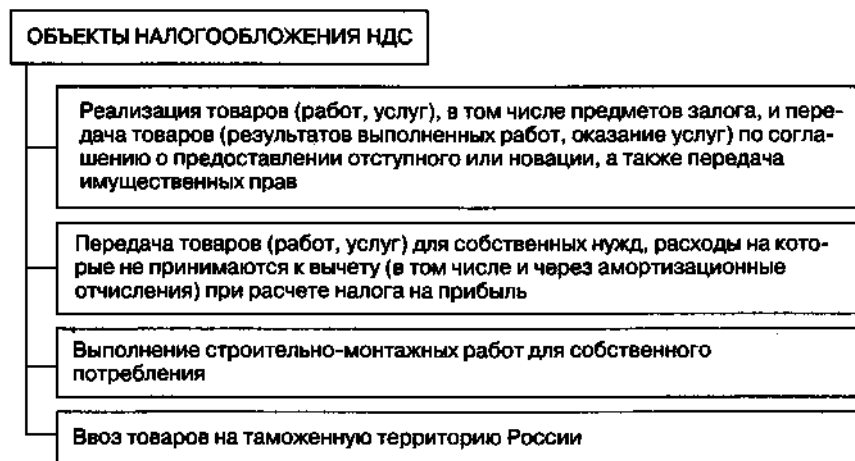


Рис. 2.12. Состав объектов налогообложения

Перечень операций, не облагаемых НДС, приведен в ст. 149 НК РФ.

Сумма НДС, начисленная к уплате в бюджет, рассчитывается путем умножения налоговой базы на соответствующую ей ставку налога. В настоящее время применяются три ставки налога: 0, 10, 18% (ст. 164 НК РФ). В некоторых случаях налог определяется по расчетным ставкам. Для этого сумму, полученную за товары (работы, услуги), следует умножить на соответствующую ставку налога (10 или 18%) и разделить соответственно на 110 или 118%.

Для обобщения информации об уплаченных (причитающихся к уплате) организацией суммах НДС по приобретенным ценностям, а также работам и услугам используется счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», к которому открываются субсчета:

«НДС при приобретении основных средств»;

«НДС по товарам, работам, услугам, приобретенным для выполнения СМР»;

«НДС, начисленный со стоимости СМР, выполненных для собственного потребления».

По дебету этих субсчетов учитываются уплаченные (причитающиеся к уплате) организацией суммы НДС, относящиеся к строительству и приобретению объектов ОС (включая отдельные объекты основных средств, земельные участки и объекты природопользования):

Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» — К 60, 76.

Суммы НДС, учтенные по дебету счета 19, могут быть:

- приняты к вычету;
- отнесены на увеличение стоимости приобретенных ценностей;
- списаны за счет целевых средств.

В силу п. 1 ст. 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму исчисленного в соответствии со ст. 166 НК РФ налога на установленные ст. 171 НК РФ налоговые вычеты. При этом суммы предъявленного налогоплательщику НДС не включаются в расходы в целях исчисления налога на прибыль. Вычеты налога производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами, после принятия на учет приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав при наличии необходимых первичных документов (п. 1 ст. 172 НК РФ).

В учете налогоплательщика это отражается следующей записью:

Д 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» — К 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Главным условием принятия сумм предъявленного НДС к вычету в соответствии с подп. 1 и 2 п. 2 ст. 171 НК РФ является использование приобретаемых товаров (работ, услуг) и имущественных прав для выполнения операций, облагаемых НДС, или же приобретение товаров специально для перепродажи.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении оборудования к установке. В силу п. 1 ст. 172 НК РФ вычеты производятся, если указанное оборудование к установке приобретается для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС (п. 2 и 4 ст. 171 НК РФ). Причем вычеты производятся в полном объеме после принятия оборудования на учет.

При осуществлении капитального строительства налоговые вычеты квалифицируются в зависимости от принятого способа строительства (подрядного или хозяйственного), характера строительной деятельности организации (подрядной деятельности, деятельности заказчика или инвестора), а также от назначения строящегося объекта согласно проектной документации.

При строительстве объектов ОС хозяйственным способом предприятие самостоятельно производит все затраты, связанные со строительством. Выполнение строительно-монтажных работ (СМР) для собственного потребления признается объектом налогообложения по НДС (подп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Согласно п. 6 ст. 171 НК РФ, налогоплательщик, осуществляющий СМР для собственного потребления, связанные с имуществом, использование которого предназначено для налогооблагаемой деятельности и стоимость которого подлежит включению в расходы (в том числе через амортизацию) при исчислении налога на прибыль, имеет право на вычеты:

1) сумм налога, предъявленных налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения СМР. Право на такой вычет возникает у плательщика НДС при одновременном выполнении следующих условий: объект предназначен для использования в налогооблагаемой деятельности, товары (работы, услуги) приняты к учету, имеется счет-фактура, оформленный надлежащим образом (п. 1 ст. 172 НК РФ);

2) сумм налога, исчисленных налогоплательщиком с объемов СМР для собственного потребления (при условии, что объект предназначен для использования в налогооблагаемой деятельности).

Уплата налога производится по итогам каждого налогового периода исходя из соответствующей реализации товаров (работ, услуг) за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговый период устанавливается ст. 163 НК РФ как квартал.

При исчислении НДС со стоимости СМР для собственного потребления организация составляет счет-фактуру и регистрирует его в книге продаж.

С 1 января 2009 г. налогоплательщики вправе принимать к вычету НДС, начисленный на объем СМР для собственного потребления, в том же периоде, когда соответствующая сумма налога исчислена к уплате в бюджет (п. 5 ст. 172, п. 10 ст. 167 НК РФ). Как следствие, начисление НДС к уплате по СМР для собственного потребления и принятие этих сумм к вычету будут производиться в одном и том же налоговом периоде, а не в разных, как ранее.

В бухгалтерском учете предъявленные поставщиками суммы НДС по товарам, работам, услугам, приобретенным для выполнения СМР, отражаются на отдельном субсчете «НДС по товарам, работам, услугам, приобретенным для выполнения СМР» к счету 19:

Д 19, субсчет «НДС по товарам, работам, услугам, приобретенным для выполнения СМР» — К 60, 76.

Начисление НДС со стоимости СМР, выполненных для собственного потребления, отражается в учете следующей записью:

Д 19, субсчет «НДС, начисленный со стоимости СМР, выполненных для собственного потребления» — К 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС».

Вычет начисленных сумм НДС, а также сумм НДС по материалам, использованным на строительство, отражается записью:

Д 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» — К 19, субсчет «НДС, начисленный со стоимости СМР, выполненных для собственного потребления», К 19 «НДС по товарам, работам, услугам, приобретенным для выполнения СМР».

При подрядном способе строительства вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-

застройщиками) при проведении ими капитального строительства (абз. 1 п. 6 ст. 171 НК РФ).

На основании п. 2 и 4 ст. 171 НК РФ вычеты производятся по объектам, предназначенным, согласно проектной документации, для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС.

Из положений п. 6 ст. 171 НК РФ следует, что право на вычет имеют инвесторы (собственники) строящихся объектов недвижимости, за чей счет финансируется строительство. Инвесторы вправе применить налоговый вычет по финансируемым ими объектам за каждый отчетный период по мере осуществления капитальных вложений. Однако Минфин России предлагает производить вычеты только после принятия от застройщиков (заказчиков) на свой баланс построенных объектов. Такое требование содержится в письме Минфина России от 19 февраля 2007 г. № 03-07-10/06.

При оформлении акта о выполнении работ в учете делают записи:

Д 08 — К 60 — отражена стоимость строительных работ;

Д 19 — К 60 — отражена сумма НДС, указанная в счете-фактуре подрядной организации;

Д 01 — К 08 — объект зачислен в состав ОС;

Д 68, субсчет «Расчеты по НДС» — К 19 — произведен налоговый вычет.

Налоговый кодекс РФ определяет, что НДС должен учитываться в стоимости приобретенных ОС в случаях, представленных на рис. 2.13 (п. 2 ст. 170 НК РФ).

При этом следует обратить внимание, что организациям, производящим продукцию (выполняющим работы, оказывающим услуги), как облагаемую, так и не облагаемую налогом, необходимо вести раздельный учет (п. 4 ст. 149 НК РФ). В отношении «входного» НДС по расходам, участвующим в обоих видах операций, методика раздельного учета содержится в п. 4 ст. 170 НК РФ, и отклоняться от нее организация не вправе.

НДС ДОЛЖЕН УЧИТЫВАТЬСЯ В СТОИМОСТИ ПРИОБРЕТЕННЫХ ОС В СЛУЧАЕ

приобретения ОС, используемых для операций по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения)

приобретения ОС, используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации

приобретения ОС лицами, не являющимися плательщиками НДС либо освобожденными от исполнения данных обязанностей

приобретения ОС для производства и реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг) в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ

Рис. 2.13. Случаи, в которых НДС должен учитываться в стоимости приобретенных ОС

В случае реализации ОС НДС начисляется в общеустановленном порядке и отражается:

Д 91-2 — К 68, субсчет «Расчеты по НДС».

Уплата начисленного НДС отражается:

Д 68, субсчет «Расчеты по НДС» — К 51.

Безвозмездная передача объектов ОС облагается НДС (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). При этом НДС начисляется исходя из текущей рыночной стоимости объекта. В учете это отражается учетной записью: Д 91-2 — К 68, субсчет «Расчеты по НДС».

Восстановление принятого к вычету НДС. Налоговый кодекс РФ устанавливает следующие случаи, когда ранее принятые к вычету суммы «входного» НДС по основным средствам подлежат восстановлению. Налоговый кодекс РФ требует восстановления ранее принятые к вычету суммы «входного» НДС по ОС, которые подлежат вычету у принимающей стороны (п. 2 и 3 ст. 170 НК РФ) в следующих случаях.

1. При передаче имущества:

- в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственного общества (товарищества) или паевого взноса в паевой фонд кооператива (подп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ);

- в качестве вклада по договору простого товарищества (подп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ);

- некоммерческим организациям для их основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской (подп. 3 п. 3 ст. 39 НК РФ);

- участнику хозяйственного общества или его правопреемнику в пределах первоначального взноса при его выходе из хозяйственного общества (товарищества), а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества (товарищества) между его участниками (подп. 5 п. 3 ст. 39 НК РФ);

- безвозмездно органам государственной власти и местного самоуправления, государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям (подп. 2, 5 п. 2 ст. 146 НК РФ).

2. При переходе организации на специальные налоговые режимы:

- для ведения деятельности, облагаемой ЕНВД (п. 4 ст. 346.26 НК РФ);

- переход на УСН (п. 2, 3 ст. 346.11 НК РФ).

3. Использование имущества для операций, не облагаемых НДС на основании ст. 149 НК РФ.

4. Получение освобождения от исчисления и уплаты НДС (ст. 145 НК РФ).

5. Имущество, по которому НДС был принят к вычету, было списано в связи с тем, что оно испорчено, пришло в негодность либо похищено и виновные лица не установлены (письмо Минфина России от 14 августа 2007 г. № 03-07-15/120).

2.12. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Инвентаризация ОС производится в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утверждены приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49).

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества, подлежащего проверке, устанавливаются организацией самостоятельно, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Инвентаризацию проводит постоянно действующая или рабочая комиссия, созданная приказом по организации, при обязательном участии представителя бухгалтерии. До начала инвентаризации рекомендуется проверить наличие и состояние:

- инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета;
- технических паспортов или другой технической документации;
- документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение. При отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление.

Для оформления данных инвентаризации ОС применяется инвентаризационная опись ОС (ф. № ИНВ-1), утвержденная постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88. В ней предусмотрена расписка лиц, ответственных за сохранность ОС, в которой указывается, что к началу проведения инвентаризации все документы на поступление и выбытие ОС сданы в бухгалтерию и все поступившие ОС оприходованы, а выбывшие — списаны.

При инвентаризации ОС комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели. ОС вносятся в описи по наименованиям в соответствии с основным назначением объекта. Если объект подвергся восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и вследствие этого изменилось основное его назначение, то он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

При инвентаризации зданий, сооружений и другой недвижимости комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности организации. Проверяется также наличие документов на земельные участки, водоемы и другие объекты природных ресурсов, находящиеся в собственности организации.

При обнаружении расхождений и неточностей в регистрах бухгалтерского учета или технической документации должны быть внесены соответствующие исправления и уточнения. При выявлении объектов, не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам.

Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов должна быть произведена с учетом рыночных цен, а износ определен по действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и износе соответствующими актами.

На ОС, не пригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты к непригодности (порча, полный износ и т.п.).

По окончании проверки материально ответственное лицо расписывается в том, что все ценности, поименованные в настоящей инвентаризационной описи, комиссией проверены в натуре и внесены в опись, претензий к инвентаризационной комиссии нет.

В результате инвентаризации могут быть выявлены излишки или недоста-
ча ОС в сопоставлении с данными бухгалтерского учета.

Типовые бухгалтерские проводки по отражению результатов инвентариза-
ции представлены в табл. 2.8.

Таблица 2.8

**Типовые бухгалтерские проводки по отражению результатов
инвентаризации ОС**

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Выявлены излишки ОС	01	91
Списана первоначальная стоимость недостающего объекта ОС	01, субсчет «Выбытие ОС»	01
Списан износ по объекту ОС, недостача которого выявлена	02	01, субсчет «Выбытие ОС»
Выявлена и списана остаточная стоимость недостающих ОС	94	01, субсчет «Выбытие ОС»
Недостача отнесена на виновных лиц по остаточной стоимости объекта	73	94
Разница между балансовой и рыночной стоимостью объекта ОС отнесена на виновных лиц	73	98
Удержана из заработной платы виновных лиц причитающаяся к уплате сумма в возмещение ущерба	70	73
Разница между балансовой и рыночной стоимостью объекта признана прочим доходом организации	98	91
Недостача отнесена на финансовые результаты, если винов- ные лица не установлены	91	94

Одновременно с инвентаризацией собственных ОС проверяются ОС, на-
ходящиеся на ответственном хранении и арендованные.

По данным объектам составляется отдельная опись, в которой дается ссыл-
ка на документы, подтверждающие принятие этих объектов на ответственное
хранение или в аренду.

2.13. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ ОБ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВАХ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных
средств» (ПБУ 6/01) в составе информации об учетной политике организации
в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум информация, со-
став которой представлен на рис. 2.14.

По данным учета ОС организации составляют соответствующую отчетность.

В форме № 1 «Бухгалтерский баланс» в разделе 1 «Внеоборотные активы»
по статье «Основные средства» приводятся данные об остаточной стоимости ОС
(за исключением объектов ОС, по которым в соответствии с установленным по-
рядком погашение стоимости не производится) как действующих, так и находя-
щихся на консервации или в запасе.

По указанной статье также отражается по остаточной стоимости (первоначальная стоимость за минусом начисленной амортизации) имущество, предоставляемое по договору аренды (имущественного найма) за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода.

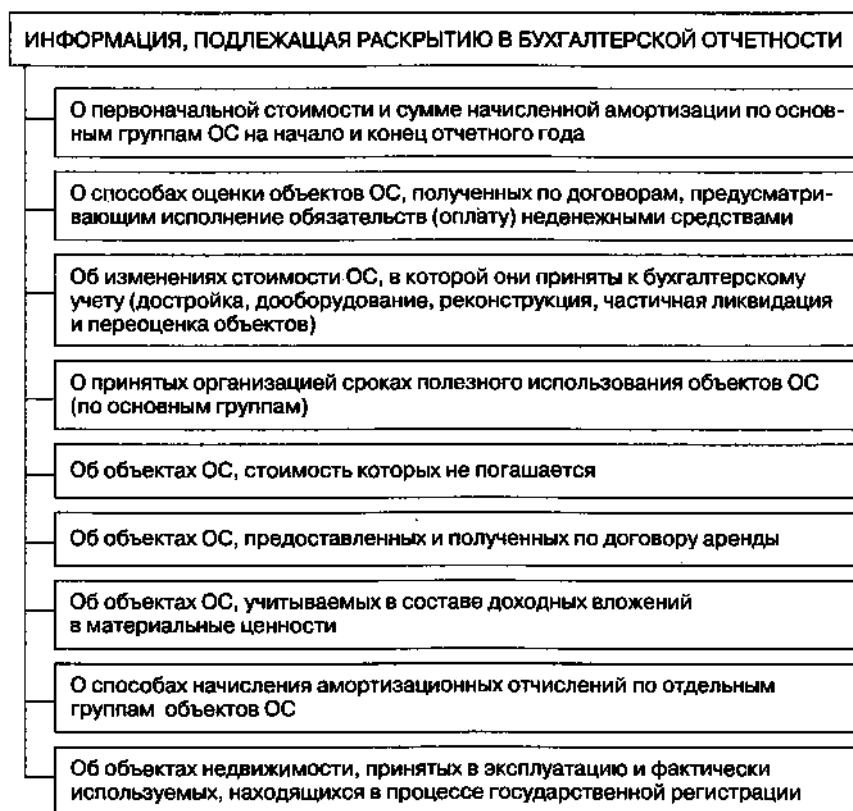


Рис. 2.14. Раскрытие информации об ОС в бухгалтерской отчетности

В форме № 3 «Отчет об изменениях капитала», в частности по статье «Добавочный капитал», по соответствующим графам находят отражение: прирост стоимости имущества организации в результате его дооценки в соответствии с установленным порядком; погашение сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам их переоценки; направление средств добавочного капитала на увеличение уставного капитала.

До 1 января 2000 г. действовал порядок, согласно которому на добавочный капитал относили стоимость объектов, полученных безвозмездно, а также по договору дарения.

С введением в действие ПБУ 9/99 активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения (это в первую очередь относится и к объектам ОС), являются прочими доходами.

Расшифровка движения ОС в течение отчетного года, а также их состава на конец отчетного года приводится в форме № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» (раздел 3 «Амортизируемое имущество», подраздел II «Основные средства»). В указанном подразделе показывается наличие на начало отчетного периода ОС организации в разрезе их видов по первоначальной стоимости. При этом в подразделе отражается стоимость всех объектов ОС, которые числятся на балансе организации.

В подразделе III «Доходные вложения в материальные ценности» раздела 3 «Амортизируемое имущество» отражается первоначальная стоимость ОС, специально приобретенных организацией для предоставления их за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода.

В справке к разделу 3 приложения к бухгалтерскому балансу приводятся сведения о средствах, переданных в аренду, с выделением отдельных групп ОС, а также предоставленных бесплатно, в безвозмездное пользование, бездействующих (находящихся на консервации, в резерве, на восстановлении, период которого превышает 12 месяцев, и др.).

Там же раскрываются данные о суммах начисленной амортизации по ОС, числящимся на счете 02, с выделением сумм амортизации в разрезе видов основных средств.

Справочно приводятся данные, характеризующие изменение стоимости объектов ОС в результате переоценки, а также достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации.

Те организации, которые осуществили переоценку объектов ОС по состоянию на начало отчетного года (1 января), должны по строке результатов индексации привести в графе «На начало отчетного года» данные о новой восстановительной стоимости и суммах пересчитанной амортизации. При этом данные о результатах индексации в связи с переоценкой могут представляться в сравнении со стоимостью ОС по результатам предыдущей переоценки (т.е. без указания результатов неоднократного изменения стоимости ОС, в которой они были первоначально приняты к бухгалтерскому учету). Данные о результатах дооценки приводятся со знаком «плюс», а уценки — со знаком «минус» в круглых скобках.

В пояснительной записке могут быть приведены следующие сведения: наличие и стоимость ОС, право собственности на которые не подлежит организации, а также стоимость объектов ОС, переданных в залог, переведенных на консервацию. Если в организации производилась переоценка, то может быть включена такая дополнительная информация, как способ переоценки, дата переоценки, первоначальная стоимость ОС каждого вида без учета переоценки, сумма дооценки, отнесенная на добавочный капитал. При этом нужно указать, привлекался ли к оценке независимый оценщик.

Помимо информации, подлежащей обязательному раскрытию, в пояснительной записке рекомендуется привести сведения об объектах ОС, временно не используемых, но полностью амортизированных, а также об объектах, использование которых прекращено и которые подлежат списанию.

2.14. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ ОБ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВАХ В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ МСФО

Порядок отражения ОС в учете и отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) регулируется МСФО 16 «Основные средства» и МСФО 17 «Аренда».

Кроме того, информация об ОС дополняется в МСФО 27 «Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность», МСФО 28 «Инвестиции в ассоциированные организации», МСФО 36 «Обесценение активов», МСФО 40 «Инвестиционная недвижимость».

По МСФО 16 основные средства — это материальные активы, которые используются организацией для производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду другим организациям, или для административных целей, а также предполагается использовать их в течение более чем одного периода.

Для признания ОС в качестве актива необходимо соблюдение следующих условий:

- организация контролирует данный вид активов;
- существует высокая вероятность притока в компанию будущих экономических выгод и можно достоверно оценить стоимость объектов ОС.

Основные средства, к которым относят землю и здания, приносящие доход в виде арендной платы или доход от прироста капитала, являются инвестиционной собственностью и учитываются в соответствии с МСФО 40 «Инвестиционная недвижимость».

Существует две модели учета ОС после первоначального признания:

- 1) по первоначальной стоимости приобретения;
- 2) по переоцененной стоимости.

Каждая организация, имеющая у себя на балансе ОС, должна выбрать один из существующих вариантов для всех объектов ОС и закрепить его в учетной политике.

Основным подходом к учету ОС является модель учета ОС по первоначальной стоимости, которая предполагает, что первоначальная (восстановительная) стоимость ОС на протяжении всего срока службы объектов остается неизменной (за исключением случаев модернизации, реконструкции или частичной ликвидации). По данным объектам ОС начисляется амортизация, формируются убытки от обесценивания (разность между балансовой и возмещаемой стоимостью ОС).

Альтернативным подходом к учету ОС является модель учета ОС по переоцененной стоимости, которая предполагает, что объекты ОС отражаются по справедливой стоимости на дату переоценки, начисляется амортизация, формируются убытки от обесценивания.

Переоценка ОС производится с целью определения их справедливой стоимости. Справедливой стоимостью, как правило, выступает рыночная стоимость, которая определяется независимым профессиональным оценщиком. МСФО не требуют проводить переоценку ежегодно, но устанавливают, что переоценка ОС проводится в зависимости от изменения справедливой стоимости. Переоценка отдельных объектов ОС не допускается, переоценивается вся группа. В связи с этим в приказе по учетной политике необходимо закрепить информацию по формированию групп объектов ОС.

При осуществлении переоценки объектов ОС в соответствии с МСФО можно использовать следующие методы переоценки:

- пропорционально изменению балансовой стоимости;
- чистой стоимости.

Если балансовая стоимость актива превышает его переоцененную стоимость, то балансовая стоимость актива уменьшается до его переоцененной стоимости, а разница отражается в отчете о прибылях и убытках текущего периода.

В соответствии с МСФО амортизации подлежат все объекты ОС за исключением земли. Величина начисляемой амортизации зависит от срока полезного использования ОС. Срок полезного использования объектов ОС определяется оценочным путем и зависит не только от физического износа ОС, но и морального износа, изменения технологий. МСФО требуют периодического пересмотра полезного срока службы ОС в зависимости от изменения условий функционирования объектов ОС и изменений на рынке. При изменении срока полезной службы ОС в соответствии с МСФО 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки» необходимо скорректировать накопленную амортизацию текущего и будущих периодов.

МСФО предлагают использование разных методов амортизации ОС:

- 1) равномерного начисления;
- 2) уменьшаемого остатка;
- 3) суммы изделий.

МСФО требуют периодически пересматривать метод начисления амортизации в зависимости от изменения предполагаемой схемы получения экономических выгод от использования ОС.

В финансовой отчетности ОС должны отражаться обособленно: в бухгалтерском балансе в разделе «Долгосрочные активы», в отчете о прибылях и убытках доходы и расходы, связанные с объектами ОС, раскрываются в примечаниях.

При раскрытии информации об объектах ОС в пояснительной записке необходимо:

- описать методы начисления амортизации по каждой группе ОС;
- обосновать применяемые сроки полезного использования объектов ОС;
- раскрыть информацию об изменениях метода начисления амортизации или пересмотра срока полезного использования по видам ОС;
- описать выбранный метод оценки ОС после первоначального признания;
- при необходимости организация должна описать информацию по переоценке ОС (способ переоценки, индексы переоценки, информация об экспорте, балансовая стоимость ОС в соответствии с основным подходом и т.п.);
- раскрыть движение ОС за отчетный период (поступление, выбытие, начисление амортизации, переоценка).

В соответствии с требованиями МСФО 17 «Аренда» арендодатели обязаны раскрывать следующую информацию о финансовой аренде:

- 1) соответствие между валовыми инвестициями в аренду по состоянию на отчетную дату и текущей (дисконтированной) стоимостью дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам по состоянию на отчетную дату. Арендодатель обязан дополнительно раскрывать информацию о валовых инвестициях в аренду и о дебиторской задолженности по минимальным арендным

платежам по состоянию на отчетную дату с разбивкой по каждому из следующих периодов:

- до одного года,
- в период между одним годом и пятью годами,
- по истечении пяти лет;

2) неполученный финансовый доход;

3) величина негарантированной ликвидационной стоимости на отчетную дату;

4) накопленная безнадежная дебиторская задолженность по минимальным арендным платежам;

5) пропорциональная арендная плата, признанная как доход в отчетном периоде;

6) общее описание существенных условий договора аренды.

Также целесообразно раскрывать информацию о валовых инвестициях в аренду за вычетом неполученного финансового дохода по новому направлению бизнеса в течение отчетного периода за вычетом сумм по расторгнутым арендным договорам.

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определение основных средств. Приведите примеры.
2. Охарактеризуйте критерии признания объектов в качестве ОС.
3. Из каких затрат складывается первоначальная стоимость ОС при их принятии на учет?
4. Что является единицей учета ОС?
5. Дайте понятие срока полезного использования ОС.
6. Раскройте механизм переоценки ОС.
7. Дайте сравнительную характеристику методов начисления амортизации по ОС.
8. Раскройте порядок отражения в учете затрат на ремонт и модернизацию ОС.
9. Какими документами оформляют движение ОС в бухгалтерском учете?
10. В каких формах бухгалтерской (финансовой) отчетности содержится информация, характеризующая состав, структуру и движение ОС предприятия?

УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

3.1. ПОНЯТИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Одной из групп имущества, включаемых в состав внеоборотных активов организации, являются нематериальные активы (НМА). Понятие НМА содержится в четвертой части ГК РФ, вступившей в действие с 1 января 2008 г. В соответствии с ГК РФ, нематериальными активами признаются исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которым предоставляется правовая охрана.

В закрытый перечень объектов интеллектуальной собственности включены: произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин (программы для ЭВМ); базы данных; исполнения; фонограммы; сообщение в эфир или по кабелю радио- или телепередач (вещание организаций эфирного или кабельного вещания); изобретения; полезные модели; промышленные образцы; селекционные достижения; топологии интегральных микросхем; секреты производства (ноу-хау); фирменные наименования; товарные знаки и знаки обслуживания; наименования мест происхождения товаров; коммерческие обозначения.

Результаты интеллектуальной деятельности включают три вида объектов, которые имеют различный правовой режим:

- 1) результаты творческой деятельности, охраняемые патентным правом (изобретения, промышленные образцы и т.д.);
- 2) средства индивидуализации юридического лица, продукции, выполняемых работ или оказываемых услуг (товарный знак, знак обслуживания и т.д.);
- 3) результаты творческой деятельности, охраняемые авторским правом (произведения литературы, искусства, базы данных и т.д.).

Объекты интеллектуальной собственности делят на два вида, регулируемые:

- 1) патентным правом;
- 2) авторским правом.

Патентное право охраняет содержание произведения. Для охраны изобретения, полезных моделей, промышленных образцов, товарных знаков, знаков обслуживания, фирменных наименований необходима регистрация по определенной процедуре в соответствующих органах. Перечень объектов, охраняемых патентным правом, является исчерпывающим.

Для объектов авторского права не требуется никакой регистрации. Автору лишь необходимо выразить свое произведение в любой объективной форме, позволяющей воспроизводить указанный объект.

Порядок признания, оценки и отражения в бухгалтерском учете НМА раскрыт в ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».

ПБУ 14/2007 четко определяет, что для признания НМА в бухгалтерском учете необходимо одновременное выполнение нескольких условий, представленных на рис. 3.1.

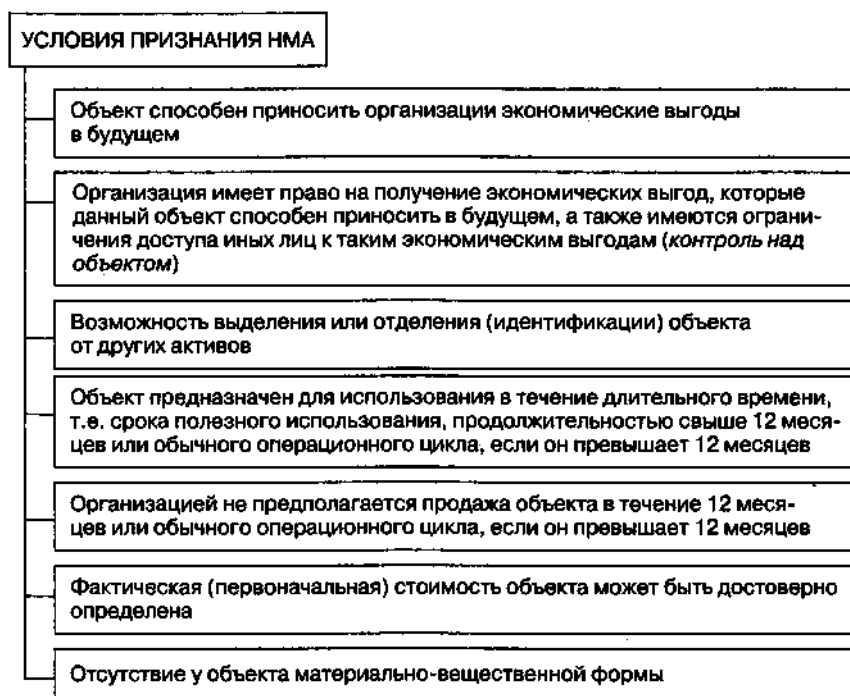


Рис. 3.1. Условия признания НМА

При этом впервые в качестве условия признания актива введено понятие *контроля организации* над ним, заимствованное из международных стандартов финансовой отчетности (МСФО 38 «Нематериальные активы»). Однако применительно к НМА одним из признаков такого контроля в российском стандарте по-прежнему является наличие надлежаще оформленных документов: патенты, свидетельства и т.п.

Если отсутствует факт одновременного выполнения условий ПБУ 14/2007, то данный актив, даже если он относится по гражданскому законодательству к объектам интеллектуальной собственности, не будет учитываться в составе нематериальных активов организации. Пример — наименование места происхождения товара. Оно относится к средствам индивидуализации, и его надо регистрировать — получать свидетельство и подтверждать право на его использование. Но несмотря на это, у организации даже после получения свидетельства нет контроля над таким активом — аналогичное свидетельство может быть у сотни организаций или предпринимателей.

НМА делят на следующие группы (рис. 3.2):

- 1) объекты интеллектуальной собственности;
- 2) деловая репутация организации.



Рис. 3.2. Состав нематериальных активов

Характеристика основных видов нематериальных активов представлена в табл. 3.1.

Таблица 3.1

Характеристика объектов НМА

Вид	Понятие	Охранный документ и срок его действия
<i>Объекты интеллектуальной собственности</i>		
Изобретение	Техническое решение в любой области, относящееся к продукту (в частности, устройству, веществу, штамму микроорганизма, культуре клеток растений или животных) или способу (процессу осуществления действий над материальным объектом с помощью материальных средств)	Патент на изобретение (20 лет)
Промышленный образец	Художественно-конструкторское решение, определяющее внешний вид изделия промышленного или кустарно-ремесленного производства	Патент на промышленный образец (15 лет)
Полезная модель	Техническое решение, относящееся к устройству. Полезной модели предоставляется правовая охрана, если она является новой и промышленно применимой. Ее новизна определяется совокупностью существенных признаков	Патент на полезную модель (10 лет)
Секреты производства (ноу-хау)	Сведения любого характера (производственные, технические, экономические, организационные и др.), в том числе о результатах интеллектуальной деятельности в научно-технической сфере, а также сведения о способах осуществления профессиональной деятельности, которые имеют	Отсутствует

Вид	Понятие	Охранный документ и срок его действия
	действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу неизвестности их третьим лицам, к которым у третьих лиц нет свободного доступа на законном основании и в отношении которых обладателем таких сведений введен режим коммерческой тайны	
<i>Объекты индивидуализации юридического лица, товаров, работ</i>		
Фирменное наименование	Наименование юридического лица, которое определено в его учредительных документах и включается в Единый государственный реестр юридических лиц при его регистрации	Свидетельство о регистрации юридического лица
Товарный знак	Обозначение, служащее для индивидуализации товаров юридических лиц или индивидуальных предпринимателей	Свидетельство на товарный знак (10 лет)
Знак обслуживания	Обозначения, служащие для индивидуализации выполняемых юридическими лицами либо индивидуальными предпринимателями работ или оказываемых ими услуг	
Селекционные достижения	Сорта растений и породы животных, зарегистрированные в Государственном реестре охраняемых селекционных достижений	Патент на селекционные достижения (30 лет)
<i>Объекты авторского права</i>		
Программы для ЭВМ	Представленная в объективной форме совокупность данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств в целях получения определенного результата, включая подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы для ЭВМ, и порождаемые ею аудиовизуальные отображения	Свидетельство о государственной регистрации (бессрочно)
Базы данных	Объективная форма представления и организации совокупности данных (статей, расчетов и т.д.), систематизированных с целью нахождения и обработки этих данных	Свидетельство о государственной регистрации (бессрочно)
Топология интегральной микросхемы	Зафиксированное на материальном носителе пространственно-геометрическое расположение совокупности элементов интегральной микросхемы и связей между ними	Свидетельство о государственной регистрации топологии интегральной микросхемы (10 лет)

К нематериальным активам относится и деловая репутация организации (гудвилл), которая представляет собой разницу между стоимостью фирмы как единого целостного имущественно-финансового комплекса, имеющего определенную репутацию, и балансовой стоимостью имущества фирмы.

ПБУ 14/2007 определило перечень объектов, не относящихся к НМА (рис. 3.3).

ОБЪЕКТЫ, НЕ ВКЛЮЧАЕМЫЕ В СОСТАВ НМА

Затраты на завершение и оформление в установленном НИОКР

Затраты на НИОКР, по которым не получены ожидаемые результаты

Интеллектуальные и деловые качества персонала, его квалификация, способность к труду

Финансовые вложения

Организационные расходы

Рис. 3.3. Состав объектов, не относящихся к нематериальным активам

В целях налогового учета (ст. 257 НК РФ) нематериальными активами признаются приобретенные (созданные) налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев). Сравнительная характеристика состава объектов НМА в бухгалтерском и налоговом учете представлена в табл. 3.2.

Таблица 3.2

Состав объектов НМА в бухгалтерском и налоговом учете

Наименование нематериального актива	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель	+	+
Исключительное авторское право на программы ЭВМ, базы данных	+	+
Имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем	+	+
Исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров	+	+
Исключительное право патентообладателя на селекционные достижения	+	+
Деловая репутация организации	+	–
Организационные расходы	–	–
Владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта	+	+
Лицензионное соглашение (лицензия) на право пользования недрами	–	+

Единицей бухгалтерского учета НМА является инвентарный объект — совокупность прав на объекты интеллектуальной собственности, полученных по отдельно взятому правоохранительному документу или по соответствующим договорам и другим документам, разрешенным действующим законодательством. Инвентарный объект может быть сложным (комплексным), если объединяет несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (например, кинофильм, аудиовизуальное произведение).

Основным признаком, идентифицирующим инвентарный объект, является выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо использование для управленческих нужд организации.

Синтетический учет НМА осуществляется на счетах 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Выбытие нематериальных активов отражается по счету 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет по счету 04 ведется по видам и отдельным объектам нематериальных активов.

3.2. ПРИНЦИПЫ ОЦЕНКИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости. Ею признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для его использования в запланированных целях. Варианты оценки нематериальных активов представлены в табл. 3.3.

Таблица 3.3

Варианты оценки нематериальных активов

Способ поступления НМА в организацию	Определение стоимости (оценка)
Приобретение за плату у других организаций и лиц	Исходя из фактически произведенных затрат по приобретению и доведению НМА до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (за исключением НДС и иных возмещаемых налогов)
Безвозмездное получение	По текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы. Под текущей рыночной стоимостью НМА понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки
Создание самой организацией	По стоимости изготовления и доведению НМА до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях
Вклад в уставный капитал	По договоренности сторон, возможно с привлечением оценщика
Приобретение НМА по договорам, преду-	Исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей),

Способ поступления НМА в организацию	Определение стоимости (оценка)
сма­три­ва­ю­щим испол­не­ние обя­зательств (опла­ту) неде­неж­ны­ми сред­ства­ми	пере­дан­ных или под­ле­жа­щих пере­даче орга­ни­за­цией, уста­нав­ли­ва­ют ис­хо­дя из цен­ны, по ко­то­рой в срав­нимых об­сто­я­тель­ствах обыч­но орга­ни­за­ция опре­де­ляет сто­и­мость ана­ло­гич­ных то­варов (цен­но­стей)
Отра­же­ние в бух­гал­тер­ской от­чет­но­сти	По оста­точ­ной сто­и­мо­сти

Во всех перечисленных случаях фактическая (первоначальная) стоимость определяется по состоянию на дату принятия НМА к бухгалтерскому учету.

В ПБУ 14/2007 предусмотрена возможность изменения фактической (первоначальной) стоимости НМА в случаях их переоценки и обесценения. При рассмотрении вопросов переоценки следует обратить внимание на то, что переоценивать НМА могут только коммерческие организации. Некоммерческим организациям переоценивать активы запрещено. При этом остаточная стоимость активов пересчитывается по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка НМА.

Под текущей рыночной стоимостью НМА понимается сумма денежных средств, которая могла быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Текущая рыночная стоимость актива может быть определена на основе экспертной оценки.

Еще одной особенностью переоценки НМА является требование ПБУ 14/2007 переоценивать группы однородных активов. Таким образом, организация не вправе принять решение о переоценке одного актива, входящего в однородную группу.

При принятии решения о переоценке НМА следует учитывать, что в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости.

Переоценка НМА производится путем пересчета их остаточной стоимости. В учете делают следующие записи.

На сумму дооценки НМА в результате переоценки:

Д 04 «Нематериальные активы» — К 83 «Добавочный капитал».

На сумму дооценки нематериального актива, которая равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка):

Д 04 «Нематериальные активы» — К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

На сумму уценки нематериального актива в результате переоценки:

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — К 04 «Нематериальные активы».

На сумму уценки НМА, которая относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные годы:

Д 83 «Добавочный капитал» — К 04 «Нематериальные активы».

Отражается превышение суммы уценки нематериального актива над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные годы:

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — К 04 «Нематериальные активы».

При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации:

Д 83 «Добавочный капитал» — К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Результаты переоценки принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года и не включаются в аналогичные данные предыдущего отчетного года. Однако для того, чтобы у пользователей отчетности была возможность своевременно получать актуальные данные о результатах переоценки НМА, они должны быть раскрыты организацией в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года.

Помимо изменения стоимости НМА вследствие их переоценки в ПБУ 14/2007 предусмотрена возможность пересматривать фактическую (первоначальную) стоимость активов в случае их обесценения. При этом нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном МСФО.

3.3. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ ПО ДВИЖЕНИЮ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Объектами учета и различных сделок могут быть только исключительные имущественные права. Документы, подтверждающие права организации-правообладателя на НМА, представлены в табл. 3.4.

Таблица 3.4

Виды документов, оформляющих права организации на НМА

Вид документов	Разновидность
Охранные документы	Патенты Свидательства
Договор об отчуждении исключительных прав	Договор об уступке патента Договор об уступке свидетельства Договор об отчуждении исключительного права на товарный знак (знак обслуживания) Договор об отчуждении исключительного права на секрет производства Авторский договор о передаче исключительных прав Договор о передаче исключительных прав исполнителя Договор о полной передаче имущественного права
Лицензионный договор	Лицензионный договор о предоставлении права на использование ... Авторский договор о передаче неисключительных прав Договор о частичной передаче имущественных прав на ... Договор о передаче имущественных прав на ... Договор коммерческой концессии Сублицензионный договор

Вид документов	Разновидность
Договор о создании объекта НМА	Авторский договор заказа Договор на выполнение НИОКР Договор на выполнение технологических работ Трудовой договор (контракт) Служебное задание сотруднику в письменном виде Договор о передаче научно-технической продукции
Учредительные документы	Устав Учредительный договор

Охранный документ — это документ, выдаваемый правообладателю по его просьбе (заявлению, ходатайству, заявке и т.д.) уполномоченным государственным органом и подтверждающий исключительные права правообладателя на объект интеллектуальной собственности. Охрана прав предусматривает выдачу правообладателю такого документа при соблюдении оговоренных действующим законодательством условий.

Договор об отчуждении исключительного права — это договор, выражающий содержание соглашения сторон, в соответствии с которым одна из сторон на определенных соглашением условиях передает или обязуется передать принадлежащее ей исключительное право на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации в полном объеме другой стороне (приобретателю) (ст. 1234 ГК РФ). Договор об отчуждении исключительного права заключается в письменной форме и подлежит государственной регистрации.

По лицензионному договору одна сторона — обладатель исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации (лицензиар) предоставляет или обязуется предоставить другой стороне (лицензиату) право использования такого результата или такого средства в предусмотренных договором пределах.

Лицензиат может использовать результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации только в пределах тех прав и теми способами, которые предусмотрены лицензионным договором. Срок, на который заключается лицензионный договор, не может превышать срок действия исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации.

В случае когда в лицензионном договоре срок его действия не определен, договор считается заключенным на пять лет.

Лицензионный договор может предусматривать:

1) предоставление лицензиату права использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации с сохранением за лицензиаром права выдачи лицензий другим лицам (простая (неисключительная) лицензия);

2) предоставление лицензиату права использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации без сохранения за лицензиаром права выдачи лицензий другим лицам (исключительная лицензия).

Если лицензионным договором не предусмотрено иное, лицензия предполагается простой (неисключительной).

При письменном согласии лицензиара лицензиат может по договору предоставить право использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации другому лицу (*сублицензионный договор*).

По сублицензионному договору сублицензиату могут быть предоставлены права использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации только в пределах тех прав и тех способов использования, которые предусмотрены лицензионным договором для лицензиата.

Сублицензионный договор, заключенный на срок, превышающий срок действия лицензионного договора, считается заключенным на срок действия лицензионного договора.

Разновидностью лицензионного договора является *договор коммерческой концессии*. По договору коммерческой концессии одна сторона (правообладатель) обязуется предоставить другой стороне (пользователю) за вознаграждение на срок или без указания срока, с указанием или без указания территории право использовать в предпринимательской деятельности пользователя комплекс исключительных прав, принадлежащих правообладателю, в том числе право на фирменное наименование и (или) коммерческое обозначение правообладателя, на охраняемую коммерческую информацию, а также на другие предусмотренные договором объекты исключительных прав — товарный знак, знак обслуживания, деловой репутации и коммерческого опыта правообладателя и т.д.

Договор о создании объекта интеллектуальной собственности — это договор, предметом которого было создание (по заказу) конкретного объекта интеллектуальной собственности, исключительное право на который принадлежит заказчику, если договором между подрядчиком (исполнителем) и заказчиком не предусмотрено иное.

Договор на выполнение НИОКР — это договор на выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, результатом которых является создание определенного объекта интеллектуальных работ, все права на который принадлежат организации-заказчику.

По договору авторского заказа одна сторона (автор) обязуется по заказу другой стороны (заказчика) создать обусловленное договором произведение науки, литературы или искусства на материальном носителе или в иной форме.

Материальный носитель произведения передается заказчику в собственность, если соглашением сторон не предусмотрена его передача заказчику во временное пользование.

Договором авторского заказа может быть предусмотрено отчуждение заказчику исключительного права на произведение, которое должно быть создано автором, или предоставление заказчику права использования этого произведения в установленных договором пределах.

К учредительным документам относятся уставы и учредительные договоры, составленные и подписанные учредителями, зарегистрированные в соответствующих органах государственной регистрации согласно действующему законодательству.

Интеллектуальная собственность не передается по договорам дарения, купли-продажи и мены, поэтому эти виды договоров не являются основаниями для учета интеллектуальной собственности в НМА организации.

Помимо документа, подтверждающего существование самого актива (патент, свидетельство, лицензионный или авторский договор, договор уступки прав и др.), в бухгалтерском учете на каждый инвентарный объект НМА должна оформляться соответствующая первичная документация.

Приказом или распоряжением по организации необходимо определить круг лиц, на которых возлагается ответственность за сохранность документов, удостоверяющих право организации на НМА, и определить должностных лиц, которым предоставлено право подписи документов на приобретение, перемещение и списание НМА.

НМА принимаются на учет на основании акта приемки. К акту приема-передачи должны прилагаться все относящиеся к объекту первичные документы:

- подтверждающие права предприятия на этот объект;
- описывающие его технико-экономические особенности и порядок их использования;
- подтверждающие затраты, входящие в инвентарную стоимость объекта (затраты по приобретению, на доведение НМА до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, и др.).

В ряде случаев, определенных законодательством, требуется подтверждение стоимости поступающего объекта нематериальных активов независимым оценщиком, т.е. наличие акта оценки.

Акт подписывается руководителем организации и главным бухгалтером с указанием должности и расшифровки подписи, даты подписания и заверяется печатью.

Акт приемки (вместе с актом оценки) является основанием для открытия в бухгалтерии предприятия карточки учета НМА.

В соответствии с постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а при постановке на учет нематериальных активов используется лишь одна унифицированная форма первичной учетной документации — карточка учета нематериальных активов (форма № НМА-1).

Карточка учета нематериальных активов применяется для учета всех видов НМА, поступивших в организацию. В ней указываются все основные показатели и характеристики принимаемого на учет объекта НМА. Она ведется в бухгалтерии на каждый инвентарный объект.

Другие утвержденные формы первичной учетной документации по учету движения НМА пока не предусмотрены. В связи с этим организация может самостоятельно разработать другие формы документов для учета движения НМА.

Поскольку учет нематериальных активов ведется аналогично учету основных средств, то и документация по нематериальным активам может соответствовать формам по учету основных средств.

При оформлении выбытия объектов интеллектуальной собственности (продаже, внесении в уставный (складочный) капитал других организаций, передаче по договору дарения и др.) могут составляться:

- 1) акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) типовой формы № ОС-1;
- 2) акт выбытия нематериального актива (объекта интеллектуальной собственности) по форме, разработанной в самой организации и утвержденной в учетной политике для целей бухгалтерского учета;

3) акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) типовой формы № ОС-4;

4) акт списания нематериального актива (объекта интеллектуальной собственности) по форме, разработанной в самой организации и утвержденной в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Разработанные формы первичных документов по учету НМА должны быть утверждены приказом руководителя организации.

Помимо отражения операций с НМА в первичных документах необходимо вести учетные регистры, в которых собирается информация по однородным операциям и в конце отчетного месяца или иного периода выводятся обороты и сальдо по соответствующим счетам.

Форма ведомостей разрабатывается предприятием самостоятельно, но в ней обязательно должны содержаться соответствующие графы, в которых указывают номер и дату заключения договора и его регистрации государственным органом, наименование лицензиата и краткую характеристику договора. Ведомости закрываются после выбытия и списания объекта учета из активов организации.

На основании вышеперечисленных документов в бухгалтерии информация разносится по счетам.

3.4. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ И ВЫБЫТИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Учет затрат на приобретение НМА в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов».

Сформированная первоначальная стоимость объектов НМА, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается со счета 08-5 в дебет счета 04 «Нематериальные активы».

Основными способами поступления НМА на предприятие являются:

- 1) приобретение НМА;
- 2) осуществление долгосрочных инвестиций при создании НМА в самой организации;
- 3) поступление в счет вклада в уставный капитал инвесторов;
- 4) поступление для осуществления совместной деятельности;
- 5) получение при получении имущества в доверительное управление;
- 6) поступление безвозмездно от третьих лиц.

В бухгалтерском учете при приобретении НМА делают следующие записи (табл. 3.5).

Таблица 3.5

Отражение в учете приобретения НМА

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Приобретение (покупка) НМА</i>		
Отражена задолженность организации перед продавцом	08-5	60
Отражена сумма НДС по приобретенному объекту НМА	19	60

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Прочие расходы, связанные с приобретением исключительных прав на НМА: информационные и консультационные услуги; таможенные пошлины и др.	08-5	60, 76 и др.
Отражена сумма НДС по расходам, связанным с приобретением объекта НМА	19	60, 76
Перечислены денежные средства сторонним организациям за услуги, связанные с приобретением НМА	76	51
Исключительные права на приобретенный объект отражены в составе НМА	04	08-5
Сумма НДС предъявлена к вычету	68, субсчет «Расчеты по НДС»	19
Перечислены денежные средства продавцу	60	51
Перечислены денежные средства сторонним организациям за услуги, связанные с приобретением НМА	76	51
<i>Создание объекта специализированной организацией по заказу</i>		
Приняты работы по созданию объекта НМА, выполненные разработчиком	08-5	60
Отражена сумма НДС, предъявленная разработчиком	19	60
Оплачена контрагенту договорная стоимость выполненных работ	60	51
Исключительные права на приобретенный объект отражены в составе НМА	04	08-5
Принята к вычету сумма НДС, предъявленная разработчиком	68	19
<i>Создание объекта собственными силами</i>		
Отражены затраты на осуществление опытно-конструкторских работ	08-5	02, 10, 70, 69 и др.
Патентные пошлины включены в первоначальную стоимость объекта нематериальных активов	08-5	76
Уплачены патентные пошлины	76	51
Исключительные права на приобретенный объект отражены в составе НМА	04	08-5
<i>Безвозмездное поступление объекта</i>		
Поступление объекта по текущей рыночной стоимости	08-5	98
Затраты по доведению объекта до состояния возможного использования	08-5	76
Отражена сумма НДС по расходам, связанным с затратами по доведению объекта до состояния возможного использования	19	76
Исключительные права на приобретенный объект отражены в составе НМА	04	08-5
Принята к вычету сумма НДС	68	19

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Поступление нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал</i>		
Отражена задолженность учредителя по вкладам в уставный капитал	75-1	80
Поступили на предприятие в результате вклада в уставный капитал НМА по согласованной стоимости	08-5	75-1
Исключительные права на приобретенный объект отражены в составе НМА	04	08-5
<i>Поступление НМА от головной (материнской) организации</i>		
Поступление объекта	08-5	79-1
Затраты по доведению объекта до состояния возможного использования	08-5	10, 70, 69, 76
Исключительные права на приобретенный объект отражены в составе НМА	04	08-5
<i>Поступление НМА по договору о совместной деятельности</i>		
Исключительные права на поступивший объект отражены в составе НМА	04	80
<i>Поступление НМА при получении имущества в доверительное управление</i>		
Исключительные права на поступивший объект отражены в составе НМА	04	79
<i>Выявление неучтенных объектов НМА по итогам инвентаризации</i>		
Исключительные права на выявленный объект отражены в составе НМА	04	91

Организация, получившая неисключительное право на использование НМА, учитывает его за балансом в оценке, определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре. Следует напомнить, что ранее указанные активы учитывались в оценке, обозначенной в лицензионном договоре.

В действующем Плате счетов забалансовый счет для учета неисключительных прав на НМА не предусмотрен.

Ряд авторов рекомендуют использовать для этих целей счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Другие же рекомендуют ввести новый забалансовый счет — 012 или «Нематериальные активы, полученные в пользование», где можно учитывать соответствующие объекты. В принципе предприятия могут предусмотреть в своей учетной политике любой дополнительный забалансовый счет.

Платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде периодических платежей, включая авторские вознаграждения, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включаются организацией-пользователем в расходы отчетного периода, а платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде фиксированного разового платежа, включая авторское вознаграждение, отражаются в бухгалтерском

учете организацией-пользователем как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора.

Проводки в учете организации-пользователя могут иметь следующий вид (табл. 3.6).

Таблица 3.6

Отражение в учете организации-пользователя операций с НМА

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Поступление НМА в пользование</i>		
Отражена стоимость поступившего объекта, определяемая исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре	012	
<i>Платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде фиксированного разового платежа</i>		
Отражен разовый фиксированный платеж за пользование объектом	97	60, 76
Отражен НДС	19	60, 76
Перечислен платеж за пользование объектом	60, 76	51
НДС принят к вычету	68	19
В течение срока пользования объектом НМА соответствующая часть расходов будущих периодов будет включаться в расходы отчетного периода	20, 26, 44	97
<i>Периодические платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации</i>		
Начислена сумма ежемесячного лицензионного платежа за пользование объектом	20, 26, 44	60, 76
Отражен НДС	19	60, 76
Перечислен платеж за пользование объектом	60, 76	51
НДС принят к вычету	68	19
<i>По окончании срока пользования НМА</i>		
Списана стоимость объекта нематериальных активов		012

Выбытие нематериальных активов организации происходит в следующих случаях:

- 1) прекращение срока действия исключительных прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- 2) передача (продажа) по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;
- 3) переход исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный объект нематериальных активов);
- 4) прекращение использования вследствие морального износа;
- 5) передача в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд;
- 6) передача по договору мены, дарения;

7) внесение в счет вклада по договору о совместной деятельности;

8) выявление недостачи активов при их инвентаризации и др.

Для обобщения информации о перечисленных процессах и для выявления финансовых результатов от реализации, списания и прочего выбытия НМА в Плане счетов используется счет 91 «Прочие доходы и расходы».

В бухгалтерском учете при выбытии НМА делают следующие записи (табл. 3.7).

Таблица 3.7

Отражение в учете выбытия НМА

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>При реализации НМА</i>		
Договорная стоимость реализуемых НМА	62	91
Отражена сумма НДС, подлежащая получению от покупателя (если сделка облагается НДС)	91	68, субсчет «НДС»
Отражена сумма расходов, связанных с реализацией нематериальных активов	91	76
Списана сумма накопленной за время использования НМА амортизации	05	04
Списана остаточная стоимость НМА	91	04
Оплачен счет покупателем	51	62
Отражена прибыль (убыток) от реализации НМА	91 (99)	99 (91)
<i>Списание НМА при нецелесообразности их дальнейшего использования</i>		
Списана сумма накопленной за время использования НМА амортизации	05	04
Списана остаточная стоимость НМА	91	04
Отражен финансовый результат от списания НМА (убыток)	99	91
<i>Списание полностью амортизированных НМА</i>		
Списана сумма накопленной за время использования НМА амортизации	05	04
<i>При безвозмездной передаче НМА</i>		
Списана сумма накопленной за время использования НМА амортизации	05	04
Списана остаточная стоимость НМА	91	04
Отражен финансовый результат от списания НМА (убыток)	99	91
<i>При передаче НМА в качестве вклада в уставный капитал другого предприятия</i>		
Списана сумма накопленной за время использования НМА амортизации	05	04
Списана остаточная стоимость НМА	91	04
Отражены финансовые вложения в виде вклада в уставный капитал (в сумме согласованной стоимости НМА)	58	76
Восстановлена ранее принятая к вычету сумма НДС по НМА, передаваемому в качестве вклада в уставный капитал (если сделка приобретения облагалась НДС)	19	68

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Восстановленная сумма НДС отнесена на увеличение первоначальной стоимости финансовых вложений	58	19
Отражена передача объекта НМА в счет вклада в уставный капитал (по согласованной стоимости)	76	91
Отражена разница между остаточной стоимостью НМА и оценкой вклада в уставный капитал	91 (99)	99 (91)
<i>Передача НМА в доверительное управление отражается на балансе учредителя управления</i>		
Списана балансовая стоимость НМА	79	04
<i>Списание НМА в результате выявленной недостачи</i>		
Списана сумма накопленной за время использования НМА амортизации	05	04
Списана остаточная стоимость НМА	94	04
Произведено списание недостачи на финансовый результат по решению суда	91	94

Продажа неисключительных прав на интеллектуальную собственность осуществляется по лицензионным договорам, по которым правообладатели предоставляют соответствующую интеллектуальную собственность и другие объекты НМА для использования, но при этом остаются их правообладателями. Передача права на использование НМА не влечет за собой списания соответствующего объекта в учете правообладателя. Последний продолжает быть собственником переданных прав и может использовать их в своей организации независимо от того, что они переданы в пользование другой организации. Естественно, переданные по такому договору права продолжают учитываться правообладателем на счете 04 «Нематериальные активы» с ежемесячным начислением амортизации в установленном порядке.

Начисление амортизации по НМА, предоставленным в пользование, производится организацией-правообладателем. Если интеллектуальная собственность, переданная по лицензионному договору, одновременно применяется в обычной деятельности организации, сумма амортизационных отчислений по такому объекту относится в дебет счета 91 частично. Конкретная сумма определяется по расчету пропорционально обоснованной базе распределения.

Лицензионные платежи зачисляются в доходы тех отчетных периодов, к которым они относятся. Периодические платежи начисляются в тех отчетных периодах, в которых они должны поступить по условиям договора, по дебету счета 76, субсчет «Текущие расчеты по лицензионным платежам», и по кредиту счета 91. В организациях, в которых лицензионные доходы относятся к обычным видам деятельности, они отражаются на счете 90 «Продажи».

Платежи, полученные в оплату неисключительных прав за несколько отчетных периодов (за весь срок лицензионного договора), отражаются по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов».

В течение срока договора они равномерно зачисляются в доходы организации бухгалтерской записью по дебету счета 98 и кредиту счета 91 или 90.

В учете организации-правообладателя будут сделаны следующие записи (табл. 3.8).

Таблица 3.8

Отражение в учете операций по передаче НМА в пользование

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>В случае если организация-правообладатель не признает сдачу объектов НМА в пользование другим организациям отдельным видом деятельности</i>		
Отражена передача НМА по лицензионному договору при сохранении исключительных прав	04-2	04-1
Начислена сумма ежемесячного лицензионного платежа за пользование объектом	76	91
Начислен НДС, подлежащий уплате в бюджет по лицензионному платежу	91	68
Поступил лицензионный платеж	51	76
Перечислен НДС	68	51
Начислена сумма амортизационных отчислений	91	05
Выявлен финансовый результат от предоставления объекта НМА в пользование	91	99
Отражен возврат НМА	04-1	04-2
<i>В случае если организация-правообладатель признает сдачу объектов НМА в пользование другим организациям отдельным видом деятельности</i>		
Отражена передача НМА по лицензионному договору при сохранении исключительных прав	04-2	04-1
Отражены расходы по деятельности, связанной с передачей прав	20, 26	76
Начислена сумма амортизационных отчислений	20	05
Списаны расходы организации-правообладателя	90	20
Начислена сумма ежемесячного лицензионного платежа за пользование объектом	76	90
Начислен НДС, подлежащий уплате в бюджет по лицензионному платежу	90	68
Поступил лицензионный платеж	51	76
Перечислен НДС	68	51
Выявлен финансовый результат от операций по предоставлению прав на использование НМА	90	99
Отражен возврат НМА	04-1	04-2

3.5. ПОРЯДОК НАЧИСЛЕНИЯ И УЧЕТА АМОРТИЗАЦИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

ПБУ 14/2007 четко определяет, что амортизация начисляется только по НМА коммерческих организаций с определенным сроком полезного использования.

Таким образом, с 2008 г. все НМА подразделяются на две группы: с определенным и неопределенным сроком полезного использования (рис. 3.4).

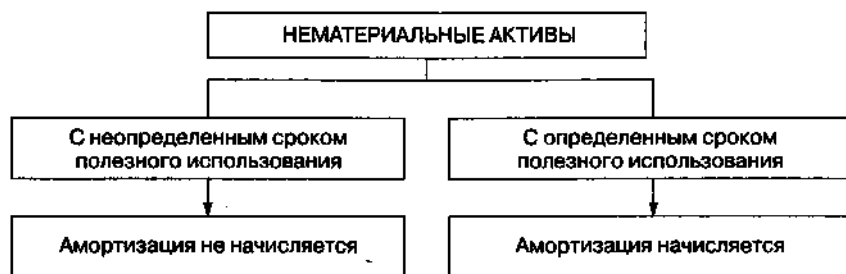


Рис. 3.4. Классификация НМА в целях начисления амортизации

Под нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования понимается актив, при признании которого невозможно надежно определить срок его полезного использования.

До 2008 г. по НМА, по которым невозможно было установить срок полезного использования, амортизация начислялась в течение 20 лет (п. 17 ПБУ 14/2000). По новым правилам (ПБУ 14/2007) НМА с неопределенным сроком полезного использования не амортизируются.

В налоговом учете, в отличие от бухгалтерского, срок полезного использования может быть установлен согласно только одному критерию — сроку действия прав на объект НМА, определяемому исходя из условий его использования, требований законодательства или исходя из условий договора. Если срок полезного использования НМА не может быть определен, то для целей налогообложения прибыли норма амортизации устанавливается в расчете на 10 лет.

Срок полезного использования — период, в течение которого организация предполагает использовать актив с целью получения экономической выгоды. Он должен определяться исходя из трех предпосылок:

- 1) срока действия прав организации;
- 2) периода контроля над активом;
- 3) ожидаемого срока использования актива, не более срока деятельности организации.

Если продолжительность этого периода меняется, организация обязана изменить и срок полезного использования актива. Пересматривать срок полезного использования организация должна по НМА как с определенным сроком полезного использования, так и с неопределенным. Возможно, те факторы, которые свидетельствовали о невозможности определить срок полезного использования актива, через некоторое время перестанут существовать. Это означает, что организация сможет отнести данный объект к НМА с определенным сроком полезного использования и амортизировать его.

При пересмотре срока полезного использования изменится и сумма ежемесячной амортизации. В ПБУ 14/2007 сказано, что возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и отчетности на начало отчетного года в порядке, предусмотренном для отражения изменений в оценочных значениях.

Амортизация по НМА может начисляться тремя способами (рис. 3.5).



Рис. 3.5. Способы начисления амортизации объектов НМА

Из ПБУ 14/2007 следует, что способ амортизации должен быть выбран с учетом расчета ожидаемых экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от его возможной продажи. Если результаты такого расчета нельзя считать надежными, то применяется линейный способ, когда сумма амортизации рассчитывается исходя из фактической (первоначальной) или текущей рыночной (в случае переоценки) стоимости НМА равномерно в течение срока полезного использования этого актива. Срок полезного использования НМА устанавливается в месяцах, а сумма амортизации рассчитывается отдельно за каждый месяц.

При линейном способе начисления амортизации ежемесячная сумма амортизации определяется путем деления первоначальной стоимости актива на срок его полезного использования в месяцах.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции расчет ежемесячной суммы амортизации производится по следующей формуле:

$$\begin{array}{l} \text{Сумма амортизации} \\ \text{при способе списания} \\ \text{стоимости пропорционально} \\ \text{объему продукции} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Первоначальная} \\ \text{стоимость НМА} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{Натуральный показатель объема} \\ \text{продукции (работ) за месяц} \\ \text{Предполагаемый объем} \\ \text{продукции (работ) за весь срок} \\ \text{полезного использования НМА} \end{array}}{\text{Предполагаемый объем}}.$$

При способе уменьшаемого остатка годовая сумма амортизации рассчитывается исходя из остаточной стоимости НМА на начало года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. Величина ежемесячной амортизации рассчитывается по следующей формуле:

$$\begin{array}{l} \text{Сумма амортизации} \\ \text{при способе} \\ \text{уменьшаемого} \\ \text{остатка} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Остаточная стоимость НМА} \\ \text{на начало месяца} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{Коэффициент, установленный} \\ \text{организацией (не выше 3)} \\ \text{Оставшийся срок полезного} \\ \text{использования НМА} \\ \text{на начало месяца (в месяцах)} \end{array}}{\text{Оставшийся срок полезного использования НМА на начало месяца (в месяцах)}}.$$

Кроме того, определено, что величина коэффициента, который применяется при расчете суммы ежемесячной амортизации, не должен превышать 3.

Пример. В январе 2009 г. организация приняла к учету запатентованное изобретение в качестве НМА. Фактическая (первоначальная) стоимость изобретения составляет 130 000 руб., срок полезного использования — 13 ме-

сяцев (предполагается, что актив будет списан с учета в феврале 2010 г.). Решения о проведении переоценки изобретения организация не принимала.

Линейный способ. Расчет ежемесячной суммы амортизационных отчислений линейным способом представлен в таблице ниже.

Расчет ежемесячной суммы амортизационных отчислений, руб.

Период	Расчет	Ежемесячная сумма амортизации	Остаточная стоимость
02.09	$130\,000 : 13$	10 000	120 000
03.09	$130\,000 : 13$	10 000	110 000
04.09	$130\,000 : 13$	10 000	100 000
05.09	$130\,000 : 13$	10 000	90 000
06.09	$130\,000 : 13$	10 000	80 000
07.09	$130\,000 : 13$	10 000	70 000
08.09	$130\,000 : 13$	10 000	60 000
09.09	$130\,000 : 13$	10 000	50 000
10.09	$130\,000 : 13$	10 000	40 000
11.09	$130\,000 : 13$	10 000	30 000
12.09	$130\,000 : 13$	10 000	20 000
01.10	$130\,000 : 13$	10 000	10 000
02.10	$130\,000 : 13$	10 000	0

Способ уменьшаемого остатка. В соответствии с учетной политикой организации при амортизации изобретения способом уменьшаемого остатка используется коэффициент 3. Расчет ежемесячной суммы амортизационных отчислений способом уменьшаемого остатка представлен в таблице ниже.

Расчет ежемесячной суммы амортизационных отчислений, руб.

Период	Расчет	Ежемесячная сумма амортизации	Остаточная стоимость
02.09	$130\,000 \times 3 : 13$	30 000	100 000
03.09	$100\,000 \times 3 : 12$	25 000	75 000
04.09	$75\,000 \times 3 : 11$	20 455	54 545
05.09	$54\,545 \times 3 : 10$	16 363	38 182
06.09	$38\,182 \times 3 : 9$	12 727	25 455
07.09	$25\,455 \times 3 : 8$	9 545	15 910
08.09	$15\,910 \times 3 : 7$	6 818	9 092
09.09	$9\,092 \times 3 : 6$	4 546	4 546
10.09	$4\,546 \times 3 : 5$	2 728	1 818
11.09	$1\,818 \times 3 : 4$	1 363	455
12.09	$455 \times 3 : 3$	455	0
01.10	$0 \times 3 : 2$	0	0
02.10	$0 \times 3 : 1$	0	0

Как видно, при способе уменьшаемого остатка фактическая (первоначальная) стоимость актива погашается раньше окончания срока полезного использования. В рассматриваемом случае стоимость актива списывается на два месяца раньше окончания срока полезного использования. Однако следует учитывать, что этот период зависит от установленного коэффициента.

Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Организация предполагает, что общий объем выработанной продукции с использованием патента на изобретение будет составлять 13 000 ед. Натуральный показатель объема продукции по месяцам, а также расчет ежемесячной суммы амортизационных отчислений способом списания стоимости пропорционально объему продукции представлены в таблице ниже.

Расчет ежемесячной суммы амортизационных отчислений, руб.

Период	Натуральный объем продукции, тыс. ед.	Расчет	Ежемесячная сумма амортизации	Остаточная стоимость
02.09	0,5	$130\,000 \times 0,5 : 13$	5 000	125 000
03.09	0,5	$130\,000 \times 0,5 : 13$	5 000	120 000
04.09	0,5	$130\,000 \times 0,5 : 13$	5 000	115 000
05.09	1	$130\,000 \times 1 : 13$	10 000	105 000
06.09	1	$130\,000 \times 1 : 13$	10 000	95 000
07.09	2	$130\,000 \times 2 : 13$	20 000	75 000
08.09	1	$130\,000 \times 1 : 13$	10 000	65 000
09.09	2	$130\,000 \times 2 : 13$	20 000	45 000
10.09	1	$130\,000 \times 1 : 13$	10 000	35 000
11.09	1	$130\,000 \times 1 : 13$	10 000	25 000
12.09	1	$130\,000 \times 1 : 13$	10 000	15 000
01.10	1	$130\,000 \times 1 : 13$	10 000	5 000
02.10	0,5	$130\,000 \times 0,5 : 13$	5 000	0

ПБУ 14/2007 разрешает организациям менять способ начисления амортизации. Это возможно в случае, когда существенно изменился расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования НМА. Корректировки, которые необходимы в связи с изменением способа начисления амортизации, организация отражает в бухгалтерском учете и отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

Амортизационные отчисления по НМА начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого актива к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости либо списания этого актива с бухгалтерского учета.

В течение срока полезного использования НМА начисление амортизационных отчислений не приостанавливается.

Амортизационные отчисления по НМА прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания этого актива с бухгалтерского учета.

Амортизационные отчисления по НМА отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Нематериальный актив, у которого стоимость полностью погашена и истек срок полезного использования, но который продолжает использоваться в организации для получения экономических выгод, с учета не списывается. Вместе с тем такая ситуация свидетельствует о необходимости пересмотреть срок полезного использования такого актива в рамках ежегодного уточнения сроков полезного использования НМА.

Для обобщения информации об амортизации, накопленной за время использования объектов НМА, организацией используется счет 05 «Амортизация нематериальных активов».

При начислении амортизации по НМА в учете делается запись:

Д 20, 26, 29, 44 — К 05.

Некоммерческие организации амортизацию по НМА не начисляют, но обобщают информацию о суммах износа, начисляемого линейным способом, на забалансовом счете.

3.6. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ДЕЛОВОЙ РЕПУТАЦИИ

Деловая репутация (гудвилл) представляет собой разницу между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств.

Покупатель ставит на учет имущество и иные активы покупаемого субъекта (на основании индивидуально составленных документов их первичного учета), а затем выявляет сумму превышения (экономии) общих расходов по покупке над балансовой стоимостью приобретенной организации. Указанная разница может быть либо положительной, либо отрицательной.

Положительная деловая репутация организации представляет собой надбавку к цене, уплачиваемую покупателем продавцу в ожидании будущих экономических выгод от эксплуатации данного объекта.

Отрицательная деловая репутация организации представляет собой скидку с цены, предоставляемую покупателю продавцом.

В составе нематериальных активов учитывается только положительная деловая репутация.

Порядок учета деловой репутации представлен на рис. 3.6.

Ранее отрицательная деловая репутация учитывалась как доходы будущих периодов и равномерно в течение 20 лет относилась на финансовые результаты организации. Теперь при приобретении предприятия как имущественного комплекса отрицательная деловая репутация в полной сумме относится на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов.

Спецификой деловой репутации является то, что, хотя она возникает в процессе хозяйственной деятельности организации, объектом учета она не является и не обособляется в балансе. Она становится объектом учета только при продаже организации как имущественного комплекса в целом.

Для целей бухгалтерского учета величина приобретенной деловой репутации организации определяется расчетным путем как разница между суммой,

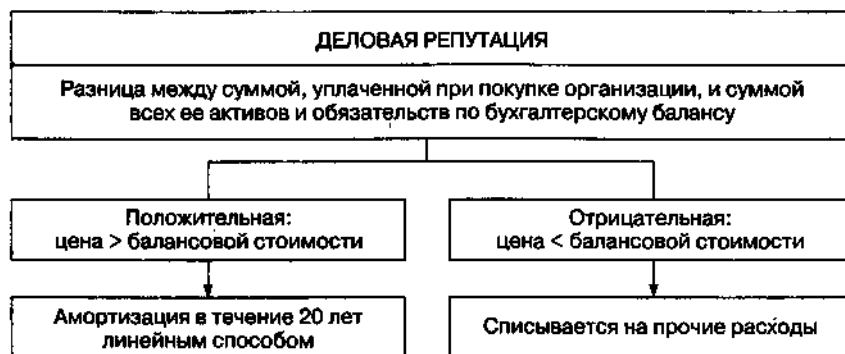


Рис. 3.6. Порядок учета деловой репутации

уплачиваемой продавцу за организацию, и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу организации на дату ее покупки (приобретения).

При приобретении объектов приватизации на аукционе или по конкурсу деловая репутация организации определяется как разница между покупной ценой, уплачиваемой покупателем, и оценочной стоимостью проданной организации.

Гудвилл как вид НМА может возникнуть у предприятия, купившей другое предприятие в соответствии с договором купли-продажи предприятия как единого имущественного комплекса. Согласно ГК РФ, предприятием как объектом прав признается имущественный комплекс, используемый для осуществления предпринимательской деятельности. Право собственности на приобретаемое предприятие возникает с момента его государственной регистрации. Организация, приобретающая предприятие как имущественный комплекс в соответствии с п. 41 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, отражает расходы по его приобретению и государственной регистрации до перехода права собственности на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (табл. 3.9).

Таблица 3.9

Типовые операции у покупателя-предприятия (собственника)

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Гудвилл положительный</i>		
Уплачены денежные средства за приобретаемое предприятие	60	51
Внесена плата за государственную регистрацию и отнесена на увеличение вложений по приобретению предприятия как имущественного комплекса	08	51
Отражены вложения в приобретение предприятия как имущественного комплекса	08	60
Оприходованы по оценочной стоимости:		
основные фонды	01	08
доходные вложения в материальные ценности	03	08
нематериальные активы (исключая гудвилл)	04	08

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
оборудование к установке	07	08
материалы и т.д.	10	08
Принята к учету дебиторская задолженность	62, 76, 71	08
Принята к учету кредиторская задолженность	08	60, 70, 69 и др.
Перечислены денежные средства за приобретение предприятия	60	51, 52, 55
Принята на учет накопленная амортизации: по основным средствам	08	02
НМА	08	05
Принят к учету гудвилл (деловая репутация)	04	08
Деловая репутация организации в течение 20 лет (но не более срока деятельности предприятия) отнесена на издержки производства (обращения)	20, 26, 44	05
<i>Гудвилл отрицательный</i>		
Отражен отрицательный гудвилл (деловая репутация)	08	91

3.7. УЧЕТ ЗАТРАТ НА НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЕ, ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИЕ И ТЕХНОЛОГИЧЕСКИЕ РАБОТЫ

К научно-исследовательским и опытно-конструкторским и технологическим работам (НИОКР) относятся любые научно-исследовательские (фундаментальные и прикладные исследования), опытно-конструкторские (разработка нового изделия, технологий, конструкторской документации), технологические работы (разработка способа изготовления, сборка конкретного по заданным параметрам устройства, подборка материала для его изготовления, подборка режима для производства нового разработанного с заданными свойствами материала), результатом которых явилось создание новой или усовершенствование производимой продукции (товаров, работ, услуг).

НИОКР организация может выполнять как собственными силами, так и заказать специализированной организации. Отношения между заказчиком и исполнителем НИОКР регулируются главой 38 ГК РФ. Пункт 1 ст. 769 ГК РФ определяет два договора:

- 1) на выполнение научно-исследовательских (НИР) работ (научные исследования);
- 2) на выполнение опытно-конструкторских и технологических работ (ОКР) (разработка образца нового изделия, конструкторской документации на него или новой технологии).

Предметом научно-исследовательских работ могут быть только научные исследования. Опытно-конструкторские работы предполагают разработку образца нового изделия и конструкторской документации к нему либо разработку новой технологии.

Одним из основных признаков договора на выполнение НИОКР являются новизна получаемых результатов и возможность создания новых объектов ин-

теллектуальной собственности (изобретений, полезных моделей и промышленных образцов). Другая отличительная особенность этих работ — их творческий характер, впрочем, эта отличительная особенность сопряжена с риском получить так называемый отрицательный результат.

Под отрицательным результатом НИОКР обычно понимают результат, возникший по независящим от исполнителя обстоятельствам и который в дальнейшем не может быть использован для извлечения экономических выгод.

Для договоров о проведении НИОКР характерно:

- наличие технического задания (п. 1 ст. 769, ст. 773 ГК РФ);
- установление пределов и условий использования сторонами полученных результатов работ (п. 1 ст. 772 ГК РФ). При этом права сторон на результаты работ, охраняемые как объекты интеллектуальной собственности, определяют в соответствии с частью четвертой ГК РФ (п. 3 ст. 772 ГК РФ).

При выполнении НИОКР силами самой организации специализированному подразделению или группе работников выдается техническое задание, с учетом которого разрабатывается программа (техничко-экономические характеристики) или тематика работ, оформляются техническое задание и график выполнения соответствующих НИОКР. Внутренним распорядительным документом, например приказом руководителя, определяется дата начала выполнения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок.

Основным нормативным документом, определяющим порядок бухгалтерского учета НИОКР, является ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские и технологические работы», утвержденное приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 115н.

Сразу сделаем акцент на том, что ПБУ 17/02 применяется в отношении не всех НИОКР, а только тех, по которым (п. 2):

- получены результаты, подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке;
- получены результаты, не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства.

Иными словами, речь идет о тех результатах НИОКР, на которые у организации по сути нет исключительных (а значит, не охраняемых законодательством) прав.

Согласно п. 7 ПБУ 17/02, расходы на НИОКР признаются в бухгалтерском учете, если:

- сумма расхода может быть определена и подтверждена;
- имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т.п.);
- использование результатов работ для производственных и управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода);
- использование результатов работ может быть продемонстрировано (поскольку порядок демонстрации не определен, речь, по всей видимости, идет о теоретической возможности такой демонстрации).

Если все требования ПБУ 17/02 соблюдены, расходы на НИОКР предписывается отражать в качестве вложений во внеоборотные активы (п. 5 ПБУ 17/02). К расходам на НИОКР п. 9 относит все фактические расходы, связанные с вы-

полнением данных работ, а именно: стоимость МПЗ, услуг сторонних организаций и лиц; заработная плата и выплаты работникам, занятым в выполнении работ по трудовому договору; отчисления на социальные нужды; стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований; амортизация объектов основных средств и НМА, используемых при выполнении указанных работ; и пр.

В учете эти расходы отражаются: Д 08-8 — К 10, 02, 70, 69, 26, 76... — отражение фактические расходы, связанные с выполнением НИОКР.

Пунктами 5, 6 ПБУ 17/02 установлено, что аналитический учет расходов на НИОКР ведется обособленно по видам работ и договорам (заказам). Единицей бухгалтерского учета данных расходов является инвентарный объект. Это совокупность расходов по выполненной работе, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организаций.

Как в бухгалтерском, так и в налоговом учете для признания расходов на НИОКР необходимы документы, подтверждающие обоснованность произведенных затрат, их сумму и характер полученных результатов. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов расходы, связанные с выполнением НИОКР, накапливаются на счете 08-8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

После завершения работ и определения результата НИОКР собранные на счете 08-8 расходы списываются в дебет счета:

04 (если результаты НИОКР подлежат применению при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации);

91 «Прочие доходы и расходы» (если не подлежат применению).

С 1 января 2008 г. выполнение НИОКР, относящихся к созданию новых продукции и технологий, НДС не облагается (подп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ, подп. «б» п. 1 ст. 1 Федерального закона от 19 июля 2007 г. № 195-ФЗ).

По завершенным научно-исследовательским работам составляется отчет, а по завершенным опытно-конструкторским и технологическим работам представляются разработанный образец нового изделия, конструкторская документация на него, техническая документация на новую технологию. Завершенные НИОКР принимаются к бухгалтерскому учету на основании акта приемки выполненных работ. При этом затраты на их проведение в бухгалтерском учете могут быть признаны в качестве:

- 1) нематериальных активов;
- 2) расходов на НИОКР;
- 3) прочих расходов или в зависимости от полученного результата работ.

Первый вариант представляют НИОКР, которые зарегистрированы государственными органами в установленном порядке и относятся к НМА. В этом случае бухгалтерский учет организуется в соответствии с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».

При этом варианте организация может признать в учете расходы на НИОКР в качестве НМА при одновременном выполнении следующих условий:

1) положительный результат НИОКР подлежит правовой охране и оформлен в установленном законодательством порядке;

2) соблюдены критерии признания актива в качестве НМА, перечисленные в п. 3 ПБУ 14/2007.

Расходы на НИОКР принимаются к бухгалтерскому учету на основании действительной (экспертной) оценки. Сумма превышения указанной стоимости над фактической себестоимостью НИОКР учитывается в составе прочих доходов и оформляется бухгалтерской записью: Д 04 — К 91-1.

Амортизация по данным объектам начисляется исходя из срока их полезного использования.

В случае прекращения использования результатов НИОКР в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации, а также очевидности неполучения экономических выгод в будущем от ее применения, не отнесенная на обычные виды деятельности, сумма расходов списывается как прочие расходы: Д 91 — К 04. Запись о списании производится на дату принятия решения о прекращении использования результатов НИОКР.

Второй вариант — учет осуществляется в отношении НИОКР, по которым получены результаты:

- подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законом порядке;
- не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства.

В данном варианте бухгалтерский учет регулируется ПБУ 17/02 «Учет расходов на научные исследования, опытно-конструкторские и технологические работы».

В соответствии с требованиями ПБУ 17/02 расходы по НИОКР подлежат списанию на расходы по обычным видам деятельности с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов от выполнения указанных работ в производстве продукции либо для управленческих нужд.

Списание расходов на НИОКР может производиться:

- линейным способом;
- способом списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг).

При этом расходы по НИОКР списываются организацией ежемесячно в размере $\frac{1}{12}$ годовой суммы независимо от выбранного способа списания в течение срока, устанавливаемого ею исходя из ожидаемого срока использования результатов НИОКР, но не более пяти лет. Данная операция отражается в учете записью: Д 20, 26 — К 08-8.

Третий вариант. Если полученный по итогам НИОКР результат экономически нецелесообразно использовать в финансово-хозяйственной деятельности, то расходы списываются: Д 91 — К 08-8.

Пример. Организация заключила договор с научно-исследовательским институтом на разработку новой технологии производства продукции стоимостью разработки 280 000 руб. (НДС не облагается).

Рассмотрим возможные варианты отражения данных операций в учете в зависимости от полученных результатов.

Вариант 1.

В результате НИОКР получено и запатентовано изобретение. Срок действия патента на изобретение — 20 лет.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи.

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражены затраты на выполнение НИОКР	08-8	60	280 000
Произведена оплата выполненных НИОКР	60	51	280 000
Отражены затраты по уплате патентной пошлины	08-8	76	9 000
Принят к учету объект НМА	04-1	08-8	289 000
Ежемесячно в течение 10 лет			
Начислена амортизация по НМА (289 000 руб. : 20 лет : 12 мес.)	20	04-1	1 204

Вариант 2.

В результате НИОКР получена новая технология — ноу-хау. Срок полезного использования технологии установлен равным 5 годам.

Бухгалтер предприятия выполнит следующие записи.

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражены затраты на выполнение НИОКР	08-8	60	280 000
Произведена оплата выполненных НИОКР	60	51	280 000
Ежемесячно в течение 5 лет			
Списана часть расходов на НИОКР (280 000 руб. : 5 лет : 12 мес.)	20	08-8	4 666

Вариант 3.

Полученный положительный результат НИОКР (технология) организация не планирует использовать для производственных нужд в связи с экономической нецелесообразностью.

Бухгалтер предприятия выполнит следующие записи.

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражены затраты на выполнение НИОКР	08-8	60	280 000
Произведена оплата выполненных НИОКР	60	51	280 000
Расходы на НИОКР отнесены на прочие расходы отчетного периода	91	08-8	280 000

В бухгалтерской отчетности организации должна отражаться информация о сумме расходов:

- отнесенных в отчетном периоде на расходы по обычным видам деятельности и на прочие расходы по видам работ;
- по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, не списанным на расходы по обычным видам деятельности и (или) на прочие расходы;

■ по незаконченным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам.

В случае существенности информация о расходах по НИОКР отражается в бухгалтерском балансе по самостоятельной группе статей актива (раздел «Внеоборотные активы»).

3.8. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Согласно п. 1 ст. 12 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества в целях подтверждения их наличия, состояния и оценки (в том числе и НМА).

Основным нормативным актом, определяющим порядок и сроки проведения инвентаризации, являются Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49.

Основными задачами инвентаризации НМА являются:

- 1) выявление фактического наличия объектов НМА;
- 2) проверка документов, подтверждающих наличие прав;
- 3) сопоставление фактического наличия с данными бухгалтерского учета;
- 4) проверка правильности начисления амортизации.

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение амортизации обязательно, и утверждаются приказом (постановлением, распоряжением) руководителя организации (кроме случаев обязательного проведения инвентаризации — п. 1.5 Методических указаний).

Инвентаризации подлежат все НМА организации, в том числе и права, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете на забалансовых счетах, а также права, не учтенные по каким-либо причинам.

Для проведения инвентаризации в организациях создаются специальные комиссии. Персональный состав членов инвентаризационной комиссии утверждает руководитель. Как правило, в состав комиссии включаются работники бухгалтерской службы, юрист, экономисты, ревизоры или работники службы внутреннего аудита.

При инвентаризации НМА проверяется наличие соответствующих первичных бухгалтерских и юридических документов, необходимых для ведения учета, и правильность документального оформления объектов.

При инвентаризации НМА следует проверить:

- 1) документальное оформление;
- 2) документы, подтверждающие права на НМА, т.е. является объект собственностью организации или организация обладает только правом на его использование;
- 3) срок владения правами и другие документально подтвержденные условия закрепления прав собственности или прав на использование данных объектов.

Документальное оформление поступления НМА зависит от того, созданы они силами организации или приобретены у других юридических или физических лиц.

Если объекты приобретены у других лиц, факт передачи организации прав на них должен подтверждаться договором об уступке прав (договор о передаче прав на использование). К нему должны прилагаться акты приема-передачи материальных носителей, содержащих объекты информации.

Если объекты разработаны своими работниками или сторонними специалистами, привлекаемыми по договору подряда, право собственности должно подтверждаться документами, свидетельствующими о проведении и завершении работ по созданию данного объекта НМА. Это могут быть акты сдачи-приемки результатов работ или акты передачи выполненных заказов.

При инвентаризации деловой репутации организации в составе НМА необходимо проверить:

а) наличие документов (оригиналы или заверенные копии), на основании которых деловая репутация организации была поставлена на учет, а именно — договор купли-продажи государственного или муниципального имущества, план приватизации с прилагаемыми документами (в том числе акты оценки, отчеты об оценке, обоснования и т.п.), договор продажи предприятия;

б) наличие документов, подтверждающих факт расходов или платежей;

в) оформление режима служебной и коммерческой тайны в отношении НМА группы ноу-хау;

г) правильность и своевременность составления акта приемки (приходования) НМА и акта оценки;

д) правильность и своевременность заполнения карточки учета НМА;

е) правильность и своевременность отражения нематериальных активов в балансе и на забалансовых счетах;

ж) правильность начисления амортизации.

При инвентаризации НМА:

■ проверяются сведения о наличии нематериальных активов по данным первичных документов; для этого заполняется инвентаризационная опись (ф. № 1а);

■ в этой описи делается сверка данных о фактическом наличии объектов с данными бухгалтерского учета;

■ регулируются выявленные инвентаризационные разницы.

На права использования объектов интеллектуальной собственности, не принадлежащих организации, числящихся в бухгалтерском учете на забалансовых счетах, составляются отдельные описи.

В случае выявления отклонения от учетных данных составляются сличительные ведомости по имуществу, при инвентаризации которого выявлены такие отклонения. Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием НМА и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах следующим образом:

а) излишек НМА приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые резуль-

таты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации:

- если источник поступления не выявлен: Д 04 — К 91-1,
- если источник поступления выявлен: Д 08-5 — К 60; Д 04 — К 08-5;
- б) если выявлена недостача, то анализируются ее причины.

Следует отметить, что недостача НМА может быть выражена не только в безвозвратной утере документов, но также и в досрочном прекращении правомочий вследствие недобросовестного выполнения служебных обязанностей должностными лицами, ответственными за своевременное перечисление патентных пошлин за поддержание патента в силе, а также вследствие неисполнения договоров.

Как правило, недостача НМА, если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, списывается на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

Недостача отражается в учете следующим образом.

На остаточную стоимость объекта НМА:

Д 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — К 04.

Отнесена недостача на виновное лицо:

Д 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (по рыночной стоимости) — К 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» (по остаточной стоимости НМА); К 98 «Доходы будущих периодов» (на разницу между рыночной ценой и остаточной стоимостью).

Списаны недостачи при отсутствии виновных лиц:

Д 91 — К 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в годовом бухгалтерском отчете.

3.9. ОТРАЖЕНИЕ СВЕДЕНИЙ О НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВАХ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Сведения за год о НМА приводятся в бухгалтерском балансе (ф. № 1), в справке о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах, а также в приложении к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), утвержденных приказом Минфина России от 22 июля 2002 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Перечень информации о НМА и операциях с ними, подлежащей раскрытию в отчетности, приведен в ПБУ 14/2007 (рис. 3.7).

В бухгалтерском балансе указывается стоимость имеющихся у организации НМА, в том числе патенты, лицензии, товарные знаки (знаки обслуживания), иные аналогичные с перечисленными права и активы, а также организационные расходы и деловая репутация организации.

В справке о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах, приводятся данные о правах на использование интеллектуальной собственности других лиц, предоставленных по лицензионным договорам и за которые перечисляются лицензионные платежи.

ИНФОРМАЦИЯ, ПОДЛЕЖАЩАЯ РАСКРЫТИЮ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость с учетом сумм начисленной амортизации и убытков от обесценения на начало и конец отчетного года

Стоимость списания и поступления НМА, иные случаи движения НМА

Сумма начисленной амортизации по НМА с определенным сроком полезного использования

Фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость НМА с неопределенным сроком полезного использования, а также факторы, свидетельствующие о невозможности надежно определить срок полезного использования таких НМА, с выделением существенных факторов

Стоимость переоцененных НМА, а также фактическая (первоначальная) стоимость, суммы дооценки и уценки таких НМА

Оставшиеся сроки полезного использования НМА в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческих организаций

Стоимость НМА, подверженных обесценению в отчетном году, а также признанный убыток от обесценения

Наименование НМА с полностью погашенной стоимостью, но не списанных с бухгалтерского учета и используемых для получения экономической выгоды

Наименование, фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость, срок полезного использования и иная информация в отношении НМА, без знания которой заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности

Рис. 3.7. Раскрытие информации о НМА в бухгалтерской отчетности

В приложении к бухгалтерскому балансу сведения о НМА заносятся в подраздел 1 «Нематериальные активы» третьего раздела «Амортизируемое имущество» этой формы. В отдельную строку записываются данные в стоимостном выражении об изменениях принадлежащих организации прав на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности на протяжении года, в том числе прав, возникающих из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы ЭВМ, базы данных и др.; о правах, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование; правах на ноу-хау; правах на пользование обособленными природными объектами; организационных расходах и деловой репутации организации.

Помимо форм бухгалтерской отчетности информация о НМА отражается в следующих формах статистической отчетности:

■ ф. № 4-НТ (перечень) представляется в адрес Роспатента 25 января после отчетного года. Состоит из двух разделов:

1) «Использование объектов промышленной собственности»,

2) «Патентование за рубежом»;

■ ф. № 2-инновация представляется территориальному органу Госкомстата России 2 апреля после отчетного года. Состоит из восьми разделов. Содержит информацию о затратах на технологические инновации, финансирование НИ-ОКР, приобретение новых технологий и т.д.;

■ ф. № 1-технология представляется территориальному органу Госкомстата России 20 января после отчетного года. Состоит из двух разделов:

1) сведения о создании передовых производственных технологий,

2) сведения об использовании передовых производственных технологий;

■ ф. № 1-лицензия представляется территориальному органу Госкомстата России 9 февраля после отчетного года. По этой форме отчитываются только предприятия, заключившие международные соглашения по обмену технологиями;

■ ф. № П-2 «Сведения об инвестициях» (квартальная). Срок представления — не позднее 25 числа месяца после окончания квартала. Характеризует осуществление инвестиций в части нематериальных активов. К данной форме статистической отчетности по результатам года заполняется приложение «Сведения об инвестициях в основной капитал», срок представления — 1 апреля;

■ ф. № 1-предприятие «Основные сведения о деятельности предприятия» представляется 1 апреля после отчетного года.

3.10. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВАХ В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ МСФО

В системе международных стандартов вопросы признания в отчетности НМА определяет принятый в июле 1998 г. МСФО 38 «Нематериальные активы» (действующая сейчас редакция вступила в силу 31 марта 2004 г.).

МСФО 38 понимает под НМА — идентифицируемые немонетарные активы, не имеющие физической формы. В самом определении выделяются три признака, позволяющих отнести объект к НМА: 1) нематериальность; 2) идентифицируемость; 3) немонетарность.

Также объект должен отвечать основным признакам актива как такового, т.е. быть контролируемым и способным принести для организации экономические выгоды.

Если нематериальный объект не отвечает как определению, так и критериям признания нематериальных активов, МСФО 38 требует, чтобы затраты на него признавались в качестве расхода по мере их возникновения.

Согласно МСФО 38, в процессе создания НМА необходимо выделять следующие этапы — исследования и разработки.

Исследования — это оригинальные и плановые научные изыскания, принимаемые с целью получения новых научных или технических знаний. Результат исследований в процессе их осуществления никогда не может быть признан как нематериальный актив.

Разработка — это применение научных открытий или других знаний для проектирования или конструирования новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их ком-

мерческого производства или применения. Результатом разработок может стать создание нематериального актива, который может быть признан в отчетности только тогда, когда организация сможет продемонстрировать:

- техническую осуществимость создания НМА так, чтобы он был доступен для использования или продажи;
- свое намерение создать НМА и использовать или продать его;
- свою способность использовать или продать НМА;
- то, как НМА будет создавать вероятные экономические выгоды;
- доступность достаточных технических, финансовых и других ресурсов для завершения разработки и для использования или продажи НМА;
- способность надежно оценить затраты, относящиеся к НМА в ходе его разработки.

Сопоставив перечисленные условия отнесения объекта к НМА в МСФО 38 и ПБУ 14/2007, можно сделать вывод, что большинство из условий, требуемых в ПБУ 14/2007, равноценны условиям, заложенным в МСФО 38.

В НМА не включаются созданные компанией торговые марки. Считается, что затраты на их создание нельзя отделить от затрат на развитие организации в целом.

По МСФО 38 деловая репутация определяется как превышение стоимости покупки приобретаемой компании над справедливой стоимостью приобретенных активов и обязательств, в то время как ПБУ 14/2007 содержит понятие балансовой стоимости. Таким образом, разница между справедливой и балансовой стоимостью активов и обязательств приобретаемой организации приводит к разным оценкам величины деловой репутации в российском и международном стандартах.

В отношении последующей оценки НМА МСФО 38 разрешает два варианта:

- 1) основной метод: по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения;
- 2) альтернативный метод: по переоцененной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Переоцененная стоимость должна соответствовать справедливой стоимости НМА. Справедливая стоимость по международным стандартам — это сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами. Справедливая стоимость объектов может существенно отличаться от их балансовой стоимости. Такой метод учета допускается, только если справедливая стоимость НМА может быть надежна, оценена при наличии активного рынка продаж для этого вида актива.

Для оценки возможного обесценения НМА компания должна применять МСФО 36 «Обесценение активов». Также МСФО 38 требует от компании оценивать возмещаемую сумму НМА, который еще недоступен для использования, по крайней мере один раз в год.

В соответствии с ПБУ 14/2007 коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных НМА по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных НМА.

Таким образом, стоимость НМА, прошедших переоценку по правилам МСФО и ПБУ будет различаться.

В отличие от российского законодательства МСФО 38 устанавливает более гибкий подход к сроку полезного использования НМА, не требуя использовать их в течение срока более 12 месяцев. Несмотря на то что для большинства НМА срок полезного использования ограничивается 20 годами, допускается и гораздо больший срок, если компания обосновывает использование данного НМА в течение этого срока.

Отличается от российского законодательства и подход МСФО 38 к определению амортизируемой стоимости НМА. По МСФО 38 амортизируемая сумма равна первоначальной (восстановительной) стоимости объекта минус ликвидационная стоимость. Ликвидационная стоимость представляет собой чистую сумму, которую компания ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы. При этом ликвидационная стоимость НМА отличается от нуля только в том случае, если компания предполагает продать данный актив в конце срока полезного использования. В отечественном ПБУ 14/2007 не вводится понятие ликвидационной стоимости НМА.

В соответствии с МСФО 38 компания должна раскрывать следующую информацию для каждого класса НМА.

Класс НМА — это группа активов, аналогичных по характеру и назначению. Примерами отдельных классов НМА могут быть: торговые марки; фирменные девизы; программное обеспечение; лицензии и франшизы; авторские права, патенты и другие права на промышленную собственность, права на обслуживание и эксплуатацию и др. Указанные классы могут разбиваться на более мелкие или объединяться в более крупные классы НМА, если такое представление информации делает ее более понятной для пользователей финансовой отчетности.

Информация должна раскрываться с проведением разграничения между НМА, созданными внутри компании, и другими НМА:

- 1) сроки полезной службы или применяемые нормы амортизации;
- 2) используемые методы амортизации;
- 3) валовую балансовую стоимость и накопленную амортизацию (агрегированную с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода;
- 4) линейные статьи отчета о прибылях и убытках, в которые включена амортизация нематериальных активов;
- 5) сверку балансовой стоимости на начало и конец периода, показывающую:
 - поступления с отдельным указанием тех НМА, которые были созданы в результате проведения разработок внутри компании и которые были приобретены через объединение компаний,
 - списания и выбытия,
 - увеличения или уменьшения балансовой стоимости НМА за период, возникающие в результате переоценок или убытков от обесценения, признанных или компенсированных непосредственно на счете капитала (резерв переоценки),
 - убытки от обесценения, признанные или компенсированные в отчете о прибылях и убытках в течение периода,
 - амортизацию, начисленную в течение периода,

- чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности иностранной компании,
- другие изменения в балансовой стоимости НМА в течение периода.

Раскрытие сопоставимой информации не требуется.

Раскрытие информации об обесцененных НМА, согласно требованиям МСФО 36, является дополнительным к раскрытиям, перечисленным выше.

Финансовая отчетность также должна раскрывать:

- 1) причины, по которым срок полезной службы актива считается неопределенным;
- 2) описание, балансовую стоимость и оставшийся период амортизации любого НМА, представляющего существенный показатель финансовой отчетности компании;
- 3) в части НМА, приобретенных за счет правительственных субсидий и первоначально признанных по справедливой стоимости, в отчетности следует раскрывать:
 - справедливую стоимость, по которой эти активы были первоначально признаны,
 - их балансовую стоимость,
 - учитываются активы по основному или по альтернативному методу,
 - наличие и балансовую стоимость НМА с ограниченным титулом собственности и балансовую стоимость нематериальных активов, находящихся в залоге,
 - сумму контрактных обязательств по приобретению НМА.

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определение нематериальных активов. Приведите примеры.
2. Относится ли лицензия к НМА?
3. Из каких затрат складывается первоначальная стоимость НМА при их принятии на учет?
4. Что является единицей учета НМА?
5. Дайте понятие срока полезного использования НМА.
6. Дайте сравнительную характеристику методов начисления амортизации по НМА.
7. Какими документами оформляют движение НМА в бухгалтерском учете?
8. В чем заключаются особенности учета деловой репутации?
9. Производится ли переоценка НМА?
10. В каких формах бухгалтерской (финансовой) отчетности содержится информация, характеризующая состав, структуру и движение НМА предприятия?

УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

4.1. ПОНЯТИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденного приказом Минфина России от 9 июня 2001 г., в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации используется понятие «материально-производственные запасы» (МПЗ) — это часть имущества, используемая в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции (выполнении работ и оказании услуг) для продажи; предназначенная для продажи; используемая для управленческих нужд организации (рис. 4.1). К МПЗ относят только те активы, которые служат менее года.

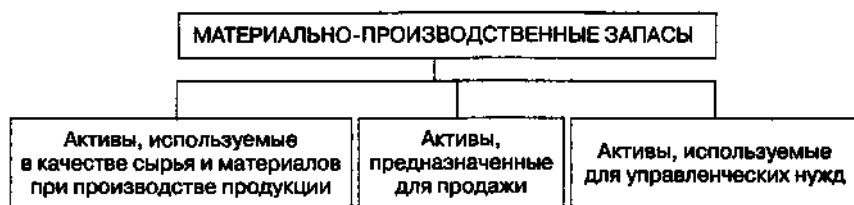


Рис. 4.1. Состав материально-производственных запасов

Таким образом, в состав МПЗ входят следующие группы оборотных активов:

- материалы — часть МПЗ, целиком потребляемая в производственном процессе и полностью переносящая свою стоимость на стоимость производимой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг);
- готовая продукция — часть МПЗ организации, предназначенная для продажи, являющаяся конечным результатом производственного процесса, законченная обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством;
- товары — часть МПЗ организации, приобретенная или полученная от других юридических и физических лиц и предназначенная для продажи или перепродажи без дополнительной обработки.

Также в составе МПЗ учитывают спецнастку, спецдежду, инвентарь и хозяйственные принадлежности (ИХП). ИХП — это часть МПЗ организации, используемая в качестве средств труда в течение не более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. В соответствии с п. 5 ПБУ 6/01 организациям, предоставлено право отражать данные активы стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не

более 20 000 руб. за единицу, в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе МПЗ.

В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль их движения.

Классификация материально-производственных запасов (МПЗ).

По характеру владения товарно-материальными ценностями.

В соответствии с характером владения МПЗ подразделяются на ценности, принадлежащие организации по праву собственности (а также праву хозяйственного ведения или оперативного управления) и не принадлежащие ей по такому праву.

К товарно-материальным ценностям, принадлежащим организации, относятся изготовленные, купленные либо полученные в иной форме ценности, которые находятся на складе и в производстве.

К таким ценностям также относятся:

- получаемые ценности, находящиеся в пути, если к организации в соответствии с договором о поставке перешло право собственности на них;
- ценности, принадлежащие организации, отданные другим организациям в переработку, а также на реализацию, в том числе на условиях комиссии, до перехода права собственности на них к покупателю;
- принадлежащие организации ценности, учитываемые в залоге, как находящиеся на складе организации, так и переданные на хранение залогополучателю.

Товарно-материальные ценности не принадлежащие организации по праву собственности и другому аналогичному праву, но по условиям договора находящиеся у нее, учитываются отдельно по их видам — за балансом. К ним относятся ценности:

- принятые на ответственное хранение, в случае отказа в установленном порядке от оплаты счетов поставщиков; а также запрещенные к расходованию до оплаты счетов поставщиков;
- принятые в переработку без оплаты их стоимости;
- принятые от поставщиков для реализации на условиях комиссии (консигнации).

По порядку использования товарно-материальных ценностей.

В соответствии с данным фактором ценности подразделяются на ценности:

- используемые в производстве — сырье, материалы, полуфабрикаты, топливо, строительные конструкции и детали, запасные части и агрегаты, шины, семена и корма, минеральные удобрения, ядохимикаты, биопрепараты и медикаменты, тара, предназначенная для осуществления технологического процесса производства продукции, и другие аналогичные ценности. В дальнейшем эти виды товарно-материальных ценностей будут называться «материалы»;
- предназначенные для продажи — готовая продукция и товары;
- используемые как средства труда — в виде инвентаря и хозяйственных принадлежностей;
- которые после их монтажа будут функционировать в составе основных средств.

В зависимости от роли в процессах производства продукции (выполнения работ, оказания услуг), материалы подразделяются на следующие группы:

- сырье и основные материалы;
- вспомогательные материалы;
- топливо;
- запасные части;
- тара и тарные материалы;
- покупные полуфабрикаты;
- возвратные отходы производства;
- прочие материалы.

Сырье и основные материалы составляют материальную (вещественную) базу вырабатываемой продукции или являются необходимыми компонентами ее изготовления. *Сырьем* называют продукцию сельского хозяйства, добывающей промышленности (зерно, уголь, руды и т.п.), а *материалами* — продукцию обрабатывающей промышленности (ткань, сахар, мука и т.п.).

Вспомогательные материалы потребляются для хозяйственных нужд, технологических целей, содействия производственному процессу. Вспомогательные материалы используются для воздействия на сырье и основные материалы с целью придания продукции определенных потребительных свойств.

Топливо предназначается для эксплуатации транспортных средств, технологических нужд производства, выработки энергии и отопления зданий. Топливо бывает нескольких видов: нефтепродукты (нефть, дизельное топливо, бензин), твердое топливо (уголь, дрова), газообразное топливо.

Запасные части служат для ремонта и замены износившихся частей машин, оборудования и транспортных средств. К запасным частям относятся автомобильные шины в запасе и в обороте.

Тара и тарные материалы — предметы, используемые для упаковки, транспортировки, хранения различных материалов и продукции (мешки, ящики и коробки), а также материалы и детали, предназначенные для изготовления тары и ее ремонта (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, железо обручное и др.).

Покупные полуфабрикаты — это продукция сторонних организаций, которая потребляется в производственном цикле данной организации, требует затрат по дальнейшей обработке или сборке и входит в материальную основу производимой продукции.

Возвратные отходы производства — это остатки сырья и материалов (опилки, стружка и др.), образовавшиеся в процессе производства продукции и полностью или частично утратившие потребительские свойства исходных сырья и материалов.

Прочие материалы — неисправимый брак, а также материальные ценности, полученные от выбытия основных средств и ИХП (металлолом, утильсырье, изношенные шины), которые не могут быть использованы в данной организации в составе материалов, топлива или запасных частей.

Кроме того, материалы классифицируют по техническим свойствам и делят на группы: черные и цветные металлы, прокат, трубы и др.

Указанные классификации производственных запасов используются для построения синтетического и аналитического учета, а также составления стати-

стического отчета об остатках, поступлении и расходе сырья и материалов в производственно-эксплуатационной деятельности (ф. № 1-СН).

Внутри каждой из перечисленных групп материальные ценности подразделяют на виды, сорта, марки, типоразмеры. Каждому наименованию, сорту, размеру материалов присваивают краткое числовое обозначение (номенклатурный номер) и записывают его в специальный реестр, который называют *номенклатурой-ценником*. В номенклатуре-ценнике указывают также твердую учетную цену и единицу измерения материалов.

При использовании в учете ЭВМ содержание номенклатуры-ценника можно существенно расширить, введя в него показатели нормы запаса, номеров синтетических счетов и субсчетов и некоторые другие постоянные признаки.

Кодирование номенклатуры-ценника обычно осуществляется по смешанной порядко-серийной системе с использованием семи- и восьмизначных кодов. Первые два знака указывают синтетический счет, третий — субсчет, один или два следующих знака обозначают группу материалов, остальные — различные признаки характеристики материала.

Информация, содержащаяся в номенклатурах-ценниках, относится к условно-постоянной, она записывается на машинные носители и многократно используется для получения необходимых выходных данных.

Основными нормативными актами, определяющими порядок учета МПЗ, являются ПБУ 5/01 от 9 июня 2001 г. «Учет материально-производственных запасов» и Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н.

Цели учета операций с МПЗ представлены на рис. 4.2.

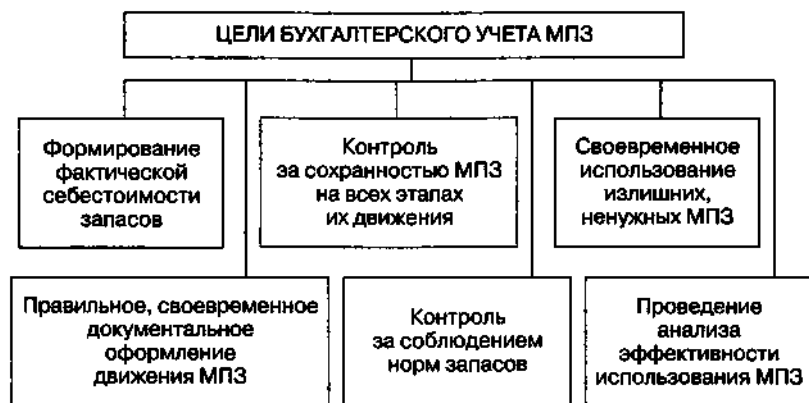


Рис. 4.2. Цели бухгалтерского учета МПЗ

Единица бухгалтерского учета МПЗ выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера МПЗ, порядка их приобретения и использования единицей МПЗ может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п.

4.2. ОЦЕНКА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ ПРИ ИХ ПОСТУПЛЕНИИ

В соответствии с ПБУ 5/01 материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость приобретенных материалов включает:

- стоимость материалов по договорным ценам;
- транспортно-заготовительные расходы;
- расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях.

Стоимость материалов по договорным ценам представляет собой сумму оплаты, установленную соглашением сторон в возмездном договоре непосредственно за материалы.

Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) — это затраты организации, непосредственно связанные с процессом заготовления и доставки материалов в организацию. Примерная номенклатура ТЗР содержится в приложении 2 к Методическим указаниям по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов.

Фактическими затратами на приобретение материально-производственных запасов могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением МПЗ;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы МПЗ;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены МПЗ;
- затраты по заготовке и доставке МПЗ до места их использования, включая расходы по страхованию;
- затраты по доведению МПЗ до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением МПЗ.

Затраты по заготовлению и доставке МПЗ включают затраты по содержанию заготовительно-складского аппарата организации, затраты за услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену на запасы, установленную договором, и другие затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

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

При этом определение фактической себестоимости зависит от порядка поступления МПЗ в организацию (табл. 4.1).

Варианты оценки МПЗ

Способ поступления МПЗ в организацию	Определение фактической стоимости МПЗ
Приобретение за плату у других организаций и лиц	Исходя из фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость (НДС) и иных возмещаемых налогов
Безвозмездное получение	Исходя из их текущей рыночной стоимости на дату оприходования
Создание (изготовление) самой организацией	Исходя из затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование затрат на производство МПЗ осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции
Вклад в уставный капитал	Исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации
Приобретение МПЗ по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами	Исходя из рыночной стоимости товаров, переданных или подлежащих передаче организацией. Себестоимость данных товаров устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров. При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость МПЗ, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные МПЗ

Фактическая себестоимость МПЗ, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

4.3. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ И КОНТРОЛЬ ПОСТУПЛЕНИЯ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Все операции, связанные с поступлением, перемещением и отпуском материалов, должны оформляться первичными документами. Рационально разработанная первичная документация по учету материалов дает возможность получать необходимые сведения для оперативного руководства предприятием и осуществлять предварительный, текущий и последующий контроль за их использованием.

Унифицированные формы первичных учетных документов по учету материалов утверждены постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве» (табл. 4.2).

Порядок документального оформления операций по поступлению сырья и материалов на производственных предприятиях зависит от источников их поступления, способов доставки и места приемки продукции.

**Унифицированные формы первичных учетных документов
по учету материалов**

Номер	Наименование
М-2	Доверенность
М-2а	Доверенность
М-4	Приходный ордер
М-7	Акт о приемке материалов
М-8	Лимитно-заборная карта
М-11	Требование-накладная
М-15	Накладная на отпуск материалов на сторону
М-17	Карточка учета материалов
М-35	Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений

Организация самостоятельно устанавливает порядок приемки, регистрации, проверки, акцептования и прохождения расчетных документов на поступающие материалы с учетом условий поставок, транспортировки (доставки до организации), организационной структуры организации и функциональных обязанностей подразделений (отделов, складов) и должностных лиц. При этом необходимо:

- зарегистрировать документы в журнале учета поступающих грузов;
- проверять соответствие данных этих документов договорам поставки (другим аналогичным договорам) по ассортименту, ценам и количеству материалов, способу и срокам отгрузки и другим условиям поставки, предусмотренным договором;
- проверять правильность расчетов в расчетных документах;
- акцептовать (оплатить) расчетные документы полностью или частично или мотивированно отказать от акцепта (от оплаты);
- определять фактические размеры ответственности в случае нарушения условий договора;
- передавать документы в подразделения организации (бухгалтерскую службу, финансовый отдел и т.п.) в сроки, предусмотренные правилами документооборота организации.

Для получения материалов со склада поставщика или от транспортной организации (организации) уполномоченному лицу выдаются соответствующие документы и доверенность на получение материалов.

Приемка материалов от организаций транспорта и связи по количеству и качеству осуществляется с учетом правил, действующих на транспорте и в органах связи соответственно, и условий договоров (купли-продажи, поставки, перевозки груза и т.п.).

Поступившие в организацию счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, акты и другие сопроводительные документы на поступившие грузы передаются соответствующему подразделению организации (отделу материально-технического снабжения, складу и т.п.) как основание для приемки и оприходования материалов.

Материалы в организации должны быть своевременно оприходованы.

При приемке материалы подвергаются тщательной проверке в отношении соответствия ассортименту, количеству и качеству, указанным в расчетных и сопроводительных документах.

Порядок и сроки приемки материалов по количеству и качеству устанавливаются специальными нормативными документами.

Приемка и оприходование поступающих материалов и тары (под материалы) оформляются соответствующими складами, как правило, путем составления приходных ордеров (типовая межотраслевая ф. № М-4), при отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными (по количеству и качеству).

Вместо приходного ордера приемка и оприходование материалов может оформляться проставлением на документе поставщика (счет, накладная и т.п.) штампа, в оттиске которого содержатся те же реквизиты, что и в приходном ордере. В этом случае заполняются реквизиты указанного штампа и ставится очередной номер приходного ордера. Такой штамп приравнивается к приходному ордеру.

При установлении несоответствия поступивших материалов ассортименту, количеству и качеству, указанным в документах поставщика, а также в случаях, когда качество материалов не соответствует предъявляемым требованиям (вмятины, царапины, поломка, бой, течь жидких материалов и т.д.), приемку осуществляет комиссия, которая оформляет ее актом о приемке материалов.

В случае составления приемного акта приходный ордер не оформляется.

Приемный акт о приемке служит основанием для предъявления претензий и исков к поставщику и (или) транспортной организации.

Недостачи и порча, выявленные при приемке поступивших в организацию материалов, учитываются в следующем порядке:

1) сумма недостач и порчи в пределах норм естественной убыли определяется путем умножения количества недостающих и (или) испорченных материалов на договорную (продажную) цену поставщика. Другие суммы, в том числе транспортные расходы и налог на добавленную стоимость, относящиеся к ним, не учитываются;

2) недостачи и порча материалов сверх норм естественной убыли учитываются по фактической себестоимости, в которую включаются:

- стоимость недостающих и испорченных материалов, определяемая путем умножения их количества на договорную (продажную) цену поставщика (без НДС). По подакцизным товарам в договорную (продажную) цену включаются акцизы. Если испорченные материалы могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), они приходуется по ценам возможной продажи, с уменьшением на эту сумму потерь от порчи материалов,
- сумма транспортно-заготовительных расходов, подлежащая оплате покупателем, в доле, относящейся к недостающим и испорченным материалам. Эта доля определяется путем умножения стоимости недостающих и испорченных материалов на процентное отношение транспортных расходов, сложившееся на момент списания, к общей стоимости материалов по данной поставке (без НДС),

- сумма налога на добавленную стоимость, относящаяся к основной стоимости недостающих и испорченных материалов и к транспортным расходам, связанным с их приобретением.

Порядок отражения в учете недостачи МПЗ, обнаруженной при их приемке, представлен на рис. 4.3.

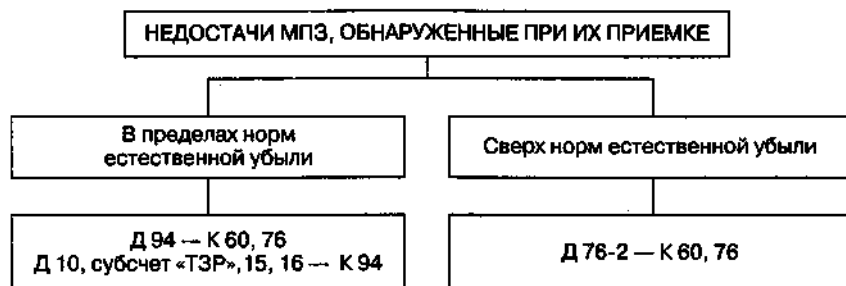


Рис. 4.3. Порядок отражения в учете недостачи МПЗ, обнаруженной при их приемке

Аналогично учитываются претензии к поставщикам на суммы излишней оплаты, произведенной в связи с несоответствием цен, указанных в расчетных документах, ценам, предусмотренным в договоре (завышение цен), арифметических ошибок, допущенных в расчетных документах поставщика, и по другим подобным причинам.

При отсутствии оснований для предъявления претензии (например, в случаях стихийных бедствий), а также в случаях, когда иск покупателя к поставщику или транспортной организации судом не удовлетворен, суммы недостач и потерь от порчи списываются покупателем на счет «Недостачи и потери от порчи ценностей» Д 94 — К 76 с последующим отнесением в дебет счетов 91, 99.

Приемные акты и приходные ордера должны, как правило, составляться в день поступления соответствующих материалов на склад или в другие установленные в организации сроки, но не позже сроков, установленных нормативными актами для приемки поступающих грузов.

Материалы, поступающие на ответственное хранение, записываются заведующим складом (кладовщиком) в специальную книгу (карточку), хранятся на складе обособленно и не могут расходоваться.

В организации должен быть установлен контроль за поступлением материалов (за отгрузкой поставщиками), а также за производством расчетов с поставщиками и покупателями.

Контроль за своевременным оприходованием прибывших грузов осуществляется согласно решению руководителя организации, соответствующими подразделениями (службой снабжения, бухгалтерской службой и т.п.) и (или) должностными лицами.

Сдача подразделениями на склад материалов оформляется накладными на внутреннее перемещение материалов в случаях, когда:

- продукция, изготовленная подразделениями организации, используется для внутреннего потребления в организации или для дальнейшей переработки;

- осуществляется возврат подразделениями организации на склад или цеховую кладовую;

- производится сдача отходов, образующихся в процессе производства продукции (выполнения работ), а также сдача брака;

- осуществляется сдача материалов, полученных от ликвидации (разборки) основных средств;

- других аналогичных случаях.

Операции по передаче материалов из одного подразделения организации в другое оформляются также накладными на внутреннее перемещение материалов.

4.4. МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАГОТОВЛЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ

Учет заготовления материалов может осуществляться:

- по фактическим ценам приобретения;

- учетным (плановым) ценам.

При этом в зависимости от принятой организацией учетной политики поступление материалов может быть отражено с использованием счетов 15 и 16 или без их использования.

Учет материалов по фактическим ценам приобретения. При этом способе все данные о фактических расходах, понесенных при заготовлении материалов, собираются по дебету счета 10. При учете МПЗ по фактическим ценам приобретения организация должна обеспечить учет всех расходов, связанных с их приобретением, относящихся к каждой конкретно приобретенной партии МПЗ. Несвоевременное определение принадлежности расходов к той или иной партии МПЗ не позволит в дальнейшем учесть эти расходы в фактической себестоимости материалов.

При этом в учете делаются проводки:

Д 10 — К 60 — отражена покупная стоимость материалов на основании накладной и счета-фактуры поставщика;

Д 10 — К 76 — отражены транспортные расходы по приобретению материалов;

Д 10 — К 76 — отражены расходы по оплате услуг посреднической организации по приобретению материалов;

Д 19 — К 60 (76) — учтен НДС по оприходованным материалам (транспортным расходам, вознаграждению посреднической организации).

Аналитический учет по счету 10 организуется по отдельным наименованиям материалов и местам их нахождения.

Рассмотренный способ формирования фактической себестоимости заготовления материалов целесообразно использовать лишь предприятиям, у которых:

- небольшая номенклатура используемых материалов;

- небольшое количество поставок материалов за период;

- все данные для формирования фактической себестоимости материалов, как правило, поступают в бухгалтерию одновременно.

Учет материалов по учетным (плановым) ценам. Этот метод учета материалов удобен, когда организация в своей деятельности использует разнообраз-

ные материалы, цены на которые могут меняться в зависимости от того, у каких поставщиков они приобретаются, и от других факторов, а также при постоянном изменении стоимости транспортных и других расходов, включаемых в себестоимость материалов.

В таком случае стоимость материалов формируется по учетным (плановым) ценам, которые рассчитываются и сохраняются неизменными в течение определенного времени.

Согласно п. 80 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н, в аналитическом бухгалтерском учете и местах хранения материалов разрешается применять учетные цены. Виды учетных цен представлены на рис. 4.4.

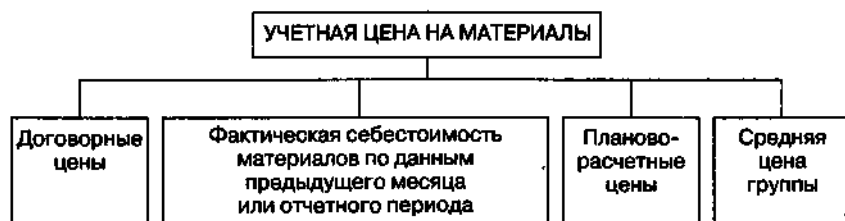


Рис. 4.4. Виды учетных цен на материалы

В случае если учетными признаются договорные цены, то другие расходы, включаемые в фактическую себестоимость материалов, учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов. Также к транспортно-заготовительным расходам относят разницы:

- возникающие между фактической себестоимостью материалов, сформированной в текущем месяце, и их учетной ценой (при использовании фактической себестоимости материалов в качестве учетной цены);
- между договорными ценами и планово-расчетными (при использовании планово-расчетных цен в качестве учетных цен);
- возникающие между фактической себестоимостью материалов и средней ценой группы (при использовании средней цены группы в качестве учетной цены).

При варианте учета заготовления МПЗ без использования счетов 15 и 16 учет приобретения МПЗ по договорным ценам ведется непосредственно по счету 10, а ТЗР — обособляются на отдельном счете 10, субсчет «ТЗР». При этом в учете делаются проводки:

Д 10 — К 60 — отражена покупная стоимость материалов на основании накладной и счета-фактуры поставщика;

Д 10, субсчет «ТЗР» — К 76 — отражены транспортные расходы по приобретению материалов (если их сразу нельзя отнести на фактическую себестоимость конкретных МПЗ);

Д 10, субсчет «ТЗР» — К 76 — отражены расходы по оплате услуг посреднической организации по приобретению материалов;

Д 19 — К 60 (76) — учтен НДС по оприходованным материалам (транспортным расходам, вознаграждению посреднической организации).

При варианте учета заготовления МПЗ с использованием счетов 15 и 16 покупная стоимость материалов, а также иные затраты, связанные с их приобретением, учитываются по дебету счета 15. С кредита этого счета стоимость МПЗ по учетным ценам списывается в дебет счета 10. Разница между фактической себестоимостью материалов и их стоимостью в учетных ценах отражается в корреспонденции счетов 15 и 16. Эти операции оформляются следующими бухгалтерскими записями:

Д 15 — К 60 — отражена покупная стоимость материалов на основании счета-фактуры поставщика;

Д 15 — К 76 — отражены транспортные расходы по приобретению материалов (на основании счета-фактуры транспортной организации);

Д 15 — К 76 — отражены расходы по оплате услуг посреднической организации по приобретению материалов (на основании счета-фактуры посредника);

Д 19 — К 60 (76) — учтен НДС по оприходованным материалам (транспортным расходам, вознаграждению посреднической организации).

Для оперативного учета важно, чтобы каждый вид расходов мог быть четко отнесен к конкретному виду и партии материалов. Поэтому аналитический учет по счету 15 ведется по отдельным наименованиям материалов и местам их нахождения.

Таким образом, по дебету счета 15 формируется информация о фактической себестоимости материалов, а по кредиту — информация об их учетной цене.

В конце отчетного месяца остаток по счету 15 списывается на счет 16 «Отклонение в стоимости материалов», при этом в учете делается проводка:

Д 15 — К 16 — списано превышение учетной цены МПЗ над их фактической себестоимостью (экономия);

Д 16 — К 15 — списано превышение фактической себестоимости МПЗ над их учетной ценой (перерасход).

Удобство рассмотренного варианта состоит в том, что если аналитический учет по счетам 10 и 15 ведется по местам хранения материалов и отдельным их наименованиям (видам, сортам, размерам и т.д.), то аналитический учет по счету 16 ведется по группам материальных ценностей с приблизительно одинаковым уровнем этих отклонений. Такой порядок существенно упрощает расчеты.

4.5. УЧЕТ ПРИОБРЕТЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ

Рассмотрим различные способы поступления МПЗ.

Поступление МПЗ от учредителей в качестве вклада в уставный капитал — по согласованной стоимости: Д 10 — К 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал».

Поступление МПЗ по договору простого товарищества — по согласованной стоимости: Д 10 — К 80 «Вклады товарищей».

Поступление МПЗ в доверительное управление — по стоимости, числящейся в учете учредителя управления: Д 10 — К 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления».

Поступление МПЗ на унитарное предприятие от государственных органов в хозяйственное ведение (оперативное управление) — по согласованной стоимости: Д 10 — К 75, субсчет «Расчеты по выделенному имуществу».

Поступление МПЗ в режиме внутрихозяйственных расчетов (например, от головной организации): Д 10 — К 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу».

Оприходование МПЗ собственного производства — по фактической себестоимости: Д 10 — К 20, 23.

Приняты к учету МПЗ, оприходованные как неисправимый брак — по цене возможной реализации: Д 10 — К 28.

Поступили МПЗ по договору займа — по согласованной стоимости: Д 10 — К 66, 67.

Приобретены МПЗ за наличный расчет: Д 10 — К 71.

Оприходованы излишки МПЗ по результатам инвентаризации — по рыночной стоимости: Д 10 — К 91-1.

Оприходованы МПЗ, полученные от разборки выбывающих основных средств — по рыночной стоимости: Д 10 — К 91-1.

Поступили в переработку материалы заказчика — по договорной стоимости: Д 003 «Материалы, принятые в переработку».

Поступление МПЗ по договору мены:

а) если право собственности переходит от продавца к покупателю в момент передачи материалов:

- оприходование поступивших МПЗ: Д 10 — К 60 (по стоимости обычной реализации),
- проведена встречная отгрузка ценностей (по стоимости, исчисленной исходя из обычной цены приобретения поступивших МПЗ): Д 62 — К 90, 91,
- произведен зачет взаимных требований: Д 60 — К 62;

б) если право собственности переходит от продавца к покупателю только после исполнения обеими сторонами своих обязательств:

- оприходованы полученные МПЗ: Д 002,
- отгрузка ценностей: Д 62 — К 90, 91,
- приняты на учет поступившие МПЗ: К 002,
- зачет взаимных требований: Д 60 — К 62.

Организация может бесплатно получить имущество от разных юридических и физических лиц, например от учредителей, физических лиц, органов власти, различных некоммерческих организаций. В подобных ситуациях считается, что имущество поступило по договору дарения.

Согласно главе 25 НК РФ, стоимость безвозмездно полученного от других предприятий имущества включается во внереализационные доходы организации-получателя и облагается налогом на прибыль.

Для учета безвозмездно полученного имущества используется счет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления».

Оприходование безвозмездно поступивших МПЗ отражается в учете следующим образом: Д 10 — К 98-2 — по рыночной цене.

При использовании МПЗ на производственные нужды: Д 20, 23, 25, 26 — К 10.

Одновременно включается в состав прочих доходов стоимость МПЗ: Д 98-2 — К 91-1.

Если предприятие реализует безвозмездно поступившие материалы, то, согласно ст. 154 НК РФ, оно обязано исчислить НДС:

- если у предприятия есть счет-фактура, подтверждающий, что передающая сторона заплатила НДС со стоимости данного имущества, то налог взимается с разницы между ценой реализации и учетной стоимости МПЗ (по ставке 9,09 или 16,67%);

- если передающая сторона не является плательщиком НДС, то налог взимается со всей продажной стоимости МПЗ.

4.6. УЧЕТ НДС ПО ПРИОБРЕТЕННЫМ МАТЕРИАЛАМ

НДС, начисленный при приобретении материалов, учитывается на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» одновременно с оприходованием поступивших материалов:

Д 10 — К 60, 76 — оприходованы материалы, поступившие от поставщика;

Д 19 — К 68 — начислен НДС по приобретенным материалам.

Организации — плательщики НДС имеют право на вычет.

При расчете налога, подлежащего уплате в бюджет, из сумм НДС, исчисленных с реализации, вычитаются суммы налога, предъявленные поставщиками при покупке товаров (работ, услуг). Этот налог называют еще «входной».

Право на вычет появляется при соблюдении определенных условий: наличия счета-фактуры (как правило), выписанного поставщиком, принятие на учет товаров (работ, услуг) и их использование в облагаемых НДС операциях.

В большинстве случаев фирма может принять к вычету НДС, который предъявили ей поставщики материалов. Для этого фирма должна выполнить определенные условия, предусмотренные ст. 172 НК РФ.

Списание налога со счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» производится следующим образом: Д 68, субсчет «Расчеты по НДС» — К 19.

Если фирма расплатилась с поставщиком векселем третьего лица, величину налогового вычета определяют как наименьшее из двух сумм:

- 1) «входного» НДС, указанного в счете-фактуре поставщика;
- 2) НДС, рассчитанного исходя из балансовой стоимости векселя.

С 1 января 2007 г., чтобы принять к вычету НДС при расчетах за купленные товары (работы, услуги) векселем третьего лица или другим собственным имуществом фирмы, сумму налога нужно перечислить поставщику. Причем налог принимают к вычету после его уплаты поставщику.

Налоговый кодекс РФ (п. 2 ст. 170) специально предусматривает четыре случая, когда НДС, предъявленный поставщиками товаров, к вычету не принимают, а включают в себестоимость этих товаров (работ, услуг) (см. рис. 2.13 в главе 2).

Если фирма начала использовать освобождение от уплаты НДС по ст. 145 НК РФ, следует восстановить «входной» НДС по остаткам материалов и товаров: Д 68, субсчет «Расчеты по НДС» — К 19 — сторно.

Восстановленные суммы НДС учитывают в составе прочих расходов фирмы.

При выпуске продукции (выполнении работ, оказании услуг), часть из которой облагается, а часть не облагается налогом, организация должна обеспечивать расчет соответствующей доли входящего налога (налога, уплаченного при приобретении материалов), подлежащего отнесению на себестоимость соответствующих видов продукции (работ, услуг).

Указанный расчет может быть произведен в следующем порядке:

а) определяется стоимость материалов, использованных на изготовление продукции (работ, услуг), не облагаемых налогом, как произведение плановой (нормативной) материалоемкости этой продукции на фактическое количество ее выпуска в отчетном периоде;

б) стоимость материалов, исчисленная в подпункте «а», подразделяется на следующие группы:

- приобретенные с учетом налога по ставке 18%,
- приобретенные с учетом налога по ставке 10%,
- не облагаемые налогом.

Указанный расчет допускается осуществлять в пропорциях, соответствующих указанным ставкам по приобретенным материалам в целом по организации;

в) определяется величина налога, списываемая на затраты (себестоимость) продукции (работ, услуг), как сумма произведений стоимости материалов, исчисленной в подпункте «б» на ставки 10 и 18% соответственно, деленная на 100;

г) сумма налога, определенная в подпункте «в», отражается по дебету счетов учета затрат и кредиту счета «Расчеты с бюджетом» по соответствующему субсчету. Распределение данной суммы по счетам затрат может осуществляться пропорционально плановой (нормативной) материалоемкости продукции (работ, услуг), указанной в подпункте «а» настоящего расчета.

4.7. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ В ПУТИ И НЕОТФАКТУРОВАННЫХ ПОСТАВОК

Порядок учета материалов в пути. Материалами в пути считаются поставки, по которым организация акцептовала (приняла к оплате) товарно-сопроводительные документы поставщика и право собственности на материальные ценности перешло к покупателю, но на склад покупателя материалы еще не поступили. К учету принимаются акцептованные документы независимо от того, оплачены они банком или нет.

В соответствии с п. 26 ПБУ 5/01 материалы, принадлежащие организации, но находящиеся в пути, учитываются в бухгалтерском учете на основании документов, подтверждающих дату отгрузки в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости.

В зависимости от установленного договором порядка материальные ценности, принадлежащие организации, но не поступившие на предприятие, могут приниматься к бухгалтерскому учету на отдельные субсчета счета 10 «Материальные ценности в пути» в оценке, предусмотренной договором. В момент фак-

тического прибытия материальных ценностей на склад происходит «переброска» по субсчетам и корректировка стоимости в соответствии с фактическими данными расчетных документов поставщиков материальных ресурсов.

Порядок учета неотфактурованных поставок. В процессе заготовления МПЗ могут иметь место ситуации, когда они поступают на предприятие без расчетных документов. Такие поставки принято называть *неотфактурованными*. Излишки, выявленные в процессе приемки грузов, также рассматриваются как неотфактурованные поставки и показываются по отдельной строке журнала-ордера № 6.

Неотфактурованную поставку оформляют актом о приемке материалов, который составляет в двух экземплярах приемочная комиссия. Один экземпляр акта с приложенными документами остается в бухгалтерии для ведения учета движения МПЗ, а второй передается поставщику в качестве извещения о неотфактурованной поставке.

Для обобщения информации о расчетах с поставщиками, в том числе по неотфактурованным поставкам, используется счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Счет 60 кредитуются на стоимость полученных МПЗ в корреспонденции с дебетом счета 15 или 10. Неотфактурованные поставки приходятся по счетам учета МПЗ в зависимости от их назначения. При этом МПЗ принимаются к учету по фактической себестоимости. Однако предприятиям разрешается применять в аналитическом бухгалтерском учете и учетные цены, принятые в организации.

После оприходования неотфактурованной поставки порядок ее дальнейшего учета зависит от сроков поступления расчетных документов.

Если расчетные документы получены от поставщика в том же месяце или в следующем; но до составления в бухгалтерии регистров по приходу МПЗ (отчет о движении МПЗ, сальдовая ведомость), то полученные ценности учитываются в местах хранения либо по договорной, либо по учетной цене, но в бухгалтерских регистрах цена этих МПЗ будет соответствовать ценам, указанным в уже полученных расчетных документах поставщика.

Если расчетные документы получены уже после составления бухгалтерских регистров по приходу МПЗ, их учетная цена должна быть скорректирована с учетом поступивших расчетных документов. Одновременно должны быть уточнены расчеты с поставщиком.

Если расчетные документы поступили в следующем году после утверждения годовой бухгалтерской отчетности, то:

- учетная стоимость МПЗ не изменяется;
- уточняются расчеты с поставщиком, при этом разница между учетной стоимостью и фактической себестоимостью МПЗ должна быть списана в месяце, в котором поступили расчетные документы.

При этом уменьшение стоимости МПЗ отражается следующим образом: Д 60 — К 91, а при увеличении стоимости: Д 91 — К 60, т.е. в любом случае сумма разницы учитывается как прибыль (убыток) прошлых лет, выявленная в отчетном году.

Аналитический учет должен обеспечить возможность получения данных по неотфактурованным поставкам МПЗ.

4.8. ДОКУМЕНТАЛЬНАЯ ОФОРМЛЕНИЕ И КОНТРОЛЬ ОТПУСКА И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ МАТЕРИАЛОВ В ПРОИЗВОДСТВЕ

Под отпуском материалов на производство понимается их выдача со склада непосредственно для изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг), а также отпуск материалов для управленческих нужд организации.

Отпуск материалов на склады (в кладовые) подразделений организации и на площадки строительства рассматривается как *внутреннее перемещение*.

Стоимость материалов, отпускаемых со складов организации в подразделения и из подразделений на участки, в бригады, на рабочие места, в аналитическом учете, как правило, определяется по учетным ценам.

Материалы отпускаются с центральных складов организации в зависимости от структуры организации на склады подразделений или непосредственно в подразделения организации (при отсутствии у них складов) и из цеховых складов (кладовых) в производство (участкам, бригадам, непосредственно на рабочие места) в соответствии с установленными нормами и объемами производственной программы (заданиями). Отпуск сверх норм производится в порядке, установленном в данной организации.

Отпуск материалов со складов организации осуществляется только выделенным для их получения работникам подразделения организации. Согласованные с главным бухгалтером списки лиц, которым предоставлено право получать со складов материалы, а также образцы их подписей должны быть сообщены соответствующим лицам, осуществляющим указанный отпуск материалов со складов (кладовых). В необходимых случаях составляется также список лиц, которым предоставлено право выдавать разрешения (пропуска) на вывоз из организации материальных ценностей.

Порядок отпуска материалов со склада (кладовой) цеха подразделения организации участкам, бригадам, на рабочие места устанавливается руководителем подразделения организации по согласованию с главным бухгалтером организации.

На фактически израсходованные материалы подразделение — получатель материалов составляет акт расхода, в котором указываются наименование, количество, учетная цена и сумма по каждому наименованию, номер (шифр) и (или) наименование заказа (изделия, продукции), для изготовления которого они израсходованы, либо номер (шифр) и (или) наименование затрат, количество и сумма по нормам расхода, количество и сумма расхода сверх норм и их причины; в необходимых случаях указываются количество изготовленной продукции либо объемы выполненных работ.

Списание материалов с подотчета соответствующего подразделения организации и отнесение их стоимости на затраты производства (в зависимости от того, на какие цели израсходованы материалы) производятся на основании указанного выше акта.

Отпуск материалов со складов организации на производство (участкам, бригадам, на рабочие места), как правило, должен осуществляться на основе предварительно установленных лимитов.

Лимиты отпуска материалов на производство устанавливаются отделом снабжения на основе разработанных соответствующими службами организации норм расхода материалов, производственных программ подразделений организации, с учетом остатков (переходящих запасов) материалов на начало и конец планируемого периода.

Первичными учетными документами по отпуску материалов со складов организации в подразделения организации являются лимитно-заборная карта (№ М-8), требование-накладная (№ М-11), накладная (№ М-15). Образцы указанных форм утверждены постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а.

Лимитно-заборные карты предназначены для отпуска материалов, систематически потребляемых для изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг), а также для контроля за соблюдением лимитов.

Лимитно-заборные карты выписываются подразделениями организации, выполняющими снабженческие или планирующие функции, в двух или трех экземплярах сроком на один месяц. Один экземпляр лимитно-заборной карты до начала месяца (квартала) ее действия передается подразделению организации — получателю материалов, второй экземпляр — соответствующему складу. Третий экземпляр (если он оформляется) остается в подразделениях, выполняющих снабженческие или плановые функции, для контроля.

Лицо, осуществляющее отпуск материалов, отмечает в обоих экземплярах лимитно-заборной карты дату и количество отпущенных материалов, которые подтверждаются подписями получателя и заведующего складом (кладовщика). Отпускаются только те материалы, которые указаны в лимитно-заборной карте, и в пределах установленных лимитов.

В конце месяца (квартала) лимитно-заборные карты сдаются в бухгалтерскую службу организации.

В случае отпуска материалов сверх лимита в первичных учетных документах (лимитно-заборных картах, требованиях-накладных) проставляется штамп (надпись): «Сверх лимита». Отпуск материалов сверх лимита производится при наличии разрешения руководителя или лиц, им на то уполномоченных. На документах указываются причины сверхлимитного отпуска материалов.

К сверхлимитному отпуску материалов относятся дополнительный отпуск, связанный с исправлением или возмещением брака (на производство изделий, продукции взамен забракованной) и покрытием перерасходов материалов (т.е. расходов сверх норм).

При получении материалов для производства изделий (продукции) взамен забракованной и для исправления брака к лимитно-заборной карте или требованию-накладной прилагаются акты (извещения) о браке с указанием шифра изделия, детали или номера заказа, по которому изготовлена забракованная продукция.

При замене материала, предусмотренного установленной для данного изделия (продукции) технологией, другим материалом оформляется требование на замену.

Отпуск материалов со складов (кладовых) подразделения организации на производство может оформляться путем записи непосредственно в карточках складского учета. В этом случае расходные документы на отпуск материалов не оформляются. Материалы отпускаются на основании лимитно-заборных карт, выписываемых в одном экземпляре. Лимит отпуска можно указать и в самой карточке. Получатель расписывается в получении материалов непосредственно в карточке складского учета. Здесь же указывается шифр или наименование заказа (затрат).

При этой системе отпуска материалов со склада карточка складского учета является регистром аналитического учета и одновременно выполняет функции первичного учетного документа. Перечень материалов, отпускаемых указанным способом, и подразделения организации, где он применяется, устанавливает руководитель организации.

Возврат подразделениями организации на склад неиспользованных материалов оформляется накладными или лимитно-заборными картами. Сданные на склад материалы приходуются по складу с одновременным списанием с подотчета подразделения организации. Если эти материалы были списаны в производство, их стоимость относится на уменьшение соответствующих затрат.

Передача материалов с одного склада организации на другой склад организации, а также со склада одного подразделения организации на склад другого подразделения организации оформляется накладными на внутреннее перемещение.

Для распределения стоимости отпущенных в производство и на другие цели материалов по видам продукции (работ, услуг) и статьям расходов организация может ежемесячно составлять сводную ведомость расхода материалов. В указанной ведомости материальные затраты (включая ТЗР) приводятся в разрезе цехов и других подразделений с распределением по счетам учета затрат, а внутри них — по заказам (изделиям, видам продукции, работам, услугам) и статьям расходов.

Отпуск материальных ценностей на изготовление продукции не всегда означает их использование в производстве. Поэтому для правильного определения материальных затрат в процессе производства следует организовать эффективный контроль за поступлением, хранением и использованием МПЗ. Предпосылки организации эффективного контроля приведены на рис. 4.5.

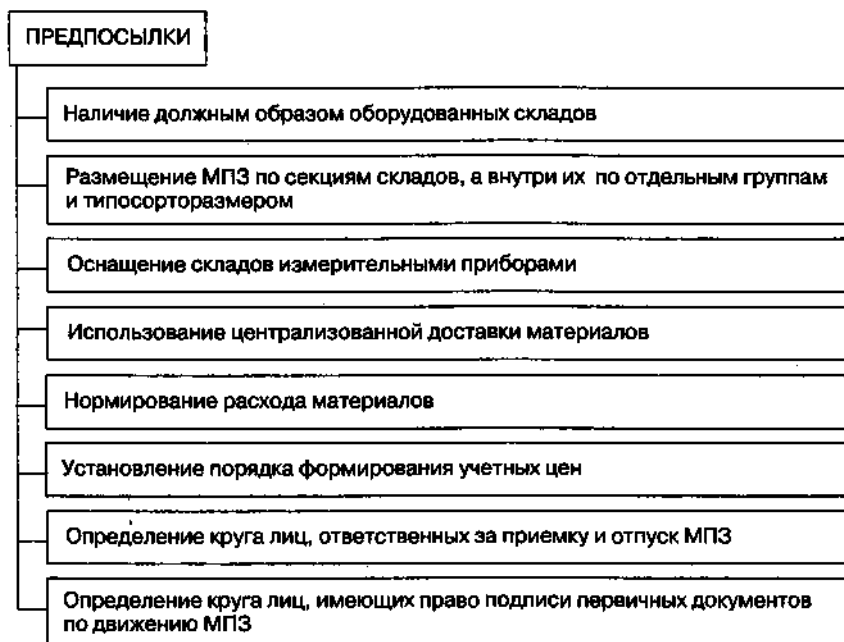


Рис. 4.5. Предпосылки организации действенного контроля за сохранностью запасов

В этих целях используются методы: документального оформления отклонений от норм, учета расхода по партиям, инвентаризации и др. Характеристика данных методов дана в параграфе 6.8.

4.9. ПОРЯДОК ОЦЕНКИ И УЧЕТА ОТПУСКА МАТЕРИАЛОВ В ПРОИЗВОДСТВО

При отпуске МПЗ в производство и ином выбытии их оценка производится организацией одним из следующих методов (рис. 4.6).

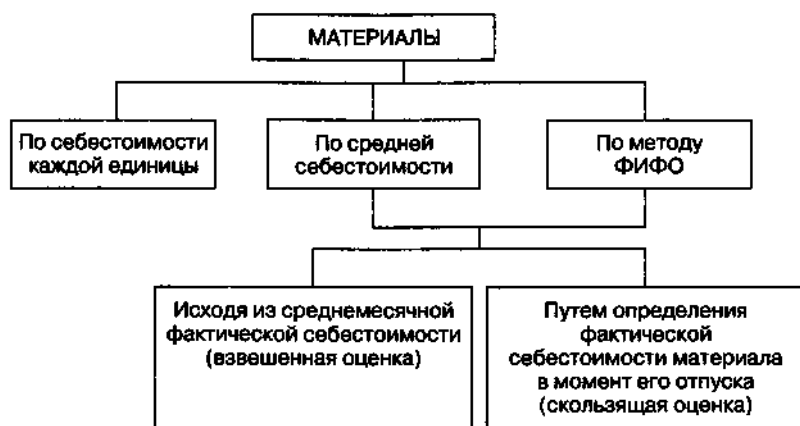


Рис. 4.6. Оценка материалов при отпуске в производство и ином выбытии

Применение одного из методов по конкретному наименованию производится в течение отчетного года.

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

МПЗ могут оцениваться организацией по средней себестоимости, которая определяется по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей себестоимости вида (группы) запасов на их количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в этом месяце.

Оценка МПЗ может производиться по себестоимости первых по времени приобретений МПЗ (метод ФИФО). Оценка запасов методом ФИФО основана на допущении, что материальные ресурсы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. ресурсы, первыми поступающие в производство (в торговле — в продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени

приобретений, а в себестоимости реализации продукции (работ, услуг) учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

Организация может применять в течение одного года как элемент учетной политики один метод оценки по каждому отдельному виду (группе) МПЗ.

При организации учета производственных запасов по фактической себестоимости приобретения отпуск материалов на производственные (хозяйственные) нужды отражается по кредиту счета 10.

По мере отпуска материалов со складов (кладовых) подразделения на участки, в бригады, на рабочие места они списываются со счетов учета материальных ценностей и зачисляются на соответствующие счета учета затрат на производство: Д 20, 23 — К 10.

Стоимость материалов, отпущенных для управленческих нужд, относится на соответствующие счета учета этих расходов Д 25, 26 — К 10.

Стоимость материалов, отпущенных на производство, но относящихся к будущим отчетным периодам (подготовительные работы в сезонных производствах, горно-подготовительные работы, освоение новых предприятий, производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы), на подготовку и освоение производства новых видов продукции и новых технологий, рекультивация земель), зачисляется на дебет счета учета расходов будущих периодов: Д 97 — К 10.

Стоимость материалов, израсходованных в связи со сбытом и продажей продукции (работ, услуг), зачисляется на счета учета расходов на продажу: Д 44 — К 10.

При организации учета производственных запасов по учетным ценам без использования счетов 15 и 16 стоимость материалов, списанных в течение отчетного месяца по средней фактической себестоимости при наличии затрат по заготовке и доставке (косвенных), доводится до фактической себестоимости путем списания в конце месяца суммы ТЗР, приходящихся на отпущенные материалы. Расчет распределения ТЗР приведен в табл. 4.3. Сумма указанных расходов, приходящаяся на израсходованные материалы, списывается с кредита счета 10 в дебет тех же счетов, на которые были отнесены материалы: Д 20, 23, 25, 26, 28, 29 — К 10-ТЗР.

Таблица 4.3

Расчет ТЗР

Показатель	Стоимость материалов в покупных ценах	Сумма ТЗР
Остаток на начало периода, руб.	1 000	50
Поступило за период, руб.	3 000	350
Итого:	4 000	400
Процент ТЗР	$\frac{400}{4\,000} \times 100 = 10\%$	
Отпущено на производство, руб.	2 000	$\frac{2\,000 \times 10}{100} = 200$
Остаток на конец периода, руб.	2 000	200

При организации учета производственных запасов с использованием счетов 15 и 16 по окончании месяца определяется разница между фактической себесто-

имостью израсходованных материалов и их стоимостью по учетным ценам. Расчет отклонений в стоимости материалов приведен в табл. 4.4.

Таблица 4.4

Расчет отклонений фактической себестоимости материалов от учетной

Показатель	Стоимость материалов по учетной оценке	Отклонение (+,-)
Остаток на начало периода, руб.	5 000	-300
Поступило за период, руб.	10 000	+600
Итого:	15 000	+300
Процент отклонений	$\frac{300}{15\,000} \times 100 = +2\%$	
Отпущено на производство, руб.	8 000	$\frac{8\,000 \times 2}{100} = +160\%$
Остаток на конец периода, руб.	7 000	+140

Выявленная разница списывается на те же счета, на которые были списаны материалы по учетным ценам: Д 20, 23, 25, 26, 29, 44 — К 16 — сторно — списана сумма отклонений в стоимости материалов (экономии);

Д 20, 23, 25, 26, 29, 44 — К 16 — списана сумма отклонений в стоимости материалов (перерасход) на затраты по производству продукции (работ, услуг).

Пунктом 88 Методических указаний по учету МПЗ допускается применение упрощенных вариантов для распределения величины отклонений, в частности:

- если величина отклонений не превышает 10% учетной стоимости материалов, то сумма отклонений может полностью списываться на счета 20, 23, а в случае продажи материалов — на увеличение их стоимости;
- удельный вес величины отклонений может округляться до целых единиц;
- отклонения могут ежемесячно полностью списываться на увеличение стоимости израсходованных материалов, если их удельный вес (в процентах к договорной (учетной) стоимости) не превышает 5%.

4.10. АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ В БУХГАЛТЕРИИ

Существует несколько способов аналитического учета материалов в бухгалтерской службе: сортовой; учета по номенклатурным номерам, оперативно-бухгалтерский (сальдовый).

Сортовой способ. Бухгалтерия открывает на каждый вид и сорт материалов карточки количественно-суммового учета, в которых на основании первичных документов фиксируются операции поступления и расхода материалов в натуральном (по количеству) и денежном (по сумме) выражении. Таким образом, аналитический учет в бухгалтерии дублирует складской учет на карточках учета материалов. По окончании месяца и на дату инвентаризации в карточках подсчитывают итоги по приходу и расходу за месяц и определяют остатки материалов. По этим данным составляются оборотные ведомости аналитического учета, открываемые по материально ответственным лицам. Итоговые данные по всем

оборотным ведомостям аналитического учета должны совпадать с оборотами и остатками на соответствующих синтетических счетах.

Способ аналитического учета по номенклатурным номерам подразумевает отказ от ведения карточек аналитического учета и осуществление группировки первичных приходных и расходных документов по номенклатурным номерам. В конце месяца определяются итоговые данные о поступлении и расходе каждого вида материалов, и на их основании составляются оборотные ведомости аналитического учета. Оборотные ведомости составляются в натуральном и стоимостном выражении отдельно по каждому складу в разрезе соответствующих синтетических счетов и субсчетов.

Оперативно-бухгалтерский (сальдовый) способ аналитического учета в бухгалтерии ведется только в суммовом выражении. На складах материально ответственные лица ведут количественно-сортовой учет с использованием карточек учета материалов, которые заполняются согласно данным первичных документов по движению материалов. Первичные документы поступают в бухгалтерию, и не реже одного раза в неделю работник бухгалтерии сверяет данные карточек учета материалов с данными первичных документов. Факт проверки карточек подтверждается подписью бухгалтерского работника.

На первое число месяца и на день инвентаризации материально ответственное лицо по данным карточек учета материалов подсчитывает количество поступивших и выбывших материалов и определяет остаток материалов. Данные об остатках материалов в разрезе номенклатурных номеров переносятся в *сальдовые ведомости*. Сальдовые ведомости составляются по складам и по материально ответственным лицам и показывают остатки материалов на складе без оборотов прихода и расхода. В сальдовой ведомости количественные данные об остатках материалов таксируются (количество материалов умножается на учетную цену) и выводятся суммовые итоги по отдельным учетным группам материалов и в целом по складу.

Первичные документы по движению материалов, поступившие в бухгалтерию, после их проверки и таксировки раскладываются в *контрольной картотеке* отдельно по приходу и расходу в разрезе складов и номенклатурных групп материалов. По истечении месяца картотеку используют для составления суммовых оборотных ведомостей по каждому складу в отдельности. Данные оборотных ведомостей сверяют со стоимостными показателями сальдовой ведомости и с итогами записей в регистрах синтетического учета.

Оперативно-бухгалтерский (сальдовый) способ является наименее трудоемким, так как в нем не дублируются количественные данные складского учета ни в отдельных карточках аналитического учета, ни в оборотных ведомостях.

Основным регистром аналитического учета движения материалов является Ведомость № 10 «Движение материальных ценностей (в денежном выражении)».

4.11. УЧЕТ ПРОДАЖИ И ПРОЧЕГО ВЫБЫТИЯ МАТЕРИАЛОВ

Отпуск материалов на сторону может производиться только при наличии соответствующих договоров или соглашений.

Отпуск материальных ценностей хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям оформляет-

ся накладной на отпуск материалов на сторону типовой межотраслевой формы № М-15. Одна накладная может быть оформлена сразу на несколько наименований материальных ценностей, для чего на оборотной стороне формы № М-15 предусмотрено продолжение основной таблицы.

При выбытии материалов их оценка производится организацией одним из следующих методов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней стоимости;
- методом ФИФО.

При списании (отпуске) материалов по себестоимости каждой единицы запасов могут применяться два варианта исчисления себестоимости единицы запаса, включая:

- все расходы, связанные с приобретением запаса;
- только стоимость запаса по договорной цене (упрощенный вариант).

Применение упрощенного варианта допускается при отсутствии возможности непосредственного отнесения транспортно-заготовительных и других расходов, связанных с приобретением запасов, на их себестоимость (например, при централизованной поставке материалов).

В этом случае величина отклонения (разница между фактическими расходами по приобретению материала и его договорной ценой) распределяется пропорционально стоимости списанных (отпущенных) материалов, исчисленной в договорных ценах.

Оценка отпущенных материалов по себестоимости каждой единицы запаса должна применяться организацией в случае, если используемые запасы не смогут обычным образом заменять друг друга или подлежат особому учету (драгоценные металлы, камни, радиоактивные вещества и т.п.).

При списании (отпуске) материалов, оцениваемых организацией по средней себестоимости, последняя определяется по каждой группе (виду) запасов как частное от деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в этом месяце.

Списание (отпуск) материалов методом ФИФО производится в оценке, рассчитанной исходя из допущения, что запасы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретения с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка материалов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретения материалов, а в себестоимости проданных товаров, продукции (работ, услуг) учитывается себестоимость ранних по времени приобретения.

Пример оценки материалов при отпуске (выбытии) дан в табл. 4.5.

Выбранный метод оценки материалов применяется в течение отчетного года и фиксируется в приказе об учетной политике организации. Причем для различных наименований материалов могут применяться разные методы оценки.

Оценка материалов при их выбытии

Показатель	Количество единиц	Себестоимость, тыс. руб.	
		одной единицы	всех запасов
Остаток материалов на 1 марта 20... г.	20	10	200
Поступили материалы:			
первая партия 40	10	400	
вторая партия 20	12	240	
третья партия 40	15	600	
Итого за месяц 100	X	1 240	
Расход материалов за месяц:			
По средней стоимости	100	12 (200 + 1240) : 120	1 200
Методом ФИФО:			
Остаток	20	10	200
Первая партия	40	10	400
Вторая партия	20	12	240
Третья партия	20	15	300
Итого за месяц	100	X	1 140
Остаток материалов на 01.04.20...			
По средней стоимости	20	12	240
Методом ФИФО	20	15	300

Продажа материальных ценностей, приобретенных специально для перепродажи:

Д 90 «Продажи» — К 41, 43 — списывается стоимость товаров, отгруженных покупателю, а также готовой продукции;

Д 90 — К 20, 44 — списывается себестоимость проданной продукции или издержки обращения на проданные товары;

Д 62 — К 90 — предъявлены счета к оплате;

Д 90 (99) — К 99 (90) — отражается финансовый результат от продажи.

Продажа излишних запасов:

Д 91 «Прочие доходы и расходы» — К 10 — списывается стоимость отгруженных покупателю излишних материальных ценностей и т.п.;

Д 91 — К 20, 44 — списываются затраты по продаже запасов;

Д 76, 62 — К 91 — предъявлены счета к оплате;

Д 91 (99) — К 99 (91) — отражается финансовый результат от продажи.

Прочее выбытие:

■ списывается стоимость недостающих и испорченных материальных ценностей:

Д 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — К 07, 10, 41, 43;

■ списывается стоимость потерь материальных ценностей в результате стихийных бедствий:

Д 91 «Прочие доходы и расходы» — К 07, 10, 11, 40, 41;

- безвозмездная передача МПЗ другим организациям:
Д 91-2 — К 10;
- переданы МПЗ в качестве вклада в уставный капитал — по согласованной стоимости: Д 58 — К 10;
- переданы МПЗ в качестве вклада в общее имущество по договору простого товарищества — по согласованной стоимости:
Д 58, субсчет «Вклады по договору простого товарищества» — К 10;
- переданы МПЗ в доверительное управление:
Д 79, субсчет «Расчеты по договору доверительного управления» — К 10;
- переданы МПЗ в переработку:
Д 10-7 «Материалы, переданные в переработку» — К 10;
- переданы МПЗ в залог:
Д 009 «Обеспечение обязательств и платежей выданные»;
- переданы МПЗ структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс: Д 79 — К 10.

4.12. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА СПЕЦОСНАСТКИ И СПЕЦОДЕЖДЫ

Для выполнения специфических технологических операций при производстве некоторых видов продукции, выполнении работ, оказании услуг ряд производственных предприятий использует специальную оснастку, а также спецодежду (табл. 4.6).

Таблица 4.6

Понятие и сравнительная характеристика специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды

Объект	Характеристика	Пример	Не относится
Специальный инструмент и специальные приспособления	Технические средства, обладающие индивидуальными свойствами и предназначенные для обеспечения условий изготовления конкретных видов продукции (выполнения работ, оказания услуг)	Инструменты, штампы, пресс-формы, изложницы, прокатные валки, модельная оснастка, ступени, кокили, опоки, плазово-шаблонная спецоснастка	Технические средства, предназначенные для производства типовых видов продукции (работ, услуг)
Специальное оборудование	Многократно используемые в производстве средства труда, которые обеспечивают условия для выполнения специфических (нестандартных) технологических операций	Специальное технологическое оборудование (химическое, металлорежущее, кузнечно-прессовое, термическое, сварочное, другие виды специального технологического оборудования), применяемое для выполнения нестандартных операций. Контрольно-испытательные аппаратура и оборудование	Технологическое оборудование для выполнения типовых операций по механической, термической, гальванической и иной обработке деталей и изделий, стандартное испытательное оборудование для проверки

Объект	Характеристика	Пример	Не относится
		(стенды, пульта, макеты готовых изделий, испытательные установки), предназначенные для регулировок, испытаний конкретных изделий и сдачи их заказчику (покупателю). Реакторное оборудование. Дезактивационное оборудование	покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и материалов
Специальная одежда	Средства индивидуальной защиты работников организации	Специальная одежда, обувь и предохранительные приспособления (комбинезоны, костюмы, куртки, брюки, халаты, полушубки, тулупы, различная обувь, рукавицы, очки, шлемы, противогазы, респираторы, другие виды специальной одежды)	—

Каждая организация, руководствуясь особенностями технологического процесса в своей отрасли промышленности, самостоятельно устанавливает конкретный перечень средств труда, которые будут учитываться в составе специальных инструментов, приспособлений, оборудования и одежды.

Бухгалтерский учет специальной оснастки может быть организован по аналогии с порядком, предусмотренным для основных средств, в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (на счете 01 «Основные средства») или в соответствии с ПБУ 5/01 (на счете 10 «Материалы», к которому открываются субсчета «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» и «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации») (рис. 4.7).

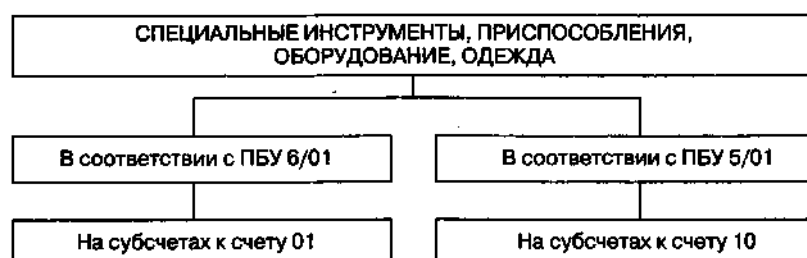


Рис. 4.7. Варианты организации учета специальных инструментов, приспособлений, оборудования, одежды

Порядок учета спецоснастки и спецодежды активов определен Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденными приказом Минфина России от 26 декабря 2002 г. № 135н.

Поступившая в организацию спецоснастка принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости — в сумме фактических затрат на приобретение или изготовление (табл. 4.7).

Таблица 4.7

Порядок оценки специальных инструментов, приспособлений, оборудования и одежды

Способ поступления	Правила оценки
Поступления в счет вклада в уставный (складочный) капитал	По согласованной стоимости
Покупка	По фактической себестоимости, т.е. в сумме фактических затрат на приобретение, предусмотренной для учета МПЗ
Изготовление собственными силами	По фактической себестоимости, т.е. в сумме фактических затрат на изготовление, исчисленных в порядке, предусмотренном для учета МПЗ
Безвозмездное поступление	По рыночной цене
Специальная оснастка и одежда, не принадлежащие данной организации	В оценке, предусмотренной в договоре, или в оценке, согласованной с их собственником

Передача спецоснастки и спецодежды производственным подразделениям в эксплуатацию отражается по фактической себестоимости:

Д 10, субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» — К 10, субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда на складе».

С целью снижения трудоемкости учетных работ допускается производить единовременное списание стоимости специальной одежды, срок эксплуатации которой, согласно нормам выдачи, не превышает 12 месяцев, непосредственно в дебет счетов учета затрат на производство в момент ее передачи:

Д 20, 23, 25, 26 — К 10, субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда на складе».

Стоимость специальной одежды, срок эксплуатации которой, согласно нормам выдачи, превышает 12 месяцев, погашается линейным способом исходя из сроков полезного использования, предусмотренных в типовых отраслевых нормах бесплатной выдачи спецодежды и обуви, а также Правилах обеспечения работников специальной одеждой, обувью и другими средствами индивидуальной защиты, утвержденных постановлением Минтруда России от 18 декабря 1998 г. № 51.

Стоимость специальной оснастки, предназначенной для индивидуальных заказов или используемой в массовом производстве, можно полностью погашать в момент передачи в эксплуатацию:

Д 20, 23, 25, 26 — К 10, субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда на складе».

Для организации контроля за ее сохранностью целесообразно открыть дополнительный забалансовый счет «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию».

Стоимость всех остальных видов спецоснастки погашается организацией одним из способов, представленных в табл. 4.8.

Варианты погашения стоимости специальной оснастки

Способ	Характеристика	Рекомендуется
Способ списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг)	Сумма погашения стоимости специальной оснастки определяется исходя из натурального показателя объема продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и соотношения фактической себестоимости объекта специальной оснастки к предполагаемому объему выпуска продукции (работ, услуг) за весь ожидаемый срок полезного использования указанного объекта	Для видов специальной оснастки, срок полезного использования которой непосредственно связан с количеством выпущенной продукции (работ, услуг), например штампы, пресс-формы, прокатные валки и т.п.
Линейный способ	Сумма погашения стоимости специальной оснастки определяется исходя из фактической себестоимости объекта специальной оснастки и норм, исчисленных исходя из сроков полезного использования этого объекта	Для видов специальной оснастки, физический износ которой непосредственно не связан с количеством выпущенной продукции (работ, услуг), например стальной оснастка, шаблоны и т.п.
Полностью погашается в момент передачи в производство	Стоимость специальной оснастки, предназначенной для индивидуальных заказов или используемой в массовом производстве, разрешается полностью погашать в момент передачи в производство (эксплуатацию) соответствующей оснастки	Для индивидуальных заказов и массового производства

Погашение стоимости спецоснастки отражается в учете:

Д 20, 23, 25, 26 — К 10, субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Аналитический учет спецоснастки и спецодежды, находящихся в производстве, ведется по номенклатурным номерам, количеству, местам эксплуатации, материально ответственным лицам с указанием даты поступления в производство.

Расходы организации по ремонту и обслуживанию спецоснастки включаются в расходы по обычным видам деятельности.

Если предприятие досрочно прекращает выпуск продукции и не планирует последующего его возобновления, остаточная стоимость спецоснастки списывается на прочие расходы:

Д 91 — К 10, субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Выбытие (продажа, безвозмездная передача, передача объекта по договору мены и т.д.) объектов спецоснастки и спецодежды отражается в учете в общеустановленном порядке:

Д 91 — К 10, субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» — списана остаточная стоимость спецоснастки;

Д 62 — К 91 — отражена выручка от реализации объекта.

Доходы и расходы от списания этих объектов подлежат отнесению на финансовые результаты в качестве прочих.

В случае выявления недостатчи спецоснастки и спецодежды стоимость недостающих объектов относится в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Специальная оснастка и специальная одежда, пришедшие в негодность, а также выбывшие вследствие аварий, пожаров и других чрезвычайных событий, списываются в порядке, предусмотренном для выбытия в случае недостатчи. Вопрос о списании по каким-либо причинам объектов решает инвентаризационная комиссия. Она составляет акт на списание, осуществляет контроль за разборкой списанных объектов и оприходованием материальных ценностей от разборки объекта на склад.

4.13. ПЕРЕОЦЕНКА И УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПОД СНИЖЕНИЕ СТОИМОСТИ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

В последнее время значительные изменения претерпел порядок регулирования результатов переоценки материалов. Согласно Положениям по бухгалтерскому учету «Доходы организации» и «Расходы организации», суммы дооценки и уценки оборотных активов рассматриваются в качестве прочих финансовых результатов и включаются в состав операционных доходов и расходов.

Если организация проводит переоценку материалов, то ее результат по мере выявления списывается непосредственно на счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

- 1) дооценка — Д 10 — К 91;
- 2) уценка — Д 91 — К 10.

В аналитическом учете открывается отдельный субсчет для накопления данных о проведенной переоценке. В дальнейшем результат от переоценки материалов попадает на счет прибылей и убытков в составе сальдо прочих доходов и расходов. Таким образом, он участвует в формировании конечного финансового результата деятельности организации.

При необходимости аналогичный порядок может быть применен для учета результатов переоценки других видов оборотных средств: остатков незавершенного производства, запасов готовой продукции, товаров и т.п.

МПЗ, на которые в течение отчетного года рыночная цена снизилась, или они морально устарели либо полностью или частично потеряли свои первоначальные качества, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости с учетом физического состояния запасов. Снижение стоимости МПЗ отражается в бухгалтерском учете в виде начисления резерва.

Для этого применяется синтетический счет 14, который назван «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». Он предназначен для уточнения оценки материалов. Механизм использования его похож на действие счетов учета других оценочных резервов (резервов по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги).

Перед составлением годового отчета фактическую себестоимость заготовления материалов сравнивают с их текущей рыночной стоимостью (стоимостью возможной продажи).

Расчет текущей рыночной стоимости МПЗ производится организацией на основе информации, доступной до даты подписания бухгалтерской отчетности. При расчете принимается во внимание:

- изменение цены или фактической себестоимости, непосредственно связанное с событиями после отчетной даты, подтверждающими существовавшие на отчетную дату хозяйственных условий, в которых организация вела свою деятельность;

- назначение МПЗ;

- текущая рыночная стоимость готовой продукции, при производстве которой используется сырье, материалы и другие МПЗ.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей не создается по сырью, материалам и другим МПЗ, используемым при производстве готовой продукции (выполнении работ, оказании услуг) если на отчетную дату текущая рыночная стоимость этой готовой продукции (работ, услуг) соответствует или превышает ее фактическую себестоимость.

Организацией должно быть обеспечено подтверждение расчета текущей рыночной стоимости МПЗ.

Когда фактическая себестоимость оказывается ниже текущей рыночной стоимости, в качестве балансовой оценки материалов принимается фактическая себестоимость. Если текущая рыночная стоимость ниже фактической себестоимости, то материалы показывают в балансе по текущей рыночной стоимости, а в отчете о прибылях и убытках признают убыток от снижения стоимости запасов.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единице МПЗ, принятой в бухгалтерском учете. Допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по отдельным видам (группам) аналогичных или связанных МПЗ. Не допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по таким укрупненным группам МПЗ, как основные материалы, вспомогательные, готовая продукция, товары, запасы определенного операционного или географического сегмента и т.п.

Признание стоимости возможной реализации в качестве балансовой оценки материалов не меняет их стоимости в бухгалтерском учете. На суммы снижения стоимости материалов образуют резервы за счет прибыли отчетного года. Операции с переходящими остатками материальных ценностей в следующем периоде записывают без учета снижения их стоимости в балансе.

В учете на сумму резервов под снижение стоимости материалов делается запись по дебету 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». В начале следующего отчетного периода остаток по счету 14, переходящий с предыдущего периода, закрывается путем обратной записи.

Если в период, следующий за отчетным, текущая рыночная стоимость МПЗ, под снижение стоимости которых в отчетном периоде был создан резерв, увеличивается, то соответствующая часть резерва относится в уменьшение стоимости материальных расходов, признанных в периоде, следующем за отчетным.

Начисленный резерв списывается на увеличение финансовых результатов (счет «Прочие доходы и расходы») по мере использования или реализации относящихся к нему запасов.

Таким образом, остаток на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» представляет разницу между фактической себестоимостью и текущей рыночной стоимостью, относящуюся исключительно к материалам на конец отчетного периода. При закрытии этого счета исходят из предположения, что все переходящие остатки материальных ценностей будут полностью израсходованы в течение следующего отчетного периода.

4.14. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Сохранность и правильное оформление операций по движению МПЗ подтверждаются результатами периодически проводимой инвентаризации.

Основная цель инвентаризации — выявление фактического наличия МПЗ в натуральном и стоимостном выражении.

В процессе инвентаризации проверяются сохранность, правильность хранения, отпуска, состояния весового и измерительного инструмента; порядок ведения учета движения товарно-материальных ценностей.

Организует проведение инвентаризации руководитель организации, или его заместитель, или главный бухгалтер. Работу по проведению инвентаризации осуществляет комиссия, состоящая из компетентных лиц, которая назначается приказом руководителя организации.

Бухгалтер к моменту проведения инвентаризации составляет Инвентаризационную опись товарно-материальных ценностей по складам (форма № инв-3). Складские операции в этот период не производятся; заведующий складом в данной описи дает расписку в том, что все документы склада записаны в карточки учета материалов и сданы в бухгалтерию организации.

Для выявления результатов инвентаризации может использоваться Книга остатков материалов, в которой предусмотрены специальные графы для записи остатков материалов в натуре по данным инвентаризационных описей.

Во всех случаях расхождения, выявленных в результате инвентаризации (излишки или недостачи), оформляются посредством составления сличительных ведомостей и оцениваются по фактической себестоимости. Ценности, оказавшиеся в излишке, подлежат оприходованию с уменьшением общехозяйственных расходов (Д 10 — К 26). Недостача ценностей списывается на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с уменьшением их стоимости и количества по счетам материальных ценностей (К 10).

По решению руководителя организации сумма недостачи в пределах норм естественной убыли относится на издержки производства: Д 25, 26 — К 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Недостачи сверх норм естественной убыли (по розничным ценам) относятся на материально ответственных лиц:

Д 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» — К 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — в сумме фактической стоимости;

К 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — в сумме фактической стоимости;

К 98-4 — в сумме превышения розничной цены над фактической.

Когда конкретные виновники не установлены, недостачи относятся в состав прочих расходов: Д 91 — К 94.

Некомпенсируемые потери материальных ценностей от стихийных бедствий относятся на результаты хозяйственной деятельности организации: Д 91 «Прочие доходы и расходы» — К 10 «Материалы».

4.15. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСАХ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В бухгалтерской отчетности МПЗ отражаются в соответствии с их классификацией исходя из способа использования в производстве продукции, выполнения работ, оказания услуг либо для управленческих нужд организации.

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию следующая информация (рис. 4.8).

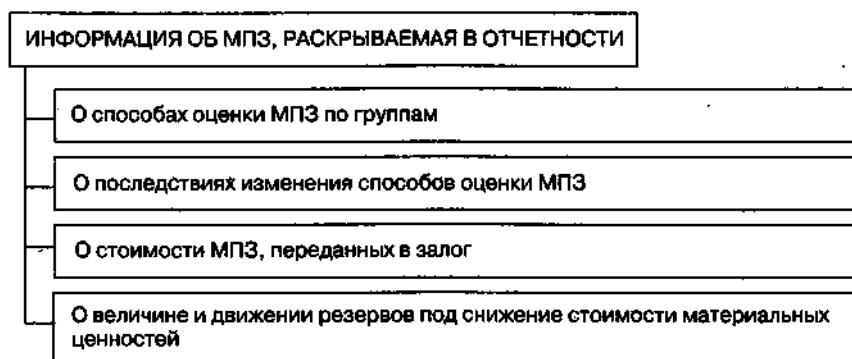


Рис. 4.8. Информация, подлежащая раскрытию в бухгалтерской отчетности

На конец отчетного года МПЗ отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из используемых способов оценки запасов.

МПЗ, находящиеся в пути или переданные в залог, отражаются в бухгалтерском учете в оценке, предусмотренной в договоре. Если фактическая себестоимость этих запасов будет отличаться от договорной, то впоследствии она должна быть уточнена.

Перед составлением бухгалтерского баланса (как правило, годового) фактическую себестоимость заготовления материалов сравнивают с текущей рыночной стоимостью (стоимостью возможной продажи). Если фактическая себестоимость окажется ниже текущей рыночной стоимости, в качестве балансовой оценки материалов принимается фактическая себестоимость. Если текущая рыночная стоимость ниже фактической себестоимости, то материалы показывают в бухгалтерском балансе по текущей рыночной стоимости, а в отчете о прибылях и убытках признают убыток от снижения стоимости запасов. Тем самым в со-

ответствии с требованием осмотрительности в отчетном периоде организация, с одной стороны, не допускает завышения стоимости материалов, а с другой — страхуется от необходимости признания в будущем убытков, которые относятся к данному периоду.

Сопоставление фактической себестоимости с текущей рыночной стоимостью проводят по каждому номенклатурному номеру. В отдельных случаях сравнение целесообразно вести по группам однородных материалов.

В учете на сумму резервов под снижение стоимости материалов делается запись по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Материальные ценности, оценка которых подлежит уточнению, показываются в годовом бухгалтерском балансе в оценке «нетто», т.е. за вычетом резервов под снижение стоимости материальных ценностей, числящихся на счете 14. В пассиве бухгалтерского баланса сумма образованного резерва под снижение стоимости материальных ценностей отдельно не отражается.

В справке о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах бухгалтерского баланса, также содержится информация МПЗ, принятых на ответственное хранение; МПЗ, переданных в залог; МПЗ, полученных в качестве залога; материалах, принятых в переработку.

4.16. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСАХ В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ МСФО

Основным стандартом, регламентирующим в международных стандартах финансовой отчетности учет запасов, является МСФО 2 «Запасы», хотя ряд вопросов, связанных с их отражением, изложен в иных стандартах, таких как МСФО 23 «Затраты по займам» и МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов» и др.

Экономическая сущность понятия «запасы» в МСФО 2 раскрывается через следующее определение. *Запасы* — это активы:

- предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности;
- в процессе производства для такой продажи.

Согласно стандарту, запасы классифицируются следующим образом:

- 1) товары, земля и другое имущество, закупленные и хранящиеся для перепродажи;
- 2) готовая продукция, выпущенная компанией;
- 3) незавершенная продукция, выпущенная компанией и включающая сырье и материалы, предназначенные для дальнейшего использования в производственном процессе.

Стандарт не применяется к незавершенным работам, возникающим в процессе выполнения строительных контрактов, к финансовым инструментам, а также домашнему скоту, продукции сельского и лесного хозяйства, минеральным рудам.

В соответствии с МСФО 2 себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы доставить ценности до места их настоящего нахождения.

Затраты на приобретение запасов включают цену покупки, импортные пошлины и прочие налоги (кроме возмещаемых налоговыми органами), транспортные, транспортно-экспедиторские и другие расходы, непосредственно относимые на приобретение готовой продукции, материалов и услуг.

Затраты на переработку запасов включают прямые затраты, непосредственно связанные с единицами продукции, а также систематически распределяемые постоянные и переменные накладные производственные расходы при переработке сырья в готовую продукцию.

Прочие затраты включаются в себестоимость запасов только в той степени, в которой они связаны с доведением их до состояния, в котором они пригодны к дальнейшему использованию.

Кроме того, в МСФО 2, приведены затраты, которые не могут быть включены в себестоимость запасов, а должны быть признаны в качестве расходов в период их возникновения. К ним относятся:

- сверхнормативные потери сырья;
- затраты на хранение, если только они не необходимы в производственном процессе для перехода к следующему его этапу;
- административные накладные расходы, которые не связаны с доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния;
- сбытовые расходы.

Согласно МСФО 2, запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой цене продаж, причем последнюю определяют как предполагаемую продажную цену при нормальном ходе дел за вычетом возможных затрат на выполнение работ и на реализацию.

Списание запасов ниже себестоимости до возможной чистой цены продаж отвечает мнению, что активы не должны учитываться выше сумм, получение которых ожидается от их продажи или использования.

Себестоимость запасов может оказаться невозмещаемой, если запасы повреждены, полностью или частично устарели, их продажная цена снизилась, увеличились возможные затраты на завершение или осуществление продажи.

Расчеты возможной чистой цены продаж основываются на самом надежном доказательстве в величине запасов, предназначенных для реализации, на момент выполнения расчетов.

Сырье и другие материалы в запасах не списываются ниже себестоимости, если готовая продукция, в которую они будут включены, предположительно будет продана по себестоимости или выше нее.

В МСФО 2 дается более четкое определение оценки запасов: запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин — себестоимости и возможной чистой цене продаж; а также более подробно раскрывается порядок списания запасов ниже себестоимости.

В то же время МСФО определяет статьи запасов, себестоимость которых должна быть определена путем специфической идентификации индивидуальных затрат. В случае если идентификация затрат невозможна, в соответствии с МСФО 2 предпочтительным является метод ФИФО, или средневзвешенной стоимости. Российское же законодательство не устанавливает приоритета какого-либо способа оценки МПЗ.

Согласно международным стандартам, в отчетности должна быть раскрыта следующая информация, касающаяся запасов: их текущая стоимость по видам с выделением текущей стоимости запасов, отраженных по чистой стоимости реализации; величина реверсируемых сумм, которые являются доходами (уменьшением расходов) данного периода, с объяснением причин; текущая стоимость запасов, являющихся обеспечением обязательств, и др.

Контрольные вопросы и задания

1. Раскройте понятие материально-производственных запасов. Приведите примеры.
2. В какой оценке принимаются на учет приобретаемые МПЗ?
3. Какими документами оформляют движение МПЗ в бухгалтерском учете?
4. В чем состоят особенности учета безвозмездно полученных МПЗ?
5. Дайте характеристику методов учета заготовления (приобретения) МПЗ.
6. Какими проводками отражается в учете отпуск МПЗ на производственные нужды?
7. Как учитывается НДС по приобретаемым МПЗ?
8. Дайте определение «инвентаризации» и раскройте порядок ее осуществления.
9. Какими проводками отражается в учете формирование резерва под снижение стоимости МПЗ?
10. В каких формах бухгалтерской (финансовой) отчетности содержится информация, характеризующая движение МПЗ предприятия?

ГЛАВА 5

УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ

5.1. ФОРМЫ И СИСТЕМЫ ОПЛАТЫ ТРУДА. ВИДЫ ОПЛАТЫ ТРУДА

В настоящее время основным актом трудового законодательства Российской Федерации, регулирующим отношения участников трудового процесса в любой организации независимо от ее организационно-правовой формы, является Трудовой кодекс Российской Федерации (ТК РФ). Трудовое законодательство Российской Федерации включает иные нормативные акты, к числу которых можно отнести отдельные федеральные законы, акты трудового законодательства республик в составе Российской Федерации, указы и распоряжения Президента РФ, постановления и распоряжения Правительства РФ, нормативные акты Минздравсоцразвития России и др. Регулирование оплаты труда и социально-трудовых взаимоотношений между работодателем и работниками на уровне отдельно взятой организации осуществляется в соответствии с принятыми в ней внутренними нормативными документами (трудовые договоры, коллективные договоры и др.).

Форма платы труда — это тот или иной класс систем оплаты, сгруппированных по признаку основного показателя учета результатов труда при оценке выполненной работником работы с целью его оплаты. Формы оплаты труда имеют следующие разновидности: простая повременная, повременно-премиальная, прямая сдельная, сдельно-премиальная, сдельно-прогрессивная, косвенно-сдельная (рис. 5.1).

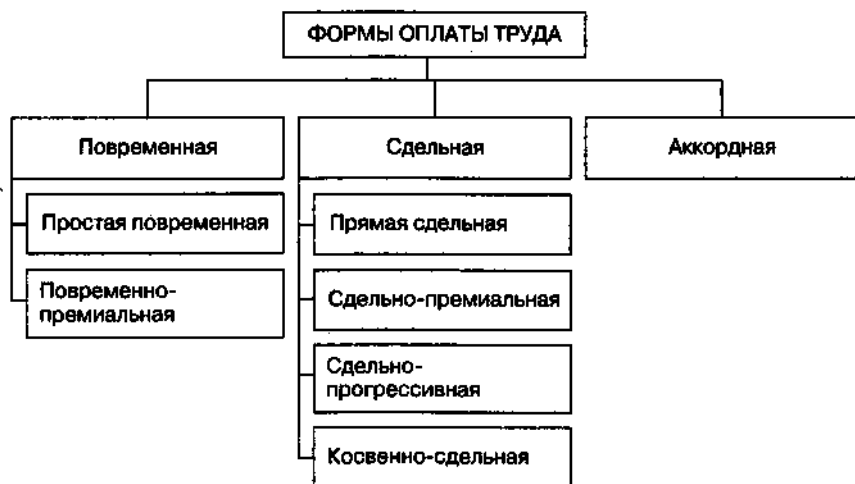


Рис. 5.1. Формы оплаты труда

При повременных формах оплата производится за определенное количество отработанного времени независимо от количества выполненных работ. Заработок рабочих определяют умножением часовой или дневной тарифной ставки его разряда на количество отработанных им часов или дней. Заработок других категорий работников определяют следующим образом: если эти работники отработали все рабочие дни месяца, то их оплату составят установленные для них оклады; если же они отработали неполное число рабочих дней, то их заработок определяют делением установленной ставки на календарное количество рабочих дней и умножением полученного результата на количество оплачиваемых за счет предприятия рабочих дней.

При простой повременной оплате труда в основу расчета размера оплаты труда работника берется тарифная ставка или должностной оклад согласно штатному расписанию организации и количество отработанного времени. При этом если в течение месяца работник отработал все рабочие дни, то размер его заработка будет соответствовать его должностному окладу, если же отработано не все рабочее время, то оплата труда будет начислена лишь за фактически отработанное время.

При поворемленно-премиальной оплате труда к сумме заработка по тарифу прибавляют премию в определенном проценте к тарифной ставке или к другому измерителю. При прямой сдельной системе оплата труда рабочих осуществляется за число единиц изготовленной ими продукции и выполненных работ исходя из твердых сдельных расценок, установленных с учетом необходимой квалификации.

При сдельной форме оплаты труда работнику оплачивается то количество продукции (работ, услуг), которое он произвел. Расчет заработка при сдельной оплате труда осуществляется по документам о выработке.

При прямой сдельной оплате труда заработок рабочего определяется путем умножения штучной сдельной расценки на количество обработанных изделий.

Сдельно-премиальная оплата труда рабочих предусматривает премирование за перевыполнение выработки и достижение определенных качественных показателей (отсутствие брака, рекламации и т.п.).

При сдельно-прогрессивной оплате труда заработок рабочего повышается за выработку сверх нормы.

При косвенно-сдельной оплате труда заработок наладчиков, комплектовщиков, помощников мастеров и других рабочих осуществляется в процентах к зарплате основных рабочих обслуживаемого участка.

Труд некоторых работников может оплачиваться и по сдельной, и по повременной оплате труда, например оплата труда руководителя небольшого коллектива, который совмещает руководство коллективом (повременная оплата) с непосредственной производственной деятельностью, оплачиваемой по сдельным расценкам.

Аккордная форма оплаты труда предусматривает определение совокупного заработка за выполнение определенных стадий работы или производство определенного объема продукции.

Форма оплаты труда на предприятии может быть бригадная и индивидуальная.

Требования к организации бригадного труда представлены на рис. 5.2.

ТРЕБОВАНИЯ

Оплата труда должна находиться в прямой зависимости от количества и качества выработанной бригадой продукции или услуг и выполнения заданной нормы

Общбригадный заработок должен распределяться пропорционально квалификации (разряду), интенсивности труда (с учетом совмещения профессий и зон), отработанному времени и отношению к труду. При этом учитываются не индивидуальные результаты, а индивидуальное отношение к труду

Методика оплаты труда должна быть простой и доступной работникам, чтобы они могли устно вести подсчет своего заработка и ориентироваться в выполнении установленной нормы

Механизм начисления и распределения зарплаты должен учитывать индивидуальный вклад каждого работника в общбригадный результат с тем, чтобы использовать механизм индивидуального соревнования

Рис. 5.2. Требования к организации бригадного труда

Для более полного учета трудового вклада каждого рабочего в результаты труда бригады с согласия ее членов могут использоваться коэффициенты трудового участия (КТУ) и коэффициенты трудового вклада (КТВ).

Требования к организации индивидуального труда сводятся к обеспечению каждого работника индивидуальным заданием, оборудованным рабочим местом, учетом и приемкой выполненных работ и начислением работнику всех выплат, доплат и компенсаций, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Трудовые, социально-экономические и профессиональные отношения между работодателем и работниками на предприятии регулируются коллективным договором. В коллективном договоре с учетом экономических возможностей организации могут содержаться более льготные трудовые и социально-экономические условия по сравнению с нормами и положениями, установленными действующим законодательством. На каждом предприятии должно быть разработано и принято собственное положение по оплате труда в соответствии с коллективным договором, заключаемым между администрацией и представителями трудового коллектива. В нем предусматриваются формы оплаты труда всех категорий работников, ставки и расценки, а также система поощрения каждой категории работников за результаты труда. В основу положения должны быть заложены такие принципы, при которых каждый работник без принуждения становится заинтересованным в постоянном повышении производительности труда.

Механизм премиальной системы отражается в положении о премировании, в котором учитываются:

- показатели и условия премирования;
- размеры премий;
- круг премируемых работников;

- периодичность премиальных выплат;
- источник выплаты премии.

Для оплаты труда могут применяться различные системы.

Под системой оплаты труда понимается определенная взаимосвязь между показателями, характеризующими меру (норму) труда и меру его оплаты в пределах и сверх норм труда, гарантирующая получение работником заработной платы в соответствии с фактически достигнутыми результатами труда (относительно нормы) и согласованной между работодателем и работником ценой его рабочей силы (рис. 5.3).

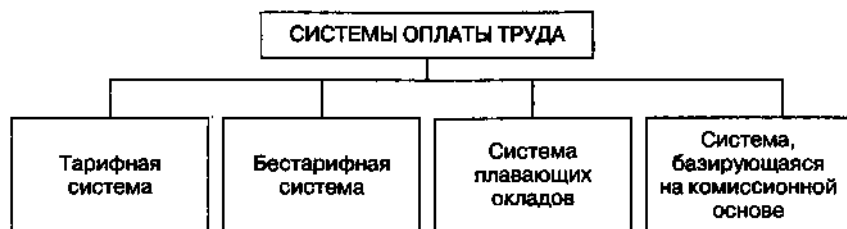


Рис. 5.3. Системы оплаты труда в организации

Тарифная система — совокупность нормативов, с помощью которых регулируется уровень зарплаты различных групп и категорий работников в зависимости от:

- сложности выполняемой работы;
- условий труда, в том числе отклоняющихся от нормальных;
- природно-климатических условий, в которых выполняется работа;
- интенсивности труда (совмещение профессий, руководство бригадой и др.);
- характера труда.

К основным элементам тарифной системы относят тарифно-квалификационные справочники, тарифные сетки, тарифные ставки.

Бестарифная система предполагает определение размера заработной платы каждого работника в зависимости от конечного результата всего рабочего коллектива.

Система плавающих окладов предполагает ежемесячное определение размера должностного оклада работника в зависимости от уровня производительности труда на обслуживаемом участке, при условии выполнения задания по выпуску продукции.

Система, базирующаяся на комиссионной основе, предполагает установление размера зарплаты в виде фиксированного процента от дохода, получаемого предприятием от реализации продукции (работ, услуг) и др.

Виды оплаты труда. Различают основную и дополнительную оплату труда. К основной относится оплата, начисляемая работникам за отработанное время, количество и качество выполненных работ, оплата по сдельным расценкам, тарифным ставкам, доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы, за сверхурочные работы, премии сдельщикам и повременщикам и т.п.

К дополнительной заработной плате относятся выплаты за непроработанное время, предусмотренные ТК РФ: оплата очередных отпусков, выходного пособия при увольнении и т.п.

Основные задачи бухгалтерского учета труда и расчетов по его оплате представлены на рис. 5.4.

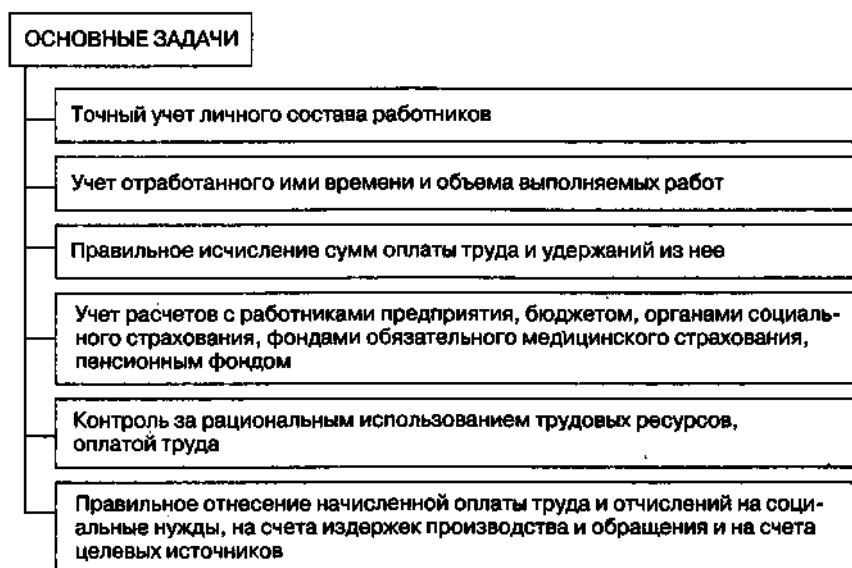


Рис. 5.4. Основные задачи учета труда и заработной платы

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению учет расчетов с работниками организации по оплате труда осуществляется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

5.2. УЧЕТ ЧИСЛЕННОСТИ РАБОТНИКОВ, ОТРАБОТАННОГО ВРЕМЕНИ И ВЫРАБОТКИ

В зависимости от размеров предприятия учет личного состава работников может осуществлять специальная служба — отдел кадров или бухгалтерия. На основании личного заявления работника в обязательном порядке с ним составляется трудовой контракт и издается приказ о приеме, с которым знакомят работника под личную подпись. В целях реализации требований ТК РФ от 30 декабря 2001 г. № 197-ФЗ постановлением от 5 января 2004 г. № 1 Государственного комитета РФ по статистике были утверждены унифицированные формы первичной учетной документации по учету труда и его оплаты. Данные унифицированные формы первичной учетной документации применяются организациями, осуществляющими деятельность на территории Российской Федерации независимо от формы собственности, кроме бюджетных учреждений.

Перечень форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты представлен в табл. 5.1.

**Перечень форм первичной учетной документации по учету труда
и его оплаты**

Форма	Наименование
<i>По учету кадров</i>	
T-1	Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу
T-1a	Приказ (распоряжение) о приеме работников на работу
T-2	Личная карточка работника
T-2ГС(МС)	Личная карточка государственного (муниципального) служащего
T-3	Штатное расписание
T-4	Учетная карточка научного, научно-педагогического работника
T-5	Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу
T-5a	Приказ (распоряжение) о переводе работников на другую работу
T-6	Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику
T-6a	Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам
T-7	График отпусков
T-8	Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)
T-8a	Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работниками (увольнении)
T-9	Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку
T-9a	Приказ (распоряжение) о направлении работников в командировку
T-10	Командировочное удостоверение
T-10a	Служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении
T-11	Приказ (распоряжение) о поощрении работника
T-11a	Приказ (распоряжение) о поощрении работников
<i>По учету рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда</i>	
T-12	Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда
T-13	Табель учета рабочего времени
T-49	Расчетно-платежная ведомость
T-51	Расчетная ведомость
T-53	Платежная ведомость
T-53a	Журнал регистрации платежных ведомостей
T-54	Лицевой счет
T-54a	Лицевой счет (свт)
T-60	Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику
T-61	Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)
T-73	Акт о приеме работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы

Подписанный руководителем организации или уполномоченным на это лицом приказ (распоряжение) о приеме на работу объявляется работнику(ам) под расписку. На основании приказа работником кадровой службы вносится запись в трудовую книжку о приеме работника на работу и заполняются соответствующие сведения в личной карточке, а в бухгалтерии открывается лицевой счет работника (ф. № Т-54 или № Т-54а).

На основании копий приказов, поступающих в бухгалтерию, о приеме на работу, бухгалтер открывает на каждого работника лицевой счет (ф. № Т-54) или карточку-справку с занесением всех справочных данных. Лицевые счета применяются для ежемесячного отражения сведений о заработной плате, выплаченной работнику в течение календарного года. В лицевой счет заносят: ФИО., должность, оклад (разряд, тарифную ставку), количество иждивенцев, задолженность по исполнительным листам, ссудам и другие данные, необходимые для полного расчета заработной платы, различных удержаний. Лицевой счет открывается сроком на год. Срок хранения лицевых счетов — 75 лет. Ежемесячно бухгалтерией организации в лицевые счета работников записываются сведения о размере начисленной оплаты труда и иных доходов работника, суммах произведенных удержаний и вычетов, а также о суммах, причитающихся к выплате. Основанием для заполнения лицевых счетов являются таблицы учета использования рабочего времени, наряды на сдельную работу, наряды-заказы на выполнение работы, листки о временной нетрудоспособности, приказы (распоряжения) администрации о выплате премий, оказании материальной помощи, исполнительные документы, поступившие в организацию, и т.д.

При автоматизированной обработке учетных данных средствами вычислительной техники (СВТ) с использованием специальных программ ф. № Т-54а содержит условно-постоянные реквизиты, необходимые для расчета заработной платы. Экземпляр распечатки расчетного листка, содержащий данные о составных частях заработной платы, размерах и основаниях произведенных удержаний, об общей денежной сумме, подлежащей выплате, вкладывается ежемесячно в лицевой счет работника на бумажном носителе.

При увольнении работник должен получить справку из бухгалтерии о доходе и удержанном налоге на доход за все отработанное время с начала года по день увольнения.

Учет отработанного времени, необходимого при начислении заработной платы, а также правильного определения средней численности работников на предприятии, организуется в таблице учета рабочего времени (ф. № Т-12). Рабочим называется время, в течение которого работник выполняет свои обязанности, обусловленные трудовым договором (контрактом) и правилами внутреннего распорядка. Предельные нормы продолжительности рабочего дня устанавливаются законодательно (табл. 5.2).

Привлечение работодателем работника к сверхурочной работе ранее допускалось только с письменного согласия работника. В ТК РФ были определены три категории случаев, когда это возможно и без такого согласия. С октября 2006 г. привлечение работника к сверхурочной работе допускается при производстве работ, необходимых для предотвращения катастрофы, производственной аварии либо устранения последствий катастрофы, производственной ава-

при или стихийного бедствия; при производстве общественно необходимых работ по устранению непредвиденных обстоятельств, нарушающих нормальное функционирование систем водоснабжения, газоснабжения, отопления, освещения, канализации, транспорта, связи; при производстве работ, необходимость которых обусловлена введением чрезвычайного или военного положения, а также неотложных работ в условиях чрезвычайных обстоятельств, т.е. в случае бедствия или угрозы бедствия (пожары, наводнения, голод, землетрясения, эпидемии или эпизоотии) и в иных случаях, ставящих под угрозу жизнь или нормальные жизненные условия всего населения или его части.

Таблица 5.2

Предельные нормы продолжительности рабочего дня

Категория работников	Продолжительность рабочего времени
Работники, не обучающиеся в образовательных учреждениях: — от 16 до 18 лет; — от 15 до 16 лет	35 часов в неделю; 24 часа в неделю
Работники, совмещающие работу с учебой в образовательных учреждениях в возрасте: — от 16 до 18 лет; — от 15 до 16 лет	18 часов в неделю; 12 часов в неделю
Учащиеся, работающие во время каникул: — от 16 до 18 лет; — от 15 до 16 лет	35 часов в неделю; 24 часа в неделю
Работники, занятые на работах с вредными условиями труда	36 часов в неделю. 5, 6 или 7 часов в день (для работников, занятых на производствах с вредными условиями труда)
Врачи и средний медицинский персонал	От 27,5 часа до 36 часов в неделю
Педагогические работники образовательных учреждений	36 часов в неделю
Женщины, работающие в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях	36 часов в неделю
Женщины, работающие в сельских местностях в разных организациях	36 часов в неделю
Инвалиды I и II группы	35 часов в неделю
Все категории работников, кроме вышеперечисленных	40 часов

Учет рабочего времени может быть поденным и суммированным. В соответствии с новой редакцией ст. 104 ТК РФ нормальное число рабочих часов за учетный период определяется исходя из установленной для данной категории работников еженедельной продолжительности рабочего времени. Для работников, работающих неполный рабочий день (смену) и (или) неполную рабочую неделю, нормальное число рабочих часов за учетный период соответственно уменьшается.

Численность работников постоянно должна уточняться на основании приказов о приеме, переводе и увольнении. Учет использования рабочего времени

ведется в табелях открываемых на каждый месяц, по предприятию в целом (или по его структурным подразделениям) или в годовых табельных карточках. Табель заполняется на всех работников, принятых на постоянную, сезонную или временную работу, сроком на один день и более, со дня зачисления, кроме принятых по договорам подряда. В списочный состав включаются работники: фактически явившиеся на работу; находящиеся в служебных командировках; не явившиеся на работу по болезни; принятые на неполный день или неполную рабочую неделю; работающие на дому; находящиеся в отгуле и др. Отметки в табеле о причинах неявок на работу, работе в режиме неполного рабочего времени или за пределами нормальной продолжительности рабочего времени по инициативе работника или работодателя, сокращенной продолжительности рабочего времени и др. производятся на основании документов, оформленных надлежащим образом (листок нетрудоспособности, справка о выполнении государственных или общественных обязанностей, письменное предупреждение о простое, заявление о совместительстве, письменное согласие работника на сверхурочную работу в случаях, установленных законодательством, и пр.).

Существует два метода ведения табеля учета рабочего времени:

- 1) метод сплошной регистрации явки на работу по табельной системе. Наиболее приемлем при оплате по тарифным ставкам и при неустойчивом режиме;
- 2) метод регистрации отклонений (менее трудоемкий), когда дни явки считаются по плановому графику, а дни неявок и отклонений от нормального режима отражаются буквенными или цифровыми кодами. Все учитываемое время делится на три вида:

- отработанное оплачиваемое время (работа сдельная, работа повременная, служебные командировки, отвлечения от основной работы, перевод из-за простоев на другую работу и т.д.),
- неотработанное оплачиваемое время (льготные часы подростков, дни донорства, внутрисменные простои, учебные и очередные отпуска, исполнение общественных и гособязанностей, временная нетрудоспособность и т.д.),
- неотработанное (рабочее и нерабочее) неоплачиваемое время (административный отпуск, выходные и праздничные дни, прогулы и т.д.).

В табеле фиксируются случаи опоздания на работу, неявок, простоев (с указанием причин); часы, отработанные сверхурочно, в ночное время, в выходные и праздничные дни и т.д. Контроль за использованием рабочего времени возлагается на руководителей производственных подразделений. Все виды использования рабочего времени должны быть подтверждены приложенными соответствующими первичными документами, которые вместе с табелем передаются в бухгалтерию для выполнения расчетов с работниками по оплате труда.

Для расчета заработной платы работников, находящихся на повременной оплате труда, используются данные табелей учета отработанного времени.

Привлечение работников к сверхурочным работам оформляется соответствующими списками, утвержденными руководством предприятия.

В условиях сдельной формы оплаты труда могут применяться различные системы учета выработки рабочих-сдельщиков, в частности *система пооперационного учета выработки*. Она предусматривает приемку, подсчет и фиксирова-

ние информации о выработке рабочего (или бригады рабочих) в первичных документах контролером ОТК или мастером после выполнения каждой операции.

В условиях мелкосерийного и индивидуального производства основным первичным документом по учету выработки является *наряд на сдельную работу*. В нем отражают задание, его выполнение, разряд работы, отработанное время, расценку и сумму заработка по каждой операции. Возможно применение как разовых, так и накопительных нарядов, рассчитанных на фиксирование выработки рабочих в течение двух недель или за месяц.

В серийном производстве первичными документами для учета выработки рабочих являются маршрутные листы или карты. В них фиксируют запуск в производство и обработку партии заготовок в соответствии с установленным технологическим процессом. Контроль за сохранностью и точностью обработки деталей осуществляется в процессе приемки работ ОТК после выполнения каждой операции. При передаче партии деталей из цеха в цех вместе с ними передается и маршрутный лист. При дроблении партии деталей выписываются новые маршрутные листы.

Маршрутные листы могут применяться как самостоятельные документы, так и в сочетании с рапортами или отрывными талонами.

В массовых и крупносерийных производствах для определения выработки каждого рабочего за смену или за расчетный период производится пооперационная перепись остатков необработанных деталей или несобранных изделий на конец смены или расчетного периода. Выработка рабочих определяется как остаток деталей или заготовок на начало смены, увеличенный на количество деталей, переданных на рабочее место за смену, минус остаток необработанных или несобранных деталей (заготовок) на конец смены. Рассчитанная таким образом выработка каждого рабочего оформляется рапортами или ведомостями учета выработки.

После умножения сдельной расценки на фактически достигнутую выработку получают размер начисленной заработной платы рабочего-сдельщика.

5.3. СИНТЕТИЧЕСКИЙ И АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

Оплата труда на предприятии является важным элементом затрат в себестоимости продукции.

Заработная плата — это совокупность вознаграждений в денежной и (или) натуральной форме, полученных работником за фактически выполненную работу, а также за периоды, включаемые в рабочее время.

Перечислим особенности расчетных операций с персоналом предприятия по всем видам начислений и удержаний:

- сжатые и строго определенные сроки на расчеты по оплате труда подготовку всей необходимой документации;
- при начислении и выплате суммы заработной платы необходимо руководствоваться значительным числом нормативных актов;
- важное значение имеет точность оформления первичных документов, служащих основанием для расчетов с работниками.

Алгоритм действий бухгалтера, отражающий порядок операций по оплате труда и связанных с нею расчетов:

- начисление сумм оплаты труда и других выплат работникам предприятия с отнесением за счет соответствующих источников;
- расчет всех видов удержаний из заработной платы;
- расчет сумм страховых взносов в государственные внебюджетные фонды;
- получение в банке и отражение в учете наличных денег для выплаты работникам предприятия;
- выдача и депонирование задолженности предприятия перед работниками по зарплате.

Схема учетных записей по расчетам с персоналом по всем видам начислений и удержаний приведена в приложении 1.

Синтетический учет расчетов по оплате труда организации ведут на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», в развитие которого могут открывать соответствующие субсчета. К данному счету могут быть открыты следующие субсчета: 70-1 «Расчеты с сотрудниками, состоящими в штате организации»; 70-2 «Расчеты с совместителями»; 70-3 «Расчеты по договорам гражданско-правового характера».

По кредиту счета отражают суммы начисленной оплаты труда, премий, пособий по временной нетрудоспособности. Основанием для начисления оплаты труда, премий, пособий и других выплат служат таблицы учета отработанного времени, наряды на сдельную работу, рапорты о выработке, листки о простоях, листки нетрудоспособности и т.д. Начисленные работникам организации суммы отражаются по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в дебет счетов: 08, 20, 23, 25, 26, 28, 44, 69, 91.

По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» учитываются выплаты работникам, сумма удержанного налога на доходы физических лиц (НДФЛ), своевременно не возвращенные подотчетными лицами авансы, суммы за причиненный материальный ущерб, за брак, в погашение задолженности по выданным займам, по исполнительным документам в пользу различных юридических и физических лиц. Выплаты и удержания отражаются по дебету счета 70 в кредит счетов: 50, 51, 68, 71, 73, 76.

В зависимости от направления расходов суммы начисленной работникам организации оплаты труда классифицируются на выплаты:

- 1) относимые на фактическую себестоимость приобретаемых активов;
- 2) подлежащие включению в себестоимость произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ;
- 3) производимые за счет собственных средств работодателя;
- 4) распределяемые по другим направлениям затрат. В частности, к числу такого рода выплат можно отнести расходы, связанные с выбытием объектов основных средств, в части сумм оплаты труда, начисленной работникам, занятым их демонтажом и реализацией.

На основании документов по учету выработки, которые группируются по подразделением организации, а в разрезе подразделений — по носителям затрат, бухгалтерия ежемесячно составляет ведомости распределения сумм оплаты труда

работников. Форму ведомостей бухгалтерия разрабатывает самостоятельно исходя из организационной структуры предприятия.

Оплату труда работников в натуральной форме организация может осуществлять продукцией собственного производства либо в качестве оплаты труда могут выдаваться товары, приобретенные организацией у других юридических, а также физических лиц. При использовании натуральной оплаты возникают следующие записи (табл. 5.3).

Таблица 5.3

Оплата труда работников в натуральной форме

Содержание операции	Документы	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Начислена заработная плата работнику	Расчетная ведомость	26, 20, 23, 29 и др.	70
Начислены страховые взносы в государственные внебюджетные фонды	Бухгалтерская справка-расчет	20, 26, 23, 29 и др.	69
Удержан НДФЛ	Справка бухгалтерии	70	68
Перечислены страховые взносы в государственные внебюджетные фонды	Платежные документы	69	51
Перечислен в бюджет удержанный НДФЛ	Платежные документы	68	51
Выплата заработной платы с использованием натуроплаты	Акты выбытия материальных ценностей	70	90, 91
Начислен НДС	Счет-фактура	90, 91	68-НДС
Списаны материальные ценности	Акты выбытия материальных ценностей	90, 91	43, 41, 10, 11 и т.д.
Списана амортизация по выбывающим ценностям	Акты выбытия материальных ценностей	02, 05	01, 04
Определен финансовый результат: — прибыль; — убыток	Справка бухгалтерии	90, 91 99	99 90, 91
Начислен налог на прибыль организаций	Справка бухгалтерии	99	68

При использовании натуральной оплаты необходимо обратить внимание на следующие важные моменты:

- 1) необходимость отражения выбытия материальных ценностей с использованием счетов реализации 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», так как имеет место переход права собственности;
- 2) необходимость отражения выбытия материальных ценностей по рыночным ценам в соответствии с требованиями НК РФ;
- 3) в случае отражения выбытия материальных ценностей по ценам ниже рыночных доначислить налоги;
- 4) необходимость начисления НДС и других аналогичных налогов.

Оплата труда работникам организации выдается в сроки, установленные коллективными договорами и согласованные с государственными внебюджетными фондами и инспекцией Министерства РФ по налогам и сборам по месту регистрации юридического лица.

Для получения денег на оплату в банк предъявляются следующие документы: чек, платежные поручения на перечисление в бюджет обязательных налоговых платежей (НДФЛ), платежные поручения в пользу различных организаций и лиц на суммы, удержанные из оплаты труда работников по исполнительным листам, исполнительным документам и личным обязательствам.

Выдача денежных средств работникам организации в качестве платы за труд осуществляется кассиром на основании составленных платежных ведомостей, в которых работник расписывается в получении денег. Суммы оплаты труда, не выданные в установленный срок, подлежат сдаче в банк на расчетный счет организации.

Существуют следующие методы выплаты заработной платы два раза в месяц:

- 1) аванс в счет будущей заработной платы и ее выплата по итогам месяца;
- 2) заработная плата за первую и вторую половину месяца.

При применении первого метода за первую половину месяца выдается аванс в счет причитающейся заработной платы. Обычно это сумма в процентном отношении к должностному окладу (месячной тарифной ставке). При этом заработная плата не начисляется и по кредиту счета 70 не отражается. Записью Д 70 — К 50 отражается выданный аванс. Выплата аванса не является объектом налогообложения, и НДФЛ с авансов исчислять и удерживать не требуется.

Коллективным или трудовым договором может быть установлено, что как за первую, так и за вторую половину месяца производится расчет заработной платы, причитающейся работнику за фактически отработанное рабочее время, выполненный, объем работ. Для этого необходимо заполнение и представление в бухгалтерию табелей учета рабочего времени и других документов дважды в месяц. Данная форма расчетов требует дополнительных затрат времени работников бухгалтерий и отделов труда, поэтому на практике она встречается реже.

Денежные суммы на оплату труда работникам организации должны быть выданы в течение трех рабочих дней, включая день получения наличных средств в банке. Если в течение данного срока по каким-либо причинам деньги не были выданы работнику, кассир, ответственный за их выдачу, в платежной (расчетно-платежной) ведомости против фамилии таких лиц ставит штамп или делает отметку от руки «Депонировано». Затем на основании платежной ведомости кассир заполняет реестр невыданной заработной платы (ф. № РТ-11), утвержденный письмом Минфина России от 24 июля 1992 г. № 59 «О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях». В реестр невыданной заработной платы заносятся следующие данные:

- табельный номер работника, не получившего в установленные сроки заработную плату;
- его фамилия, имя и отчество;
- размер депонированной суммы.

Ведение реестра невыданной заработной платы может не осуществляться, если в организации ведется книга учета депонированной заработной платы (ф. № 8а). Порядок заполнения книги во многом схож с ведением формы № РТ-11.

После заполнения данных форм кассир в платежной ведомости указывает фактически выплаченные и депонированные суммы и составляет расходный

кассовый ордер на выплаченную заработную плату. Соответствующая хозяйственная операция заносится в кассовую книгу.

На депонированную сумму составляется объявление на взнос наличными, и неполученные денежные средства сдаются в обслуживающее отделение банка. На сданную сумму в обязательном порядке составляется расходный кассовый ордер.

Для учета депонированных денежных средств применяется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-4 «Расчеты по депонированным суммам».

Депонированная сумма на оплату труда отражается в бухгалтерском учете до истечения срока исковой давности, составляющего три года. В течение данного срока работники, не получившие денег, имеют право потребовать их выплату. В этом случае выдача депонированной суммы осуществляется по расходному кассовому ордеру. Если депонент будет выдаваться группе лиц, то следует составить платежную ведомость с указанием «Выдача депонента». По желанию работника депонированная сумма может быть перечислена на его личный счет (Д 76-4 — К 51) либо выдана в натуральной форме (Д 76-4 — К 90-1, 91-1).

По истечении указанного срока (три года) сумма невостребованные депонированные суммы подлежат зачислению в состав прибыли предприятия как прочие доходы и налогообложению в общеустановленном порядке.

Аналитический учет оплаты труда в организации ведется по каждому работнику с использованием лицевых счетов рабочих и служащих (формы № Т-54 и № Т-54а).

5.4. ПРЕМИРОВАНИЕ РАБОТНИКОВ И УЧЕТ НАЧИСЛЕНИЙ ЗА ВЫСЛУГУ ЛЕТ, ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ ПО ИТОГАМ РАБОТЫ ЗА ГОД

Премирование — это выплата работникам дополнительных денежных сумм сверх основной заработной платы с целью их поощрения за достижение высоких количественных и качественных показателей результатов труда. В зависимости от периодичности выплаты премии подразделяются на *систематические* и *разовые*. Премии, предусмотренные премиальными системами оплаты труда, можно разделить на две группы:

- 1) за основные результаты хозяйственной деятельности;
- 2) за улучшение отдельных сторон производственной деятельности коллектива (специальные системы премирования).

К премиям, выплачиваемым регулярно, относят текущие премии за основные результаты хозяйственной деятельности, предусмотренные системами оплаты труда, положениями о премировании.

Основание для премирования работников — данные статистической, бухгалтерской отчетности и управленческого оперативного учета в организации.

Общий порядок премирования работников в организации должен быть закреплён в коллективном договоре и положении о премировании. Положение о премировании должно содержать:

1) условия премирования:

- рост производительности труда — увеличение выпуска продукции; снижение трудовых затрат на её выпуск; перевыполнение планов и т.д.,

- улучшение качества выпускаемой продукции — увеличение выпуска продукции, соответствующей высшему сорту; снижение брака; сокращение возврата недоброкачественной продукции и т.д.,
- снижение материальных затрат — экономия сырья и запасных частей; уменьшение возвратных отходов и сырья,
- освоение новой техники и технологий — сокращение трудовых затрат на обслуживание используемого в производственном процессе оборудования и др.;

2) перечень лиц, подлежащие премированию;

3) периодичность и сроки выплаты премий. Премии могут выплачиваться раз в месяц, квартал, полугодие или год;

4) условия депремирования (полного или частичного). К ним, в частности, можно отнести изготовление бракованной продукции, нарушение правил внутреннего трудового распорядка, нарушение правил технической эксплуатации оборудования;

5) источник выплаты премии.

Размеры премий, выплачиваемых работникам, определяются в коллективном договоре. Премии могут устанавливаться как в фиксированной денежной сумме, так и в процентном отношении к определенному показателю.

Системы премирования могут предусматривать выплату вознаграждений по итогам работы за год, за выслугу лет и др.

В таблице 5.4 приведены основные характеристики вознаграждения по итогам работы за год и за выслугу лет.

Таблица 5.4

Сравнительная характеристика вознаграждения по итогам работы за год и за выслугу лет

Характеристика	Вознаграждение по итогам работы за год	Вознаграждение за выслугу лет
Документ, регламентирующий выплату	Положение о выплате данного вознаграждения, утвержденное администрацией организации по согласованию с представителями трудового коллектива	Положение о выплате работникам вознаграждения за выслугу лет
Работники, которым осуществляется выплата	Работники, состоящие в штате организации	Работники, имеющие соответствующий непрерывный стаж работы в данной организации
Время выплаты	После подведения итогов финансово-хозяйственной деятельности организации за прошедший год	По окончании календарного года одновременно
Размер вознаграждения	Зависит от размера оплаты труда конкретного работника за год, а также от продолжительности непрерывного стажа работы в данной организации	Начисляется исходя из тарифной ставки (должностного оклада) по основной работе. Выплата вознаграждения производится за время, отработанное работником в данном году, включая время оплачиваемого отпуска; время, в течение которого работник отсутствовал по причине временной нетрудоспособности, а также время, в течение которого за работником сохранялся его заработок полностью или частично

5.5. УЧЕТ НАЧИСЛЕНИЙ ЗА ОТПУСК

В соответствии со ст. 139 ТК РФ Правительством РФ принято постановление от 24 декабря 2007 г. № 922 «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы», согласно которому было утверждено Положение об особенностях порядка исчисления средней заработной платы (далее – Положение). Данное Положение устанавливает особенности порядка исчисления средней заработной платы (среднего заработка) для всех случаев определения ее размера, предусмотренных ТК РФ.

Положение определяет правила исчисления такового и сохраняемого за работниками, занятыми в организациях независимо от их формы собственности и организационно-правовых форм, в случаях:

- пребывания работника в ежегодном очередном отпуске, в том числе и дополнительном;
- пребывания работника в учебном отпуске;
- выплаты компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении и последующих выплат на период трудоустройства;
- выплаты за вынужденный прогул незаконно уволенному и восстановленному судом работнику;
- выполнения государственных обязанностей;
- перевода на более легкий труд;
- направления на учебу для повышения квалификации с отрывом от производства и в ряде других случаев, когда законодательством предусмотрено сохранение за работником среднего заработка;
- нахождения в медицинском учреждении на обследовании, а также сдачи крови для переливания;
- когда за работниками по той или иной причине, предусмотренной законодательством Российской Федерации, сохраняется средний заработок;
- определения пособия по безработице.

Право трудящихся на отпуск закреплено в Конституции РФ. В статье 37 Конституции РФ указано, что каждый имеет право на отдых. Работающему по трудовому договору гарантируются установленная законом продолжительность рабочего времени, выходные и праздничные дни, оплачиваемый ежегодный отпуск.

Отпуск — это свободное от работы время, предоставляемое работнику для отдыха или других целей, в течение которого за ним сохраняется место работы или должность, а также средний заработок.

Трудовым кодексом РФ гарантировано предоставление *ежегодного основного отпуска* с сохранением места работы (должности) и среднего заработка. Если у работника нет права на дополнительный отпуск, то продолжительность его ежегодного отпуска совпадает с продолжительностью основного отпуска. Согласно ТК РФ, основной отпуск гарантирован работнику независимо от того, где он работает и какую работу выполняет по трудовому договору. В соответствии со ст. 114 ТК РФ ежегодные оплачиваемые отпуска предоставляются работникам с сохранением места работы (должности) и среднего заработка.

Дополнительный отпуск предоставляется помимо основного отпуска при наличии определенных обстоятельств, предусмотренных нормативными право-

выми актами. Согласно ст. 116 ТК РФ, организации с учетом своих производственных и финансовых возможностей могут самостоятельно устанавливать дополнительные отпуска для работников, если иное не предусмотрено федеральными законами. Порядок и условия предоставления этих отпусков определяются коллективными договорами или локальными нормативными актами (табл. 5.5).

Таблица 5.5

Виды отпусков		
Характеристика	Основной отпуск	Дополнительный отпуск
Статьи, регламентирующие продолжительность отпусков	Статья 114 ТК РФ	Статья 116 ТК РФ
Категории работников, которым предоставляется отпуск	Все работники	Работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, работникам, имеющим особый характер работы, работникам с ненормированным рабочим днем, работникам в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, а также в других случаях, предусмотренных федеральными законами. Организации с учетом своих производственных и финансовых возможностей могут самостоятельно устанавливать дополнительные отпуска для работников, если иное не предусмотрено федеральными законами
Акты, регламентирующие порядок предоставления отпусков	ТК РФ	ТК РФ, коллективные договоры или локальные нормативные акты
Продолжительность отпусков	28 календарных дней (ст. 115 ТК РФ). Удлиненные отпуска предусмотрены для отдельных категорий работников	

Размер ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска работникам с ненормированным рабочим днем составляет не менее трех календарных дней. При этом с 1 октября 2006 г. исключено положение, предусматривающее возможность получения денежной компенсации в случае, если отпуск не предоставляется. В стаж работы, дающий право на ежегодный основной оплачиваемый отпуск, не включается время предоставляемых по просьбе работника отпусков без сохранения содержания заработной платы продолжительностью более 14 календарных дней, до 1 октября 2006 г. этот срок составлял семь дней.

По продолжительности основной отпуск может быть минимальным и удлиненным.

Согласно ст. 115 ТК РФ, *ежегодный основной оплачиваемый отпуск предоставляется работникам продолжительностью 28 календарных дней*. Ежегодный отпуск не может быть меньше установленной данной статьей продолжительности независимо от того, является работник совместителем или работает по режиму неполного рабочего времени.

Оплачиваемый отпуск должен предоставляться работнику ежегодно. Продолжительность ежегодных основного и дополнительных оплачиваемых отпусков работников максимальным пределом не ограничивается. Нерабочие праздничные дни, приходящиеся на период отпуска, в число календарных дней отпуска не включаются и не оплачиваются.

В соответствии со ст. 122 ТК РФ право на использование отпуска за первый год работы возникает у работника по истечении шести месяцев его непрерывной работы в данной организации. Однако по соглашению сторон оплачиваемый отпуск работнику может быть предоставлен и до истечения шести месяцев.

Оплачиваемый отпуск до истечения шести месяцев непрерывной работы по заявлению работника должен быть предоставлен:

- женщинам — перед отпуском по беременности и родам или непосредственно после него;

- работникам в возрасте до 18 лет;

- работникам, усыновившим ребенка (детей) в возрасте до трех месяцев;

- в других случаях, предусмотренных федеральными законами.

Последующие отпуска могут предоставляться в любое время рабочего года в соответствии с очередностью предоставления ежегодных оплачиваемых отпусков, установленной в данной организации. В соответствии со ст. 286 ТК РФ лицам, работающим по совместительству, ежегодные оплачиваемые отпуска предоставляются одновременно с отпуском по основной работе. Если на работе по совместительству работник не отработал шести месяцев, то отпуск предоставляется авансом. Если на работе по совместительству продолжительность ежегодного оплачиваемого отпуска работника меньше, чем продолжительность отпуска по основному месту работы, то работодатель по просьбе работника предоставляет ему отпуск без сохранения заработной платы соответствующей продолжительности.

Очередность предоставления оплачиваемых отпусков определяется ежегодно в соответствии с графиком отпусков, утверждаемым работодателем с учетом мнения выборного профсоюзного органа данной организации не позднее чем за две недели до наступления календарного года. График отпусков (ф. № Т-7) обязателен как для работодателя, так и для работника. График отпусков применяется для отражения сведений о времени распределения ежегодных оплачиваемых отпусков работников всех структурных подразделений организации на календарный год по месяцам. График отпусков — сводный график. График отпусков подписывается руководителем кадровой службы и утверждается руководителем организации или уполномоченным им на это лицом с учетом мотивированного мнения выборного профсоюзного органа (при наличии последнего) данной организации об очередности предоставления оплачиваемых отпусков.

О времени начала отпуска работник должен быть извещен не позднее чем за две недели до его начала и обязательно под расписку.

В ряде случаев ежегодный оплачиваемый отпуск должен быть продлен (временная нетрудоспособность работника; исполнение работником во время ежегодного оплачиваемого отпуска государственных обязанностей, если для этого законом предусмотрено освобождение от работы; и другие случаи, предусмотренные законами, локальными нормативными актами организации).

Если работнику своевременно не была произведена оплата за время этого отпуска либо работник был предупрежден о времени начала отпуска позднее чем за две недели до его начала, то ежегодный оплачиваемый отпуск по соглашению между работником и работодателем переносится на другой срок.

В исключительных случаях, когда предоставление отпуска работнику в текущем рабочем году может неблагоприятно отразиться на нормальном ходе работы организации, допускается с согласия работника перенесение отпуска на следующий рабочий год. При этом отпуск должен быть использован не позднее 12 месяцев после окончания того рабочего года, за который он предоставляется. Запрещается непредоставление ежегодного оплачиваемого отпуска в течение двух лет подряд, а также непредоставление ежегодного оплачиваемого отпуска работникам в возрасте до 18 лет и работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда.

По соглашению между работником и работодателем ежегодный оплачиваемый отпуск может быть разделен на части. При этом хотя бы одна из частей этого отпуска должна быть не менее 14 календарных дней.

Отзыв работника из отпуска допускается только с его согласия. Неиспользованная в связи с этим часть отпуска должна быть предоставлена по выбору работника в удобное для него время в течение текущего рабочего года или присоединена к отпуску за следующий рабочий год.

В соответствии со ст. 125 ТК РФ не допускается отзыв из отпуска работников в возрасте до 18 лет, беременных женщин и работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными условиями труда.

Отзыв из отпуска оформляется приказом, в котором необходимо указать время, когда работнику будет предоставлена оставшаяся часть отпуска. Денежные суммы, приходящиеся на дни неиспользованного отпуска, следует включить в заработную плату, начисленную со дня фактического выхода на работу. При предоставлении работнику неиспользованной части отпуска в другое время расчет отпускных должен быть произведен заново в установленном порядке.

Перенос или продление отпуска осуществляется на другой срок, определяемый работодателем с учетом пожеланий работника. Работодатель обязан по письменному заявлению работника перенести ежегодный оплачиваемый отпуск на другой срок, согласованный с работником, если работнику своевременно не была произведена оплата за время ежегодного оплачиваемого отпуска либо работник был предупрежден о времени начала этого отпуска позднее чем за две недели до его начала. При суммировании ежегодных оплачиваемых отпусков или перенесении ежегодного оплачиваемого отпуска на следующий рабочий год денежной компенсацией могут быть заменены часть каждого ежегодного оплачиваемого отпуска, превышающая 28 календарных дней, или любое количество дней из этой части.

Ежегодный основной оплачиваемый отпуск продолжительностью более 28 календарных дней (удлиненный основной отпуск) может быть предоставлен отдельным категориям работников (например, педагогическим работникам образовательного учреждения). При исчислении общей продолжительности ежегодного оплачиваемого отпуска дополнительные оплачиваемые отпуска суммируются с ежегодным основным оплачиваемым отпуском.

В соответствии со ст. 128 ТК РФ работнику может быть предоставлен по семейным обстоятельствам и другим уважительным причинам, его письменному

заявлению отпуск без сохранения заработной платы, продолжительность которого определяется по соглашению между работником и работодателем (табл. 5.6).

Таблица 5.6

Продолжительность отпусков

Категория работников	Продолжительность отпуска	Нормативный документ
Работники моложе 18 лет	Ежегодный основной оплачиваемый отпуск не менее 31 календарного дня	Статья 267 ТК РФ
Работники, заключившие трудовой договор на срок до двух месяцев	Оплачиваемый отпуск или выплачивается компенсация при увольнении из расчета два рабочих дня за месяц работы	Статья 291 ТК РФ
Работники, занятые на сезонных работах	Оплачиваемый отпуск из расчета два календарных дня за каждый месяц работы	Статья 295 ТК РФ
Педагогические работники образовательного учреждения	Ежегодный основной удлиненный оплачиваемый отпуск, продолжительность которого определяется Правительством РФ	Статья 334 ТК РФ
Не реже чем через каждые 10 лет непрерывной преподавательской работы	Длительный отпуск сроком до одного года, порядок и условия предоставления которого определяются учредителем и (или) уставом данного образовательного учреждения	Статья 335 ТК РФ
Отдельные работники некоторых научно-исследовательских и культурно-просветительских учреждений, учебных заведений, детских учреждений	До 48 рабочих дней	Постановление Совмина СССР от 21 апреля 1949 г. № 1577 (с изм. от 6 ноября 1986 г.)

Работодатель обязан на основании письменного заявления работника предоставить отпуск без сохранения заработной платы:

- участникам Великой Отечественной войны — до 35 календарных дней в году;
- работающим пенсионерам по старости (по возрасту) — до 14 календарных дней в году;
- родителям и женам (мужьям) военнослужащих, погибших или умерших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при исполнении обязанностей военной службы, либо вследствие заболевания, связанного с прохождением военной службы, — до 14 календарных дней в году;
- работающим инвалидам — до 60 календарных дней в году;
- работникам в случаях рождения ребенка, регистрации брака, смерти близких родственников — до пяти календарных дней;
- в других случаях, предусмотренных ТК РФ либо коллективным договором.

Право на получение дополнительного оплачиваемого отпуска, как правило, связано с работой по определенной специальности, профессии, должности, в определенных условиях труда, в сверхурочное время, а также с повышенной нагрузкой, ответственным характером работы, неудобным режимом труда, работой в тяжелых и неблагоприятных природно-климатических условиях, стажем работы и т.д.

Если работник имеет право на дополнительный отпуск, то общая продолжительность ежегодного отпуска складывается из основного и дополнительного отпусков. Все дополнительные отпуска должны присоединяться к отпуску в 28 календарных дней, если иная продолжительность основного отпуска не предусмотрена законом.

Дополнительный отпуск за работу с вредными условиями труда предназначен для компенсации по мере возможности вредного влияния, которое оказывают на организм особенности производства.

Продолжительность дополнительного отпуска по различным профессиям с вредными условиями труда дифференцирована и колеблется от 6 до 36 рабочих дней. Дополнительный отпуск предоставляется одновременно с ежегодным. При этом запрещается непредоставление ежегодного отпуска работникам, имеющим право на дополнительный отпуск в связи с вредными условиями труда. В случае если работник имеет право на предоставление дополнительного отпуска в связи с вредными условиями труда по нескольким основаниям, то отпуск предоставляется по одному из них. Для отдельных категорий работников, например для руководящих работников, может быть установлен ненормированный рабочий день. В этом случае работника можно привлечь к труду сверх нормального рабочего времени без дополнительной оплаты при условии предоставления ему дополнительного отпуска.

Если отпуск установлен в календарных днях, то воскресные дни включаются в число дней отпуска. Праздничные нерабочие дни, приходящиеся на период отпуска, предоставляемого в календарных днях, в число календарных дней отпуска не включаются и не оплачиваются¹.

Например, если работнику предоставлен отпуск продолжительностью 28 календарных дней с 3 июня 2009 г., то датой окончания отпуска будет не 1 июля, а 2 июля, так как на период отпуска приходится праздничный день — 12 июня.

При исчислении общей продолжительности ежегодного оплачиваемого отпуска дополнительные оплачиваемые отпуска суммируются с ежегодным основным оплачиваемым отпуском.

До принятия официального разъяснения о порядке суммирования отпусков Министерство труда и социального развития РФ предлагает использовать схему, изложенную в письме от 1 февраля 2002 г. № 625-ВВ.

Если отпуск, предоставляемый работнику, исчисляется (полностью или частично) в рабочих днях (например, отпуск, предоставляемый за прошлое время, дополнительный отпуск за вредные условия труда и др.), то в этом случае необходимо:

- 1) от даты начала отпуска отсчитать определенное количество дней основного отпуска в календарных днях, определенное количество дней дополнительного отпуска в рабочих днях в расчете на шестидневную рабочую неделю;
- 2) определить дату последнего дня отпуска;
- 3) общий период отпуска перевести в календарные дни.

В случае увольнения работника предприятие обязано выплатить компенсацию за все неиспользованные отпуска. По письменному заявлению работника неиспользованные отпуска могут быть предоставлены ему с последующим уволь-

¹ Разъяснения Минтруда России от 29 декабря 1992 г. № 5 в ред. от 17 января 1994 г. «О некоторых вопросах, возникающих в связи с переносом выходных дней, совпадающих с праздничными днями».

нением (за исключением случаев увольнения за виновные действия). При этом днем увольнения считается последний день отпуска.

При предоставлении ежегодного отпуска работнику за ним сохраняется средний заработок (ст. 114 ТК РФ). Средняя заработная плата за все время отпуска в соответствии со ст. 136 ТК РФ должна выплачиваться не позднее чем за три дня до начала отпуска.

Начисления за ежегодные отпуска включаются в фонд оплаты труда отчетного месяца только в сумме, приходящейся на дни отпуска в отчетном месяце. Суммы, причитающиеся за дни отпуска в следующем месяце, включаются в фонд оплаты труда следующего месяца.

Схема бухгалтерских проводок, используемых в соответствии с Планом счетов, приведена в табл. 5.7.

Таблица 5.7

**Бухгалтерские записи по начислению и выплате
отпускных вознаграждений**

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
Начислены отпускные за дни отпуска:			Записка-расчет о предоставлении отпуска (ф. № Т-60)
а) в текущем месяце	20, 23, 25, 26, 29, 44	70	
б) приходящихся на следующий месяц	97	70	
Начислены страховые взносы в государственные внебюджетные фонды за дни отпуска, приходящиеся на текущий месяц	20, 23, 25, 26, 29, 44	69	Бухгалтерская справка-расчет
Начислены страховые взносы в государственные внебюджетные фонды за дни отпуска, приходящиеся на следующий месяц	97	69	Бухгалтерская справка-расчет
Удержан налог на доходы с полной суммы отпускных	70	68	Записка-расчет о предоставлении отпуска (ф. № Т-60) Налоговая карточка (форма № 1-НДФЛ)
Выданы отпускные из кассы	70	50	Расходный кассовый ордер или платежная ведомость
Отпускные за дни отпуска, учтенные по дебету сч. 97, отнесены на себестоимость в составе фонда оплаты труда соответствующего месяца	20, 23, 25, 26, 29, 44	97	Бухгалтерская справка-расчет
Сумма начисленного взноса в государственные внебюджетные фонды, учтенная по дебету счета 97, отнесена на себестоимость соответствующего месяца	20, 23, 25, 26, 29, 44	97	Бухгалтерская справка-расчет

В случае создания на предприятии резерва на предстоящую оплату отпусков суммы, подлежащие резервированию, включаются в резерв равномерно в течение года. Уменьшение резерва на суммы отпускных производится при их начислении.

Для оформления и учета отпусков, предоставляемых работнику(ам) в соответствии с законодательством, коллективным договором, локальными нормативными актами организации, трудовым договором, применяются приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику (ф. № Т-6) либо приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам (ф. № Т-6а). Данные документы составляются работником кадровой службы или уполномоченным им на это лицом, подписываются руководителем организации или уполномоченным им на это лицом, объявляются работнику под расписку. На основании приказа (распоряжения) о предоставлении отпуска делаются отметки в личной карточке, лицевом счете и производится расчет заработной платы, причитающейся за отпуск, по ф. № Т-60 «Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику».

Для расчета причитающейся работнику заработной платы и других выплат при предоставлении ему ежегодного оплачиваемого или иного отпуска составляется записка-расчет о предоставлении отпуска работнику (ф. № Т-60).

Определение расчетного периода при исчислении среднего заработка. Согласно ст. 139 ТК РФ, при любом режиме работы расчет средней заработной платы работника производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 месяцев, предшествующих моменту выплаты. Средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние три календарных месяца путем деления суммы начисленной заработной платы на 12 и на 29,4 (среднемесячное число календарных дней). Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в рабочих днях, в случаях, предусмотренных ТК РФ, а также для выплаты компенсации за неиспользованные отпуска определяется путем деления суммы начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели. В коллективном договоре могут быть предусмотрены и иные периоды для расчета средней заработной платы, если это не ухудшает положение работников.

Расчет среднего заработка работника независимо от режима его работы производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 календарных месяцев, предшествующих периоду, в течение которого за работником сохраняется средняя заработная плата. При этом календарным месяцем считается период с 1-го по 30-е (31-е) число соответствующего месяца включительно (в феврале — по 28-е (29-е) число включительно). Средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние 12 календарных месяцев.

Согласно ст. 139 ТК РФ, при любом режиме работы расчет средней заработной платы работника производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 месяцев, предшествующих моменту выплаты. Средний дневной заработок для оплаты отпус-

ков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние три календарных месяца путем деления суммы начисленной заработной платы на 3 и на 29,6 (среднемесячное число календарных дней). Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в рабочих днях, в случаях, предусмотренных ТК РФ, а также для выплаты компенсации за неиспользованные отпуска определяется путем деления суммы начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели. В коллективном договоре могут быть предусмотрены и иные периоды для расчета средней заработной платы, если это не ухудшает положение работников.

В соответствии с п. 2 Положения для расчета среднего заработка учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые у соответствующего работодателя, независимо от источников этих выплат.

Для расчета среднего заработка не учитываются выплаты социального характера и иные выплаты, не относящиеся к оплате труда (материальная помощь, оплата стоимости питания, проезда, обучения, коммунальных услуг, отдыха и др.).

Согласно пункту 5 Положения при исчислении среднего заработка из расчетного периода исключается время, а также начисленные за это время суммы, если:

- за работником сохранялся средний заработок в соответствии с законодательством Российской Федерации за исключением перерывов для кормления ребенка, предусмотренных ТК РФ;

- работник получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам;

- работник не работал в связи с простоем по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работодателя и работника;

- работник не участвовал в забастовке, но в связи с этой забастовкой не имел возможности выполнять свою работу;

- работнику предоставлялись дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за детьми-инвалидами и инвалидами с детства;

- работник в других случаях освобождался от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Общий алгоритм расчета отпускных следующий:

$$O = ЗП : 12 : 29,4 \text{ дн.} \times Д,$$

где О — сумма отпускных;

ЗП — сумма начисленной заработной платы работнику за расчетный период;

Д — количество календарных дней отпуска.

Данный алгоритм применяется при наличии полностью отработанного расчетного периода. Однако достаточно часто работник отработывает расчетный период не полностью. В этой случае средний дневной заработок исчисляется по формуле

$$СДЗ = З_{\text{ф}} : (29,4 \times \text{КПМ} + \text{КНМ}),$$

где СДЗ — средний дневной заработок;

$З_{\text{ф}}$ — сумма фактически начисленной заработной платы за расчетный период;

КПМ — количество полных календарных месяцев;

КНМ — количество календарных дней в неполных календарных месяцах.

Количество календарных дней в неполном календарном месяце рассчитывается по формуле

$$D_{н.к.м} = 29,4 : D_{к} \times D_{отр},$$

где $D_{н.к.м}$ — количество календарных дней в неполном календарном месяце;

$D_{к}$ — количество календарных дней этого месяца;

$D_{отр}$ — количество календарных дней, приходящихся на время, отработанное в данном месяце.

Пример. Сотрудник ООО «Капитал-Аудит» уходит в отпуск с 4 февраля 2008 г. на 14 календарных дней. Оклад сотрудника составляет 30 000 руб. Весь 2007 г. отработан полностью, а с 9 по 14 января 2008 г. работник был на больничном и его зарплата за январь 2008 г. составила 22 800 руб. Расчетный период — 1 февраля 2007 г. по 31 января 2008 г.

Количество календарных дней в январе 2008 г., принимаемых к расчету среднего заработка, составляет:

$$29,4 : 31 \times 17 = 16 \text{ дней,}$$

где 31 — количество календарных дней в январе 2008 г.;

17 — количество календарных дней, приходящихся на время, отработанное в январе 2008 г. (с 15 по 31 января).

Средний дневной заработок (СДЗ) составит:

$$\text{СДЗ} = (30\,000 \text{ руб.} \times 11 \text{ мес.} + 22\,800 \text{ руб.}) : (29,4 \times 11 \text{ мес.} + 16 \text{ дн.}) = 352\,800 : 339,4 = 1089,48 \text{ руб.}$$

Сумма отпускных (О) составит:

$$O = 1039,48 \text{ руб.} \times 14 \text{ дн.} = 14\,552,72 \text{ руб.}$$

Методика определения среднего заработка для оплаты отпусков, установленных в календарных днях, построена на том, что их продолжительность определяется в календарных днях (с учетом суббот и воскресений, но без праздничных дней) (табл. 5.8).

Таблица 5.8

Методика расчета среднего заработка для оплаты отпусков согласно ТК РФ и Положению об особенностях порядка исчисления средней заработной платы

Сравнительная характеристика	ТК РФ	Положение об особенностях порядка исчисления средней заработной платы
Величина расчетного периода	С 1 октября 2006 г. — последние 12 календарных месяцев. В коллективном договоре могут быть предусмотрены и <i>иные периоды</i> для расчета средней заработной платы, если это не ухудшает положение работников	Средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние 12 календарных месяцев (п. 4)
Продолжительность отпуска	Установлена в <i>календарных днях</i> , для отдельных случаев — в рабочих	
Выплаты, учитываемые при исчислении средней заработной платы	Все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые в соответствующей организации независимо от источников этих выплат	Пункт 2

Сравнительная характеристика	ТК РФ	Положение об особенностях порядка исчисления средней заработной платы
Общий алгоритм расчета среднего заработка для оплаты отпусков, предоставляемых в календарных днях	Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в календарных днях, и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на 12 и на среднемесячное число календарных дней (29,4). Величина 29,4 получается следующим образом: $(365 - 12) \text{ дн.} : 12 \text{ мес.}$ В случае если один или несколько месяцев расчетного периода отработаны не полностью или из него исключалось время в соответствии с п. 5 Положения, средний дневной заработок исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы за расчетный период на сумму среднемесячного числа календарных дней (29,4), умноженного на количество полных календарных месяцев, и количество календарных дней в неполных календарных месяцах. Количество календарных дней в неполном календарном месяце рассчитывается путем деления среднемесячного числа календарных дней (29,4) на количество календарных дней этого месяца и умножения на количество календарных дней, приходящихся на время, отработанное в данном месяце (п. 10 Положения)	
Общий алгоритм расчета среднего заработка для оплаты отпусков, предоставляемых в рабочих днях	Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в рабочих днях, а также для выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели (п. 11 Положения)	
Использование коэффициента (29,4)	<i>Используется</i> при расчете отпусков, предоставляемых в календарных днях. <i>Не используется</i> при расчете отпусков, предоставляемых в рабочих днях	

Для исчисления среднего заработка конкретного работника во всех случаях, кроме применения суммированного учета рабочего времени, используется *средний дневной заработок*.

В соответствии с п. 9 Положения при определении среднего заработка используется *средний дневной заработок*:

- для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска;
- для других случаев, предусмотренных ТК РФ, кроме случая определения среднего заработка работников, которым установлен суммированный учет рабочего времени.

Средний заработок работника определяется путем умножения среднего дневного заработка на количество дней (календарных, рабочих) в периоде, подлежащем оплате.

Средний дневной заработок, кроме случаев определения среднего заработка для оплаты отпусков и выплаты компенсаций за неиспользованные отпуска, исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за отработанные дни в расчетном периоде, включая премии и вознаграждения, учитываемые в соответствии с п. 15 Положения, на количество фактически отработанных в этот период дней.

В соответствии с п. 10 Положения средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в календарных днях, и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на 12 и на среднемесячное число календарных дней (29,4).

В случае если один или несколько месяцев расчетного периода отработаны не полностью или из них исключалось время в соответствии с п. 5 Положения, средний дневной заработок исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы за расчетный период на сумму среднемесячного числа календарных дней (29,4), умноженного на количество полных календарных месяцев, и количество календарных дней в неполных календарных месяцах.

Количество календарных дней в неполном календарном месяце рассчитывается путем деления среднемесячного числа календарных дней (29,4) на количество календарных дней этого месяца и умножения на количество календарных дней, приходящихся на время, отработанное в данном месяце.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в рабочих днях, а также для выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели (п. 11 Положения).

В соответствии с п. 12 Положения при работе на условиях неполного рабочего времени (неполной рабочей недели, неполного рабочего дня) средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется в соответствии с п. 10 и 11 Положения.

Согласно п. 13 Положения, при определении среднего заработка работника, которому установлен суммированный учет рабочего времени, кроме случаев определения среднего заработка для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска, используется средний часовой заработок.

Средний часовой заработок исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за отработанные часы в расчетном периоде, включая премии и вознаграждения, учитываемые в соответствии с п. 15 Положения, на количество часов, фактически отработанных в этот период.

Средний заработок определяется путем умножения среднего часового заработка на количество рабочих часов по графику работника в периоде, подлежащем оплате.

При определении среднего заработка для оплаты дополнительных учебных отпусков оплате подлежат все календарные дни (включая нерабочие праздничные дни), приходящиеся на период таких отпусков, предоставляемых в соответствии со справкой-вызовом учебного заведения (п. 14 Положения). Условия предоставления и оплаты, а также продолжительность учебных отпусков установлены ст. 173–177 ТК РФ.

Нерабочие праздничные дни, приходящиеся на период ежегодного основного или ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска, в число календарных дней отпуска не включаются и не оплачиваются (ст. 120 ТК РФ).

Согласно п. 6 Положения, в случае если работник не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней за расчетный

период или за период, превышающий расчетный период, либо этот период состоял из времени, исключаемого из расчетного периода в соответствии с п. 5 Положения, средний заработок определяется исходя из суммы заработной платы, фактически начисленной за предшествующий период, равный расчетному.

Если работник не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней за расчетный период и до начала расчетного периода, средний заработок определяется исходя из размера заработной платы, фактически начисленной за фактически отработанные работником дни в месяце наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка (п. 7 Положения).

Согласно п. 8 Положения, в случае если работник не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней за расчетный период, до начала расчетного периода и до наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, средний заработок определяется исходя из установленной ему тарифной ставки, оклада (должностного оклада).

При суммированном учете рабочего времени определение среднего заработка для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска производится в соответствии с общими нормами, установленными ст. 139 ТК РФ. При это применяется не среднечасовой, а среднедневной заработок.

Если время, приходящееся на расчетный период, отработано не полностью или из него исключалось время в соответствии с п. 5 Положения, премии и вознаграждения учитываются при определении среднего заработка пропорционально времени, отработанному в расчетном периоде, за исключением премий, начисленных за фактически отработанное время в расчетном периоде (ежемесячные, ежеквартальные и др.).

Если работник проработал неполный рабочий период, за который начисляются премии и вознаграждения, и они были начислены пропорционально отработанному времени, они учитываются при определении среднего заработка исходя из фактически начисленных сумм.

Предприятия и организации на основании п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации в целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства и обращения в соответствии с установленной учетной политикой методом могут создавать резервы на предстоящую оплату отпусков работникам. Однако следует иметь в виду, что данный порядок существовал ранее и может быть использован для отражения данных затрат в качестве затрат на производство только в бухгалтерском учете. Для целей налогообложения учет сумм резервов следует вести в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ.

Порядок отражения операций по созданию и использованию резерва на предстоящую оплату отпусков в бухгалтерском учете регламентирован пояснениями к счету 96 «Резервы предстоящих расходов» Плана счетов. Предложена следующая типовая схема бухгалтерских проводок:

Д 20, 23, 26 и т.д. — К 96 — образован резерв на предстоящую оплату отпусков по установленному нормативу;

Д 96 — К 70, 69 и т.д. — отражена сумма фактически произведенных расходов.

К сметам затрат необходимо открыть аналитические счета, позволяющие определять фактические расходы предприятия на оплату отпусков и учитываемые в целях налогообложения.

5.6. ПОРЯДОК НАЧИСЛЕНИЯ ПОСОБИЙ ПО ВРЕМЕННОЙ НЕТРУДОСПОСОБНОСТИ

Согласно ст. 183 ТК РФ, в случае болезни сотруднику положено пособие по временной нетрудоспособности. Данная выплата начисляется за счет средств Фонда социального страхования Российской Федерации.

Основным нормативным документом, регламентирующим порядок обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности, является постановление Правительства РФ от 15 июня 2007 г. № 375 «Об утверждении Положения об особенностях исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию».

Выплата пособий по временной нетрудоспособности осуществляется через работодателей. Ответственность за правильность начисления и расходования средств государственного социального страхования несет администрация страхователя в лице руководителя и главного бухгалтера. Комиссия по социальному страхованию осуществляет контроль за правильным начислением и своевременной выплатой пособий, а также обоснованностью лишения или отказа от пособия, рассматривает различные спорные вопросы. Комиссия (уполномоченный) по социальному страхованию решений о назначении пособия по временной нетрудоспособности не принимает. Пособия выдаются, если право на их получение наступило в период работы (включая и время испытания, и день увольнения).

Пособие назначается в том случае, если обращение за ним последовало не позднее шести месяцев со дня восстановления трудоспособности. При этом пособие по временной нетрудоспособности за прошлое время выдается не более чем за 12 месяцев со дня обращения за ним. Пособия назначаются и выплачиваются по месту работы даже в том случае, если нетрудоспособность сотрудника наступила вне предприятия (например, во время командировки, в период отпуска и пр.).

Выплата пособия за прошлое время (полностью или частично) по инициативе профсоюзных органов (например, в результате проверки правильности назначения и выплаты пособий) производится с соблюдением тех же сроков.

Пособие по временной нетрудоспособности выдается в случаях, представленных на рис. 5.5.

Основанием для назначения пособия по временной нетрудоспособности является выданный в установленном порядке *больничный лист* (листок нетрудоспособности). Иные документы не служат основанием для выплаты пособия. Рабочие и служащие предъявляют больничный лист администрации предприятия в день выхода на работу по окончании временной нетрудоспособности. Ко времени очередной выплаты заработной платы больничный лист может быть предъявлен к оплате и в том случае, если нетрудоспособность еще продолжает-

СЛУЧАИ, ПРЕДУСМАТРИВАЮЩИЕ ВЫПЛАТУ ПОСОБИЯ

Заболевание (травма), связанное с утратой трудоспособности

Санаторно-курортное лечение

Болезнь члена семьи в случае необходимости ухода за ним

Карантин

Временный перевод на другую работу в связи с заболеванием туберкулезом или профессиональным заболеванием

Протезирование с помещением в стационар протезно-ортопедического предприятия

Рис. 5.5. Случаи, предусматривающие выплату пособия по временной нетрудоспособности

ся. Листок нетрудоспособности (его дубликат) является документом, подтверждающим право работника на временное освобождение от работы вследствие наступившей нетрудоспособности. Перед подсчетом суммы пособия необходимо убедиться, что представленный больничный лист соответствует по форме и содержанию установленному образцу. Кроме того, следует обратить внимание на оформление лицевой части больничного листа, а именно на заполнение его реквизитов. Форма бланка больничного листа утверждена приказом Минздравсоцразвития России от 16 марта 2007 г. № 172 «Об утверждении формы бланка листа нетрудоспособности». Больничный должен содержать разборчивые записи медицинских работников, четкие печати, название или штампы лечебно-профилактического учреждения, а при выдаче листа нетрудоспособности врачом, занимающимся частной медицинской практикой, — его фамилию и номер лицензии на право проведения экспертизы временной нетрудоспособности. В больничном листке лечащий врач должен указать вид нетрудоспособности, например *заболевание*.

Постановление Правительства РФ от 15 июня 2007 г. № 375, которым утверждено Положение о порядке исчисления пособий по временной нетрудоспособности и по беременности и родам, вступило в силу 19 июня 2007 г. и распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 г.

В соответствии со ст. 17 данного постановления при исчислении пособия по временной нетрудоспособности из оплачиваемого периода исключаются:

- период освобождения работника от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты труда в соответствии с законодательством Российской Федерации за исключением случаев утраты трудоспособности работником вследствие заболевания или травмы в период ежегодного оплачиваемого отпуска;

- период отстранения от работы в соответствии с законодательством Российской Федерации, если за этот период не начисляется заработная плата;
- период заключения под стражу или административного ареста;
- период проведения судебно-медицинской экспертизы.

В пунктах 10, 11 Положения урегулирован порядок определения среднего заработка в случаях, когда рассчитать его по общим правилам невозможно. Так, если у работника в расчетном периоде не было заработка, средний заработок определяется исходя из зарплаты, полученной в месяце наступления заболевания или отпуска по беременности и родам; если заработка не было и в месяце наступления страхового случая, то средний заработок определяется из тарифной ставки, должностного оклада или вознаграждения; если же тарифная ставка, должностной оклад или вознаграждение работнику не установлены, то средний заработок определяется исходя из МРОТ.

Согласно п. 4 Положения в заработок, исходя из которого рассчитываются пособия, не включаются выплаты социального характера и иные выплаты, не относящиеся к оплате труда (материальная помощь, оплата стоимости питания, проезда, обучения, коммунальных услуг, отдыха и др.). Работодатель должен включать годовые вознаграждения в состав среднего заработка в размере начисленных сумм в расчетном периоде.

Пунктом 5 Положения предусмотрено, что доходы, получаемые в неденежной форме в виде товаров (работ, услуг), учитываются в составе заработка как стоимость этих товаров (работ, услуг) на день ее выплаты, рассчитанная исходя из рыночных или государственных регулируемых розничных цен. В пункте 20 Положения установлен порядок расчета пособия работнику, имеющему страховой стаж менее шести месяцев. В этом случае пособие выплачивается в размере, не превышающем за полный календарный месяц МРОТ. Если же размер рассчитанного пособия превышает указанную сумму, то размер дневного пособия определяется путем деления МРОТ на число календарных дней в календарном месяце, в течение которых работник болел или находился в отпуске по беременности и родам. Сумма пособия, которая должна быть выплачена работнику, рассчитывается путем умножения размера дневного пособия на число календарных дней, приходящихся на период временной нетрудоспособности или отпуска по беременности и родам в каждом календарном месяце.

Данное правило распространяется только на пособия по временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы самого работника (кроме профзаболевания или производственной травмы). Пособие по временной нетрудоспособности в связи с бытовой травмой выплачивается работнику в том же порядке, что и пособие по временной нетрудоспособности вследствие заболевания, т.е. с первого дня нетрудоспособности.

Установлен единый период выплаты пособия по бытовой травме — с первого дня независимо от причин ее получения. Первые два дня оплачивает работодатель, а начиная с третьего дня — ФСС России.

Пособия по временной нетрудоспособности выплачиваются за рабочие дни, пропущенные по болезни, а период нетрудоспособности определяется в календарных днях. Если временная нетрудоспособность наступила в пятницу и продолжалась всю следующую неделю, первый день болезни — пятницу — работо-

датель оплачивает за счет собственных средств, а начиная с понедельника пособие выплачивается за счет средств фонда.

Виды пособий, выплачиваемых за счет средств ФСС России, представлены на рис. 5.6.

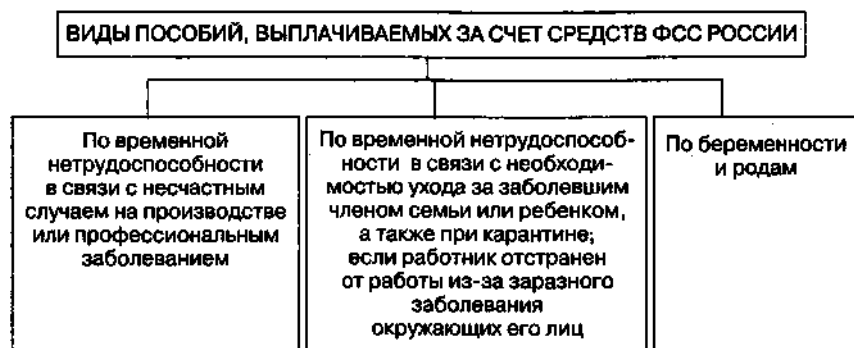


Рис. 5.6. Виды пособий, выплачиваемых за счет средств ФСС России

Лицам, которые работают по трудовым договорам, заключенным с организациями, индивидуальными предпринимателями и физическими лицами, пособия по временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) выплачиваются за первые два дня временной нетрудоспособности за счет средств работодателя, а за остальной период начиная с третьего дня временной нетрудоспособности — за счет средств ФСС России.

В соответствии с письмом ФСС России от 15 февраля 2005 г. № 02-18/07-1243 оплате за счет средств работодателя подлежат рабочие дни (часы), предусмотренные графиком работы и пропущенные работником вследствие заболевания (травмы), приходящиеся на первые два календарных дня нетрудоспособности.

Максимальные размеры пособий по временной нетрудоспособности, а также по беременности и родам утверждены на три года вперед Федеральным законом от 25 ноября 2008 г. № 216-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2009 год и плановый период 2010 и 2011 годов». Максимальный размер пособия по беременности и родам на 2009 г. составляет 25 390 руб., на следующие два года планируется устанавливать лимиты в 27 170 руб. на 2010 г. и в 29 020 руб. на 2011 г. (подп. 2 п. 1 ст. 8 Закона), предельный размер пособия по временной нетрудоспособности: на 2009 г. — 18 720 руб., на 2010 г. — 20 030 руб. и на 2011 г. — 21 390 руб. (подп. 1 п. 1 ст. 8 Закона).

Для высокооплачиваемых категорий работников, у которых заработная плата больше установленных ограничений, неизбежны потери в заработке в случае временной нетрудоспособности. Работодатели могут доплачивать таким сотрудникам за дни временной нетрудоспособности, беременности и родов до фактического заработка за счет собственных средств. При этом расходы, понесенные организацией на доплату до фактического заработка, можно будет учесть при расчете налога на прибыль в составе расходов на оплату труда на основании п. 15

ст. 255 НК РФ, но только при условии, что прибавка прописана в коллективном или трудовом договоре.

Данные сверхнормативные выплаты не являются государственными пособиями. Они рассматриваются как часть обычной заработной платы. В связи с этим на сумму доплаты необходимо начислить страховые взносы в государственные внебюджетные фонды.

В районах и местностях, в которых в установленном порядке применяются районные коэффициенты к заработной плате, максимальный размер пособия по временной нетрудоспособности и максимальный размер пособия по беременности и родам должны определяться с учетом этих коэффициентов.

При начислении пособия по временной нетрудоспособности в бухгалтерском учете делается проводки:

Д 20, 23, 25, 26, 29, 44 — К 70 — начислены пособия по временной нетрудоспособности за первые два дня болезни за счет работодателя;
Д 69, субсчет «Расчеты по социальному страхованию» — К 70 — начислено пособие по временной нетрудоспособности за счет средств ФСС России начиная с третьего дня нетрудоспособности.

Выплата пособия отражается проводкой:

Д 70 — К 50 — выплачено пособие по временной нетрудоспособности.

Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается работникам вместе с заработной платой за прошедший месяц, поэтому НДФЛ с пособия начисляют в последний день месяца, за который начислена заработная плата.

Размер пособия зависит от страхового стажа работника (табл. 5.9).

Таблица 5.9

Размер пособия по временной нетрудоспособности

Размер пособия	Категории работающих
100% заработка	Рабочие и служащие, имеющие страховой стаж восемь и более лет. Рабочие и служащие, имеющие на своем иждивении трех или более детей, не достигших 16 (учащихся — 18) лет. Рабочие и служащие, получившие ранения, контузии, увечья или заболевания при выполнении интернационального долга. Работники, заболевшие или перенесшие лучевую болезнь, вызванную последствиями аварии на Чернобыльской АЭС, а также принимавшие в 1986—1989 гг. участие в работе по ликвидации последствий этой аварии в пределах зоны отчуждения или занятые в указанный период на эксплуатации или других работах на Чернобыльской АЭС. Работающие инвалиды, в отношении которых установлена причинная связь наступившей инвалидности с чернобыльской катастрофой. Работники, не достигшие 18 лет, эвакуированные и переселенные из зон радиоактивного загрязнения, при заболевании кроветворных органов (острые лейкозы), щитовидной железы (аденомы, рак), злокачественными опухолями. По уходу за больными детьми в возрасте до 14 лет, проживающими в зонах отселения и проживания с правом на отселение вследствие чернобыльской катастрофы или эвакуированными и переселенными из зон радиоактивного загрязнения
80% заработка	Рабочие и служащие, имеющие страховой стаж от пяти до восьми лет. Рабочие и служащие из числа круглых сирот, не достигшие 21 года, имеющие непрерывный трудовой стаж до пяти лет
60% заработка	Рабочие и служащие, имеющие страховой стаж до пяти лет

Сумма пособия по временной нетрудоспособности рассчитывается по следующему алгоритму.

1. Определяется право работника на получение пособия исходя из среднего заработка (в пределах максимального размера пособия). Пособие не должно превышать минимального размера оплаты труда за полный календарный месяц. Если сотрудник отработал меньше трех месяцев, пособие рассчитывают исходя из фактического заработка, не превышающего минимального размера оплаты труда. При расчете (исходя из МРОТ) минимальный заработок нужно разделить на количество рабочих дней в месяце, а полученный результат умножить на количество рабочих дней нетрудоспособности.

2. Определяется фактический заработок в расчетном периоде и фактическое время, в течение которого он был получен.

3. Расчет среднего дневного или среднего часового заработка.

$$\text{Средний дневной заработок} = \frac{\text{Фактический заработок}}{\text{Количество фактически проработанных дней}};$$

$$\text{Средний часовая заработок} = \frac{\text{Фактический заработок}}{\text{Количество фактически проработанных часов}}.$$

4. Определение размера дневного пособия. Величина размера дневного пособия зависит от продолжительности страхового стажа.

$$\text{Размер дневного пособия} = \frac{\text{Фактический заработок}}{\text{Число рабочих дней месяца}} \times \text{Коэффициент, учитывающий страховой стаж}.$$

5. Расчет максимальной величины дневного (часового) пособия. Дневное (часовое) пособие не должно превышать его максимально возможной величины.

$$\text{Максимальная величина дневного (часового) пособия} = \frac{18\,720}{\text{Количество рабочих дней (часов) по норме в месяце нетрудоспособности}}.$$

Если максимальная сумма дневного пособия больше величины среднедневного пособия, то сумма больничных определяется путем умножения суммы среднедневного пособия на количество рабочих дней нетрудоспособности.

Если максимальная сумма дневного пособия меньше величины среднедневного пособия, то сумма больничных определяется путем умножения суммы максимального дневного пособия на количество рабочих дней нетрудоспособности.

6. Определение суммы пособия.

$$\text{Сумма пособия} = \frac{\text{Размер дневного пособия}}{\text{Средний дневной заработок}} \times \text{Количество дней болезни}.$$

Рабочие дни, приходящиеся на первые два календарных дня заболевания, организация оплачивает за счет собственных средств. Остальные дни болезни — за счет ФСС России.

5.7. УЧЕТ УДЕРЖАНИЙ ИЗ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ РАБОТНИКОВ

Из начисленной работникам организации заработной платы, оплаты труда по трудовым договорам, договорам подряда и по совместительству производят различные удержания, которые можно разделить на три группы: обязательные, по инициативе организации, по инициативе члена трудового коллектива. Классификация удержаний из заработной платы работников приведена в табл. 5.10.

Таблица 5.10

Виды удержаний из заработной платы работников

Вид удержаний	Перечень удержаний	Особенности
Обязательные	Удержания налога на доходы физических лиц. Удержания по исполнительным листам и надписям нотариальных контор в пользу физических и юридических лиц. Удержания по вступившему в законную силу приговору суда	Для данного вида удержаний согласие работника не требуется
Удержания по инициативе работодателя	Удержания за причиненный организации материальный ущерб. Удержания за брак. Удержания своевременно не возвращенных подотчетных сумм. Удержания по предоставленным займам и ссудам. Удержания излишне выданной заработной платы	Удержания осуществляются на основании приказа (распоряжения) руководителя организации с указанием причины удержаний, с которым должно быть ознакомлено под расписку лицо, с доходов которого производятся удержания
Удержания по инициативе члена трудового коллектива	Удержания профсоюзных взносов. Удержания в пользу физических или юридических лиц на основании письменного заявления работника	Удержания администрация организации должна производить и перечислять в сроки и лицу, которые указаны в заявлении работника

Обязательными удержаниями являются НДФЛ, по исполнительным листам и надписям нотариальных контор в пользу юридических и физических лиц.

По инициативе организации через бухгалтерию из заработной платы работников могут быть произведены следующие удержания: долг за работником; ранее выданные плановый аванс и выплаты, сделанные в межрасчетный период; в погашение задолженности по подотчетным суммам; за ущерб, нанесенный производству; за порчу, недостачу или утерю материальных ценностей, за брак; за товары, купленные в кредит, и т.д.

Основными нормативными документами по исчислению налога на доходы физических лиц являются: глава 23 части второй НК РФ и Методические рекомендации налоговым органам о порядке применения главы 23 «Налог на доходы физических лиц» части второй НК РФ, утвержденные приказом МНС России от 29 ноября 2000 г. № БГ-3-08/415.

Налогоплательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Объектом налогообложения признается доход, полученный налогоплательщиками:

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

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

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

К доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, относятся: оплата труда в натуральной форме; оплата (полностью или частично) за него организациями или индивидуальными предпринимателями товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика; полученные налогоплательщиком товары, выполненные в интересах налогоплательщика работы, оказанные в интересах налогоплательщика услуги на безвозмездной основе; и т.д.

Доходом налогоплательщика, полученным в виде материальной выгоды, является, например, материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей. При этом налоговая база определяется как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из $\frac{3}{4}$ действующей ставки рефинансирования, установленной Банком России на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

При расчете удержаний НДФЛ принимают во внимание доходы, не подлежащие налогообложению (ст. 217 НК РФ). Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) следующие виды доходов физических лиц: государственные пенсии, назначаемые в порядке, установленном действующим законодательством, пособия по безработице, беременности и родам, алименты, получаемые налогоплательщиками; суммы единовременной материальной помощи, оказываемой отдельным категориям налогоплательщиков (например, в связи со стихийным бедствием и др.), вознаграждения, выплачиваемые за передачу в государственную собственность кладов, и т.д.

При определении размера налоговой базы учитываются *стандартные вычеты*, предоставляемые работнику (ст. 218 НК РФ).

Налогоплательщик имеет право на получение следующих стандартных налоговых вычетов:

1) в размере 3000 руб. за каждый месяц налогового периода — распространяется на отдельные категории налогоплательщиков (инвалиды Великой Отечественной войны, граждане, подвергшиеся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС и других радиационных аварий на атомных объектах гражданского или военного назначения, указанные в НК РФ);

2) в размере 500 руб. за каждый месяц налогового периода — распространяется на отдельные категории налогоплательщиков (Герои Советского Союза

и Герои Российской Федерации, инвалиды с детства, а также инвалиды I и II групп и др.);

3) в размере 400 руб. за каждый месяц налогового периода — распространяется на те категории налогоплательщиков, которые не перечислены выше, и действует до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода работодателем, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 40 000 руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 40 000 руб., налоговый вычет не применяется;

4) в размере 1000 руб. за каждый месяц налогового периода — распространяется на каждого ребенка у налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребенок, являющихся родителями или супругами родителей, опекунами или попечителями, и действует до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода работодателем, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 280 000 руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 40 000 руб., налоговый вычет, предусмотренный настоящим подпунктом, не применяется.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику одним из работодателей, являющихся источником выплаты дохода, по выбору налогоплательщика на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты.

В случае начала работы налогоплательщика не с первого месяца налогового периода налоговые вычеты предоставляются по этому месту работы с учетом дохода, полученного с начала налогового периода по другому месту работы, в котором налогоплательщику предоставлялись налоговые вычеты. Сумма полученного дохода подтверждается справкой о полученных налогоплательщиком доходах, выданной налоговым агентом. Социальные и имущественные налоговые вычеты предоставляются не работодателями, а налоговыми органами на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче им налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода.

Налоговые ставки установлены в главе 23 НК РФ (ст. 224). Налоговая ставка установлена в размере 13% для большинства получаемых физическими лицами доходов. Налоговая ставка устанавливается в размере 35% в отношении отдельных доходов (например, материальная выгода).

Налоговая ставка устанавливается в размере 30% в отношении дивидендов и доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации.

Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Организации-работодатели выступают в качестве налоговых агентов и обязаны удерживать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате (табл. 5.11).

Удержание у налогоплательщика начисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплаты.

Схема учетных записей по расчетам с персоналом

Содержание операции	Документ	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Расчет обязательных удержаний из начисленных сумм работников			
Удержание НДФЛ	Расчетная ведомость, налоговая карточка (форма 1-НДФЛ)	70	68
Удержания по исполнительным листам	Исполнительный лист или личное заявление ответчика об удержании суммы	70	76
Расчет удержаний по инициативе администрации из начисленных сумм работников			
Удержание неиспользованных авансовых сумм	Авансовый отчет, бухгалтерская справка	70	71
Удержание за причиненный материальный ущерб	Договор о материальной ответственности, заявление работника о согласии удержания за ущерб, распоряжение о взыскании, выписка из решения суда	70	73
Удержание излишне выплаченной заработной платы	Распоряжение об удержании	70	73
Удержание займов и ссуд	Договор займа, ссуды	70	73
Удержание по договорам добровольного страхования	Личное заявление застрахованного	70	76
Удержание на благотворительные цели	Личное заявление работника	70	76

Согласно требованиям налогового законодательства, все организации независимо от форм собственности обязаны вести налоговые карточки учета доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде. Форма налоговой карточки установлена Министерством РФ по налогам и сборам. Карточки заводятся не только на штатных, но и на временных и сезонных работников, выполняющих трудовые обязанности на основании трудовых соглашений, на лиц, работающих по договорам гражданско-правового характера, т.е. на всех физических лиц, получивших доход от конкретной организации хотя бы единовременно.

Налоговые карточки содержат необходимую для исчисления сумм налога на доходы физических лиц информацию, в том числе сведения о получателе дохода, размере полученного дохода, льготах и иных вычетах из налогооблагаемого дохода, суммах исчисленного и удержанного налога.

На основании данных налоговых карточек заполняется справка о доходах физического лица, которую организации представляют в налоговый орган по месту своего учета ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Удержания алиментов производятся в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации. Поступившие в бухгалтерию организации исполнитель-

ные листы или заявления плательщика регистрируют в специальном журнале или карточке и хранят как бланки строгой отчетности. О поступлении исполнительных документов бухгалтерия сообщает судебному исполнителю.

В письменных заявлениях о добровольной уплате алиментов работники обязаны указать следующие данные: ФИО заявителя и получателей алиментов, дату рождения детей или других лиц, на содержание которых взыскиваются алименты. Адрес лица, которое будет получать алименты, размер алиментов.

5.8. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ И РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О РАСЧЕТАХ С ПЕРСОНАЛОМ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Инвентаризация расчетов с подотчетными лицами, работниками, депонентами заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета.

По задолженности работникам в организации должны быть выявлены невыплаченные суммы по оплате труда, подлежащие перечислению на счет депонентов, а также суммы и причины возникновения переплат работникам.

При инвентаризации подотчетных сумм должны быть проверены отчеты подотчетных лиц по выданным авансам с учетом их целевого использования, а также суммы выданных авансов по каждому подотчетному лицу (даты выдачи, целевое назначение).

Инвентаризационная комиссия путем документальной проверки должна установить правильность и обоснованность:

- расчетов с персоналом, налоговыми органами, внебюджетными фондами;
- числящейся в бухгалтерском учете суммы задолженности по недостачам и хищениям;
- сумм дебиторской, кредиторской и депонентской задолженности, включая суммы дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности.

В бухгалтерском балансе в группе статей «Кредиторская задолженность»:

- по статье «Задолженность перед персоналом организации» (стр. 622) показываются начисленные, но еще не выплаченные суммы оплаты труда, а по статье «Задолженность перед государственными внебюджетными фондами» (стр. 623) отражается сумма задолженности по отчислениям на государственное социальное страхование, пенсионное обеспечение и медицинское страхование работников организации;
- по статье «Задолженность перед бюджетом» (стр. 624) показывается задолженность организации по расчетам с бюджетом по налогам, сборам, включая подоходный налог с работников;
- по статье «Прочие кредиторы» (стр. 625) показывается задолженность организации по расчетам, данные о которых не отражены по другим статьям группы «Кредиторская задолженность». В частности, по этой статье может быть отражена задолженность организации по платежам по обязательному и добровольному страхованию имущества и работников организации и другим видам страхования.

Дебетовое сальдо по счетам бухгалтерского учета расчетов по оплате труда и страхованию показывается по соответствующим статьям в группе ста-

тей «Дебиторская задолженность» в разделе «Оборотные активы» бухгалтерского баланса.

В форме № 5 в разделе «Расходы, по обычным видам деятельности (по элементам затрат)» приводятся расходы организации, сгруппированные по элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты. При этом следует иметь в виду, что по указанным элементам отражаются затраты организации, связанные со списанием МПЗ на цели производства продукции (выполнения работ, оказания услуг), учтенная задолженность по оплате труда за выполненные работы (оказанные услуги), начисленная амортизация и пр.

Данные приводятся в целом по организации (по всем видам деятельности) без учета внутрихозяйственного оборота.

Организация может принять решение о представлении данных о расходах по обычным видам деятельности не в составе приложения к бухгалтерскому балансу, а в виде самостоятельного приложения к отчету о прибылях и убытках (к ф. № 2).

5.9. ОСОБЕННОСТИ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ О РАСЧЕТАХ С ПЕРСОНАЛОМ СОГЛАСНО МСФО

В России отсутствует специально разработанное ПБУ либо другой нормативный документ, который бы полностью регулировал порядок учета и раскрытия в финансовой отчетности вознаграждений работникам, включая пенсионные планы. В соответствии с п. 4 ПБУ 10/99 при формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по экономическим элементам. Одним из экономических элементов выступают затраты на оплату труда. Таким образом, ПБУ 10/99 «Расходы организации» регламентирует учет и отражение в отчетности начисленных за отчетный период вознаграждений (которые включают в основном затраты на оплату труда в форме заработной платы и премий).

В отличие от российских ПБУ в МСФО все аспекты учета вознаграждений работников (за исключением учета выплат, основанных на акциях, порядок которого регулируется IFRS 2) объединены в одном стандарте (МСФО 19).

Данный МСФО предусматривает раскрытие информации в отношении пенсионных планов. Так, в отношении пенсионного плана с установленными выплатами организации необходимо раскрыть:

- учетную политику по признанию актуарных прибылей и убытков;
- общее описание типа плана;
- сверку сальдо дисконтированной стоимости обязательств по плану с установленными выплатами на начало и конец периода;
- разбивку обязательства по плану с установленными выплатами на суммы, возникающие из целиком нефондированных планов, и суммы, возникающие из целиком или частично фондированных планов;
- сверку сальдо справедливой стоимости активов плана на начало и конец периода (а также сальдо любого права на получение возмещения на начало и конец периода, признанного в качестве актива);
- сверку дисконтированной стоимости обязательства по плану с установленными выплатами и справедливой стоимости активов плана с активами и обязательствами, признанными в балансе;

- суммарные расходы, признанные в отчете о прибылях и убытках в разрезе статей;
- общую сумму, отраженную в отчете о признанных доходах и расходах в отношении актуарных прибылей и убытков и последствий ограничения «потолка активов», а также кумулятивную сумму актуарных прибылей и убытков, признанных в отчете о признанных доходах и расходах;
- процентную долю или величину справедливой стоимости суммарных активов плана, приходящуюся на каждую категорию активов плана;
- величины, включенные в справедливую стоимость активов плана, для каждой категории собственных финансовых инструментов компании и любых объектов недвижимости, занимаемых или используемых компанией;
- подробное описание основы, которая использовалась для определения общей ожидаемой ставки дохода на активы, включая влияние основных категорий активов плана;
- фактический доход на активы плана, а также фактический доход от любого права на возмещение, признанного в качестве актива;
- использованные основные актуарные допущения;
- последствия влияния однопроцентного повышения и последствия однопроцентного снижения затрат;
- наилучшую оценку величины взносов, перечисляемых в план в течение следующего года после отчетной даты;
- дисконтированную стоимость обязательств по плану с установленными выплатами, справедливую стоимость активов плана и профицит или дефицит в плане;
- корректировки на основе опыта, возникающие по обязательствам плана и по активам планам;
- информацию в отношении операций со связанными сторонами по пенсионным планам;
- информацию в отношении резервов и условных обязательств по пенсионным планам.

Контрольные вопросы и задания

1. Охарактеризуйте виды и формы оплаты труда.
2. Какими документами оформляют начисление и выдачу заработной платы в бухгалтерском учете?
3. Как производится учет численности работников, отработанного времени и выработки?
4. Приведите проводки по начислению и выплате заработной платы.
5. Перечислите существующие виды удержаний из заработной платы.
6. Раскройте порядок удержания из заработной платы НДФЛ.
7. Как отражается в учете депонированная заработная плата?
8. Какими проводками отражаются в учете расчеты с подотчетными лицами?
9. Для учета каких расчетов с персоналом предназначен счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»?
10. В каких формах бухгалтерской (финансовой) отчетности содержится информация, характеризующая задолженность предприятия по оплате труда?

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

6.1. ПРИНЦИПЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Затраты труда, включающие в себя затраты прошлого труда, овеществленные в средствах и предметах труда, и затраты живого труда составляют *издержки производства*. Потребленная в процессе производства часть материальных, трудовых, финансовых ресурсов организации за определенный период времени представляет собой *затраты на производство*, или издержки производства по изготовлению продукции (выполнению работ, оказанию услуг).

Организация учета затрат на производство продукции основана на ряде принципов. Анализ состава затрат позволяет выделить десять основных принципов, четкое следование которым обеспечит достоверное формирование фактической себестоимости продукции и правильное исчисление налогооблагаемой прибыли и иных налогов:

- 1) неизменность принятой методологии учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в течение года;
- 2) формирование затрат предприятия на основании условий договоров, заключенных в письменном виде. При этом сделка должна быть оформлена договором, заключенным в соответствии с требованиями гражданского законодательства;
- 3) полнота отражения в учете всех хозяйственных операций и документальное подтверждение произведенных расходов надлежаще оформленными первичными документами. Следует учитывать, что не могут быть учтены в составе расходов предприятия расходы, подтвержденные фиктивными или недействительными документами;
- 4) правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам;
- 5) разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальных вложений;
- 6) возможность подтвердить производственную направленность затрат;
- 7) производственные затраты предприятия должны относиться к деятельности самого предприятия;
- 8) затраты, произведенные предприятием в иностранной валюте и подлежащие к включению в себестоимость продукции (работ, услуг), отражаются в валюте, действующей на территории Российской Федерации, в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Банка России, действующему на дату совершения операций;
- 9) перечень затрат, связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг) и относимых на ее себестоимость, ограничивается положениями действующих нормативных актов;
- 10) перечень статей затрат, их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг) определяются отраслевыми методическими рекоменда-

дациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом характера и структуры производства.

6.2. ПОНЯТИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ, ЕЕ СОСТАВ

Издержки, относящиеся к выпущенной продукции (выполненным работам, оказанным услугам), выражаются в себестоимости продукции (работ, услуг).

Себестоимость продукции — это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Себестоимость продукции (работ, услуг) предприятия складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат.

Различие понятий «издержки производства» и «себестоимость продукции» связано с тем, что время осуществления издержек производства не совпадает с временем выпуска продукции. Издержки производства выражают первичное потребление производственных ресурсов, связанных с использованием рабочей силы, средств труда, предметов труда. Себестоимость продукции отражает конечный результат производственного процесса и включает все затраты, относящиеся к выпущенной продукции (работам, услугам) и ее продаже.

Затраты, относимые на себестоимость продукции и учитываемые для целей налогообложения, определены главой 25 НК РФ.

В себестоимость продукции включаются:

1) затраты труда, средств и предметов труда на производство продукции на предприятии. К ним относятся:

- затраты на подготовку и освоение производства; затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства, включая расходы по контролю производственных процессов и качества выпускаемой продукции; расходы, связанные с изобретательством и рационализацией),
- расходы по обслуживанию производственного процесса, обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности; расходы, связанные с набором рабочей силы, подготовкой и переподготовкой кадров; отчисления на государственное социальное и обязательное медицинское страхование; расходы по управлению производством и др.;

2) расходы, связанные со сбытом продукции: упаковкой, хранением, погрузкой и транспортировкой (кроме тех случаев, когда они возмещаются покупателем сверх цены на продукцию); оплатой услуг транспортно-экспедиционных и посреднических организаций, комиссионными сборами и вознаграждениями, уплачиваемыми сбытовым и внешнеторговым организациям; расходы на рекламу, включая участие в выставках, ярмарках, и др.;

3) расходы, непосредственно не связанные с производством и реализацией продукции на данном предприятии, возмещение которых путем включения в себестоимость продукции отдельных предприятий необходимо в интересах обес-

печения простого воспроизводства (отчисления на покрытие затрат по геолого-разведочным и геолого-поисковым работам полезных ископаемых, на рекультивацию земель; плата за древесину, отпускаемую на корню, а также плата за воду).

В себестоимости продукции (работ, услуг) отражаются также потери от брака, от простоев по внутрипроизводственным причинам, недостачи материальных ценностей в производстве и на складах в пределах норм естественной убыли, пособия в результате потери нетрудоспособности из-за производственных травм, выплачиваемые на основании судебных решений.

Виды себестоимости представлены в табл. 6.1.

Таблица 6.1

Виды себестоимости	
Классификационный признак	Вид себестоимости
Полнота включения расходов	Технологическая себестоимость. Цеховая себестоимость. Производственная себестоимость. Полная себестоимость
Метод формирования	Плановая себестоимость. Нормативная себестоимость. Фактическая себестоимость
Объект калькулирования	Себестоимость полуфабриката. Себестоимость продукции. Себестоимость вида работ (услуг)
Количество произведенной продукции	Себестоимость единицы. Себестоимость объема производства

В зависимости от того, какие затраты включаются в себестоимость продукции, выделяются следующие ее виды:

- технологическая, включающая прямые издержки производства на участке, в бригаде, по отдельному агрегату и т.п.;
- цеховая, включающая прямые затраты и общепроизводственные расходы; характеризует затраты цеха на изготовление продукции;
- производственная, состоящая из цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов; свидетельствует о затратах предприятия, связанных с выпуском продукции;
- полная себестоимость — производственная себестоимость, увеличенная на сумму коммерческих и сбытовых расходов. Этот показатель характеризует общие затраты предприятия, связанные как с производством, так и с реализацией продукции.

Учитывают плановую и фактическую себестоимость. В расчеты *плановой* себестоимости включаются максимально допустимые затраты предприятия на изготовление продукции, предусмотренные планом на предстоящий период. *Фактическая* себестоимость характеризует размер действительно затраченных средств на выпущенную продукцию.

Затраты признаются расходами для целей налогообложения в момент признания дохода.

6.3. ПОНЯТИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ И ПРИЗНАНИЕ РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), вступившее в силу с 1 января 2000 г., дает понятие расходов и устанавливает перечень выбывающих активов, которые расходами не признаются. Данное ПБУ предназначено для применения юридическими лицами, созданными по законодательству Российской Федерации. Его требования распространяются на все коммерческие организации (кроме кредитных и страховых), а также некоммерческие организации (кроме бюджетных учреждений), которые признают доходы от предпринимательской и иной деятельности.

В соответствии с п. 2 ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящих к сокращению капитала этой организации за исключением вкладов по решению участников (собственников имущества).

В ПБУ 10/99 определено, какое выбытие активов не признается расходами организации. Это выбытие активов, связанное:

- с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, НМА и т.п.);
- вкладами в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретением акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- договорами комиссии, агентскими и иными аналогичными договорами в пользу комитента, принципала и т.п.;
- предварительной оплатой МПЗ и иных ценностей, работ, услуг;
- авансами, задатками в счет оплаты МПЗ и иных ценностей, работ, услуг;
- погашением кредита, займа, полученных организацией.

К расходам не относятся затраты организации, связанные с капитальными и финансовыми вложениями.

В зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности организации расходы подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

Расходы по обычным видам деятельности учитываются по дебету счетов 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу» и др. После закрытия счетов и соответствующего распределения они отражаются по дебету счета 90 «Продажи».

Прочие расходы отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы».

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. К ним относятся также расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг, а также и по ряду видов деятельности, а именно:

- сдаче имущества в аренду;

- предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- участию в уставных капиталах других организаций.

В ПБУ 10/99 приведены правила их учета в качестве расходов по обычным видам деятельности или операционных расходов. Организация самостоятельно для целей бухгалтерского учета должна установить, куда их отнести в зависимости от направлений деятельности, характера расходов, размера и условий осуществления.

Расходы по обычным видам деятельности делятся на две составляющие:

1) расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных МПЗ;

2) расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) МПЗ для целей производства продукции (выполнения работ, оказания услуг и их продажи), а также продажи товаров. Это расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.

При формировании расходов по обычным видам деятельности они должны быть сгруппированы по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском (финансовом) учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно в учетной политике.

Коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданной продукции (товаров, работ, услуг) полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности. Таким образом, данные расходы, учитываемые на счетах 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу», ежемесячно можно списывать в дебет счета 90 «Продажи».

Если организации, осуществляющие торговую деятельность, оказывающие услуги общественного питания, не признают учтенные издержки обращения в себестоимости проданных товаров (услуг) полностью в отчетном периоде в качестве расходов по обычным видам деятельности, то сумма издержек обращения (в части транспортных расходов), приходящаяся на остаток непроданных товаров и сырья, отражается в бухгалтерском балансе по статье «Затраты в незавершенном производстве» группы статей «Запасы».

Для целей налогообложения расходами признаются обоснованные (экономически оправданные) и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, — убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодатель-

ством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты. Они определяются в соответствии с требованиями ст. 318—320 НК РФ (т.е. косвенные расходы берутся целиком, а прямые — в части, относящейся к реализованной продукции).

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок. В случае если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Расходы налогоплательщика, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика.

В НК РФ выделяют следующие классификации расходов:

1) в соответствии со ст. 252 НК РФ расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации делятся:

- на расходы, связанные с производством и реализацией,
- внереализационные расходы.

В соответствии с п. 2 ст. 253 НК РФ расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются по экономическому содержанию:

- на материальные,
- на оплату труда,
- суммы начисленной амортизации,
- прочие;

2) в соответствии со ст. 318 НК РФ расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного периода для определения доли расходов, связанных с производством и реализацией, относящихся к отгруженной продукции, подразделяются:

- на прямые (материальные затраты, определяемые в соответствии с подп. 1 и 4 п. 1 ст. 254 НК РФ, расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров (выполнения работ, оказания услуг), а также суммы страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда, суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров (работ, услуг),
- косвенные (все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 НК РФ, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода);

3) все расходы для целей налогообложения можно разделить на:

- расходы, учитываемые для целей налогообложения в полном объеме,
- расходы, ограничиваемые для целей налогообложения (например, представительские расходы и др.).

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности.

Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности (в части, не покрытой оплатой).

В пунктах 6.1–6.6 ПБУ 10/99 установлен порядок определения расходов в зависимости от условий договора:

- если организации предоставлен коммерческий кредит;
- вместо денежных средств в оплату за полученные товары (работы, услуги) организация передает товарно-материальные ценности;
- стоимость товаров (работ, услуг) выражена в условных денежных единицах; продавцом предоставлены скидки (накидки).

При оплате приобретаемых МПЗ и иных ценностей, работ, услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки платежа, расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности, т.е. с учетом процентов за коммерческий кредит.

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется стоимостью товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, величина оплаты и (или) кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется стоимостью продукции (товаров), полученной организацией. Стоимость продукции (товаров), полученной организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретается аналогичная продукция (товары).

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организацией, согласно договору, скидок (накидок).

Признание расходов. Расходы признаются в бухгалтерском учете при соблюдении условий, представленных на рис. 6.1.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

УСЛОВИЯ ПРИЗНАНИЯ РАСХОДОВ

Расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота

Сумма расхода может быть определена

Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации (в случае когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива)

Рис. 6.1. Условия признания расходов

Для правильного и достоверного определения финансового результата доходы и расходы должны приниматься к бухгалтерскому учету одинаковым методом.

По общему правилу расходы относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления, т.е. в полном соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Расходы определяются по методу начисления. Исключение сделано для организаций, принявших решение применять в бухгалтерском учете кассовый метод.

Если организация признает выручку от продажи продукции и товаров не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию (отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу), а после поступления денежных средств и иной формы оплаты (по кассовому методу), то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности (по кассовому методу). Впервые это правило было зафиксировано в Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденных приказом Минфина России от 21 декабря 1998 г. № 64н. ПБУ 10/99 содержит отдельные правила для признания расходов в отчете о прибылях и убытках. Первое правило связано с соответствием доходов и расходов или с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями.

Второе правило устанавливает необходимость обоснованного распределения расходов между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение отчетных периодов и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем.

Третье правило признания расходов в отчете о прибылях и убытках гласит, что подлежат признанию независимо от предыдущих правил расходы, признанные в отчетном периоде, когда становится определенным неполучение по ним экономических выгод (доходов) или поступление активов.

При этом расходы должны быть признаны в отчете о прибылях и убытках независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы.

6.4. КЛАССИФИКАЦИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ

В соответствии с задачами и в целях выполнения управленческих и контрольных функций учет затрат на производство осуществляется в нескольких разрезах. По месту возникновения затрат (производствам, цехам, участкам и т.д.) и по характеру производства (основное, вспомогательные).

Основное производство — то, в котором осуществляется непосредственно процесс производства продукции, предназначенной для реализации. Под вспомогательными производствами понимают производства, которые не связаны непосредственно с производством основной продукции, а обслуживают его.

По видам расходов затраты группируют по элементам затрат и статьям калькуляции. Затраты предприятия на производство продукции складываются из следующих элементов:

- материальные (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных фондов;
- прочие (почтово-телеграфные, телефонные, командировочные и др.).

Под элементом расходов принято понимать первичный однородный вид затрат на производство и продажу продукции, выполнение работ, оказание услуг (включая консалтинговые, аудиторские и т.п.), который на уровне конкретного предприятия невозможно разложить на составляющие. Например, нельзя разложить на составляющие затраты на оплату покупной электроэнергии (топливо, оплата труда, амортизация оборудования и т.д.), которые пошли на выработку электроэнергии у поставщика. В данном случае расходы на электроэнергию организация-потребитель рассматривает как однородные, в нашем примере — как материальные затраты.

Группировка по статьям калькуляции включает в себя:

- 1) «Сырье и материалы»;
- 2) «Возвратные отходы» (вычитаются);
- 3) «Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций»;
- 4) «Топливо и энергия на технологические цели»;
- 5) «Заработная плата производственных рабочих»;
- 6) «Отчисления на социальные нужды»;
- 7) «Расходы на подготовку и освоение производства»;
- 8) «Общепроизводственные расходы»;
- 9) «Общехозяйственные расходы»;
- 10) «Потери от брака»;
- 11) «Прочие производственные расходы»;
- 12) «Коммерческие расходы».

Итог первых одиннадцати статей образует производственную стоимость продукции, а итог всех двенадцати статей — полную стоимость продукции.

По способу включения в себестоимость тех или иных видов продукции (работ, услуг) затраты подразделяются на прямые и косвенные.

Прямые — те, которые на основе первичных документов можно отнести к затратам определенного вида продукции (работ, услуг) (например, материалы и т.д.).

Косвенные — затраты, которые одновременно относятся ко всем видам продукции (работ, услуг) (например, затраты на освещение, отопление и т.п.) Они включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) при определении общей суммы по окончании месяца путем распределения.

По экономической роли в процессе производства затраты делятся на основные и накладные.

Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства: сырье и основные материалы и другие расходы, за исключением общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Они состоят из общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

По составу затраты делятся на одноэлементные и комплексные. *Одноэлементными* называются затраты, состоящие из одного элемента, — заработная плата, амортизация и др. *Комплексными* называются затраты, состоящие из нескольких элементов, например цеховые и общезаводские расходы, в состав которых входит заработная плата соответствующего персонала, амортизация и другие одноэлементные расходы.

По отношению к объему производства затраты делятся на переменные и условно-постоянные. *К переменным* относят расходы, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства продукции (например, заработная плата производственных рабочих и т.д.). Размер *условно-постоянных расходов* почти не зависит от изменения объема производства продукции (общехозяйственные и общепроизводственные расходы).

По периодичности возникновения затраты делятся на текущие и единовременные. *К текущим* относятся расходы, имеющие частую периодичность, например расход сырья и материалов, а *к единовременным* (однократным) — расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции и др.

По участию в процессе производства выделяют производственные и коммерческие затраты. *К производственным* относят все расходы, связанные с изготовлением товарной продукции, и образующие ее производственную себестоимость. *Внепроизводственные (коммерческие)* расходы связаны с реализацией продукции покупателям. Коммерческие и производственные затраты образуют полную себестоимость товарной продукции.

По эффективности затраты делят на производительные и непроизводительные. *Производительными* считаются затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства. *Непроизводительные* расходы являются следствием недостатков в технологии и организации производства (потери от простоев, брак продукции, оплата сверхурочных работ и др.).

По отражению в бизнес-плане издержки делятся на планируемые и непланируемые.

Планируемыми (сметными) являются производительные издержки для соответствующих бизнес-плану условий производства. В начале составляется смета расходов, а затем рассчитывается плановая (сметная) себестоимость продукции. *К непланируемым издержкам* производства относятся расходы, которые отража-

ются только в фактической себестоимости продукции и на соответствующих счетах бухгалтерского учета (например, ряд выплат работникам, расходы на гарантийное обслуживание и др.)

По возможности нормирования издержки делят на нормируемые и ненормируемые.

Нормируемые и ненормируемые издержки производства — это расходы, которые соответственно охвачены или не охвачены системой нормирования, включены либо не включены в нормативную базу организации.

В западном бухгалтерском учете различают следующие виды затрат:

- **смешанные** — затраты, которые возникают в результате учета на одном счете более чем одного вида затрат, как переменных, так и постоянных;
- **альтернативные** — величина, которая теряется или приносится в жертву, когда в условиях ограниченных ресурсов выбор одного альтернативного варианта требует отказа от другого;
- **необратимые** — затраты, которые уже были произведены и не могут быть изменены, какое бы в настоящее время решение ни было принято;
- **вмененные** — затраты, которые признаются в отдельных ситуациях, а в бухгалтерском учете обычно не признаются.

6.5. КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ

Калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг). В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции.

Основная задача калькулирования состоит в определении издержек, которые приходятся на единицу продукции (работ, услуг), предназначенной для реализации, а также для внутреннего потребления.

Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций. В зависимости от целей калькулирования различают следующие виды калькуляций: плановую, сметную и фактическую. Все они отражают расходы на производство и реализацию единицы конкретного вида продукции в разрезе калькуляционных статей.

Плановая калькуляция составляется на плановый период на основе действующих на начало этого периода норм и смет.

Сметная калькуляция рассчитывается при проектировании новых производств и конструировании вновь осваиваемых изделий при отсутствии норм расхода.

Фактическая (отчетная) калькуляция отражает совокупность всех затрат на производство и реализацию продукции и используется для контроля за выполнением плановых заданий по снижению себестоимости различных видов продукции, а также для анализа и динамики себестоимости.

Объектом калькулирования являются издержки, связанные с производством конкретного продукта.

Производственный учет, являясь частью бухгалтерского учета, предполагает сбор информации об издержках предприятия, документальное оформление

хозяйственных операций, так или иначе связанных с производственными затратами. Между калькулированием и производственным учетом существует тесная взаимосвязь и взаимозависимость. Информация, собранная в системе производственного учета, является базой для расчета себестоимости единицы продукции. Калькулирование себестоимости конечного продукта предопределяется системой и организацией производственного учета. Степень детализации производственного учета зависит от задач, стоящих перед предприятием в области калькулирования.

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) можно подразделить условно на три этапа:

- 1) исчисление себестоимости всей выпущенной продукции в целом;
- 2) определение фактической себестоимости по каждому виду продукции;
- 3) определение себестоимости единицы продукции (выполненной работы, оказанной услуги).

Калькулирование себестоимости продукции является необходимым процессом при управлении производством. Содержащаяся в современных системах калькулирования информация позволяет не только решать традиционные задачи, но и прогнозировать экономические последствия следующих ситуаций:

- целесообразность дальнейшего выпуска продукции;
- установление оптимальной цены на продукцию;
- оптимизация ассортимента выпускаемой продукции;
- целесообразность обновления действующей технологии и станочного парка;
- оценка качества работы управленческого персонала.

Данные фактических калькуляций используются для последующего планирования себестоимости, обоснования экономической эффективности внедрения новой техники, выбора современных технологических процессов, проведения мероприятий по повышению качества продукции, проверки проектов строительства и реконструкции предприятий. По результатам калькулирования можно принять решение о проведении ремонта самостоятельно или с использованием услуг сторонних организаций.

Таким образом, метод калькулирования предполагает систему производственного учета, при которой определяются фактическая себестоимость продукции, а также издержки на единицу продукции. Выбор метода калькулирования себестоимости продукции связан с технологией производства, его организацией, особенностями выпускаемой продукции.

Основными методами учета затрат и калькулирования себестоимости продукции являются позаказный и пооперационный.

6.6. ПРИНЦИПЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ, ЕГО ОБЪЕКТ И МЕТОДЫ

Калькулирование на любом предприятии независимо от его вида деятельности, размера и формы собственности организуется в соответствии с определенными принципами.

Научно обоснованная классификация затрат на производство. Действующими нормативными документами по бухгалтерскому учету, позволяющими

реализовать бухгалтеру этот принцип на практике, являются отраслевые методические рекомендации по планированию, калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг). Так, для отдельных отраслей промышленности, а также ряда отраслей сферы материального производства с учетом их отраслевых особенностей разработаны и утверждены специальные отраслевые рекомендации по планированию и учету себестоимости. (Например, Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 6 июня 2003 г. № 792.)

Установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц. Объектами учета затрат являются места их возникновения, виды или группы однородных продуктов. Под объектом калькулирования (носителем затрат) понимают виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для реализации на рынке.

Выбор калькуляционной единицы зависит от особенностей производства и выпускаемой продукции (оказываемых услуг, выполняемых работ). Могут использоваться:

- натуральные единицы (штуки, тонны, метры и т.д.);
- условно-натуральные единицы (например, в консервной промышленности — условные банки);
- единицы времени (часы, машино-часы, человеко-дни);
- единицы работы — одна тонна перевезенного груза.

Из этого множества калькуляционных единиц для калькулирования используется один измеритель, который рассматривается как основной. Условно-натуральные единицы могут применяться при калькулировании промежуточных продуктов.

Выбор метода распределения косвенных расходов производится предприятием самостоятельно, закрепляется в учетной политике и является неизменным в течение всего финансового года.

Разграничение затрат по периодам. При этом необходимо руководствоваться принципом начисления, сущность которого состоит в том, что операции отражаются в бухгалтерском учете в момент их совершения и не увязываются с денежными потоками. Доходы и расходы, полученные (понесенные) в отчетном периоде, считаются доходами и расходами этого периода независимо от фактического времени поступления (или выплаты) денежных средств. Доходы и расходы, не относящиеся к отчетному периоду, не признаются доходами (расходами) отчетного периода, даже если деньги по ним поступили или перечислены в данном периоде.

Раздельный учет по текущим затратам на производство продукции и по капитальным вложениям.

Выбор метода учета затрат и калькулирования. Под *методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции* понимают совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции. Применение конкретного

метода учета затрат определяется особенностями производственного процесса, характером производимой продукции (оказываемых услуг), ее составом, способом обработки.

Профессор Н.Д. Врублевский выделяет следующие аналитико-экономические принципы формирования учетных данных при организации калькуляционного учета (табл. 6.2).

Таблица 6.2

Аналитико-экономических принципы формирования учетных данных при организации калькуляционного учета

Принцип	Сущность
Соразмерность объемов произведенной продукции и величины издержек производства	Объем произведенной продукции прямо пропорционален величине издержек
Сопоставимость величины издержек производства и объемов проданной продукции	В учете необходимо отражать данные тогда, когда физические объемы продажи продукции не совпадают с объемами ее товарного производства. Себестоимость проданной продукции является обособленным объектом калькуляционного учета
Принцип идентичности оценки издержек производства и выручки от продажи продукции	Позволяет предотвратить возникновение инфляционной прибыли либо сокрытия прибыли при дефляционных процессах
Экономичность	Оправданность расходов на ведение управленческого калькуляционного учета и составление отчетных калькуляций. Предприятие не должно чрезмерно увеличивать трудоемкость учетно-аналитических работ
Достижение импаритета при выборе калькуляционных единиц	Экономически обоснованный выбор калькуляционных единиц. Организация раздельного учета производственных и непроизводительных издержек производства
Публичность отчетных калькуляций себестоимости отдельных видов продукции	Используется, как правило, при производстве потребительских товаров традиционного профиля в качестве фактора планомерного снижения продажных цен

По объектам учета затрат выделяются попроцессный, попередельный и позаказный методы. С точки зрения полноты учитываемых издержек возможно калькулирование полной и неполной («усеченной») себестоимости. В зависимости от оперативности учета и контроля затрат различают метод учета фактической (исторической) себестоимости и учет нормативных затрат.

Метод учета затрат и калькулирования выбирается предприятием самостоятельно, так как зависит от ряда частных факторов: отраслевой принадлежности, размера, применяемой технологии, ассортимента продукции, иначе говоря, от индивидуальных особенностей предприятия.

6.7. ФАКТИЧЕСКИЙ И НОРМАТИВНЫЙ МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ

Учет фактических затрат — это метод последовательного накопления данных о фактически произведенных издержках без отражения в учете данных о величине их по действующим нормам.

Нормативный метод учета предполагает предварительное определение нормативных затрат по операциям, процессам, объектам с выявлением в ходе производства отклонений от нормативных затрат. Фактические затраты определяются алгебраическим сложением затрат по нормам и отклонений от них. Пользуясь этим методом, бухгалтер имеет дело с нормативной себестоимостью и отклонениями от нее.

Оба метода направлены на выявление и отражение в конечном счете фактической себестоимости продукции, но первый — путем непосредственного учета затрат, а второй — через отклонения от норм.

Метод учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости является традиционным и наиболее распространенным на российских предприятиях.

Основные недостатки данного метода:

- неоперативное обеспечение управляющего персонала бухгалтерской информацией. Данные о стоимости изделий предоставляются лишь спустя известное время по окончании периода, в течение которого выполнялся заказ;
- отсутствие стандартов (норм), единственный способ использования бухгалтерских данных для анализа эффективности производства состоит в сопоставлении себестоимости каждой последующей операции с аналогичной предыдущей;
- отсутствие предпосылок для четкого выявления основных факторов производства;
- высокая трудоемкость;
- невозможность оперативно сигнализировать администрации о непроизводительных потерях труда и материалов, которые можно было бы устранить путем принятия экстренных мер.

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости характеризуется тем, что на предприятии по каждому виду изделия составляется предварительная нормативная калькуляция, т.е. калькуляция себестоимости, исчисленная по действующим на начало месяца нормам расхода материалов и трудовых затрат.

Норма — это заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства. Нормативные калькуляции рассчитываются на основе технически обоснованных норм расхода материальных и трудовых ресурсов, которые устанавливаются в соответствии с технической документацией на производство продукции (чертежами деталей и узлов, разработанными конструкторскими бюро).

Нормативная калькуляция используется для определения фактической себестоимости продукции, оценки брака в производстве и размеров незавершенного производства. Все изменения действующих норм отражаются в течение месяца в нормативных калькуляциях. Нормы могут изменяться по мере освоения производства и улучшения использования материальных и трудовых ресурсов.

Учет организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонения от норм. Нормативный метод учета за-

трат и калькулирования себестоимости продукции позволяет иметь фактическую себестоимость изделий (как алгебраическую сумму нормативной себестоимости, отклонений от норм и их изменений) и регулярно анализировать причины отклонений и выявлять их виновников.

Основные принципы нормативного метода учета:

- 1) предварительное составление нормативной калькуляции себестоимости по каждому изделию на основе действующих на предприятии норм и смет;
- 2) ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости, определения влияния этих изменений на себестоимость продукции и эффективности мероприятий, послуживших причиной изменений норм;
- 3) учет фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонения от норм;
- 4) установление и анализ причин, а также условий появления отклонений от норм по местам их возникновения;
- 5) определение фактической себестоимости выпущенной продукции как суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Выделяют полный и неполный учет нормативных затрат. Неполный учет нормативных затрат является менее точным и менее трудоемким методом. При этом варианте учета под нормированием понимают лишь прямые затраты и нормативная калькуляция составляется только по ним.

6.8. УЧЕТ ПРЯМЫХ ЗАТРАТ В СОСТАВЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

Затраты основных материалов являются первым элементом прямых издержек (вспомогательные материалы учитываются в составе косвенных расходов).

По элементу «материальные затраты» учитываются:

- стоимость приобретенных со стороны видов имущества (сырья, материалов и т.п.), использование которых направлено на систематическое получение прибыли как основной цели деятельности организации;
- стоимость потребленных работ и услуг, выполняемых сторонними организациями, необходимых для осуществления уставной деятельности организации;
- расходование денежных средств на цели, связанные с материальными затратами организации (плата за древесину, отпускаемую на корню, и др.);
- другие расходы, относящиеся по своему экономическому содержанию к материальным затратам.

Фактическая себестоимость материалов определяется исходя из затрат на их приобретение, включая комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим организациям, стоимость услуг товарных бирж, таможенные пошлины, расходы на транспортировку и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций.

На предприятиях текущий учет материальных ценностей ведут по учетным ценам, среднепокупным ценам, плановой (нормативной) себестоимости и др. Отклонения фактической стоимости материалов от средней покупной цены или

от плановой (нормативной) себестоимости учитывают на отдельных аналитических счетах по группам материалов.

Определение фактической себестоимости основных материалов разрешено производить следующими методами: по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО). Выбранный метод для оценки израсходованных в производстве материалов предприятие описывает в своей учетной политике.

Общий фактический расход материала за отчетный период определяется по формуле

$$P_{\text{ф}} = O_{\text{нп}} + \Pi - В - O_{\text{кп}}$$

где $P_{\text{ф}}$ — фактический расход материала за отчетный период, руб.;

$O_{\text{нп}}$ — остаток материала на начало отчетного периода, руб.;

Π — документально подтвержденное поступление материала в течение отчетного периода, руб.;

$В$ — внутреннее перемещение материала в течение отчетного периода (возврат материала на склад, передача в другие цехи и т.п.), руб.;

$O_{\text{кп}}$ — остаток материала на конец отчетного периода, определяемый по данным инвентаризации, руб.

Фактический расход на каждое изделие определяют путем его распределения пропорционально нормативному расходу.

Результатом документального оформления движения и расходования основных материалов и выполненных расчетов становится проводка:

Д 20 «Основное производство» — К 10 «Материалы».

В хозяйственной практике могут применяться различные методы учета и контроля расходования материальных ресурсов в производстве.

Способ документирования основывается на оформлении отклонений фактического расхода материальных ресурсов от установленных норм, нормативов и технических условий. Различные виды отклонений от норм по-разному оформляются в первичных документах. Например, документ на выдачу материалов сверх лимита свидетельствует об отклонениях, которые требуют последующего анализа.

Кумулятивный способ (сальдовый, или способ нарастающих итогов) учета количества материалов, потребленных в производстве, — один из самых точных. Он предполагает оперативное определение балансовым способом остатков поступивших материалов каждого наименования, оставшихся не потребленными в производстве.

В случае когда при учете количественные остатки материалов на конец каждого дня (или иного периода времени) фиксируются в сальдовой книге, может быть использован сальдовый способ. Один раз в год книжные остатки проверяются посредством сплошной инвентаризации, проводимой одновременно по всем остаткам, имеющим место по состоянию на конец отчетного периода. Количество потребленных на целевые нужды производства материалов конкретного наименования рассчитывается по формуле

$$O_{\text{кнп}} = O_{\text{нп}} + \Pi_{\text{р}} - \Pi_{\text{ор}}$$

где $O_{\text{кнп}}$ — конечный книжный остаток не потребленных в производстве, но находящихся в производственных подразделениях предприятия материальных ресурсов конкретного наименования в единицах измерения, принятых для учета их потребления на целевые технологические нужды;

- $O_{\text{нп}}$ — начальные книжные или инвентаризационные остатки материальных ресурсов в единицах измерения, принятых для учета их потребления;
- Π — поступление ресурсов в производство, измеренных в единицах, принятых для учета их потребления;
- Π_0 — количество потребленных на производство ресурсов в установленных единицах измерения.

$$\Pi_{\text{ор}} = O_{\text{нп}} + \Pi_p - O_{\text{нпл}}$$

Способ технического расчета заключается в получении результатов использования сырья и материалов путем сопоставления их нормативного расхода с фактическим. Он применяется в организациях, где невозможно использовать способы документирования и партионного раскроя.

Инвентарный способ состоит в выявлении разницы между отпуском сырья и материалов в производство за отчетный период и учетом их остатков на начало и конец указанного периода по данным инвентаризации. После нахождения фактического расхода сырья и материалов и сопоставления его с нормативным выявляются отклонения от норм. При инвентарном способе по истечении смены, суток, пятитидневок и др. проводится инвентаризация остатков неизрасходованных сырья и материалов. На основе имеющихся данных рассчитывается фактический расход сырья на производство.

Способ партионного учета и контроля расходования материальных ресурсов состоит в том, что для учета формируются партии сырья и материалов, наиболее однородные по технологическим параметрам. Данный метод применяется на предприятиях химической и нефтехимической, химико-фармацевтической, пищевой промышленности, черной и цветной металлургии.

В первичных документах по учету потребленных сырья и материалов в производстве при способе партионного учета обязательно указываются номера их технологических партий, с помощью которых по принципу прямой принадлежности в оперативном порядке легко определить, из каких партий сырья и материалов было произведено фактическое количество продукции. Партия, как правило, формируется на основе материально-сырьевой партии либо с указанием ее номера, либо с присвоением нового номера, в состав которого вводятся кодифицированные учетные признаки, характеризующие принадлежность конкретной совокупности единиц выработанной продукции к названной партии материальных ресурсов.

Ретроградный способ учета количества потребленных на производство материальных ресурсов основывается на расчете количества необходимых для потребления материальных ресурсов исходя из нормативного уровня их применяемости в продукции. Фактически отпускаемое и потребляемое на нужды производства количество материальных ресурсов определяется в учете по результатам планово-нормативных расчетов на основе действующих норм их удельного расхода, в отношении штучных материальных ресурсов — исходя из установленных норм их применяемости в изделии либо теоретически возможного использования в вещественной массе продукции. При использовании данного способа величина отпуска в производстве сырья и материалов и полуфабрикатов в натуре на рабочие места поддается заблаговременному определению и учитывается с помощью маршрутных либо загрузочных листов, журналов загрузки, лимитных карт и т.п.

Способ партионного раскроя основан на документировании результатов раскроя и выявлении отклонений от действующих норм расхода по материалам, подвергающимся раскрою на детали и другие заготовки, составляющие часть продукции. Данный способ наиболее часто применяется в крупносерийных и массовых производствах, в которых подача материалов на раскрой осуществляется партиями и готовая продукция образуется главным образом путем обработки полученных заготовок, изготовления из них отдельных деталей, частей и узлов, а затем их механического соединения.

Сущность данного способа состоит в том, что на каждую партию (количество) материала, поданного на первую операцию использования, выписывается раскройный лист, в котором кроме характеристики материала и заданий на получение заготовки указывается и норма расхода. После нарезки заготовок мастер или работник ОТК проверяет их количество и записывает его в раскройном листе. Если часть материала не израсходована, на это количество уменьшается фактический расход материалов. Сравнение нормативного расхода с фактическим позволяет выявить отклонения от норм.

Вторым элементом прямых расходов является *заработная плата основных производственных рабочих* с соответствующими начислениями на нее. По данному элементу находят отражение:

- расходы на все виды оплаты труда как списочного, так и несписочного состава работников организации за все виды работ, подлежащие оплате, включая оплату, производимую в виде выдачи продукции (товаров), по действующим в организации системам и формам оплаты труда за проработанное и непроработанное время (оплата отпусков и т.д.);

- расходы, произведенные организацией в соответствии с действующим законодательством (плата работникам-донорам, материальная помощь, оплата за время вынужденного прогула, затраты по возмещению вреда, причиненного работникам увечьем, профессиональным заболеванием либо иным повреждением здоровья, связанным с исполнением ими трудовых обязанностей, и др.);

- другие расходы, относящиеся по своему назначению и экономическому содержанию к оплате труда.

Для расчета заработной платы работников, находящихся на повременной оплате труда, используются данные табелей учета отработанного времени.

Привлечение работников к сверхурочным работам оформляется соответствующими списками, утвержденными руководством предприятия.

В условиях сдельной формы оплаты труда могут применяться различные системы учета выработки рабочих-сдельщиков, в частности *система пооперационного учета выработки*. Она предусматривает приемку, подсчет и фиксирование информации о выработке рабочего (или бригады рабочих) в первичных документах контролером ОТК или мастером после выполнения каждой операции.

В условиях мелкосерийного и индивидуального производства основным первичным документом по учету выработки является *наряд на сдельную работу*. В нем отражают задание, его выполнение, разряд работы, отработанное время, расценку и сумму заработка по каждой операции. Возможно применение как разовых, так и накопительных нарядов, рассчитанных на фиксирование выработки рабочих в течение двух недель или за месяц.

В серийном производстве первичными документами для учета выработки рабочих являются *маршрутные листы* или *карты*. В них фиксируют запуск в производство и обработку партии заготовок в соответствии с установленным технологическим процессом. Контроль за сохранностью и точностью обработки деталей осуществляется в процессе приемки работ ОТК после выполнения каждой операции. При передаче партии деталей из цеха в цех вместе с ними передается и маршрутный лист. При дроблении партии деталей выписываются новые маршрутные листы.

Маршрутные листы могут применяться как самостоятельные документы, так и в сочетании с рапортами или отрывными талонами.

В массовых и крупносерийных производствах для определения выработки каждого рабочего за смену или за расчетный период производится пооперационная перепись остатков не обработанных деталей или не собранных изделий на конец смены или расчетного периода. Выработка рабочих определяется как остаток деталей или заготовок на начало смены, увеличенный на количество деталей, переданных на рабочее место за смену, минус остаток не обработанных или не собранных деталей (заготовок) на конец смены. Рассчитанная таким образом выработка каждого рабочего оформляется рапортами или ведомостями учета выработки.

После умножения сдельной расценки на фактически достигнутую выработку получают размер начисленной заработной платы рабочего-сдельщика.

Подобным образом выполненные и оформленные расчеты позволяют в бухгалтерском учете составить следующую проводку:

Д 20 «Основное производство» — К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Одновременно осуществляется расчет страховых взносов в государственные внебюджетные фонды:

Д 20 «Основное производство» — К 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

По элементу «Амортизация» отражаются:

- амортизационные отчисления на полное восстановление объектов основных средств, находящихся в собственности организации, производимые в соответствии с действующим законодательством;
- амортизационные отчисления на полное восстановление объектов основных средств, взятых в аренду организацией, производимые в соответствии с действующим законодательством;
- амортизационные отчисления по объектам нематериальных активов по нормам и в порядке, установленным организацией;
- стоимость объектов основных средств ниже принятого лимита по мере передачи их в эксплуатацию.

6.9. УЧЕТ КОСВЕННЫХ РАСХОДОВ В СОСТАВЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

По элементу «Прочие затраты» учитываются затраты, не нашедшие отражения по предыдущим элементам:

- налоги, сборы и отчисления в специальные внебюджетные фонды, производимые в соответствии с действующим законодательством;

■ затраты на командировки, канцелярские, почтовые, телеграфные и т.п. расходы;

■ расходы на подготовку и переподготовку кадров;

■ оплата работ, услуг, не относящихся к материальным затратам;

■ некомпенсируемые и невозмещаемые потери от простоев по внутренним и внешним причинам;

■ расходы по другим операциям, связанным с получением доходов;

■ расходы на рекламу, по сбыту и др.

Общепроизводственные расходы возникают в производственных подразделениях — участках, цехах, производствах, переделах. *Общепроизводственные расходы:*

■ носят комплексный характер (в составе расходов отражаются все экономические элементы затрат);

■ не могут быть отнесены прямо на изделия, если их выпускается более одного;

■ контролируются бюджетно-сметным методом.

Общепроизводственные расходы можно отнести к условно-переменным, так как они объединяют расходы энергоресурсов, необходимых для приведения в движение производственного оборудования, машин, механизмов и транспортных средств; расходы на текущий уход за оборудованием и рабочими местами (стоимость смазочных и обтирочных материалов, оплата труда наладчиков, ремонтных и других вспомогательных рабочих).

Общепроизводственные расходы состоят из:

1) расходов на содержание и эксплуатацию оборудования;

2) общецеховых расходов на управление.

Общим для обеих групп является то, что они:

■ состоят из комплексных статей;

■ возникают в производственных подразделениях;

■ планируются и учитываются по местам их возникновения;

■ контролируются бюджетно-сметным методом;

■ распределяются косвенным путем между видами готовой продукции и незавершенным производством.

Аналитический учет общепроизводственных расходов осуществляется по подразделениям предприятия, а в их разрезе — по установленной номенклатуре общепроизводственных (цеховых) расходов. Статьи расходов предусматриваются отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию.

Наиболее распространена следующая типовая номенклатура статей расходов:

1) «Содержание аппарата управления цеха»;

2) «Содержание прочего цехового персонала»;

3) «Содержание и ремонт производственного оборудования»;

4) «Содержание и ремонт производственных зданий»;

5) «Расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности»;

6) «Перемещение грузов внутри предприятия»;

7) «Потери от простоев, порчи материальных ценностей и пр.»;

8) «Прочие общепроизводственные расходы»;

9) «Общепроизводственные расходы непроизводительного характера».

Внутри каждой статьи можно организовать аналитический учет для более подробной расшифровки затрат с целью их конкретизации.

Общепроизводственные расходы учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов по социальному обеспечению и страхованию, кассы, расчетных счетов и др. (табл. 6.3).

Таблица 6.3

**Схема типовых проводок по формированию
общепроизводственных расходов**

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начислены амортизационные отчисления по имуществу общепроизводственного назначения	25	02 (05)
Списаны материалы (полуфабрикаты), использованные на общепроизводственные нужды	25	10 (21)
Учтена в составе общепроизводственных расходов стоимость услуг сторонних организаций	25	60, 76
Учен НДС по работам (услугам) сторонних организаций	19	60, 76
Оплачены работы (услуги) сторонних организаций, связанные с обслуживанием производственного процесса	60, 76	50, 51
Произведен налоговый вычет	68	19
Начислена заработная плата работникам, обслуживающим производство	25	70
Начислены страховые взносы в государственные внебюджетные фонды с заработной платы работников	25	69

В конце отчетного периода на суммы фактических общепроизводственных расходов составляют запись:

Д 20 «Основное производство» — в части подразделений основного производства;

Д 23 «Вспомогательные производства» — в части подразделений вспомогательных производств;

Д 28 «Брак в производстве» — в доле расходов, относящихся к забракованной продукции;

К 25 «Общепроизводственные расходы».

Порядок распределения общепроизводственных расходов между основным, вспомогательным и обслуживающим производствами определяется предприятием самостоятельно и закрепляется в учетной политике организации. Процесс распределения общепроизводственных затрат состоит из трех элементов:

1) выбирается объект, на который относятся затраты;

2) выбираются и собираются затраты, которые следует отнести на объекты;

3) выбирается база распределения, которая соотносит затраты с учетным объектом.

В качестве базы распределения должен выбираться тот показатель, который наиболее соответствует накладным расходам каждого производственного подразделения. База для распределения затрат обычно сохраняется неизменной в течение длительного времени, поскольку она представляет элемент учетной

политики предприятия. На практике для распределения производственных накладных расходов применяются базы, представленные на рис. 6.2.

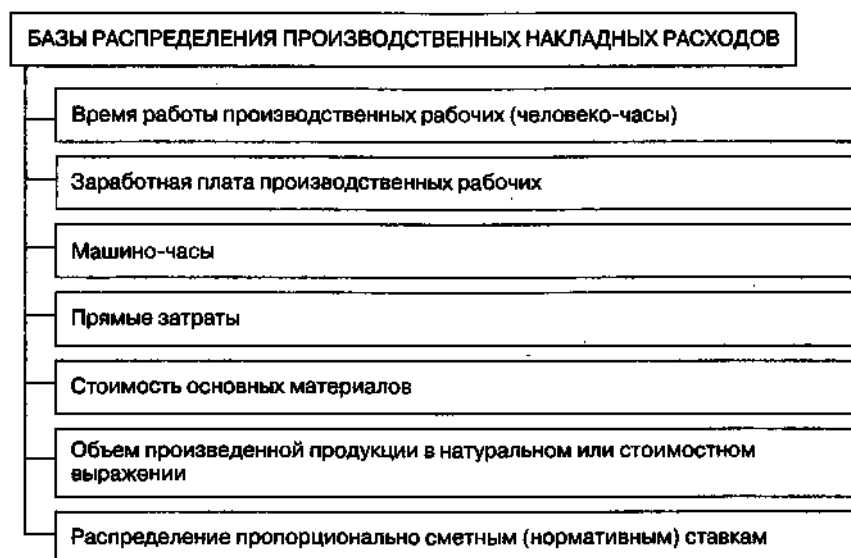


Рис. 6.2. Базы распределения производственных накладных расходов

Общехозяйственные расходы связаны с общим обслуживанием и организацией производства и управлением организацией в целом. Они учитываются на счете 26 «Общепроизводственные затраты».

Общехозяйственные расходы можно классифицировать по их видам, технико-экономическим факторам, календарным периодам, для целей калькулирования себестоимости работ и услуг, для целей налогообложения.

Отдельные виды управленческих расходов могут по решению организации учитываться непосредственно по местам возникновения расходов, с включением их в состав себестоимости объекта калькулирования прямым способом. Это относится к расходам по оплате труда управленческого персонала цехов (участков), вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств, амортизации основных средств и т.п.

По технико-экономическим факторам общехозяйственные расходы подразделяются на условно-постоянные и условно-переменные. Общехозяйственные расходы, как правило, в целом по своему характеру относятся к условно-постоянным расходам.

Общехозяйственные расходы **по календарным периодам** подразделяются на постоянные и единовременные затраты.

Аналитический учет общехозяйственных расходов строится по группам этих расходов, а внутри групп — по статьям, что позволяет предприятию контролировать исполнение сметы общехозяйственных расходов (табл. 6.4).

Типовой номенклатурой предусмотрено выделение следующих статей общехозяйственных расходов промышленных предприятий.

Расходы на управление предприятием:

- 1) заработная плата аппарата управления;
- 2) командировки и перемещения;
- 3) представительские расходы;
- 4) содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны;
- 5) прочие.

Общехозяйственные расходы:

- 1) содержание прочего общезаводского персонала;
- 2) амортизация основных средств;
- 3) содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения;
- 4) производство испытаний, опытов, исследований, изобретательство и техническое усовершенствование;
- 5) охрана труда;
- 6) подготовка кадров;
- 7) оргнабор рабочей силы;
- 8) прочие.

Налоги, сборы и прочие обязательные отчисления и расходы.**Непроизводительные расходы:**

- 1) потери от простоев;
- 2) недостачи и потери от порчи материалов при хранении на складе;
- 3) прочие.

Порядок списания общехозяйственных расходов зависит от того, каким способом формируется себестоимость продукции (работ, услуг):

- по полной производственной себестоимости;
- сокращенной себестоимости.

Таблица 6.4

**Схема типовых проводок по формированию
общехозяйственных расходов**

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начислены амортизационные отчисления по имуществу общехозяйственного назначения	26	02 (05)
Списаны материалы (полуфабрикаты), использованные на общехозяйственные нужды	26	10 (21)
Учтена в составе общехозяйственных расходов стоимость услуг сторонних организаций	26	60, 76
Учен НДС по работам (услугам) сторонних организаций	19	60, 76
Оплачены работы (услуги) сторонних организаций, связанные с обслуживанием производственного процесса	60, 76	50, 51
Произведен налоговый вычет	68	19
Начислена заработная плата административно-хозяйственного персонала	26	70
Начислены страховые взносы в государственные внебюджетные фонды с заработной платы работников	26	69-1-1

При учете по полной производственной себестоимости в конце отчетного периода счет 26 «Общехозяйственные расходы» закрывается:

Д 20 «Основное производство» — в части подразделений основного производства;

Д 23 «Вспомогательные производства» — в части подразделений вспомогательного производства;

Д 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» — в части обслуживающих производств — К 26 «Общехозяйственные расходы».

При учете по сокращенной себестоимости общехозяйственные расходы списываются в дебет счета 90-2 «Себестоимость продаж».

6.10. УЧЕТ РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

Для обобщения информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, предназначен счет 97 «Расходы будущих периодов».

В качестве расходов будущих периодов могут быть учтены затраты:

- на получение лицензии на право осуществления определенного вида деятельности;

- по сертификации продукции, работ или услуг;

- на ремонт основных средств, если такие ремонты производятся неравномерно в течение года и организация не создает соответствующий резерв;

- на горно-подготовительные работы, подготовительные к производству работы в связи с сезонным характером;

- на освоение новых производственных установок и агрегатов;

- на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий и др.

Перечисление денежных средств в качестве аванса либо в счет предоплаты расходами не признается и не отражается на счете 97.

Расходы будущих периодов при наступлении отчетного периода, к которому они относятся, списываются на счета учета затрат на производство и расходов на продажу:

Д 20, 23, 26, 44... — К 97.

Возможны два способа списания расходов будущих периодов:

1) равномерно в течение определенного срока. Если срок, в течение которого необходимо списывать расходы будущих периодов, однозначно не определен, то можно установить его самостоятельно. Данное решение должно быть закреплено приказом или распоряжением руководителя;

2) пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг).

Второй способ обычно применяется на промышленных предприятиях. Аналитический учет по счету 97 ведется по видам расходов (табл. 6.5).

Таблица 6.5

Типовые проводки по отражению расходов будущих периодов

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Расходы на рекламу</i>		
Оплачены услуги по рекламе	76	50, 51

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Стоимость услуг по рекламе (например, в периодических изданиях) последующих временных периодов отнесена на расходы будущих периодов (без НДС)	97	76
Принята к учету сумма НДС с оплаченных услуг по рекламе, предоставление которых планируется в последующих периодах	19	76
Стоимость оказанных услуг по рекламе за один из последующих периодов отнесена на затраты на производство (расходы на продажу) этого периода	20, 23, 26, 44	97
Отражен налоговый вычет по налогу на добавленную стоимость по потребленным и оплаченным услугам рекламного характера	68	19
<i>Расходы по неравномерно проводимому ремонту основных средств</i>		
<i>Ремонт выполняется собственными силами</i>		
Израсходованы материалы на ремонт	23	10
Начислена оплата труда работникам, занятым ремонтом ОС	23	70
Начислены страховые взносы в государственные внебюджетные фонды с заработной платы работников	23	69
Отражены прочие расходы, подлежащие включению в затраты по ремонту ОС	23	76
Списаны суммы затрат по законченному ремонту ОС	97	23
<i>Ремонт осуществляется подрядным способом</i>		
Отнесены затраты на ремонт на расходы будущих периодов	97	60
Принята к учету сумма НДС, уплаченная подрядчику	19	60
Оплачен счет ремонтной организации за выполненные работы	60	51
<i>Расходы на приобретение лицензий</i>		
Отражено приобретение лицензии	97	76
Стоимость лицензии за один из последующих периодов отнесена на затраты на производство	26, 44	97

6.11. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ РАБОТ И УСЛУГ ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ ПРОИЗВОДСТВ

Вспомогательные производства обслуживают основное. К *вспомогательным производствам* промышленности относятся энергетические хозяйства, ремонтно-механические и ремонтно-строительные мастерские, транспортные хозяйства и др.

По составу производимой продукции, оказываемых услуг и технологическим особенностям вспомогательные производства можно разделить:

1) на производства по выпуску однородной продукции, к которым относятся энергосиловые и транспортные производства, где отсутствуют остатки незавершенного производства;

2) производства по выпуску разнородной продукции, в которые соответственно входят инструментальные и ремонтные производства, где сложность номенклатуры изделий и услуг сочетается с наличием остатков незавершенного производства.

По характеру процессов различаются производства:

- массовые, изготавливающие различные виды двигательной энергии (электро- и теплоэнергии, пара, холода и др.) и осуществляющие перевозку грузов;

- серийные, выпускающие инструменты, запасные части и другие виды продукции;

- индивидуальные, специализирующиеся на ремонте и строительстве, а также изготовлении нестандартного оборудования.

Учет расходов вспомогательных и подсобных производств (табл. 6.6), обслуживающих основное производство, осуществляется на активном синтетическом счете 23 «Вспомогательные производства». Данный счет используется, если организация ведет учет таких расходов. Различают прямые и косвенные расходы вспомогательных производств. *Прямые расходы* непосредственно связаны с деятельностью вспомогательного производства (зарплата рабочих; стоимость материалов; амортизационные отчисления и др.). *Косвенные расходы* связаны с управлением и обслуживанием вспомогательного производства (зарплата административного персонала, расходы на содержание основных средств общехозяйственного назначения и др.).

Наиболее распространена следующая номенклатура статей затрат вспомогательного производства:

- материалы за вычетом возвратных отходов;
- топливо и энергия;
- зарплата рабочих;
- общепроизводственные расходы;
- потери от брака.

Таблица 6.6

Типовые проводки по учету расходов вспомогательного производства

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Учет прямых расходов</i>		
Начислена амортизация:		
— по основным средствам вспомогательного производства	23	02
— по нематериальным активам	23	05
Списаны материалы, израсходованные вспомогательным производством	23	10
Списана сумма отклонений в стоимости материалов, использованных вспомогательным производством (при ведении учета материалов по учетным ценам)	23	16
Учтена в затратах вспомогательного производства стоимость работ (услуг) сторонних организаций	23	60
Начислена заработная плата работникам вспомогательного производства	23	70

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начислены страховые взносы в государственные внебюджетные фонды с заработной платы работников	23	69-1-1
<i>Учет косвенных расходов</i>		
Отражена сумма общепроизводственных (общехозяйственных) расходов	25 (26)	10, 60, 70, 69 и др.
Доля общепроизводственных (общехозяйственных) расходов включена в затраты по содержанию вспомогательного производства	23	25 (26)

Аналитический учет затрат в производствах однородной продукции ведется в целом по производству. Однако может возникнуть потребность в детализации. Например, в ремонтных производствах затраты, как правило, учитывают по производственным заказам, которые открывают на каждый ремонт. В инструментальных производствах учет издержек ведется по группам однородного инструмента и приспособлений; услуги по ремонту, заточке, наплавке и содержанию инструмента учитывают по производственным заказам.

Вспомогательное производство может выполнять работы (оказывать услуги) для нужд:

- основного производства;
- обслуживающего производства и хозяйства;
- сторонних организаций (табл. 6.7).

Таблица 6.7

Типовые проводки по списанию расходов вспомогательных производств

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Выполнение работ (оказание услуг) для нужд основного или обслуживающего производства (хозяйства)</i>		
Списаны расходы вспомогательного производства по выполнению работ (оказанию услуг) для основного производства	20	23
Списаны расходы вспомогательного производства по выполнению работ (оказанию услуг) для обслуживающего производства (хозяйства)	29	23
<i>Выполнение работ для сторонних организаций</i>		
Отражена выручка от продажи результатов работ (услуг)	62	90-1
Списаны расходы вспомогательного производства по выполненным работам (услугам)	90-2	23
Начислен НДС	90-3	68
Отражен финансовый результат от продажи работ (услуг):		
— прибыль;	90-9	99
— убыток	99	90-9

При журнально-ордерной форме учет затрат по каждому цеху вспомогательных производств осуществляют в ведомости учета затрат обслуживающих

производств и хозяйств (ф. № 13). В них затраты учитывают по отдельным видам продукции (услуг) и статьям затрат. Месячные итоги ведомостей переносят в журнал-ордер № 10. При использовании указанных ведомостей составляют соответствующие машинограммы.

6.12. УЧЕТ БРАКА В ПРОИЗВОДСТВЕ

Производственный брак — это продукция (изделия, полуфабрикаты и т.п.), не соответствующая по качеству стандартам, техническим условиям и другой нормативно-технической документации.

Выделяют в зависимости от места обнаружения: внутренний и внешний брак; в зависимости от характера: исправимый (частичный) и неисправимый (окончательный) брак. Для обобщения информации о потерях от брака в производстве предназначен счет 28 «Брак в производстве».

По дебету счета 28 отражаются:

- себестоимость окончательного брака;
- затраты на исправление частичного брака.

В кредит счета 28 относят:

- взыскания с виновников брака;
- стоимость возвратных отходов по цене возможного использования.

Сумма потерь от брака списывается на счета учета затрат: Д 20 (23, 25 ...) — К 28.

Исправимый брак — это продукция, которую технически возможно и экономически целесообразно исправить в организации. Если исправление брака производится виновником, то зарплата за эту работу не начисляется. Если исправление брака производят другие работники, зарплата им начисляется в общеустановленном порядке (табл. 6.8).

Таблица 6.8

**Типовые проводки по отражению исправления
частичного (исправимого) брака**

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Израсходованы материалы на исправление брака	28	10
Начислена зарплата работникам, исправившим частичный брак	28	70
Начислены страховые взносы в государственные внебюджетные фонды с заработной платы работников	28	69
Отражена сумма, причитающаяся к удержанию с виновника	73-2	28
Учтены потери от исправимого брака в составе затрат основного производства	20	28

Неисправимый (окончательный) брак — это продукция (изделия) с дефектами, устранить которые невозможно или экономически нецелесообразно.

Для расчета себестоимости окончательного брака (табл. 6.9) необходимо:

- составить детальную калькуляцию затрат на изготовление бракованной продукции, включая последнюю технологическую операцию, на которой был выявлен брак;

- рассчитать сумму взысканий с виновников брака и стоимость возвратных отходов по цене их возможного использования;
- определить и списать сумму потерь от окончательного брака.

Таблица 6.9

Схема типовых проводок по отражению неисправного брака

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена фактическая себестоимость окончательного брака	28	20
Отражена сумма, причитающаяся к удержанию с виновников	73-2	28
Учтены возвратные отходы	10	28
Учтены потери от окончательного брака в затратах основного производства	20	28

Внешним браком считается продукция, которую покупатель возвратил организации-поставщику из-за несоответствия техническим требованиям или из-за прочих неисправимых дефектов. Как правило, внешний брак выявляется не в том месяце, когда продукция была изготовлена, а позднее, когда забракованная продукция уже включена в объем продаж. Внешний брак оценивается по полной себестоимости (включая расходы на продажу). В себестоимости внешнего брака учитываются транспортные расходы покупателя, связанные с возвратом забракованной продукции (табл. 6.10).

Таблица 6.10

Схема типовых проводок по отражению внешнего брака

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>При наличии у организации резерва на гарантийный ремонт</i>		
Сумма потерь от брака списана за счет резерва на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание	96	28
<i>Учетная политика не предусматривает создание резерва на гарантийный ремонт</i>		
Потери от брака включены в затраты основного производства	20	28
Потери от брака включены в состав прочих расходов (при условии, что забракованная продукция продана в прошлые годы)	91-2	28

6.13. УЧЕТ ЗАТРАТ НА СОДЕРЖАНИЕ ОБЪЕКТОВ НЕПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СФЕРЫ

К объектам непроизводственной сферы относят обслуживающие производства и хозяйства, деятельность которых не связана с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, явившихся целью создания данной организации (например, состоящие на балансе предприятия жилищно-коммунальные хозяйства, столовые, буфеты, дома отдыха, детские дошкольные учреждения (сады, ясли) и другие организации оздоровительного и культурно-просветительского назначения, а также научно-исследовательские и конструкторские подразделения).

Учет деятельности обслуживающих производств и хозяйств осуществляют на счетах 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (табл. 6.11). Производственные расходы по способу отнесения на себестоимость продукции делятся на прямые и косвенные. *Прямые расходы* непосредственно связаны с деятельностью обслуживающего хозяйства (зарплата рабочих вспомогательного производства; стоимость материалов, израсходованных вспомогательным производством; амортизационные отчисления и др.). *Косвенные расходы* связаны с управлением и обслуживанием обслуживающих хозяйств (зарплата административного персонала, расходы на содержание основных средств общехозяйственного назначения и др.). Учет хозяйственных операций ведется на отдельных субсчетах по каждому виду обслуживающего производства.

В течение месяца прямые расходы, связанные непосредственно с содержанием непроизводственной сферы, выпуском обслуживающим производством (хозяйством) продукции (выполнением работ, оказанием услуг), отражаются по дебету счета 29 в корреспонденции с кредитом счетов учета производственных запасов, амортизационных отчислений, расчетов со сторонними организациями, с персоналом по оплате труда, внебюджетными фондами и др. Отношение прямых расходов к обслуживаемому производству подтверждается первичными документами. В конце месяца в дебет соответствующих субсчетов счета 29 (по каждому виду обслуживающего производства) также списываются расходы вспомогательных производств (в соответствующей доле, определяемой установленным в учетной политике способом).

На конец месяца выводится остаток по счету 29, который показывает стоимость незавершенного производства. Его сумма определяется в соответствии с учетной политикой или на основании данных инвентаризации незавершенного производства либо прямым счетом затрат, относящихся непосредственно к изготовленной продукции, выполненным работам, оказанным услугам (сумма остатка определяется путем вычитания из общей суммы затрат на отчетную дату фактических затрат на изготовление завершенной производством продукции, выполнение работ, оказание услуг).

Продукция (работы, услуги) обслуживающего производства может передаваться сторонним потребителям как на возмездной, так и на безвозмездной основе. Следует иметь в виду, что в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) для целей бухгалтерского учета организация имеет право самостоятельно признавать поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями исходя из требований данного Положения, характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения.

В случае признания организацией получаемых доходов от реализации продукции (работ, услуг) обслуживающих производств доходами от обычных видов деятельности учет доходов и расходов ведется на счете учета продаж (соответствующая часть расходов обслуживающего производства будет списана в дебет счета 90 «Продажи»).

Определение размера сумм, списываемых со счета учета затрат обслуживающего производства в дебет счета 90, производится предприятием на основании калькуляции стоимости (себестоимости) единицы продукции (работ, услуг).

Типовые проводки по учету расходов обслуживающих хозяйств

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Учет прямых расходов</i>		
Начислена амортизация:		
— по основным средствам обслуживающего производства (хозяйства)	29	02
— по нематериальным активам	29	05
Списаны материалы (полуфабрикаты), израсходованные обслуживающим производством (хозяйством)	29	10
Списана сумма отклонений в стоимости материалов, использованных обслуживающим производством (хозяйством) (при ведении учета материалов по учетным ценам)	29	16
Учтена в затратах обслуживающего производства (хозяйства) стоимость работ (услуг) сторонних организаций	29	60
Начислена заработная плата работникам обслуживающего производства (хозяйства)	29	70
Начислены страховые взносы в государственные внебюджетные фонды с заработной платы работников	29	69-1-1
<i>Учет косвенных расходов</i>		
Отражена сумма расходов вспомогательного производства (общепроизводственных, общехозяйственных расходов)	23, (25, 26)	10, 60, 70, 69 и др.
Доля расходов вспомогательного производства (общепроизводственных, общехозяйственных расходов) включена в затраты обслуживающего производства (хозяйства)	29	23, (25, 26)

Если предприятие признает такие доходы прочими поступлениями, то выявление финансового результата (списание соответствующей части расходов обслуживающего производства) может производиться непосредственно на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (табл. 6.12).

Обслуживающие хозяйства могут изготавливать продукцию (выполнять работы, оказывать услуги) для:

- нужд основного и вспомогательного производства;
- непроизводственных нужд организации на бесплатной и платной основе (например, услуги общежитий, домов культуры и т.п.);
- сторонних организаций.

Таблица 6.12

Типовые проводки по списанию расходов обслуживающего производства (хозяйства)

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Выполнение работ (оказание услуг) для нужд основного или вспомогательного производства</i>		
Оприходованы материалы (готовая продукция), выпущенные обслуживающим производством	10 (43)	29

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списаны расходы обслуживающего хозяйства по выполнению работ (оказанию услуг) для основного производства	20	29
Списаны расходы обслуживающего производства (хозяйства) по выполнению работ (оказанию услуг) для вспомогательного производства	23	29
<i>Выполнение работ для сторонних организаций</i>		
Отражена выручка от продажи результатов работ (услуг) обслуживающим хозяйством	62	90-1
Списаны расходы обслуживающего хозяйства по выполненным работам (услугам)	90-2	29
Начислен НДС	90-3	68
Отражен финансовый результат от продажи работ (услуг):		
— прибыль;	90-9	99
— убыток	99	90-9
<i>Выполнение работ (оказание услуг) для непроизводственных нужд на бесплатной основе</i>		
Списаны затраты обслуживающего производства (хозяйства) по услугам, оказываемым работникам организации на бесплатной основе	91-2	29

Расходы обслуживающего хозяйства по выполнению работ (оказанию услуг) для непроизводственных целей на бесплатной основе налогооблагаемую прибыль организации не уменьшают.

6.14. МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ

Показанный метод учета себестоимости используется при изготовлении уникального либо выполняемого по специальному заказу изделия. В промышленности он применяется, как правило, на предприятиях с единичным типом организации производства (заводы тяжелого машиностроения, создающие блендинги, прокатные станы, экскаваторы больших мощностей и т.д.).

Отличительными особенностями единичного типа производства являются:

- большое разнообразие изготавливаемой продукции, значительная часть которой не повторяется и выпускается в небольших количествах по отдельным заказам;
- технологическая специализация рабочих мест и невозможность постоянного закрепления определенных операций и деталей за рабочими местами;
- применение, как правило, универсального оборудования и приспособлений;
- относительно большой удельный вес ручных сборочных и доводочных операций;
- преобладание среди рабочих универсалов высокой квалификации;
- относительно длительный срок изготовления продукции (производственного цикла).

Сферой применения позаказного метода учета являются также мелкосерийные промышленные предприятия. *Серия* — это некоторое количество одинаковых по конструкции изделий, запускаемых в производство одновременно или последовательно. Мелкосерийные производства организуются для выпуска продукции, требующейся потребителю в незначительных количествах.

Сущность данного метода состоит в следующем: все прямые затраты учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой (ставкой) распределения.

Объектом учета затрат и объектом калькулирования при этом методе является отдельный производственный заказ, фактическая себестоимость которого определяется после его изготовления. При этом *под заказом* понимается заявка клиента на определенное количество специально созданных или изготовленных для него изделий. Вид заказа определяется договором с заказчиком. В нем же оговаривается стоимость, оплачиваемая заказчиком, порядок расчетов, передачи продукции (работ, услуг), срок выполнения заказа. До момента передачи заказа все относящиеся к нему затраты считаются незавершенным производством. Для определения себестоимости одного изделия общие производственные затраты делят на количество единиц продукции в партии.

Бланк заказа (или наряд на выполнение заказа) находится в бухгалтерии и содержит следующую информацию:

- тип заказа (для собственных нужд или привлекаемый со стороны; разовый или сводный);
- номер (индивидуальный код);
- характеристика (краткое описание работ по выполнению заказа);
- исполнитель (участок, выполняющий работы в рамках заказа);
- срок исполнения;
- месяц, в котором учитываются (распределяются) издержки.

После открытия заказа в бухгалтерию начинают поступать первичные документы на расход материалов, заработной платы, о потерях от брака, износе специальных приспособлений и инструментов, связанных с изготовлением данного заказа, т.е. о прямых издержках. Для учета затрат по заказам для каждого заказа бухгалтерия открывает карточку (ведомость). По мере прохождения заказа через производственный процесс в карточке заказа накапливается информация о затратах по прямым материалам, прямым трудозатратам и общезаводским расходам, связанным с его изготовлением. Таким образом, карточка заказа является основным учетным регистром в условиях позаказного метода калькулирования.

Для координации работы подразделений предприятия управленческому звену необходимо составлять схему движения и накопления элементов затрат с учетом организационной структуры предприятия. Источниками информации служат формальные структурные схемы организаций, структурные схемы отделов и должностные инструкции.

На практике используются планы потоков затрат, которые показывают отнесение затрат в целом и в разрезе элементов на производственные подразделе-

ния. Эти планы, детально разработанные по конкретным операциям с выделением центров затрат, движением материалов и других факторов, вызывающих возникновение и накопление затрат, формируют данные с учетом натуральных показателей, которые составляют структурную основу позаказной системы калькулирования. Учетные процедуры и записи в позаказной системе должны быть скоординированы со структурной основой для осуществления надлежащей организации учета и контроля.

Производственный график — это перечень операций, которые должны быть произведены для исполнения заказа. Производственные графики являются частью фактической системы калькулирования. Они выступают как средство контроля, регистрации и сбора затрат. Производственный график, как правило, не требует отнесения операций к конкретному заказу, поэтому он также может быть использован для нескольких заказов одновременно, причем как уже находящихся в производстве, так и тех, которые еще только должны начаться.

Основная цель производственного графика — согласование стадий производства заказов и операций по заказу, производимых конкретной структурной единицей предприятия. График интегрируется с производственным планом и системой калькулирования и используется в целях контроля.

Калькуляция себестоимости заказа производится на основе оптимальных норм материальных, трудовых и накладных расходов.

Виды затрат и применяемые формы и подходы приведены в табл. 6.13.

Таблица 6.13

Виды затрат и применяемые документы и подходы

Виды затрат	Применяемые формы, подходы
Материальные	Требование на отпуск материалов, в котором указываются сумма, на которую материалы списываются на производство конкретного заказа, и разрешение на их отпуск со склада; возможно применение идентификационных бирок как средства выделения материалов, используемых для выполнения конкретного заказа или фактического определения заказа внутри завода
Трудовые	Рабочий талон, табель рабочего времени и ведомость начисления заработной платы
Накладные расходы	Распределение производственных накладных расходов производится на основе нормативных ставок

Задача отчета о себестоимости, завершающего работы в позаказной системе калькулирования, состоит в представлении информации в обобщенной форме о собранных для выполнения конкретного заказа затрат в общей сумме и в разрезе элементов, что показывает результат выполнения заказа с позиции затрат. Отчет о себестоимости независимо от количества детализированных записей является конечным итогом расчета себестоимости заказа.

Отчет о себестоимости предполагает представление как оценочных данных по затратам, так и фактических, что позволяет использовать отчет для оценки работы подразделений и контроля затрат по заказу. Он, как правило, содержит вторичные детализированные показатели, полученные от производственного персонала, служащих по учету рабочего времени и других источников.

Счета для учета затрат в незавершенном производстве и готовой продукции должны подтверждаться детализированными счетами по каждому заказу. Учетные записи по счетам незавершенного производства, готовой продукции, себестоимости продаж представляют собой обычные журнальные записи движения затрат. Контрольные счета могут быть представлены или единственным счетом, или счетами для каждого элемента затрат — материальных, трудовых и накладных, или счетами для каждого подразделения или центра затрат.

Метод позаказного калькулирования делает возможным сопоставление затрат между заказами, показывает наиболее и наименее рентабельные заказы, а также какие операции в аналогичных заказах наиболее дорогостоящие, а какие наиболее эффективные. Позаказный метод обеспечивает базу для планирования затрат и продажных цен по будущим заказам.

Данный метод имеет и недостатки. Он обычно требует довольно большого уровня детализации и, следовательно, большей счетной работы, в то время как стоимость получения точных данных по заказам может не компенсироваться низкой прибылью. Кроме того, сопоставление между различными заказами может оказаться бесполезным, если оно делается в период между выполнением заказов и для меняющегося количества продукции, производимой по различным заказам. Использование нормативных затрат позволяет частично снизить влияние этого недостатка, однако при этом увеличивается стоимость ведения учета. Контроль затрат по подразделениям или операциям может быть осуществлен лишь при дополнительном анализе первичных данных.

Попередельный метод используется в отраслях промышленности с серийным и поточным производством, когда одинаковые изделия проходят в определенной последовательности через все этапы производства, называемые переделами.

Объектом калькулирования становится продукт каждого законченного передела, включая и такие переделы, в которых одновременно получают несколько продуктов.

Сущность попередельного метода состоит в том, что прямые затраты отражают в текущем учете не по видам продукции, а по переделам (стадиям) производства, даже если в одном переделе можно получить продукцию разных видов. *Объектом учета затрат* обычно является передел.

Передел — это часть технологического процесса (совокупность технологических операций), заканчивающаяся получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или реализован на сторону. В результате последовательного прохождения исходного материала через все переделы получают готовую продукцию, т.е. на выходе из последнего передела имеем не полуфабрикат, а законченный продукт. Например, текстильное производство состоит из ряда переделов, основными из которых являются прядение, ткачество и отделка. Исходным сырьем для ткацкого производства является хлопок-волокно, грязная и мытая шерсть, шелк-сырец и другие материалы. Они поступают в первый передел — прядение. Готовой продукцией этого передела является пряжа. Она передается в следующий передел — ткачество, на выходе из которого получают суровье (суровую ткань). Суровье поступает в третий передел (отделку), где на ткань наносят нужный рисунок.

В черной металлургии переделами являются: выплавка чугуна (доменный цех), выплавка стали (сталеплавильный цех), производство проката (прокатный цех), являющегося готовым продуктом.

Особенности попередельного метода учета:

1) обобщение затрат по переделам, безотносительно к отдельным заказам, что позволяет калькулировать себестоимость продукции каждого передела;

2) списание затрат за календарный период, а не за время изготовления заказа;

3) организация аналитического учета к синтетическому счету 20 «Основное производство» для каждого передела;

4) простота и дешевизна: нет карточек учета заказов, отсутствует необходимость распределять косвенные расходы между отдельными заказами.

Попередельное калькулирование применяется в отраслях промышленности с комплексным использованием сырья, где производственный процесс характеризуется наличием отдельных стадий технологического цикла с самостоятельной технологией и организацией производства, например в химической, нефтеперерабатывающей, цементной, металлургической, целлюлозно-бумажной, хлопчатобумажной и др.

Данный метод учета затрат используют предприятия, изготавливающие различные изделия, если весь технологический процесс может быть разбит на постоянно повторяющиеся операции.

Особенности массового типа производства:

- постоянство выпуска небольшой номенклатуры изделий в больших количествах;

- специализация рабочих мест на выполнении, как правило, одной постоянно закрепленной операции;

- значительное повышение удельного веса механизированных и автоматизированных процессов и резкое снижение ручных работ;

- применение труда рабочих, специализированных на ограниченном круге работ.

Техника калькулирования себестоимости единицы продукции при попередельном методе состоит в заполнении трех аналитических таблиц. В первой таблице объем производства рассчитывается в условных единицах; вторая позволяет оценить себестоимость одной условной единицы продукции. В третьей, заключительной таблице определяется себестоимость готовой продукции и незавершенного производства.

В промышленности применяется два варианта сводного учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции — бесполуфабрикатный и полуфабрикатный. Применение первого или второго варианта сводного учета затрат на производство зависит от необходимости определения себестоимости некоторых полуфабрикатов, которые являются незаконченной продукцией основного производства. Это может быть вызвано реализацией части полуфабрикатов на сторону. Тогда бухгалтерии необходимо произвести свод затрат на производство полуфабриката и определить его себестоимость.

Учет затрат на производство при бесполуфабрикатном варианте ведется без бухгалтерского перечисления себестоимости полуфабрикатов собственного

производства при передаче их из одного структурного подразделения в другое (из цеха в цех). Контроль за движением полуфабрикатов внутри и между цехами осуществляется бухгалтерией оперативно, в натуральном выражении, без записей на бухгалтерских счетах. Затраты на изготовление полуфабрикатов, деталей и узлов учитываются по цехам в разрезе статей расходов. Добавленные затраты отражаются по каждому цеху (переделу) в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только первого передела. При этом варианте сводного учета затрат на производство себестоимость единицы готовой продукции формируется путем суммирования затрат цехов (переделов) с учетом доли их участия в процессе изготовления.

Этот метод проще и менее трудоемок, чем полуфабрикатный. Его основное достоинство состоит в отсутствии каких-либо условных расчетов, расшифровывающих затраты предыдущих цехов и переделов, что повышает точность калькулирования.

Недостатки бесполуфабрикатного метода:

1) предполагает инвентаризацию незавершенного производства сразу во всех цехах, так как затраты на незавершенные продукты числятся в местах их изготовления до выпуска готовой продукции;

2) не позволяет определить себестоимость полуфабрикатов при передаче их из одного передела в другой.

При *полуфабрикатном варианте* учет осуществляется с перечислением себестоимости полуфабрикатов собственного производства при передаче их из цеха в цех в системе счетов бухгалтерского учета. При этом варианте сводного учета затрат на производство себестоимость определяется по выпуску продукции каждого цеха (передела, подразделения). При этом калькулируется себестоимость не только продукта по предприятию в целом, но и продукции отдельных цехов (полуфабрикатов, деталей, узлов), передаваемой другим цехам для обработки или для сборки.

Преимуществом полуфабрикатного метода учета является наличие бухгалтерской информации о себестоимости полуфабрикатов на выходе из каждого передела (она необходима для формирования цены при реализации полуфабриката на сторону). Кроме того, этот метод позволяет учитывать остатки незавершенного производства в местах его нахождения, контролировать движение полуфабрикатов собственного производства. При этом не требуется одновременная инвентаризация незавершенного производства по всему предприятию.

Бесполуфабрикатный вариант сводного учета затрат используется на предприятиях, имеющих бесцеховую структуру, в производствах, где полуфабрикаты не реализуются на сторону и потребляются полностью на предприятии, где они были произведены. Нормы расхода сырья, материалов и полуфабрикатов устанавливаются непосредственно на конечный продукт. Этот вариант применяется в шинной промышленности, в производствах синтетического каучука, пластических масс, синтетических смол и др.

Затраты на производство в течение месяца обобщаются по статьям и по видам продукции (однородным группам изделий, заказам). По окончании отчетного периода они распределяются между законченной и незаконченной продукцией. Для этого предварительно определяются размер и стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода.

При полуфабрикатном варианте сводного учета издержки производства разграничиваются между незавершенным производством и товарным выпуском по каждому переделу. Такое разграничение базируется на результатах инвентаризации и первичного учета расходования сырья, материалов и полуфабрикатов.

Количественные остатки незавершенного производства, включая полуфабрикаты собственной выработки, в цехах и межцеховых складах выявляются путем фактического замера, взвешивания и подсчета. В процессе эксплуатации оборудования остатки незавершенного производства определяются на основе замера массы сырья и материалов, находящихся в технологических системах (аппаратах), а также данных анализа о содержании в них полезного вещества и переводных коэффициентов для пересчета одних единиц измерения в другие. Фактическое количество устанавливается лишь в период остановки оборудования на ремонт. Могут применяться и другие приемы расчета остатков незавершенного производства.

Попроцессный метод чаще всего применяется в добывающих отраслях промышленности (угольной, горнорудной, газовой, нефтяной и др.) и энергетике, т.е. в отраслях, характеризующихся массовым типом производства, непродолжительным производственным циклом, ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции, единой единицей измерения и калькулирования, полным отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства. В итоге выпускаемая продукция является одновременно объектом учета затрат и объектом калькулирования.

При попроцессном методе могут использоваться четыре метода.

Метод простой одноступенчатой калькуляции применяется в производствах, подобных угольной промышленности, где:

- 1) производится один вид продукции;
- 2) не возникают запасы полуфабрикатов;
- 3) не образуются запасы готовой продукции (или присутствуют в ограниченных количествах).

В этом случае себестоимость единицы продукции определяется делением суммарных издержек за отчетный период на количество произведенной за этот период продукции и рассчитывается по формуле

$$C = \frac{З}{X},$$

- где C — себестоимость единицы продукции, руб.;
 $З$ — совокупные затраты за отчетный период, руб.;
 X — количество произведенной за отчетный период продукции в натуральном выражении (штуки, тонны, метры и т.д.).

Метод простой двухступенчатой калькуляции. Расчет себестоимости единицы продукции ведется в три этапа:

- 1) рассчитывается производственная себестоимость всей произведенной продукции, затем делением всех производственных затрат на количество изготовленных изделий определяется производственная себестоимость единицы продукции;

2) сумма управленческих и сбытовых издержек делится на количество реализованной за отчетный период продукции;

3) суммируются показатели, рассчитанные на первых двух этапах. Себестоимость продукции методом двухступенчатой простой калькуляции рассчитывается по следующей формуле:

$$C = \frac{З_{пр}}{X_{пр}} + \frac{З_{упр}}{X_{упр}},$$

где C — полная себестоимость единицы продукции, руб.;

$З_{пр}$ — совокупные производственные затраты отчетного периода, руб.;

$З_{упр}$ — управленческие и сбытовые издержки отчетного периода, руб.;

$X_{пр}$ — количество единиц продукции, произведенной в данном отчетном периоде;

$X_{упр}$ — количество единиц продукции, реализованной в отчетном периоде.

Метод двухступенчатой простой калькуляции позволяет:

■ оценить запасы и готовую продукцию по производственной себестоимости;

■ отнести издержки по управлению и сбыту в полном объеме на количество реализованной продукции.

Метод многоступенчатой простой калькуляции. В условиях, когда количество полуфабрикатов каждого передела не совпадает с количеством готовых продуктов, необходимо организовать учет издержек и количества изготовленных полуфабрикатов по каждому переделу. Расчет себестоимости единицы продукции ведется по следующей формуле:

$$C = \frac{З_{пр1}}{X_1} + \frac{З_{пр2}}{X_2} + \frac{З_{пр3}}{X_3} + \dots + \frac{З_{прn}}{X_n} + \frac{З_{упр}}{X_{упр}},$$

где C — полная себестоимость единицы продукции, руб.;

$З_{пр1}, З_{пр2}, \dots, З_{прn}$ — совокупные производственные издержки каждого передела, руб.;

$З_{упр}$ — управленческие и сбытовые расходы отчетного периода, руб.;

$X_1, X_2, \dots, X_n$ — количество полуфабрикатов, изготовленных в отчетном периоде каждым переделом, шт.;

$X_{упр}$ — количество реализованных единиц продукции в отчетном периоде, шт.

Калькулирование издержек по стадиям обработки. Для повышения аналитичности расчетов затраты сырья и материалов в расчете на единицу продукции целесообразно учитывать отдельно, а в рамках переделов — лишь *добавленные затраты* (заработную плату плюс общепроизводственные расходы) каждого из них. Вышеприведенная формула в этом случае примет следующий вид:

$$C = З_{м} + \frac{З_{доб1}}{X_1} + \frac{З_{доб2}}{X_2} + \frac{З_{доб3}}{X_3} + \dots + \frac{З_{добn}}{X_n} + \frac{З_{упр}}{X_{упр}},$$

где C — полная себестоимость;

$З_{м}$ — затраты сырья и материалов в расчете на единицу продукции, руб.;

$З_{доб1}, З_{доб2}, \dots, З_{добn}$ — добавленные затраты каждого передела, руб.;

$З_{упр}$ — управленческие и сбытовые расходы отчетного периода, руб.;

$X_1, X_2, \dots, X_n$ — количество полуфабрикатов, реализованных в отчетном периоде каждым переделом, шт.;

$X_{упр}$ — количество реализованных единиц продукции в отчетном периоде, шт.

Отчет о себестоимости, составляемый при использовании попроцессного метода, показывает:

- общие затраты и затраты на единицу продукции, переданные из предыдущего процесса;
- материальные, трудовые и производственные накладные расходы, добавленные в данном процессе;
- себестоимость единицы, добавленную в данном процессе;
- общую себестоимость и себестоимость единицы продукции, аккумулированную к концу периода в цехе;
- себестоимость незавершенного производства на начало и на конец периода;
- себестоимость полуфабрикатов или готовой продукции, переданных в следующий процесс или на склад готовой продукции.

Данный отчет, как правило, делится на две части. Первая часть показывает затраты, понесенные цехом за период, вторая — размещение затрат. Информация, которая содержится в данном отчете по производству, выраженному в условных единицах, используется для установления себестоимости единицы, добавленной в данном процессе, себестоимости незавершенного производства на конец периода и себестоимости, переданной из процесса. В большинстве случаев общие затраты разбиваются на элементы затрат для каждого цеха, ответственного за возникновение конкретных затрат. Детализированные данные по подразделениям необходимы, поскольку существует незавершенное производство различной степени готовности.

Особенность учетных процедур при попроцессном калькулировании выражается в том, что для каждого производственного цеха открывается свой счет «Основное производство», а не единственный счет «Основное производство» для всего предприятия. Готовая продукция, вышедшая из первого цеха, трансформируется в «Основное производство» во втором цехе, где она подвергается дальнейшей обработке, затем то же происходит в третьем цехе и т.д. в зависимости от количества процессов (переделов). Законченные обработкой единицы продукции становятся готовой продукцией. Материальные, трудовые и накладные расходы могут быть отнесены напрямую на любой производственный цех. Затраты каждого последующего цеха будут состоять из материалов, труда и накладных расходов, отнесенных прямо на этот процесс плюс затраты, относящиеся к полуфабрикатам, поступившим из предыдущего цеха (переданные затраты).

6.15. ОЦЕНКА И ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ЗАТРАТ В НЕЗАВЕРШЕННОМ ПРОИЗВОДСТВЕ И РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

Затраты незавершенного производства составляют: незаконченные работы, не принятые заказчиком; продукция (полуфабрикаты), не прошедшая всех стадий обработки; готовые изделия, не принятые отделом технического контроля; не полностью укомплектованная продукция; законченная изготовлением продукция, не прошедшая испытаний. В незавершенное производство не включают материалы и покупные полуфабрикаты, не подвергшиеся обработке.

Перед началом инвентаризации все ненужные цехам материалы, полуфабрикаты, детали, узлы и агрегаты, обработка которых на данном этапе закончена,

подлежат сдаче на склад. Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, находящиеся у рабочих мест, не подвергавшиеся обработке, в опись незавершенного производства не включаются.

Согласно п. 3.27 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, при инвентаризации незавершенного производства проверяются:

- фактическое наличие заделов (деталей, узлов, агрегатов) и не законченных изготовлением и сборкой изделий, находящихся в производстве; фактическая комплектность незавершенного производства; остаток незавершенного производства по аннулированным заказам, а также по заказам, выполнение которых приостановлено;

- оценка незавершенного производства.

Осуществляется проверка соответствия применяемого организацией метода оценки незавершенного производства методу, определенному в учетной политике.

Остатки незавершенного производства оцениваются:

- 1) по фактической производственной себестоимости (за исключением расходов на подготовку и освоение производства, потерь от брака, прочих производственных расходов);

- 2) нормативной или плановой производственной себестоимости;

- 3) прямым статьям затрат;

- 4) стоимости используемых в производстве сырья, материалов и полуфабрикатов.

При оценке незавершенного производства определяются два показателя, относящиеся к остаткам незавершенного производства: 1) объем; 2) стоимость израсходованных материалов и затраченного времени (оплаченного труда) согласно технологическим картам. Достаточность этих двух статей затрат объясняется наличием по прочим статьям калькуляции процентных отношений к каждой из этих двух.

Организации (строительные, научные, занятые в геологии и др.), которые осуществляют в текущем году расчеты с заказчиками в соответствии с заключенными договорами за законченные этапы работ, имеющие самостоятельное значение, и используют для их учета счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», отражают в балансе по строке 213 «Затраты в незавершенном производстве» принятые заказчиком этапы по договорной стоимости. В этом случае при инвентаризации проверяется наличие и содержание договоров, актов приемки выполненных работ.

Организации розничной торговли и общественного питания показывают по данной статье сумму транспортных расходов, относящихся к остатку непроданных товаров и сырья (сальдо счета 44 «Расходы на продажу»). Если указанные организации признают издержки обращения в себестоимости товаров полностью в отчетном периоде в качестве расходов по обычным видам деятельности, то у них не будет затрат в незавершенном производстве.

При инвентаризации необходимо проверить:

- 1) соответствие применяемого способа списания расходов по обычным видам деятельности способу, определенному в учетной политике;

2) правильность определения суммы расходов, относящихся к остатку товаров (если учетной политикой не предусмотрено признание издержек обращения в себестоимости товаров (услуг) полностью в отчетном периоде).

Расходы будущих периодов отражаются в отчетности в сумме фактически произведенных организацией затрат.

При инвентаризации расходов будущих периодов проверяется:

- 1) соответствие видов расходов, учтенных организацией в составе расходов будущих периодов, перечню, определенному в учетной политике организации;
- 2) своевременность и правильность их списания.

Расходы будущих периодов подлежат списанию в течение периода, к которому они относятся, в порядке, устанавливаемом организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и др.). Данные расходы должны ежемесячно списываться в суммах, обоснованных договорами или расчетами организации. При наличии договора, определяющего срок использования объекта учета, с которым связаны расходы будущих периодов, их стоимость списывается на расходы по обычным видам деятельности в течение этого срока. В остальных случаях срок списания расходов может зависеть от периода совершения определенного вида работ.

Организация принимает решение по каждому виду расходов как элементу учетной политики. Периодичность списания определяется согласно расчетам, составленным по завершении работ или оплат, в связи с которыми возникли данные расходы.

6.16. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О РАСХОДАХ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания коммерческих расходов и управленческих расходов, т.е. вариант их распределения между незавершенным производством и готовой продукцией, или вариант ежемесячного списания на счет учета продаж.

В отчете о прибылях и убытках расходы организации за отчетный период отражаются с подразделением на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

В составе расходов по обычным видам деятельности нужно выделить:

- себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг;
- коммерческие расходы;
- управленческие расходы.

В составе прочих расходов выделяют проценты к уплате и прочие расходы.

При выделении в отчете о прибылях и убытках видов доходов, каждый из которых составляет не менее 5% общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем показывается и соответствующая каждому виду часть расходов.

Допускается прочие расходы не показывать в отчете о прибылях и убытках развернуто по отношению к соответствующим доходам, когда:

- соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение расходов;

■ расходы и связанные с ними доходы, возникшие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

Расходы раскрываются по элементам в пояснительной записке.

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

В бухгалтерской отчетности также подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

■ расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат (в настоящее время это раздел ф. № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» в годовой бухгалтерской отчетности);

■ изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции (товаров, работ, услуг) в отчетном году (данные расшифровываются в ф. № 5 в разделе «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)»);

■ расходы, равные величине отчислений в связи с образованием резервов в соответствии с правилами бухгалтерского учета (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.). Эти сведения расшифровываются при их наличии в разделе II «Резервы» отчета об изменениях капитала.

Также подлежат раскрытию обособленно в бухгалтерской отчетности прочие расходы организации за отчетный год, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются в отчетном году на счет прибылей и убытков.

6.17. ОСОБЕННОСТИ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ О РАСХОДАХ СОГЛАСНО МСФО

Определение расходов регламентируется Принципами подготовки и представления финансовой отчетности. Вопросы представления расходов рассматриваются в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Вопросы учета отдельных видов расходов затрагиваются в стандартах, регламентирующих учет отдельных видов активов и обязательств, видов и направлений деятельности:

■ МСФО (IAS) 2 «Запасы»;

■ МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»;

■ МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»;

■ МСФО (IAS) 16 «Основные средства»;

■ МСФО (IAS) 17 «Аренда»;

■ МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»;

■ МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» и др.

В отличие от ПБУ 10/99 МСФО не предполагает обязательного разделения расходов в отчете о прибылях и убытках в зависимости от их функционального назначения и дает возможность выбора, а также не устанавливает численных ограничений в отношении материальности.

МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» содержит указания в отношении представления расходов. Данный стандарт определяет, что в

отчете о прибылях и убытках организация должна представить анализ признанных расходов в одной из двух форм в зависимости от того, какое представление является более надежным и дает более относимую информацию:

1) классификация, основанная на характере расходов, предполагающая, что расходы объединяются в отчете о прибылях и убытках в соответствии с их характером (например, амортизация, материалы, вознаграждения работникам и пр.).

2) классификация, основанная на функциях расходов внутри организации (себестоимость продаж, коммерческие и административные расходы). Если выбрано представление по функциям, то информация о разбивке расходов по характеру должна быть представлена в пояснениях.

Кроме того, МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» определяет, что взаимозачет между статьями доходов и расходов не допускается за исключением случаев, когда это требуется или разрешается каким-либо стандартом. Если представление результатов операций на нетто-основе отражает сущность соответствующей операции или события, результаты данных операций представляются путем взаимозачета всех возникающих вследствие одной и той же операции доходов и соответствующих расходов.

Прибыли и убытки, возникающие по группе аналогичных операций, должны быть представлены в отчетности на нетто-основе, если они не являются существенными.

Подходы к раскрытию дополнительной информации, согласно ПБУ 10/99 и МСФО, в основном совпадают.

МСФО требуют дополнительного раскрытия информации в отношении структуры расходов по их характеру либо в отчете о прибылях и убытках (предпочтительный вариант), либо в примечаниях к финансовой отчетности (если представление в отчете о прибылях и убытках осуществлено по функциям). Это связано прежде всего с тем, что информация о конкретном характере затрат полезна для прогнозирования будущих потоков денежных средств, при использовании классификации, основанной на назначении затрат.

МСФО предусматривают раскрытие информации о характере и величине расходов в разрезе статей, если они являются существенными. В частности, необходимо раскрыть информацию:

- о списании стоимости запасов до величины возможной чистой стоимости реализации или основных средств до возмещаемой суммы, а также о возвращении таких списаний;

- выбытии объектов основных средств;

- выбытии инвестиций;

- урегулировании судебных споров.

Контрольные вопросы и задания

1. Охарактеризуйте понятия «затраты», «издержки», «расходы».

2. Каковы основные принципы учета затрат на производство продукции (работ, услуг)?

3. Что собой представляет себестоимость продукции (работ, услуг)?

4. Каким образом классифицируются затраты по экономической роли в процессе производства?

5. Каким образом классифицируются затраты по отношению к объему производства?
6. Каковы основные принципы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)?
7. Какова методика калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)?
8. Каким образом классифицируются методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)?
9. В чем состоит сущность метода учета фактических затрат? В чем его преимущества и недостатки?
10. В чем состоит сущность нормативного метода учета затрат? В чем его преимущества и недостатки?
11. Какова методика учета прямых затрат в составе себестоимости продукции (работ, услуг)?
12. Охарактеризуйте основные способы учета и контроля расходования материальных ресурсов.
13. В чем особенности учета косвенных расходов в составе себестоимости продукции (работ, услуг)?
14. В чем состоят особенности учета затрат на производство и калькулирование себестоимости работ и услуг вспомогательных производств?
15. Какова методика учета затрат на содержание объектов непромышленной сферы?
16. В чем состоит сущность позаказного метода учета себестоимости?
17. В чем состоит сущность попередельного метода учета себестоимости?
18. В чем состоит сущность попроцессного метода учета себестоимости?
19. Какова методика учета расходов на продажу?
20. Каков порядок раскрытия информации о расходах в бухгалтерской отчетности?

УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ

7.1. ПОНЯТИЕ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Выпуск готовой продукции для организаций сферы материального производства является необходимым условием эффективной предпринимательской деятельности, направленной на получение прибыли.

Готовая продукция (как вид активов, предназначенных для продажи) относится к категории МПЗ. В ПБУ 5/01 дано следующее определение: «Готовая продукция относится к части материально-производственных запасов, предназначенных для продажи, являясь конечным результатом производственного цикла, а также законченными обработкой (комплектацией), активами, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством».

В пункте 6 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н, определены следующие основные задачи учета МПЗ вообще и готовой продукции в частности:

- формирование фактической себестоимости готовой продукции. Эта задача решается путем организации бухгалтерского учета затрат по созданию готовой продукции;
- правильное и своевременное документальное оформление операций и обеспечение достоверных данных по поступлению и выбытию готовой продукции;
- контроль за сохранностью готовой продукции в местах ее хранения и на всех этапах ее движения;
- контроль за соблюдением установленных организацией норм МПЗ, обеспечивающих бесперебойный выпуск продукции;
- проведение анализа эффективности использования запасов готовой продукции.

Для организации действенного контроля за сохранностью готовой продукции необходимо:

- наличие должным образом оборудованных складов и кладовых или специально приспособленных;
- размещение запасов по секциям складов, а внутри их по отдельным группам и типосорторазмерам (в штабелях, стеллажах, на полках и т.п.) таким образом, чтобы была обеспечена возможность их быстрой приемки, отпуска и проверки наличия;
- оснащение мест хранения запасов весовым хозяйством, измерительными приборами и мерной тарой (для организаций где готовая продукция в натуральном выражении оценивается в весовых или метрических единицах);
- сокращение излишних промежуточных складов и кладовых;

- определение круга лиц, ответственных за приемку и отпуск запасов, за правильное и своевременное оформление этих операций, а также за сохранностью вверенных им запасов; заключение с этими лицами в установленном порядке письменных договоров о материальной ответственности;

- определение перечня должностных лиц, которым предоставлено право подписывать документы на получение и отпуск со складов продукции, а также выдавать разрешения (пропуска) на вывоз продукции со складов и иных мест хранения.

В учетной политике необходимо указать перечень должностей и рабочих мест, работа на которых сопряжена с материальной ответственностью. В распорядительных документах необходимо указать не только должности, но и персональные данные материально ответственных лиц. При увольнении или переводе работников в распорядительные документы необходимо внести изменения.

Все операции по движению готовой продукции должны оформляться первичными учетными документами, формы которых утверждаются:

- Государственным комитетом Российской Федерации по статистике по согласованию с Минфином России — унифицированные формы первичной учетной документации;

- соответствующими министерствами и иными органами федеральной исполнительной власти — отраслевые формы;

- организациями — формы первичных документов для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены унифицированные и отраслевые формы.

При разработке и утверждении указанных форм учитывается специфика деятельности этих организаций.

7.2. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ И ОЦЕНКА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Готовая продукция должна сдаваться на склад, исключение допускается для крупногабаритных изделий и иной продукции, сдача на склад которых затруднена по техническим причинам. Они могут приниматься представителем покупателя (заказчика) на месте изготовления, комплектации или сборки либо отгружаться непосредственно с этих мест.

Организация учета готовой продукции на предприятии должна обеспечить формирование информации о наличии и движении готовой продукции по местам хранения и материально ответственным лицам.

Учет готовой продукции осуществляется в количественных и стоимостных показателях. Количественный учет готовой продукции ведется в единицах измерения, принятых в данной организации, исходя из ее физических свойств (объем, вес, площадь, линейные единицы или поштучно).

Для организации учета количественных показателей однородной продукции могут применяться условно-натуральные измерители (например, консервы в условных банках, отдельные виды продукции, исходя из их веса или объема полезного вещества, и т.д.).

Готовая продукция организации учитывается по наименованиям, с отдельным учетом по отличительным признакам (марки, артикулы, типо-размеры, модели, фасоны и т.д.). Кроме того, учет ведется по укрупненным группам продук-

ции: изделия основного производства, товары народного потребления, изделия, изготовленные из отходов, запасные части и т.д.

Данные аналитического и синтетического учета готовой продукции должны обеспечивать получение необходимых данных для составления бухгалтерской отчетности.

Оценка готовой продукции. При оценке готовой продукции следует учитывать особенности, характерные для данного вида активов. В отличие от материалов и товаров готовая продукция не может быть приобретена за плату, поскольку представляет собой конечный результат производственного цикла.

В ряде случаев готовая продукция может быть получена организацией по договору дарения или безвозмездно. Единственным случаем, когда возможен данный способ поступления на предприятие готовой продукции, является безвозмездная передача готовой продукции в рамках группы взаимосвязанных организаций, причем эта группа должна быть организована на условиях вертикальной интеграции без диверсификации капитала.

Фактическая себестоимость готовой продукции, внесенной в счет вклада в уставный капитал организации, определяется исходя из ее денежной оценки, согласованной учредителями организации. Готовая продукция в виде вклада в уставный капитал в организацию может поступать, когда учредителем или участником является юридическое лицо, выпускающее ту же продукцию, которую предполагается выпускать на создаваемом предприятии.

Основным источником поступления готовой продукции является ее изготовление в организации.

Фактическая себестоимость готовой продукции при изготовлении в самой организации определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данной продукции. Учет и формирование затрат на производство продукции осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

Готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты на производство продукции либо по прямым статьям затрат.

Для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции используется счет 43 «Готовая продукция». Готовую продукцию можно учитывать одним из способов, представленных на рис. 7.1.

Выбранный способ учета готовой продукции должен быть закреплен в учетной политике организации.

Готовая продукция учитывается по фактическим затратам, связанным с ее изготовлением (по фактической производственной себестоимости).

При этом остатки готовой продукции на складе на конец (начало) отчетного периода могут оцениваться в аналитическом и синтетическом бухгалтерском учете организации по фактической производственной себестоимости или по нормативной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и других затрат на производство продукции. Норматив-

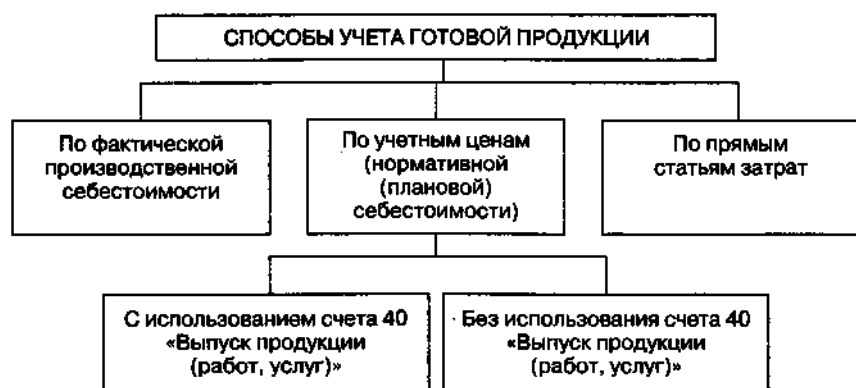


Рис. 7.1. Способы учета готовой продукции

ная себестоимость остатков готовой продукции также может определяться по прямым статьям затрат.

В аналитическом бухгалтерском учете и местах хранения готовой продукции разрешается применять учетные цены, в качестве которых могут применяться:

- фактическая производственная себестоимость;
- нормативная себестоимость;
- договорные цены;
- другие виды цен.

Выбор конкретного варианта учетной цены принадлежит организации.

Взаимосвязь оценки готовой продукции с типом производства представлена в табл. 7.1.

Таблица 7.1

Взаимосвязь оценки готовой продукции с типом производства

Вариант оценки готовой продукции	Тип производства
Оценка готовой продукции по нормативной себестоимости	Массовое и серийное производство, большая номенклатура готовой продукции
Оценка по фактической производственной себестоимости	Единичное и мелкосерийное производство, выпуск массовой продукции небольшой номенклатуры
Договорные цены	Любой тип производства

При формировании фактической себестоимости готовой продукции важное значение имеет состав затрат, которые могут приниматься к учету. В бухгалтерском учете принятие к учету готовой продукции на склад оформляется проводками:

Д 43 — К 20 — на сумму фактической себестоимости готовой продукции, изготовленной в цехах основного производства;

Д 43 — К 23 — на сумму фактической себестоимости готовой продукции, изготовленной во вспомогательных производствах;

Д 43 — К 29 — на сумму фактической себестоимости готовой продукции, изготовленной в обслуживающих производствах и хозяйствах.

Преимущества оценки готовой продукции по нормативной себестоимости заключаются в удобстве при осуществлении оперативного учета движения готовой продукции, стабильности учетных цен и единстве оценки при планировании и аналитическом учете (табл. 7.2). Договорные цены в качестве учетных цен применяются преимущественно при стабильности таких цен. Если счет 40 не используется, то на синтетическом счете 43 готовая продукция отражается по фактической производственной себестоимости (аналогично способу учета по фактической себестоимости), а в аналитическом учете — по нормативной (плановой) себестоимости с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам (плановой себестоимости). Такие отклонения учитываются по однородным группам готовой продукции, которые формируются организацией исходя из уровня отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по учетным ценам отдельных изделий.

Таблица 7.2

Типовые проводки по учету поступления готовой продукции

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Учет продукции по фактической себестоимости</i>		
Принята к учету на складе готовая продукция, выпущенная основным производством	43	20
Принята к учету на складе готовая продукция, выпущенная вспомогательным (обслуживающим) производством	43	23, 29
<i>Учет продукции по учетным ценам (плановой себестоимости) без использования счета 40</i>		
Принята к учету готовая продукция по учетным ценам (плановой себестоимости)	43	20, 23, 29

Учетная цена готовой продукции, как правило, не совпадает с ее фактической себестоимостью. Если учет готовой продукции ведется по нормативной себестоимости или по договорным ценам, то разница между фактической себестоимостью и стоимостью готовой продукции по учетным ценам учитывается на счете 43 «Готовая продукция» по отдельному субсчету «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости». Отклонения на этом субсчете учитываются в разрезе номенклатуры, либо отдельных групп готовой продукции, либо по организации в целом. Превышение фактической себестоимости над учетной стоимостью отражается по дебету указанного субсчета и кредиту счетов учета затрат. Если фактическая себестоимость ниже учетной стоимости, то разница отражается сторнировочной записью.

Независимо от метода определения учетных цен общая стоимость готовой продукции (учетная стоимость плюс отклонения) должна равняться фактической производственной себестоимости этой продукции.

В случаях перехода от одного вида учетной цены к другому, а также изменений величины учетных цен может производиться пересчет остатков готовой продукции к моменту изменения учетной цены с тем, чтобы вся готовая продукция по данной номенклатуре учитывалась по единой (новой) учетной цене. Указан-

ный пересчет осуществляется не чаще одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года. В бухгалтерском учете используется следующий алгоритм пересчета:

1) сумма увеличения учетной стоимости отражается по дебету субсчета «Готовая продукция по учетным ценам» к счету 43 «Готовая продукция»; эта же сумма отражается сторнировочной записью по дебету субсчета «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости»;

2) сумма уменьшения учетной стоимости отражается сторнировочной записью по дебету субсчета «Готовая продукция по учетным ценам» к счету 43 «Готовая продукция»; эта же сумма отражается по дебету субсчета «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» обычной записью.

Пересчет учетной стоимости остатков готовой продукции производится организацией самостоятельно. Пересчет учетной стоимости не должен приводить к изменению общей стоимости готовой продукции, т.е. сумм остатков по обоим субсчетам, вместе взятым. Пересчет учетной стоимости остатков готовой продукции в связи с изменением учетных цен может не производиться. В этом случае каждая партия готовой продукции списывается по тем учетным ценам, по которым она была оприходована.

Пересчет учетной стоимости готовой продукции не квалифицируется как переоценка готовой продукции.

Рассмотрим отражение выпуска продукции в бухгалтерском учете.

Пример. Фактическая себестоимость готовой продукции по данным ведомости сводного учета затрат на производство составила 1 973 000 руб., в том числе общехозяйственные расходы — 456 000 руб. Плановая себестоимость выпущенной из производства продукции — 2 192 000 руб. [40].

Вариант 1. Учет готовой продукции по нормативной (плановой себестоимости) без использования счета 40 «Выпуск готовой продукции»:

Д 43 — К 20 — 2 192 000 руб. — отражено принятие к учету готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости;

Д 43 — К 20 сторно — 219 000 (2 192 000 — 1 973 000) руб. — сторнирована экономия (отклонение учетной стоимости от фактической себестоимости готовой продукции).

Вариант 2. Оценка готовой продукции ведется по сокращенной себестоимости:

Д 43 — К 20 — 1 517 000 (1 973 000 — 456 000) руб. — принята к учету готовая продукция;

Д 90 — К 26 — 456 000 руб. — списаны общехозяйственные расходы.

Вариант 3. Учет готовой продукции по фактической себестоимости:

Д 43 — К 20 — 1 973 000 руб. — отражено принятие к учету готовой продукции.

Вариант 4. Учет по нормативной (плановой) себестоимости с применением счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»:

Д 43 — К 40 — 2 192 000 руб. — принята к учету готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости.

Д 40 — К 20 — 1 973 000 руб. — отражена фактическая себестоимость продукции, выпущенной основным производством.

Д 90 — К 40 сторно 219 000 руб. — ежемесячное сторнирование превышения нормативной (плановой) себестоимости выпущенной продукции над ее фактической себестоимостью (экономия).

Четвертый вариант могут применять организации, использующие в учете плановые калькуляции на производимую продукцию или нормативный метод учета затрат и калькулирование себестоимости продукции. К преимуществам данного варианта можно отнести то, что отклонения между фактической и нормативной себестоимостью выявляются в целом по предприятию на отдельном счете и нет необходимости определять их по каждому виду изделий; упрощается оценка остатков готовой продукции на складе, поскольку они оцениваются в течение продолжительного времени по стабильным учетным ценам; сокращается трудоемкость учета: отклонения списываются непосредственно на проданную продукцию и нет необходимости составлять расчет по исчислению фактической себестоимости отгруженной и проданной продукции, вести стоимостный аналитический учет в двух разрезах: по учетной стоимости и по фактической себестоимости.

7.3. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ДВИЖЕНИЯ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

При учете движения готовой продукции используется комплекс унифицированных и традиционных документов. К их числу следует отнести:

- сертификат соответствия, подтверждающий безопасность продукции предприятия для жизни и здоровья потребителей, а также невозможность нанесения вреда их имуществу и окружающей среде;

- гигиеническое заключение, свидетельствующее о безопасности данной продукции для здоровья граждан в период всего жизненного цикла товара (при его производстве, эксплуатации и утилизации);

- качественное удостоверение на продукцию (характеризует важные качественные показатели партии отгруженной продукции и содержит сведения о количестве товара в партии, весе, таре и упаковке);

- упаковочный ярлык (ф. № ТОРГ-9), описывающий существенные свойства и параметры товара, связанные с его изготовлением, использованием и стоимостью, который выписывается в трех экземплярах на каждое отдельное место (ящик, тюк и другую тару). Один экземпляр вкладывается вместе с товаром в упаковку, второй прилагается к счету-фактуре, третий остается на складе.

- приемо-сдаточный акт;
- приемо-сдаточная накладная;
- приходный ордер (ф. № М-4);
- требование-накладная (ф. № М-11);
- накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары (ф. № ТОРГ-13);

- накладная на передачу готовой продукции в места хранения (ф. № М-18);

- накладная на отпуск материалов на сторону (ф. № М-15);

- приказ-накладная;
- накладная (ф. № 19);
- счет-фактура;
- счет (ф. № 868);
- товарно-транспортная накладная (ф. № 1-Т).

К категории товарных документов, содержащих сравнительно подробные характеристики отгружаемой продукции относятся накладная (ф. № 19), накладная на отпуск материалов на сторону (ф. № М-15) и приказ-накладная, предназначенные для выдачи поставщиком готовой продукции покупателю. В них могут приводиться данные о стоимости (но они не являются обязательными). Данные документы должны быть дополнены соответствующими расчетно-платежными свидетельствами, к которым принадлежат: счет-фактура и счет (ф. № 868).

Выпущенная из производства продукция передается на склад готовой продукции. Передача продукции из цеха на склад оформляется приемо-сдаточной накладной. В ней указывается номер цеха-сдатчика, номер склада, получившего продукцию, наименование изделий, номенклатурный номер, количество сданных на склад изделий, учетная цена и сумма. Приемо-сдаточная накладная подписывается представителем цеха, сдавшего продукцию, кладовщиком, принявшим ее на склад, работником отдела технического контроля, а также начальником цеха-сдатчика.

Большинство организаций применяет накопительную приемо-сдаточную накладную. В ней производятся записи в течение нескольких дней и по нескольким изделиям. При изготовлении сложной и многокомплектной продукции вместо накладной составляется приемо-сдаточный акт, в котором указываются наименование изделий, количество, стоимость, а также отмечается, что изготовленные изделия закончены производством, полностью укомплектованы, отвечают техническим условиям и согласно актам технической приемки в окончательно готовом и упакованном виде приняты техническим контролем и сданы на склад.

В массовом производстве готовую продукцию передают из цеха на склад многократно в течение смены. В данном случае, кроме накладной, применяется приемо-сдаточная ведомость. По окончании смены подсчитывается общее количество принятых изделий и оформляется приемо-сдаточная накладная. Приемо-сдаточные ведомости остаются на складе. Сдаточные накладные используются для ведения бухгалтерского учета, записей в накопительных сводках, регистрах синтетического и аналитического учета. При использовании приемо-сдаточной ведомости сокращается количество выписываемых накладных, трудоемкость их оформления и бухгалтерского учета. Для ускорения сдачи продукции на склад, упрощения порядка ее оформления целесообразно там, где это возможно, применять приборы для автоматического подсчета количества сдаваемых изделий.

Приемо-сдаточные накладные и приемо-сдаточные акты выписываются в сборочном или выпускном цехе в двух экземплярах: один экземпляр с подписью кладовщика, принявшего продукцию, остается в цехе-сдатчике и использу-

ется для оперативного учета, а другой с подписью представителя цеха-сдатчика вместе с продукцией поступает на склад и служит основанием для ведения складского и бухгалтерского учета.

Если предприятие выполняет работы для сторонних организаций, то оформляется акт сдачи-приемки работ. Акт выписывается в двух экземплярах. Один экземпляр с подписью представителя предприятия-исполнителя передается заказчику, а другой экземпляр с подтверждением принятых работ представителем заказчика остается у исполнителя и используется в дальнейшем для расчетов и отражения работ на счетах бухгалтерского учета. Оказанные услуги оформляются актом, наряд-заказом, квитанцией.

Приемо-сдаточные накладные после записей в карточках складского учета готовой продукции передаются в бухгалтерию. В бухгалтерии на их основе формируются данные о выпуске продукции и ведется учет.

Для обобщения данных о выпуске продукции за отчетный период используется накопительная ведомость. По окончании отчетного периода в ведомости подсчитывается общее количество каждого вида выпущенной продукции. Путем умножения цены на количество определяется стоимость по учетным ценам выпуска каждого вида изделий, а затем подсчитывается стоимость по учетным ценам всей выпущенной продукции.

В последующем данные накопительной ведомости используются для отражения выпуска продукции на синтетических счетах и ведения стоимостного аналитического учета готовой продукции на складе.

7.4. УЧЕТ ВЫПУСКА ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) ПО НОРМАТИВНОЙ (ПЛАНОВОЙ) СЕБЕСТОИМОСТИ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ СЧЕТА 40

Для обобщения информации о выпущенной продукции (сданных заказчикам работах и оказанных услугах) за отчетный период, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции (работ, услуг) от нормативной (плановой) себестоимости предназначен счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». На этом счете отражается готовая продукция (выполненные работы, оказанные услуги) по нормативной или плановой себестоимости. Счет используется, как правило, при массовом (серийном) производстве или большой номенклатуре выпускаемой продукции.

Готовая продукция отражается на счете 43 «Готовая продукция» по нормативной (плановой) себестоимости. По дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» учитывается фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции (табл. 7.3).

Нормативная себестоимость продукции (работ, услуг) рассчитывается организацией самостоятельно на основании норм расхода материалов, топлива и т.д., необходимых для выпуска продукции (выполнения работ, оказания услуг).

Плановая себестоимость продукции (работ, услуг) устанавливается организацией самостоятельно. За плановую себестоимость может быть принята себестоимость продукции (работ, услуг) по данным предыдущего периода либо по данным бюджетов, разработанных в рамках управленческого учета.

**Типовые проводки при формировании данных о себестоимости
продукции (работ, услуг)**

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Принятие к учету готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости	43	40
Отражена выручка от продажи готовой продукции (работ, услуг)	60	90-1
Списание нормативной (плановой) себестоимости готовой продукции, работ, услуг	90-2	43
Начисление НДС с выручки от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг)	90-3	68
Отражена фактическая себестоимость продукции, выпущенной основным производством, себестоимость выполненных работ (оказанных услуг)	40	20
Отражена фактическая себестоимость продукции, выпущенной вспомогательным производством (обслуживающим хозяйством)	40	23, 29
Ежемесячное списание превышения фактической себестоимости выпущенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) над ее нормативной (плановой) себестоимостью (перерасход)	90-2	40
Ежемесячное сторнирование превышения нормативной (плановой) себестоимости выпущенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) над ее фактической себестоимостью (экономия)	90-2 сторно	40 сторно
Отражен финансовый результат от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг):		
— прибыль;	90-9	99
— убыток	99	90-9

Нормативная (плановая) себестоимость готовой продукции, как правило, не совпадает с ее фактической себестоимостью.

В результате этого на счете 40 «Выпуск продукции (работ услуг)» возникает дебетовое или кредитовое сальдо.

Дебетовое сальдо — это превышение фактической себестоимости над ее нормативной или плановой (перерасход), кредитовое — превышение нормативной или плановой себестоимости над фактической (экономия). Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет.

Если организация на конец месяца продала не всю выпущенную продукцию, то ее остаток на складе отражается в балансе по нормативной (плановой) себестоимости. Проведение корректировки на сумму отклонения нормативной (плановой) себестоимости от фактической не предусмотрено. При заполнении отчета о прибылях и убытках (ф. № 2) сумма превышения фактической производственной себестоимости выпущенной из производства продукции над нормативной (плановой) себестоимостью включается в строку «Себестоимость про-

данных товаров, продукции, работ, услуг». Наоборот, в случае превышения нормативной (плановой) себестоимости над фактической производственной себестоимостью сумма данного отклонения уменьшает данные по этой строке.

7.5. ОРГАНИЗАЦИЯ АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА ПРОДУКЦИИ НА СКЛАДЕ И В БУХГАЛТЕРИИ

Аналитический учет готовой продукции представляет собой натуральный и стоимостной учет на складе и в бухгалтерии. Он ведется по наименованиям, сортам, типам, размерам и местам хранения продукции.

Важнейшим условием правильной организации аналитического учета является хорошее состояние складского хозяйства. Складские помещения должны отвечать требованиям сохранности продукции. Они должны быть изолированными, оборудованы охранной и пожарной сигнализацией, иметь весоизмерительные приборы. Продукция должна располагаться в заранее установленных местах, к которым прикрепляются ярлыки с указанием на них наименования продукции, единиц измерения, норм запаса, фактического наличия и т.д. С материально ответственными лицами (заведующими складами, кладовщиками) должны быть заключены договоры о материальной ответственности. На предприятии должны быть созданы все условия для полной сохранности материальных ценностей на складе. Складской учет ведется материально ответственными лицами на карточках учета продукции. В карточках учета продукции отражаются наличие и движение готовой продукции в натуральных единицах измерения (штуках, метрах, килограммах и др.).

Карточки открываются на каждое наименование (номенклатурный номер) продукции в бухгалтерии и под расписку в журнале их регистрации передаются на склад. В них указываются такие реквизиты, как наименование, номенклатурный номер, сорт, размер и другие признаки продукции, учетная цена, место хранения, норма запаса. Записи в карточках производятся материально ответственными лицами на основании документов о поступлении на склад и выбытии со склада готовых изделий по мере совершения операций. По окончании рабочего дня в карточках, в которых было отмечено движение продукции, выводится конечный остаток. В конце отчетного периода во всех карточках проставляется конечный остаток.

Периодически заведующий складом или кладовщик по карточкам должен устанавливать превышение фактических остатков над нормами запаса, а при наличии продукции без движения им составляется сигнальная справка, которая передается в отдел сбыта или маркетинга для принятия мер по снижению остатков продукции. Карточки могут заполняться с помощью технических средств, установленных на складе. Данные о приходе и расходе заносятся в карточки складского учета одновременно с выпиской первичных документов.

На предприятиях с небольшой номенклатурой выпускаемой продукции вместо карточек на складе готовой продукции ведется книга учета. На складах, оснащенных вычислительной техникой, вместо карточек и книги учета составляется с помощью компьютера оперативная ведомость о наличии и движении готовой продукции по ее наименованиям и видам. Эта ведомость составляется

для бухгалтерии, отдела сбыта, маркетинга и других заинтересованных пользователей.

Все первичные документы по приходу и расходу продукции со склада передаются в бухгалтерию. Такая передача осуществляется непосредственно на складе. Работник бухгалтерии ежедневно или раз в неделю (декаду) проверяет правильность оформления первичных документов, записей в карточках или книге учета готовой продукции по ее приходу и расходу и исчисления остатков. Обнаруженные ошибки исправляются. Достоверность исчисленных остатков подтверждается в карточках или книге учета подписью работника бухгалтерии. После проверки записей в складских карточках или книге складского учета материально ответственное лицо передает документы работнику бухгалтерии. Передача оформляется специальным реестром, который заполняется в двух экземплярах: первый остается на складе, а второй вместе с документами передается в бухгалтерию. На некоторых предприятиях реестр не составляется, а свидетельством о том, что документы переданы в бухгалтерию, служит подпись бухгалтера в складских карточках или книге учета.

По окончании месяца заведующий складом (кладовщик) передает в бухгалтерию сведения о продукции в натуральных единицах измерения. При использовании сальдового (оперативно-бухгалтерского) метода учета материальных ценностей заполняется сальдовая ведомость, в которую на складе переносятся остатки из карточек в натуральных единицах измерения. В бухгалтерии они оцениваются в стоимостных единицах.

На предприятиях, где номенклатура продукции незначительна, материально ответственные лица составляют отчет о движении готовой продукции на складе. В бухгалтерии на основании приходно-расходных документов, сальдовых ведомостей и складских отчетов ведется стоимостной аналитический учет готовой продукции.

Аналитический (сортовой) учет готовой продукции в организациях может вестись одним из следующих методов.

Параллельный метод заключается в том, что сортовой учет готовой продукции ведется на складе и в бухгалтерии. На складе ведутся карточки количественного учета, а в бухгалтерии — карточки количественно-суммового учета. Записи в карточках склада и бухгалтерии производятся на основании приходных и расходных первичных документов. По окончании отчетного периода в карточках определяются обороты за месяц и остатки на конец месяца: на складе только по количеству, а в бухгалтерии по количеству и сумме. Данные складского учета периодически должны сверяться с данными бухгалтерии. На основе итоговых данных карточек аналитического учета, ведущихся в бухгалтерии, по окончании месяца составляется сортовая оборотная ведомость в разрезе наименований или номенклатурных номеров изделий. В сортовой оборотной ведомости по каждому наименованию изделий приводится остаток на начало месяца, приход и расход за месяц и конечный остаток в натуральном и стоимостном выражении. Стоимостные итоговые данные (остатки, приход и расход) сортовой оборотной ведомости сопоставляются с соответствующими данными Главной книги по счету 43 «Готовая продукция». Так как записи в карточках количественно-суммового учета и в регистрах синтетического учета производятся на осно-

вании одних и тех же приходно-расходных документов, то между сопоставляемыми величинами должно быть равенство. Этот метод применяется на небольших предприятиях с ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции и в условиях ручного бухгалтерского труда. К его недостаткам следует отнести высокую трудоемкость.

Метод аналитического учета готовой продукции с помощью сортовой оборотной ведомости заключается в следующем. На складе ведутся карточки количественного учета. В бухгалтерии — сортовая оборотная ведомость по той же форме, что и при параллельном методе, данные в которую заносятся непосредственно из приходных и расходных первичных документов. При этом первичные документы раскладываются по номенклатурным номерам или наименованиям продукции. Обычно на обороте последнего приходного документа по каждому номенклатурному номеру за отчетный месяц указывается количество и сумма оприходованной продукции, на обороте последнего документа по расходу — количество и сумма отпущенной продукции. В качестве накопительной ведомости по приходу может использоваться ведомость учета выпуска продукции. Накопленные за месяц по первичным документам или с помощью накопительной ведомости данные переносятся в сортовую оборотную ведомость.

Сортовая оборотная ведомость может составляться на основании отчета материально ответственного лица, который заполняется по данным карточек (книги) складского учета. В отчет из карточек по каждому номенклатурному номеру переносятся итоговые данные по остаткам, приходу и расходу в натуральном выражении. В ведомости производится их таксировка по номенклатурным номерам и подсчет сумм по группам и по всей продукции в целом. Количественные данные по отдельным номенклатурным номерам продукции сортовой оборотной ведомости должны быть сопоставлены с соответствующими данными карточек складского учета, а итоговые данные в целом по ведомости сопоставлены с соответствующими данными (остаток на начало и конец месяца, приход и расход) синтетического учета по счету 43 «Готовая продукция».

Сальдовый (оперативно-бухгалтерский) метод учета готовой продукции предусматривает составление сальдовой ведомости учета. В ней отражаются остатки на первое число каждого отчетного периода. Ведомость открывается в бухгалтерии по каждому складу и ведется в разрезе групп и номенклатурных номеров готовой продукции. По каждому номенклатурному номеру указываются единица измерения и учетная цена. По окончании отчетного периода ведомость передается на склад. Заведующий складом из карточек (книги) складского учета переносит в ведомость по каждому номенклатурному номеру остаток на конец отчетного периода в натуральном выражении. Со складов ведомости передаются в бухгалтерию, где таксируются остатки, подсчитываются суммы по группам, складам и по предприятию в целом.

В бухгалтерии данные о наличии и движении готовой продукции на складе обобщаются в ведомости № 16 «Движение готовых изделий, их отгрузка и продажа». Остатки продукции на начало и конец отчетного периода, продукция, поступившая из производства и отгруженная в порядке продаж, отражаются в ведомости в разрезе групп продукции по учетным ценам и фактической себестоимости.

На предприятиях, применяющих вычислительную технику, учет готовой продукции на складе и в бухгалтерии ведется на компьютерах, с помощью которых на основе данных приходно-расходных документов составляются: карточки складского учета в натуральных единицах измерения; оборотные ведомости движения готовой продукции в натуральном выражении; оборотные ведомости количественно-суммового учета готовой продукции на складе; оборотные ведомости по синтетическому счету 43 «Готовая продукция» с подразделением дебетового и кредитового оборота по корреспондирующим счетам и субсчетам.

7.6. УЧЕТ ОТГРУЗКИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ ПОКУПАТЕЛЯМ И ЗАКАЗЧИКАМ

Отпуск готовой продукции покупателям осуществляется в организациях на основании соответствующих первичных учетных документов-накладных.

В качестве типовой формы накладной может использоваться ф. № М-15 «Накладная на отпуск материалов на сторону» (утверждена постановлением Государственного комитета Российской Федерации по статистике от 30 октября 1997 г. № 71а). Организации различных отраслей производства могут применять специализированные формы (модификации) накладных и других первичных учетных документов, оформляемых при отпуске готовой продукции. Накладная должна содержать дополнительные показатели: основные характеристики отгружаемой (отпускаемой) продукции (товара), в том числе код продукции (товара), сорт, размер, марку и т.п., наименование структурного подразделения организации, отпускающего готовую продукцию, наименование покупателя и основание для отпуска.

Основанием для оформления накладной на отпуск готовой продукции на складе, в отдельных случаях непосредственно в подразделениях организации (при отгрузке крупногабаритных грузов, а также грузов, требующих особых условий транспортировки, по другим причинам) является распоряжение руководителя организации или уполномоченного им лица, а также договор с покупателем (заказчиком).

Накладная должна выписываться в количестве экземпляров, достаточном для осуществления контроля за отгрузкой (вывозом) готовой продукции. Для этой цели применительно к крупным и средним организациям может быть использована следующая схема движения указанных первичных учетных документов:

- 1) на складе готовой продукции или в отделе сбыта (другом аналогичном подразделении организации) выписывается четыре экземпляра накладной;
- 2) четыре экземпляра накладной передаются в бухгалтерскую службу организации для регистрации в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции и подписи их главным бухгалтером или лицом, им на то уполномоченным;
- 3) бухгалтерской службой подписанные накладные возвращаются в отдел сбыта, где один экземпляр остается у материально ответственного лица как оправдательный документ на отпуск готовой продукции со склада, второй служит основанием для выписки счета-фактуры, третий и четвертый экземпляры накладной передаются получателю (покупателю) готовой продукции. На всех эк-

земплярах накладной получатель обязан поставить подпись, удостоверяющую факт передачи ему готовой продукции;

4) при вывозе готовой продукции через пропускной пункт (проходную) один экземпляр (четвертый) накладной остается в службе охраны, один из экземпляров (третий) — у получателя в качестве сопроводительного документа на груз (готовую продукцию);

5) служба охраны регистрирует накладные на вывозимую готовую продукцию в журнале регистрации грузов и передает их в бухгалтерскую службу по описи. Бухгалтерская служба делает отметки о вывозе в журнале регистрации накладных на вывоз готовой продукции;

6) бухгалтерская служба совместно с другими подразделениями организации (отдел сбыта, служба охраны и т.п.) систематически осуществляет выверку данных об отпущенной со склада готовой продукции и других материальных ценностей с данными об их фактическом вывозе путем сопоставления данных соответствующих граф в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции с накладными.

На основании накладных на отпуск готовой продукции выписываются **счета-фактуры** в двух экземплярах, первый из которых не позднее пяти дней с даты отгрузки продукции высылается покупателю, а второй остается у организации-поставщика для отражения в книге продаж и начисления НДС.

При отгрузке готовой продукции определяются суммы, подлежащие оплате покупателем, оформляется и предъявляется ему к оплате **расчетный документ**.

Суммы, подлежащие оплате покупателем, поставщик учитывает по дебету счета учета расчетов.

Одновременно с формированием дебиторской задолженности за покупателями относятся в дебет счета учета продаж фактическая производственная себестоимость отгруженной готовой продукции, НДС, расходы на продажу.

Оплаченная покупателем сумма отражается по дебету счетов учета денежных средств, а при исполнении обязательств неденежными средствами — счетов расчетов с поставщиками и подрядчиками, в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов.

При организации учета затрат на производство расходы, связанные с работой собственного транспорта организации, учитываются, как правило, на счете учета вспомогательных производств. Часть этих расходов, связанная с выполнением работ по транспортировке готовой продукции, подлежащая оплате покупателями сверх цены готовой продукции, списывается с кредита счета учета вспомогательных производств в дебет счета расходов на продажу. Суммы, предъявленные к оплате, включая и величину налогов, причитающихся за оказанные транспортные услуги, проводятся по дебету счета учета расчетов в корреспонденции с кредитом счета учета продаж.

Затраты организации, связанные с транспортировкой готовой продукции, не подлежащие оплате покупателем отдельно, учитываются по дебету счета «Расходы на продажу» с кредита счета учета вспомогательных производств.

Расходы по транспортировке готовой продукции, выполненные сторонними организациями и лицами, учитываются: Д 76 — К 51, 71.

Расходы, подлежащие возмещению покупателями готовой продукции, списываются с указанного выше счета учета расчетов с отнесением в дебет счета расчетов с покупателями, включая величину НДС, уплаченную сторонней транспортной организации. Эта сумма налога на добавленную стоимость предъявляется к оплате покупателю продукции.

Расходы по транспортировке готовой продукции, выполненные сторонними организациями, не подлежащие оплате покупателями продукции, списываются с кредита счета 76 в дебет счета 44 «Расходы на продажу», а соответствующая сумма списывается в дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по выполненным работам и оказанным услугам».

Часть готовой продукции организация может направлять на собственные нужды, в том числе на капитальное строительство, для обслуживающих производств и хозяйств, на другие хозяйственные нужды. Такие материальные ценности приходятся по их фактической производственной себестоимости в дебет соответствующих счетов по учету материальных ценностей (в зависимости от их дальнейшего назначения) с кредита счета 43 «Готовая продукция» (табл. 7.4).

При списании продукции, учтенной по учетным ценам, необходимо списать разницу между фактической себестоимостью готовой продукции и ее учетной ценой.

Списание готовой продукции может производиться по учетной стоимости. Одновременно на счета учета продаж списываются отклонения, относящиеся к проданной готовой продукции (определяется пропорционально ее учетной стоимости). Отклонения, относящиеся к остаткам готовой продукции, остаются на счете 43 «Готовая продукция» (субсчет «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости»).

Сумму отклонений, которая подлежит списанию, определяют по следующему алгоритму:

$$\begin{array}{ccccc} \text{Учетная} & & \text{Процент отклонения продукции} & & \text{Сумма отклонений,} \\ \text{цена} & = & \text{от ее учетной цены} & \times & \text{подлежащая} \\ \text{продукции} & & \text{фактической себестоимости} & & \text{списанию.} \end{array}$$

Процент отклонения фактической себестоимости продукции от ее учетной цены определяется по следующему алгоритму:

Отклонение

$$\begin{array}{ccccc} \text{Отклонение} & & \text{по готовой продукции,} & & \text{Процент} \\ \text{по готовой продукции} & + & \text{поступившей на склад} & & \text{отклонения} \\ \text{на начало месяца} & & \text{в отчетном месяце} & & \text{фактической} \\ \hline \text{Стоимость готовой} & & \text{Стоимость готовой продукции} & \times 100\% = & \text{цены продукции} \\ \text{продукции по учетной} & + & \text{по учетной цене, поступившей} & & \text{от ее учетной} \\ \text{цене на начало месяца} & & \text{на склад в отчетном месяце} & & \text{себестоимости.} \end{array}$$

Бухгалтерские проводки по реализации готовой продукции

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Продажа продукции, учтенной по фактической себестоимости</i>		
Отражена выручка от продажи продукции в момент перехода права собственности на отгруженную продукцию к покупателю	62	90-1
Списана фактическая себестоимость отгруженной продукции	90-2	43
Начислен НДС с выручки от продажи готовой продукции	90-3	68
Определен финансовый результат от продажи готовой продукции:		
— прибыль;	90-9	99
— убыток	99	90-9
<i>Продажа продукции, учтенной по фактической себестоимости с переходом права собственности на нее после оплаты</i>		
Отгружена готовая продукция покупателю	45	43
Поступила выручка от реализации продукции	51	62
Отражена выручка от продажи	62	90-1
Списана фактическая себестоимость готовой продукции	90-2	45
Начислен НДС	90-3	68
Определен финансовый результат от продажи готовой продукции:		
— прибыль;	90-9	99
— убыток	99	90-9
<i>Списание готовой продукции, учтенной по нормативной (плановой) себестоимости</i>		
Отражено оприходование готовой продукции на склад по нормативной (плановой) себестоимости	43	20
Сторнируется сумма отклонений (экономии) или отражается сумма отклонений (перерасхода) фактической себестоимости от нормативной (плановой) по выпущенной и сданной на склад готовой продукции	43	20
Списана стоимость отгруженной готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости	90, 45	43
Сторнируется сумма отклонений (экономии) или отражается сумма отклонений (перерасхода) фактической себестоимости от нормативной (плановой) по отгруженной за месяц продукции	90, 45	43
<i>Списание готовой продукции на собственные нужды для внутреннего потребления</i>		
Списана себестоимость готовой продукции, израсходованной на собственные нужды организации	20, 23, 25, 26, 44	43
Отражена забракованная продукция	28	43
Увеличена себестоимость готовой продукции (перерасход)	90-2, 45, 28	43
Сторнирована разница между учетной ценой и себестоимостью готовой продукции (экономия)	90-2, 45, 28 сторно	43 сторно

Продажа продукции осуществляется в соответствии с планами, составленными отделами маркетинга организации или менеджерами по продажам, кото-

рые ведут, как правило, оперативный контроль за выполнением договоров, выписывают приказы на отпуск продукции со склада. Этот документ является основанием для оформления отгрузки продукции в адрес покупателя и выписки первичных документов на отпуск продукции со склада. При оформлении отгрузки продукции используются: приказ-накладная, расходная накладная, извещение об отправке и т.д. Первичные документы на отпуск продукции покупателям служат основой для составления ведомости отгрузки и продажи продукции.

Порядок организации синтетического учета продажи продукции зависит от выбранного метода учета продажи продукции. В настоящее время организации вправе применять метод начисления либо кассовый метод. Принятый налогоплательщиком метод учета продажи продукции должен быть закреплён в его учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учета. В бухгалтерском учете продажа готовой продукции отражается только по мере ее отгрузки, если иное не установлено договором.

Синтетический учет ведется в журнале-ордере № 11. Аналитический учет по счету 43 «Готовая продукция» ведется по местам хранения и отдельным видам продукции в ведомости № 16. Аналитический учет отгрузки готовой продукции ведется по каждому счету-фактуре (по покупателю). Стоимость отгруженной продукции по нормативной (плановой) производственной себестоимости за отчетный период рассчитывается в специальных ведомостях, в которых указывается код склада, номенклатурный номер продукции, единица измерения, учетная цена за единицу, дата отгрузки, дата и номер расходного документа, код (наименование) покупателя, дата и номер счета-фактуры, сумма НДС, акцизы, стоимость транспортных, возмещаемых поставщику работ и другие платежи, всего (сумма, количество), итого по группе продукции, итого по субсчету, итого по ведомости.

7.7. УЧЕТ ТОВАРОВ ОТГРУЖЕННЫХ

Для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, используется счет 45 «Товары отгруженные» (табл. 7.5).

Выручка от продажи не может быть признана в следующих случаях:

- в договоре купли-продажи установлено, что право собственности на отгруженные товары переходит к покупателю после выполнения какого-либо условия (например, оплаты товаров), и это условие не выполнено;

- товары переданы на реализацию по посредническому договору (договору комиссии, поручения или агентскому договору), и товары посредником не проданы;

- товары отгружены покупателю по товарообменному договору, и встречная поставка покупателем не произведена (если в договоре не предусмотрено, что право собственности на отгруженные товары переходит к покупателю непосредственно после их получения).

В соответствии с п. 1 ст. 223 ГК РФ право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено

законом или договором. В договорах поставки, купли-продажи готовой продукции с особым порядком перехода права собственности момент перехода права собственности может быть установлен после оплаты товара. В этом случае одним из условий признания выручки, согласно п. 12 ПБУ 9/99, является переход права собственности на готовую продукцию от организации к покупателю.

Таблица 7.5

Типовые проводки по учету товаров отгруженных по договору с особым порядком перехода права собственности у покупателя и продавца

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Учет у продавца</i>		
Отгружены товары, готовая продукция по договору	45	41, 43
Отражена сумма НДС на отгруженный товар (готовую продукцию)	76, субсчет «Расчеты по НДС»	68
Отражено получение оплаты за отгруженные товары (готовую продукцию)	50, 51, 52	62
Отражена признанная выручка от продажи товаров (готовой продукции) и переходом права собственности к покупателю согласно условиям договора поставки (купли-продажи)	62	90-1
Списана себестоимость проданных товаров, готовой продукции	90-2	45
Учтена сумма НДС по счету-фактуре за реализованный товар	90-3	76, субсчет «Расчеты по НДС»
Начислен НДС с выручки от продажи (если выручка в целях налогообложения учитывается по оплате)	90-3	76
Определен финансовый результат от продажи:		
— прибыль;	90-9	99
— убыток	99	90-9
<i>Учет у покупателя</i>		
Поступление товаров по договору с особым порядком перехода права собственности	002	
Отражена оплата за полученные товары (готовую продукцию)	60	50, 51, 52
Оплаченные товары, материалы приняты на баланс	41, 10	60
Учен НДС по оприходованным товарам, материалам	19	60
Списание стоимости товаров, принятых на ответственное хранение		002

Согласно п. 5 ПБУ 9/99, выручка от продажи товара (готовой продукции) является доходом от обычных видов деятельности. При признании выручки от продажи товара (готовой продукции) на дату оплаты покупателем, при условии поставки или купли-продажи с особым порядком перехода права собственности в момент отгрузки товара выручка от реализации товара (готовой продукции) не признается. У продавца до оплаты отгруженный товар (готовая продукция) учитываться на счете 45 «Товары отгруженные».

С 1 января 2006 г., согласно изменениям, внесенным в главу 21 НК РФ Федеральным законом от 22 июля 2005 г. № 119-ФЗ, момент определения налоговой базы по НДС у организации-продавца возникает в момент отгрузки. День отгрузки и дата перехода права собственности на товар (готовую продукцию) могут не совпадать, если по условиям договора права собственности на товар переходят к покупателю после оплаты товара. Согласно п. 3 ст. 168 НК РФ, счета-фактуры по учету НДС должны быть оформлены не позднее пяти дней со дня отгрузки товара и зарегистрированы в книге продаж.

У покупателя товар до момента оплаты учитывается за балансом на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». На данном счете отражаются ценности, принятые на хранение, в случаях получения от поставщиков неоплаченных товарно-материальных ценностей, запрещенных к расходованию по условиям договора до их оплаты. Они учитываются в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах или платежных требованиях.

Момент учета купленного товара (готовой продукции), НДС у покупателя возникает в момент оплаты и получения счета-фактуры. Следует учитывать, что дата перехода права собственности на товар (готовую продукцию) не совпадает с датой отгрузки, указанной в товарной накладной, если по условиям договора право собственности на товар переходит к покупателю после оплаты товара.

Типовые проводки по учету товаров отгруженных представлены в табл. 7.6 и 7.7.

Таблица 7.6

**Типовые проводки по учету товаров отгруженных
по посредническому договору у покупателя и продавца**

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Учет у продавца</i>		
Отгружены товары, готовая продукция по договору	45	41, 43
Отражена сумма НДС за отгруженный товар	76, субсчет «Расчеты по НДС»	68
Отражена выручка от продажи товаров, готовой продукции	62	90-1
Списана себестоимость проданных товаров, готовой продукции	90-2	45
Учтена сумма НДС по счету-фактуре за реализованный товар	90-3	76, субсчет «Расчеты по НДС»
Начислена сумма комиссионного вознаграждения посреднической организации	44	60
Учен НДС по посредническому вознаграждению	19	60
Уплачено вознаграждение посреднику	60	51
Произведен налоговый вычет по НДС	68	19
Списана сумма посреднического вознаграждения	90-2	44
Определен финансовый результат от продажи:		
— прибыль;	90-9	99
— убыток	99	90-9

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Учет у посредника</i>		
Оприходованы товары, полученные по договору комиссии (договору поручения, агентскому договору)	004	
Товары, полученные для продажи, преданы покупателю		004

Таблица 7.7

**Типовые проводки по учету товаров отгруженных
по товарообменному договору**

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Учет у продавца</i>		
Отгружены товары, готовая продукция по договору	45	41, 43
Отражена сумма НДС за отгруженный товар (готовую продукцию)	76, субсчет «Расчеты по НДС»	68
Оприходованы материальные ценности, поступившие по товарообменному договору	41, 10	60
Учен НДС по принятым к учету ценностям	19	60
Отражена выручка от продажи товаров, готовой продукции	62	90-1
Списана себестоимость проданных товаров, готовой продукции	90-2	45
Учтена сумма НДС по счету-фактуре за реализованный товар (готовую продукцию)	90-3	76, субсчет «Расчеты по НДС»
Определен финансовый результат от продажи:		
— прибыль;	90-9	99
— убыток	99	90-9
Отражен зачет взаимных требований	60	62

При передаче товаров по товарообменным операциям необходимо:

- предъявить НДС и выставить счет-фактуру на сумму, рассчитанную с рыночной цены товаров;
- получить от контрагента счет-фактуру, где рассчитан НДС с рыночной цены получаемых от контрагента товаров;
- рассчитать НДС с балансовой стоимости своих товаров, переданных контрагенту;
- принять к вычету НДС с балансовой стоимости своих товаров.

С 1 января 2009 г. при осуществлении товарообменных операций перечислять уплачиваемую продавцу сумму НДС отдельным платежным поручением больше не нужно (п. 4 ст. 168 НК РФ).

Синтетический учет ведется в журнале-ордере № 11. Аналитический учет по счету 45 «Товары отгруженные» ведется по местам нахождения и отдельным видам отгруженной продукции (товаров) в ведомости 16.

7.8. УЧЕТ ВЫПОЛНЕННЫХ ЭТАПОВ ПО НЕЗАВЕРШЕННЫМ РАБОТАМ

Для обобщения информации о законченных в соответствии с заключенными договорами этапах работ, имеющих самостоятельное значение, используют счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» (табл. 7.8). Данный счет используют организации, выполняющие работы с длительным производственным циклом (свыше года) и сдающие их заказчику поэтапно. Выполненные этапы работ могут отражаться на счете 46 только при условии, что они оплачены заказчиком. Применение данного счета должно быть предусмотрено в учетной политике организации.

Таблица 7.8

**Типовые проводки по учету выполненных этапов
по договору строительного подряда**

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Поступили средства от заказчика	50, 51, 52	62, субсчет «Авансы полученные»
Отражена стоимость принятого и оплаченного этапа работ	46	90-1
Отражена задолженность заказчика по принятым, но неоплаченным этапам работ	62	90-1
Списаны затраты на выполнение этапов работ, принятых заказчиком	90-2	20
Отражен финансовый результат от сдачи заказчику выполненных этапов работ:		
— прибыль;	90-9	99
— убыток	99	90-9
Отражена задолженность заказчика по оплате выполненных работ	62	46
Зачтены суммы авансов, ранее полученных от заказчика	62, субсчет «Авансы полученные»	62

Синтетический учет ведется в журналах-ордерах № 10, 10/1. Аналитический учет по счету 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» ведется по видам работ в ведомости аналитического учета выполненных этапов по незавершенным работам.

7.9. ОСОБЕННОСТИ ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Порядок и сроки проведения инвентаризации устанавливаются руководителем организации.

Комиссия в присутствии заведующего складом (кладовой) и других материально ответственных лиц проверяет фактическое наличие готовой продукции путем обязательного их пересчета, перевешивания или перемеривания. Не допускается вносить в описи данные об остатках ценностей со слов материально ответственных лиц или по данным учета без проверки их фактического наличия.

В ходе инвентаризации готовая продукция заносится в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.). При хранении товарно-материальных ценностей в разных изолированных помещениях у одного материально ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение не допускается (например, опломбировывается) и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

Готовая продукция, поступающая во время проведения инвентаризации, принимается материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходится по реестру или товарному отчету после инвентаризации.

Данные товарно-материальные ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации». В описи должны указываться: дата поступления, наименование поставщика, дата и номер приходного документа, наименование товара, количество, цена и сумма. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии (или по его поручению члена комиссии) делается отметка «После инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценности.

При длительном проведении инвентаризации в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации в процессе инвентаризации товарно-материальные ценности могут отпущаться материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии.

Данные ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации». Оформляется опись по аналогии с документами на поступившие товарно-материальные ценности во время инвентаризации. В расходных документах делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии или по его поручению члена комиссии.

Инвентаризация товаров отгруженных, не оплаченных в срок покупателями, находящихся на складах других организаций, состоит в проверке обоснованности числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

На этих счетах могут оставаться только суммы, подтвержденные надлежаще оформленными документами: по находящимся в пути — расчетными документами поставщиков или другими их заменяющими документами, по отгруженным — копиями предъявленных покупателям документов (платежных поручений, векселей и т.д.), по просроченным оплатой документам — с обязательным подтверждением учреждением банка, но находящимся на складах сторонних организаций — сохранными расписками, переоформленными на дату, близкую к дате проведения инвентаризации.

Описи должны быть составлены отдельно на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, отгруженные, не оплаченные в срок покупателями и находящиеся на складах других организаций.

7.10. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В бухгалтерской отчетности показываются только общие данные о состоянии и движении готовой продукции.

В бухгалтерском балансе — по строке «Готовая продукция и товары для перепродажи» показывается фактическая производственная себестоимость остатка законченных производством изделий, прошедших испытания и приемку, укомплектованных всеми частями согласно условиям договоров с заказчиками и соответствующим техническим условиям и стандартам.

Продукция, не отвечающая указанным требованиям, и несданные работы считаются незаконченными и показываются в составе незавершенного производства. По данной статье отражается стоимость готовых изделий, приобретаемых организацией для комплектации своей готовой продукции и не включаемых в ее стоимость в соответствии с условиями договора с заказчиками.

При использовании для учета затрат на производство счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» готовая продукция отражается по данной статье по нормативной (плановой) себестоимости.

В отчете о прибылях и убытках:

- по статье «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» показываются выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ и оказанием услуг, осуществлением хозяйственных операций, являющиеся доходами от обычных видов деятельности, признанные организацией в бухгалтерском учете в соответствии с условиями, определенными для ее признания в ПБУ 9/99, и в сумме, исчисленной в соответствии с условиями договоров по продаже продукции (с учетом изменений условий договора, расчетов неденежными средствами и т.п.);

- по статье «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» отражаются учтенные затраты на производство продукции в доле, относящейся к проданной в отчетном периоде продукции.

Если организация использует для учета затрат на производство счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», сумма превышения фактической производственной себестоимости выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг над нормативной (плановой) их себестоимостью включается в статью «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг». В случае когда фактическая производственная себестоимость ниже нормативной (плановой) себестоимости, сумма данного отклонения уменьшает данные по указанной статье.

Если в соответствии с учетной политикой организация признает управленческие расходы полностью в себестоимости проданной продукции в качестве расходов по обычным видам деятельности, по данной статье отражаются затраты на производство проданной продукции, без учета общепроизводственных расходов. Общепроизводственные расходы при этом отражаются по статье «Управленческие расходы».

Затраты, связанные со сбытом продукции, а также издержки обращения в данные статьи «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг»

не включаются, а отражаются по статье «Коммерческие расходы» отчета о прибылях и убытках. В случае признания организацией в соответствии с установленным порядком коммерческих расходов полностью в себестоимости проданной в отчетном периоде продукции в качестве расходов по обычным видам деятельности расходы организации по сбыту продукции отражаются по статье «Коммерческие расходы».

Данные статьи «Валовая прибыль» раздела «Доходы и расходы по обычным видам деятельности» отчета о прибылях и убытках определяются как разница между данными статьи «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» и статьи «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг».

В разделе «Прочие доходы и расходы» отражаются:

- сумма уценки готовой продукции, в разрешенных случаях, убытки от списания ранее присужденных долгов по хищениям, по которым исполнительные документы возвращены судом в связи с несостоятельностью ответчика;
- убытки от хищений готовой продукции, виновники которых по решениям суда не установлены; судебные расходы и т.п.

В пояснительной записке организация, применяющая при налогообложении метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) по мере ее оплаты, приводит отдельно данные о причитающихся налоговых платежах в бюджет, исчисленных на основе представленных налоговых расчетов, и данные, исчисленные на основе сведений о продаже продукции и финансовых результатах, отраженных в бухгалтерском учете исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

В пояснительной записке могут показываться и другие аналитические данные, необходимые заинтересованным пользователям бухгалтерской отчетности для принятия управленческих решений.

Поскольку готовая продукция является частью запасов, раскрытие информации о готовой продукции регламентируется нормами МСФО 2 «Запасы».

7.11. УЧЕТ ТОВАРОВ В ОПТОВОЙ И РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛЕ

В соответствии со ст. 455 ГК РФ *товаром* по договору купли-продажи признаются материальные ценности, которые могут свободно отчуждаться или переходить от одного лица к другому, если они не изъяты из оборота или не ограничены в обороте. Под товарами понимается часть материально-производственных запасов организации, приобретенная или полученная от других юридических лиц и предназначенная для продажи или перепродажи (ПБУ 5/01).

Товары могут поступать на предприятие следующими способами:

- по договорам купли-продажи, мены, посредническим сделкам;
- возврат от покупателя;
- замена товара;

- излишки и пересортицы товаров по результатам инвентаризации, утвержденным в установленном порядке;
- безвозмездное поступление от юридических или физических лиц;
- поступление на обособленный баланс по договору простого товарищества;
- поступление в качестве вклада в уставный капитал организации и др.

Товары, поступающие на предприятия оптовой и розничной торговли, должны иметь сопроводительные документы, предусмотренные условиями поставки товаров и правилами перевозки грузов.

Основными документами, подтверждающими поступление товаров, являются: накладная, товарно-транспортная накладная, железнодорожная накладная, авианакладная, коносамент, счет и счет-фактура.

Товары при приемке их от поставщиков приходятся в чистом весе. При оприходовании некоторых товаров чистый вес (нетто) определяется путем вычитания из общего веса товара (брутто) веса тары по маркировке. После высвобождения тары из-под товара ее взвешивают; если фактический вес тары больше веса этой тары, указанного в маркировке, возникает разница в весе товара, которая называется завесом тары. Завес тары может возникать вследствие впитывания в нее товара и по другим причинам.

Завес тары оформляется специальным актом. При этом на таре делается отметка (краской, химическим карандашом, чернилами) с указанием номера и даты акта о завесе, чтобы предотвратить повторное активирование. Завес тары списывается только в случаях выявления недостачи при проведении очередной инвентаризации или проверки в пределах фактической недостачи. Выявленные недостачи учитываются по дебету счета 94 и кредиту счета 41 «Товары».

Для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи, используется счет 41 «Товары» в разрезе субсчетов:

- «Отечественные товары для оптовой продажи»;
- «Отечественные товары для розничной продажи»;
- «Тара под товаром и порожняк»;
- «Покупные изделия для продажи»;
- «Импортные товары для оптовой продажи»;
- «Импортные товары для розничной продажи»;
- «Товары в переработке»;
- «Приобретение импортных товаров».

Товары могут учитываться: по покупным ценам и по продажным ценам (с использованием счета 42 «Торговая наценка»).

По покупным ценам товары учитывают организации оптовой торговли и производственные предприятия.

Организации, продающие товары в розницу, могут вести учет товаров как по фактической себестоимости, так и по продажным ценам.

Способ учета товаров должен быть закреплен в учетной политике организации.

Фактическая себестоимость товаров складывается из всех затрат по их покупке. К таким затратам относятся:

- суммы, уплаченные в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплаченные за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товаров;
- таможенные пошлины и иные платежи, связанные с покупкой товаров (например, сборы за таможенное оформление импортируемых товаров);
- вознаграждения, уплаченные посреднической организации, через которую приобретены товары;
- невозмещаемые налоги, уплаченные в связи с покупкой товаров (например, налог на добавленную стоимость);
- другие затраты, связанные с приобретением товаров.

При принятии товаров к учету важное значение имеют условия франкировки, закрепленные в хозяйственных договорах. Так, оплата транспортных расходов возможна по трем вариантам:

- 1) все расходы оплачивает поставщик;
- 2) все расходы оплачивает покупатель;
- 3) часть расходов оплачивает поставщик, часть — покупатель.

При внешнеторговых операциях порядок распределения между продавцом и покупателем затрат по доставке и таможенной очистке товаров на основе терминов Инкотермс определяет фактическую величину себестоимости импортных товаров. К данным затратам относятся: расходы по погрузке, разгрузке, хранению, перевалке товаров, их транспортировке, страхованию, таможенному оформлению и прочие расходы, связанные с доставкой. В условиях поставок Инкотермс описаны обязанности каждого участника сделки оплатить те или иные расходы. Условия поставки разделены на четыре группы таким образом, что каждый последующий термин предусматривает увеличение обязанностей продавца (табл. 7.9).

Таблица 7.9

Группы условий поставки Инкотермс

1-я группа	2-я группа	3-я группа	4-я группа
(E — EXW)	(F — FCA, FAS, FOB)	(C — CFR, CIF, CIP)	(D — DAF, DES DEQ, DDU, DDP)
Продавец передает товар покупателю в своих помещениях	Продавец обязуется предоставить товар в распоряжение перевозчика, указанного покупателем	Продавец обязуется поставить товар перевозчику и оплатить перевозку, но при этом он не принимает на себя риск случайной гибели или повреждения товара во время их нахождения в пути	На продавца возлагается риск случайной гибели, а также возлагаются все расходы по доставке товара до места его прибытия в страну назначения

Ниже приведен порядок формирования фактической себестоимости импортных товаров в учете у импортера на основе условий поставок Инкотермс.

Формирование фактической себестоимости импортных товаров в учете у импортера на основе условий поставок Инкотермс проиллюстрировано в Приложении 2.

Типовые проводки по поступлению товаров

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Покупка товаров</i>		
Учены затраты, непосредственно связанные с приобретением товаров (без НДС)	41	60, 76
Учен НДС по затратам, непосредственно связанным с приобретением товаров (на основании счетов-фактур)	19	60, 76
Оплачены расходы по приобретению товаров	60, 76	50, 51
Отражен налоговый вычет	68	19
Начислены проценты* по кредиту банка, полученному для приобретения товаров	41	66, 67
<i>Поступление товаров в качестве вкладов в уставный капитал</i>		
Отражен взнос в уставный капитал организации товарами по оценке, согласованной учредителями	41	75-1
<i>Поступление товаров безвозмездно</i>		
Отражена рыночная стоимость безвозмездно полученных товаров	41	98-2
<i>Отражение выявленных излишков товаров</i>		
Оприходованы неучтенные товары, выявленные при инвентаризации	41	91-1
<i>Покупка товаров при использовании счета 42 «Торговая наценка»</i>		
Учены затраты, непосредственно связанные с приобретением товаров (без НДС)	41	60, 76
Учен НДС по затратам, непосредственно связанным с приобретением товаров	19	60, 76
Оплачены расходы по приобретению товаров	60, 76	50, 51
Отражен налоговый вычет	68	19
Отражена сумма торговой наценки на поступившие товары	41	42
<i>Поступление товаров по договору простого товарищества</i>		
Отражено поступление товаров в качестве вклада по договору простого товарищества	41	80

* Включаются в фактическую себестоимость только при условии, что проценты начислены до момента принятия к учету товаров на складе организации. После этой даты проценты по банковским процентам учитываются в составе операционных расходов.

Транспортные расходы могут быть учтены двумя способами:

1) непосредственно на счете 41 «Товары»:

Д 41 — К 60 — учтены транспортные расходы по доставке товаров;

Д 19 — К 60 — учтен НДС по транспортным расходам;

Д 60 — К 50, 51 — оплачены транспортные расходы;

Д 68 — К 19 — произведен налоговый вычет;

2) на счете 44 «Расходы на продажу».

Способ учета транспортных расходов должен быть закреплен в учетной политике организации.

Продажа товаров в организациях учитывается на счете 90 «Продажи». Порядок списания товаров, учтенных по покупным и по продажным ценам, различается (табл. 7.11).

Таблица 7.11

Типовые проводки по списанию товаров

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Продажа товаров по покупным ценам</i>		
Отражена выручка от реализации при переходе права собственности на проданные товары к покупателю	62	90-1
Списана себестоимость проданных товаров	90-2	41
Начислен НДС	90-3	68
Отражен финансовый результат от продажи товаров:		
— прибыль;	90-9	99
— убыток	99	90-9
<i>Продажа товаров по продажным ценам</i>		
Первые четыре проводки аналогичны проводкам, используемым при продаже товаров по покупным ценам		
Сторнирована реализованная торговая наценка	90-2 сторно	42 сторно
<i>Списание товаров, переданных в качестве вклада в уставный капитал</i>		
Списана стоимость товаров, передаваемых в качестве вклада в уставный капитал	91	41
Отражена передача объекта нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал	58	91
<i>Передача товаров безвозмездно</i>		
Списание товаров, переданных безвозмездно	92-2	41
Начисление НДС по товарам, переданным безвозмездно	91	68
Отражен убыток от безвозмездной передачи*	99	91
Списание товаров вследствие их недостачи		
Выявлена недостача товаров	94	41
Списана сумма торговой наценки по товарам, выбывшим в результате недостачи или порчи	94 сторно	42 сторно
<i>Списание товаров, использованных для собственных нужд организации</i>		
Списана себестоимость товаров, использованных в рекламных целях	44	41
Товары переданы для нужд основного (вспомогательного) производства	20, 23	41
Списана сумма торговой наценки по товарам, использованным для собственных нужд**	44, 23, 20 сторно	42 сторно

* Убыток от безвозмездной передачи товаров при налогообложении прибыли не учитывается.

** При учете товаров по продажным ценам.

Товары, переданные для переработки другим организациям, не списываются со счета 41 «Товары», а учитываются обособленно.

Синтетический учет ведется в журнале-ордере № 11. Аналитический учет по счету 41 «Товары» ведется в натурально-стоимостном выражении по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам), а в необходимых случаях и по местам хранения в ведомости № 10.

При ведении натурально-стоимостного учета могут применяться два различных метода учета товаров: сортовой и партионный.

При сортовом методе товары учитываются на карточках сортового учета, где отражаются наличие и движение (приход и расход) товаров. При автоматизации бухгалтерского учета соответствующие регистры бухгалтерского учета могут формироваться в бездокументарной форме на магнитных носителях.

При партионном методе учет товаров ведется в таком же порядке, как и при сортовом методе, но отдельно по каждой партии товаров. Под партией понимаются товары, поступившие одновременно по одному документу либо по нескольким документам. Партионный метод учета и хранения товаров следует применять одновременно в бухгалтерской службе и на складе.

Особенности партионного метода учета товаров:

- аналитический учет товаров ведется на специальных карточках (партионных картах), на которых учитывается поступление товаров данной партии и расход товаров только из данной партии;

- партионные карты (карточки) регистрируются с присвоением номера данной партии товаров;

- каждая партия товаров на складе размещается обособленно, т.е. отдельно от других товаров;

- в первичных расходных документах делаются отметки об отпуске товаров из данной партии (указывается номер партионной карты);

- оборотные ведомости по товарам данной партии составляются отдельно от других товаров;

- после полного выбытия со склада данной партии товаров или при наличии незначительных остатков производится по данной партии товаров инвентаризация.

7.12. ОСОБЕННОСТИ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ ТОВАРОВ В ОПТОВОЙ И РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛЕ

Наличие товаров на складах и в рознице периодически проверяется посредством их инвентаризации. Она проводится с целью выявления соответствия фактического наличия товаров (в натуре) данным бухгалтерского учета, а также правильности самих учетных данных.

Порядок проведения и инвентаризации имущества и финансовых обязательств и оформления ее результатов установлен Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств № 49.

При хранении и транспортировке масса товаров может изменяться в силу естественных свойств самих товаров (распыление, раструска сыпучих товаров), а также под влиянием внешних причин при нормальных условиях хранения (потеря влаги при хранении и перевозке овощей, фруктов и др.). Такие потери

в массе товара называются *естественной убылью* и не считаются несохранностью товара в пределах установленных норм.

Естественная убыль определяется при инвентаризации товаров и только в том случае, когда имеются недостатки. Однако размер естественной убыли по установленным нормам не должен превышать фактически выявленной недостачи. Недостачи сверх норм естественной убыли относятся на материально ответственных лиц.

Кроме естественной убыли могут быть и другие причины несоответствия фактического наличия товаров данным бухгалтерского учета, к которым относятся ошибки при оформлении и учете складских операций, хищения и др. Все это также может быть выявлено с помощью инвентаризации.

Одновременно с фактической проверкой товаров в натуре проверяется состояние и ведение складского хозяйства, в том числе правильность организации хранения и размещения товаров, имея при этом в виду разнообразие физико-химических свойств многих товаров, например:

- скоропортящиеся (продукты полеводства, садоводства, огородничества, животноводства, птицеводства и др.);
- легко воспринимающие влагу (соль, сахар и др.);
- легко воспринимающие посторонние запахи (сахар, чай, мука, крупа и др.);
- обладающие специфическими запахами (рыба, табак и др.);
- убывающие в весе (овощи, бахчевые, мясные и др.);
- легковоспламеняющиеся и др.

В процессе инвентаризации составляется инвентаризационная опись фактического наличия ценностей. При этом выявленные расхождения (излишки или недостатки) оформляются составлением сличительных ведомостей.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

- излишек имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации;
- недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения (расходы), сверх норм — за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

7.13. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О ТОВАРАХ И ТОВАРНЫХ ОПЕРАЦИЯХ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В бухгалтерской отчетности показываются только общие данные о состоянии и движении товаров.

В бухгалтерском балансе по строке «Готовая продукция и товары для перепродажи» показывается стоимость остатков товаров, приобретаемых организа-

цией, осуществляющей торговую деятельность или оказывающей услуги общественного питания. При этом организация, оказывающая услуги общественного питания, по этой статье отражает также остатки сырья на кухнях и в кладовых, остатки товаров в буфетах. По данной статье отражается стоимость готовых изделий, приобретаемых организацией для комплектации своей готовой продукции и не включаемых в ее стоимость в соответствии с условиями договора с заказчиками.

Остаток товаров отражается в бухгалтерском балансе по стоимости их приобретения, формируемой в соответствии с ПБУ 5/01 и ПБУ 10/99.

В отчете о прибылях и убытках показывается:

- по статье «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» показывается выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ и оказанием услуг, осуществлением хозяйственных операций (поступления, связанные с отдельными фактами хозяйственной деятельности), являющиеся доходами от обычных видов деятельности, признанные организацией в бухгалтерском учете в соответствии с условиями, определенными для ее признания в ПБУ 9/99, и в сумме, исчисленной в денежном выражении в соответствии с правилами указанного Положения, включая условия договоров по продаже продукции (с учетом изменений условий договора, расчетов неденежными средствами и т.п.);

- по статье «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» организации, осуществляющие торговую деятельность, отражают покупную стоимость товаров, выручка от продажи которых отражена в данном отчетном периоде.

Затраты, связанные со сбытом продукции, а также издержки обращения в «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» не включаются, а отражаются по статье «Коммерческие расходы» отчета о прибылях и убытках.

В случае признания организацией в соответствии с установленным порядком коммерческих расходов полностью в себестоимости проданных в отчетном периоде товаров, продукции, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности расходы организации по сбыту продукции, издержки обращения (у организаций, осуществляющих торговую деятельность, оказывающих услуги общественного питания) отражаются по статье «Коммерческие расходы».

Данные статьи «Валовая прибыль» раздела «Доходы и расходы по обычным видам деятельности» отчета о прибылях и убытках определяются как разница между данными статьи «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» и данными статьи «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг».

По статье «Прочие расходы» отражаются:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, которые признаны организацией-должником; возмещение причиненных организацией убытков; убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году; суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

- курсовые разницы, возникающие при переоценке в установленном порядке имущества и обязательств, выраженных в иностранной валюте;

■ убытки от списания ранее присужденных долгов по хищениям, по которым исполнительные документы возвращены судом в связи с несостоятельностью ответчика;

■ убытки от хищений товаров, виновники которых по решениям суда не установлены; судебные расходы и т.п.

7.14. УЧЕТ РАСХОДОВ НА ПРОДАЖУ

Для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ, услуг, используется счет 44 «Расходы на продажу» (табл. 7.12). Торговые организации должны учитывать на данном счете все расходы, связанные с их основной деятельностью.

К таким расходам относятся:

- амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам, используемым в процессе продажи товаров;
- оплата услуг посреднических организаций;
- транспортные расходы по доставке товаров на склад;
- заработная плата работников, занятых в процессе продажи товаров;
- расходы на рекламу и т.п.

Таблица 7.12

Типовые проводки по формированию расходов на продажу в торговых организациях

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начислена амортизация:		
— по основным средствам;	44	02
— нематериальным активам, используемым в процессе продажи товаров	44	05
Отражены расходы по оплате услуг сторонних организаций, связанных с продажей товаров	44	60
Учтены суммы НДС по услугам сторонних организаций, связанных с продажей товаров	19	60
Оплачены услуги сторонних организаций, связанные с продажей товаров	60	50, 51
Произведен налоговый вычет	68	19
НДС учтен в составе расходов на продажу по работам (услугам), использованным при продаже товаров, не облагаемых НДС	44	19
Учтены в расходах на продажу расходы подотчетных лиц	44	71
Начислена заработная плата работникам, занятым в процессе продажи товаров	44	70
Начислены страховые взносы в государственные внебюджетные фонды с заработной платы работников	44	69
Включена в состав расходов на продажу стоимость товаров (материалов), израсходованных в рекламных целях	44	41, 10
Учтена в расходах на продажу сумма начисленных налогов и сборов, относимых на себестоимость	44	68

Производственные организации должны учитывать на счете 44 все расходы, связанные с продажей готовой продукции. К таким расходам относятся:

- амортизационные отчисления по оборудованию, используемому для обеспечения продажи продукции;
- затраты по оплате комиссионных вознаграждений торговым и снабженческо-сбытовым организациям;
- заработная плата работников, занятых в процессе продажи продукции;
- представительские расходы;
- расходы на рекламу и т.п.

Расходы на продажу в учете производственной организации во многих случаях отражаются аналогично отражению данных расходов в торговых организациях. Однако формирование расходов на продажу в производственной организации имеет ряд особенностей.

Организация может использовать в процессе продажи готовой продукции собственные материалы, для текущего ремонта организация может приобретать и расходовать запасные части. Все эти хозяйственные операции отражаются с использованием счета 44.

Д 44 — К 10 — учтена в расходах на продажу стоимость использованных материалов;

Д 44 — К 23 — включены в состав расходов на продажу затраты вспомогательного производства, связанные с доставкой готовой продукции покупателям.

Списание расходов на продажу в торговых организациях может осуществляться:

- в полном объеме;
- пропорционально себестоимости проданных товаров.

Конкретный порядок списания расходов на продажу должен быть закреплен в учетной политике организации (табл. 7.13).

Таблица 7.13

**Типовые проводки по списанию расходов на продажу
в торговых организациях**

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списание расходов на продажу в полном объеме		
Отражена выручка от продажи товаров	62	90-1
Списана фактическая себестоимость проданных товаров	90-2	41
Списаны расходы на продажу	90-2	44
Начислен НДС с выручки от продажи товаров	90-3	68
Отражен финансовый результат от продажи товаров:		
— убыток;	99	90-9
— прибыль	90-9	99

Пропорционально стоимости товаров, проданных в отчетном периоде, могут списываться только транспортные расходы организации, учтенные на счете 44. Расчет транспортных расходов, подлежащих списанию, делается ежемесячно.

Списание расходов на продажу в производственных организациях может производиться двумя способами:

1) в полном объеме (аналогично списанию затрат на торговых предприятиях);

2) с распределением между различными видами выпущенной продукции.

Расходы на упаковку и транспортировку готовой продукции производственные организации могут списывать частично. Распределение указанных расходов между различными видами выпущенной продукции производится ежемесячно на основании данных о количестве, объеме или себестоимости выпущенной продукции. Порядок распределения расходов между различными видами выпущенной продукции должен быть закреплён в учетной политике организации.

Расходы, относящиеся к проданной продукции, списываются в дебет счета 90-2 «Себестоимость продаж»; расходы, относящиеся к непроданной продукции, продолжают числиться на счете 44.

В пункте 9 ПБУ 10/99 «Расходы организации» сказано, что коммерческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных товаров полностью в отчетном году их признания. Таким образом, торговые организации при формировании учетной политики имеют право самостоятельно решать вопрос о том, составлять или нет расчет издержек обращения на остаток товаров.

7.15. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О КОММЕРЧЕСКИХ РАСХОДАХ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В бухгалтерской отчетности показываются только общие данные о коммерческих расходах. Информация отражается в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках.

В случае если организации, осуществляющие торговую деятельность, оказывающие услуги общественного питания, не признают учетные издержки обращения в себестоимости проданных товаров (услуг) полностью в отчетном периоде в качестве расходов по обычным видам деятельности, то сумма издержек обращения (в части транспортных расходов), приходящаяся на остаток непроданных товаров и сырья, отражается в бухгалтерском балансе по статье «Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)» группы статей «Запасы».

По статье «Прочие запасы и затраты» показывается стоимость материально-производственных ценностей и признанных организацией расходов, не нашедших отражения в предыдущих строках группы статей «Запасы».

В случае если организация не признает учетные коммерческие расходы в себестоимости проданных товаров (услуг) полностью в отчетном периоде в качестве расходов по обычным видам деятельности, то не списанные организацией в установленном порядке расходы на упаковку и транспортировку, учтенные в составе коммерческих расходов, относящиеся к остатку неотгруженной (непроданной) продукции, отражаются по вышеуказанной статье.

При переходе организаций с начала отчетного года в соответствии с принятой учетной политикой на порядок признания коммерческих и управленческих расходов полностью в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, ус-

луг в качестве расходов по обычным видам деятельности не списанные в прошлом отчетном году коммерческие расходы и (или) издержки обращения подлежат включению в себестоимость проданных продукции, товаров, работ, услуг на начало отчетного года или организацией может быть принято решение о равномерном включении этих сумм в себестоимость проданных продукции, товаров, работ, услуг в течение определенного периода времени (например, квартал, полугодие).

В отчете о прибылях и убытках затраты, связанные со сбытом продукции, а также издержки обращения в данные статьи «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» не включаются, а отражаются по статье «Коммерческие расходы» отчета о прибылях и убытках.

Контрольные вопросы и задания

1. Что собой представляет готовая продукция?
2. Каков порядок аналитического учета готовой продукции на складе?
3. Какие первичные документы используются для учета готовой продукции?
4. Каковы возможные варианты учета готовой продукции?
5. В чем состоят особенности учета выпуска продукции (работ, услуг) при использовании счета 40 «Выпуск готовой продукции (работ, услуг)»?
6. Какова методика учета продажи готовой продукции (работ, услуг) покупателям и заказчикам?
7. В чем состоят особенности учета выполненных этапов по незавершенным работам?
8. В чем состоят особенности инвентаризации готовой продукции?
9. Каков порядок раскрытия информации о готовой продукции в бухгалтерской отчетности?
10. В чем состоят особенности инвентаризации товаров в оптовой и розничной торговле?

УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

8.1. ПОРЯДОК ВЕДЕНИЯ И ОТРАЖЕНИЯ В УЧЕТЕ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

Расчеты между предприятиями, а также между предприятиями и физическими лицами могут осуществляться путем наличных и безналичных расчетов. Для работы с наличными денежными средствами организация должна иметь кассу и соблюдать требования, установленные Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации.

Согласно Порядку ведения кассовых операций, все предприятия, организации и учреждения независимо от организационно-правовой формы обязаны:

- приходить полученные наличные денежные средства в кассу, хранить свободные денежные средства в учреждениях банков;
- производить платежи по своим обязательствам перед другими предприятиями, как правило, в безналичном порядке, а наличными деньгами — в пределах установленной Банком России суммы.

В соответствии с указанием Банка России от 2 июня 2007 г. № 1843-У «О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя» расчеты наличными деньгами между экономическими субъектами в рамках одной сделки могут производиться в размере, не превышающем 100 000 руб. Согласно ст. 15.1. КоАП РФ, нарушение установленного лимита влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 4000 до 5000 руб.; на юридических лиц — от 40 000 до 50 000 руб. Юридические лица и индивидуальные предприниматели могут расходовать наличные денежные средства, поступившие в кассу за проданные ими товары (выполненные работы, оказанные услуги), а также страховые премии на заработную плату, иные выплаты работникам (в том числе социального характера), стипендии, на оплату товаров (кроме ценных бумаг), работ, услуг, командировочные расходы, выплату за оплаченные ранее за наличный расчет и возвращенные товары, невыполненные работы, выплату страховых возмещений (страховых сумм) по договорам страхования физических лиц с учетом предельного размера.

При осуществлении наличных денежных расчетов необходимо иметь кассу и кассовую книгу по установленной форме. Хранить в кассе наличные деньги следует в пределах установленного банком лимита, согласованного с руководителем организации.

Сверх лимита в кассе можно хранить наличные деньги, предназначенные для выплаты заработной платы и пособий, но не более трех рабочих дней (включая день получения денег в банке). Для организаций, расположенных в районах Крайнего Севера, — не более пяти дней. При превышении лимита остатка кассы руководитель организации может быть привлечен к административной ответ-

ственности (штраф 5000 руб.) Сумма штрафа, налагаемого на организацию, — трехкратный размер сверхлимитной кассовой наличности.

Ответственность за сохранность ценностей, находящихся в кассе организации, несет кассир. С кассиром должен быть заключен договор о полной индивидуальной материальной ответственности. В небольших организациях обязанности кассира могут быть возложены на главного бухгалтера.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в кассах организации используется активный счет 50 «Касса», к которому могут быть открыты следующие субсчета: 1 «Касса организации»; 2 «Операционная касса»; 3 «Денежные документы» и др.

Кассовые операции оформляются типовыми межведомственными формами первичной учетной документации. Приход наличных денег в кассу отражается по дебету счета 50 «Касса» на основании приходного кассового ордера (ф. № КО-1). В кассе могут храниться не только наличные деньги, но и денежные документы (почтовые марки, оплаченные авиабилеты, проездные билеты и т.д.). Все поступающие в организацию денежные средства должны быть оприходованы своевременно и в полном объеме. Наличные деньги, не подтвержденные кассовыми ордерами, считаются излишком кассы и зачисляются в доход организации.

Типовые проводки по дебету счета 50 приведены в табл. 8.1.

Таблица 8.1

Типовые проводки по дебету счета 50

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Сданы наличные деньги из операционной в основную кассу организации	50	50
Поступление наличных денежных средств в кассу с расчетного, валютного и прочих счетов из банковского учреждения на выдачу заработной платы, пособий, премий и другие цели	50	51, 52, 55
Поступили в кассу суммы от покупателей и заказчиков либо аванс за предстоящую поставку готовой продукции (товаров), выполнение работ, оказание услуг	50	62
Возврат в кассу излишне выплаченных сумм оплаты труда, сумм доходов от участия в предприятии	50	70
Отражены неиспользованные денежные средства, ранее выданные под отчет и возвращенные в кассу	50	71
Отражены суммы погашенного наличными материального ущерба, причиненного работниками в результате недостач, хищений денежных и товарно-материальных ценностей, брака, а также по возмещению других видов ущерба	50	73-2
Поступление в кассу наличных денежных средств в погашение задолженности работников-заемщиков по предоставленным им займам (на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение или строительство садовых домиков и т.д.)	50	73-1
Оприходование наличных денежных средств, внесенных в качестве вклада в уставный капитал	50	75-1
Поступление в кассу средств целевого финансирования	50	86

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Поступили наличные денежные средства за проданную продукцию (товары, работ, услуги)	50	90-1
Поступили наличные денежные средства от продажи прочего имущества организации, а также операционные (внебюджетные) доходы	50	91-1
Положительная курсовая разница по наличной иностранной валюте включена в состав прочих доходов	50	91-1
Поступление в кассу денежных средств — платежей в счет доходов будущих периодов: — арендная или квартирная плата; — плата за коммунальные услуги; — выручка за грузовые перевозки, перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам; — абонементная плата за пользование средствами связи и др.	50	98-1
Оприходование наличных денежных средств, полученных безвозмездно	50	98-2

Расход наличных из кассы отражается по кредиту счета 50 «Касса» на основании расходного кассового ордера (ф. № КО-2). При выдаче денег по расходному кассовому ордеру или заменяющему его документу отдельному лицу кассир требует предъявления документа, удостоверяющего личность получателя, записывает наименование, номер документа, кем и когда он выдан в расходном кассовом ордере. Лицо, получившее деньги, ставит свою подпись в расходном кассовом ордере. Выдача денег из кассы не подтвержденная распиской получателя в расходном кассовом ордере или другом заменяющем его документе, считается **недостачей и взыскивается с кассира**.

Выдача денег лицам, не состоящим в списочном составе организации, должна осуществляться по расходным кассовым ордерам, выписываемым отдельно на каждое лицо, или отдельной ведомости. При выдаче денег по доверенности в тексте ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег должны быть указаны фамилия, имя и отчество лица, которому доверено получение денег. Доверенность остается в кассовых документах как приложение к расходному кассовому ордеру или ведомости. Разовые выплаты денег отдельным лицам производятся, как правило, по расходным кассовым ордерам.

Типовые проводки по кредиту счета 50 приведены в табл. 8.2.

Таблица 8.2

Типовые проводки по кредиту счета 50

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Внесены из кассы денежные средства для зачисления на расчетный счет	51	50
Внесены из кассы денежные средства в иностранной валюте для зачисления на валютный счет	52	50

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Внесены наличные денежные средства из кассы на специальный счет в банке	55	50
Внесены из кассы денежные средства с целью зачисления на расчетный счет, другие счета, но еще не зачисленные по назначению	57	50
Выданы из кассы денежные средства по договору о займе сторонней организации (лицу)	58-3	50
Выплачена заработная плата (дивиденды) работникам	70	50
Наличные денежные средства выданы под отчет	71	50
Наличные денежные средства предоставлены работнику в виде займа	73-1	50
Выплачены из кассы дивиденды (доходы) учредителю (участнику) организации	75-2	50
Выплачена работникам депонированная заработная плата	76-4	50
Оплачены наличными денежными средствами собственные акции, выкупленные у акционеров	81	50
Отрицательная курсовая разница по наличной иностранной валюте включена в состав прочих расходов	91-2	50
Отражена недостача наличных денег в кассе организации (при инвентаризации или ревизии кассы)	94	50

Приходные и расходные кассовые ордера выписываются в день совершения операции в одном экземпляре с учетом установленных правил их оформления.

Не допускаются подчистки и исправления в приходных кассовых ордерах и квитанциях к ним, а также расходных ордерах и заменяющих их документах. Ненадлежащим образом заполненные документы подлежат уничтожению, и взамен их составляются новые документы.

Приходный кассовый ордер должен подписываться главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным. Расходный кассовый ордер подписывается руководителем организации и главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным. В тех случаях, когда на прилагаемых к расходным кассовым документам имеется разрешительная подпись руководителя организации, подпись его на расходных кассовых ордерах необязательна.

До передачи в кассу организации приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы регистрируются в журнале регистрации (ф. № КО-3). Расходные кассовые ордера, оформленные на платежных (расчетно-платежных) ведомостях на оплату труда и других приравненных к ней платежей, регистрируются после их выдачи.

Запрещается выдавать приходные и расходные кассовые ордера на руки лицам, вносящим или получающим деньги.

Для учета поступлений и выдач наличных денег организации в кассе используется кассовая книга (ф. № КО-4). Каждое предприятие ведет только одну

кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью на последней странице, где делается запись: «В этой книге пронумеровано и прошнуровано _____ листов». Общее количество прошнурованных листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера организации.

Записи в кассовой книге производятся кассиром сразу же после получения или выдачи денег по каждому ордеру или другому заменяющему его документу и ведутся в двух экземплярах через копировальную бумагу чернилами или шариковой ручкой. Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист (копию записей в кассовой книге за день) с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

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

Основным учетным регистром является журнал-ордер № 1, состоящий из двух частей: журнала-ордера № 1, в котором осуществляется учет операций по кредиту счета 50 «Касса» и ведомости 1, предназначенной для учета оборотов по дебету счета 50.

8.2. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО РАСЧЕТНЫМ СЧЕТАМ В БАНКАХ

Безналичные расчеты осуществляются через кредитные организации (филиалы) и (или) Банк России по счетам, открытым на основании договора банковского счета или договора корреспондентского счета (субсчета), если иное не установлено законодательством. Расчетные операции по перечислению денежных средств через кредитные организации (филиалы) могут осуществляться с использованием:

- корреспондентских счетов (субсчетов), открытых в Банке России;
- корреспондентских счетов, открытых в других кредитных организациях;
- счетов участников расчетов, открытых в небанковских кредитных организациях, осуществляющих расчетные операции;
- счетов межфилиальных расчетов, открытых внутри одной кредитной организации.

Для открытия счета в кредитной организации необходимо предоставить следующие документы:

- заявление об открытии счета;
- нотариально заверенные копии учредительных документов и свидетельства о государственной регистрации организации;
- справку о постановке организации на учет в налоговой инспекции;
- нотариально заверенную карточку с образцами подписей руководителя (первая подпись), главного бухгалтера (вторая подпись) и оттиском печати организации;
- копию справки о присвоении организации статистических кодов.

Законодательно количество расчетных счетов не ограничено. Организация в течение десять дней обязана известить свою налоговую инспекцию. За невы-

полнение данного требования к организации может быть применен штраф в соответствии со ст. 118 НК РФ в размере 5000 руб.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации на расчетных счетах организации, открытых в кредитных организациях, используется счет 51 «Расчетные счета». Порядок совершения и оформления операций по расчетному счету регулируется Банком России. Поступление денежных средств на расчетные счета организации отражается по дебету счета 51 (табл. 8.3). Некоторые кредитные организации выплачивают организациям вознаграждение за использование средств, которые остаются на расчетных счетах этих организаций. Выплата таких вознаграждений отражается в составе прочих доходов и отражается проводкой:

Д 51 — К 91-1 — начислен банком процент на остаток по расчетному счету.

Таблица 8.3

Типовые проводки по дебету счета 51

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Внесены на расчетный счет наличные денежные средства из кассы организации	51	50
Переведены денежные средства с одного расчетного счета на другой	51	51
Денежные средства перечислены со специального счета в банке на расчетный счет	51	55
Денежные средства, находящиеся в пути, зачислены на расчетный счет	51	57
Поставщик вернул на расчетный счет излишне уплаченные ему денежные средства, либо ранее полученный аванс	51	60
Денежные средства, поступившие от покупателя, либо аванс зачислены на расчетный счет	51	62
Денежные средства, полученные по договору краткосрочного (долгосрочного) кредита (займа), поступили на расчетный счет	51	66, 67
Суммы налогов или сборов, излишне уплаченные в бюджет, возвращены на расчетный счет	51	68
Денежные средства, предоставленные ранее сотруднику в виде займа, возвращены на расчетный счет	51	73-1
Денежные средства, поступившие от сотрудника в возмещение материального ущерба, зачислены на расчетный счет	51	73-2
Поступили на расчетный счет денежные средства в качестве вклада в уставный капитал	51	75-1
Страховое возмещение, полученное от страховой организации, зачислено на расчетный счет	51	76-1
Зачислены на расчетный счет денежные средства по признанной (присужденной) претензии	51	76-2
Поступили на расчетный счет денежные средства, внесенные в качестве вклада по договору о совместной деятельности (на отдельном балансе совместной деятельности)	51	80

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Поступили на расчетный счет средства целевого финансирования	51	86
Поступили на расчетный счет денежные средства за проданную продукцию (товары, работы, услуги)	51	90-1
Получены средства от продажи прочего имущества, а также прочие доходы	51	91-1
Получены доходы будущих периодов	51	98-1
Оприходованы денежные средства, полученные безвозмездно	51	98-2

Кредитные организации осуществляют операции по счетам на основании расчетных документов. Денежные средства списываются со счета на основании расчетных документов, составленных в соответствии с требованиями Положения Банка России от 12 апреля 2001 г. № 2-П «О безналичных расчетах в Российской Федерации», в пределах имеющихся на счете денежных средств, если иное не предусмотрено в договорах, заключаемых между Банком России или кредитными организациями и их клиентами. Расчетный документ представляет собой оформленное в виде документа на бумажном носителе или электронного платежного документа:

- распоряжение плательщика (клиента или кредитной организации) о списании денежных средств со своего счета и их перечислении на счет получателя средств;

- распоряжение получателя средств (взыскателя) на списание денежных средств со счета плательщика и перечисление на счет, указанный получателем средств (взыскателем).

При проведении безналичных расчетов используются следующие формы расчетов:

- платежные поручения;
- аккредитивы;
- чеки;
- платежные требования;
- инкассовые поручения;
- векселя;
- банковские карты.

Расчетные документы на бумажном носителе оформляются на бланках документов, включенных в Общероссийский классификатор управленческой документации (ОКУД) ОК 011-93 (класс «Унифицированная система банковской документации»). Расчетные документы на бумажном носителе заполняются с помощью пишущих или электронно-вычислительных машин шрифтом черного цвета за исключением чеков, которые заполняются ручками с пастой, чернилами черного или синего цвета. Подписи на расчетных документах проставляются ручкой с пастой или чернилами черного или синего цвета. Оттиск печати и оттиск штампа банка, которые проставляются на расчетных документах, должны

быть черного, синего или фиолетового цвета. В расчетных документах не допускаются исправления, пометки, подчистки, а также использование корректирующей жидкости. Расчетные документы действительны к предъявлению в обслуживающую кредитную организацию в течение десяти календарных дней, не считая дня их выдачи. Расчетные документы предъявляются в кредитную организацию в количестве экземпляров, необходимом для всех участников расчетов. Все экземпляры расчетного документа должны быть заполнены идентично.

Списание денежных средств с расчетных счетов организации отражается по кредиту счета 51 «Расчетные счета».

Списание денежных средств со счета осуществляется банком на основании распоряжения клиента.

Без распоряжения клиента списание денежных средств, находящихся на счете, допускается по решению суда, а также в случаях, установленных законом или предусмотренных договором между банком и клиентом.

При наличии на счете денежных средств, сумма которых достаточна для удовлетворения всех требований, предъявленных к счету, списание этих средств со счета осуществляется в порядке поступления распоряжений клиента и других документов на списание (календарная очередность), если иное не предусмотрено законом.

При недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание денежных средств осуществляется в следующей очередности.

В первую очередь осуществляется списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов.

Во вторую очередь производится списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, по выплате вознаграждений авторам результатов интеллектуальной деятельности.

В третью очередь производится списание по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), а также по отчислениям в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования и фонды обязательного медицинского страхования.

В четвертую очередь производится списание по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и внебюджетные фонды, отчисления в которые не предусмотрены в третьей очереди.

В пятую очередь производится списание по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований;

В шестую очередь производится списание по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

Типовые проводки по кредиту счета 51 приведены в табл. 8.4.

Типовые проводки по кредиту счета 51

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Денежные средства, снятые с расчетного счета, оприходованы в кассу	50	51
Купленная иностранная валюта зачислена на валютный счет	52	51
Перечислены денежные средства на специальный счет в банке	55	51
Направлены денежные средства с расчетного счета на покупку иностранной валюты	57	51
Оплачена с расчетного счета стоимость приобретенных акций	58-1	51
Оплачена стоимость приобретенных долговых ценных бумаг	58-2	51
Перечислены денежные средства по договору займа	58-3	51
Внесен вклад по договору простого товарищества безналичными денежными средствами	58-4	51
Погашена задолженность перед поставщиком, выдан аванс поставщику	60	51
Возвращены излишне уплаченные покупателем денежные средства, возвращен с расчетного счета полученный ранее от покупателя аванс	62	51
Списаны денежные средства в погашение краткосрочного кредита (займа) и процентов по нему	66	51
Списаны денежные средства в погашение долгосрочного кредита (займа) и процентов по нему	67	51
Уплачены налоги и сборы в бюджет	68	51
Перечислены страховые взносы в государственные внебюджетные фонды	69	51
Перечислена заработная плата (дивиденды) работникам	70	51
Выданы под отчет средства с расчетного счета	71	51
Безналичные денежные средства предоставлены работнику в виде займа	73-1	51
Безналичные денежные средства направлены на выплату дивидендов (доходов) учредителю (участнику) организации	75-2	51
Депонированная заработная плата выплачена работникам с расчетного счета	76-4	51
Перечислены денежные средства филиалу, выделенному на отдельный баланс (в учете головного отделения организации)	79-2	51
Оплачены с расчетного счета расходы за счет нераспределенной прибыли (по решению учредителей)	84	51
Учтены расходы на оплату услуг банка, согласно договору на расчетно-кассовое обслуживание, уплачены банку денежные средства за открытие расчетного счета	91-2	51

При выявлении случаев ошибочного списания (зачисления) денежных средств до выяснения причин в учете производят проводку:

Д 76-2 — К 51 — отражена сумма, ошибочно списанная с расчетного счета;

Операции по расчетному счету отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок кредитной организации по расчетному счету и приложенных к ним денежно-расчетных документов. Выписка представляет собой второй экземпляр лицевого счета организации, открытого ей кредитной организацией. Аналитический учет по счету 51 «Расчетные счета» ведется по каждому расчетному счету. Синтетический учет ведется в журнале-ордере № 2. Журнал-ордер № 2 состоит из журнала-ордера № 2 для учета операций по кредиту счета 51, и ведомости 2 для учета операций по дебету счета 51.

8.3. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ПО ВАЛЮТНЫМ СЧЕТАМ

Осуществление валютных операций в Российской Федерации регулируется положениями Федерального закона от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

Особенности бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской отчетности активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, связанные с пересчетом стоимости этих активов и обязательств в рубли, установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утвержденным приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н.

Для осуществления сделок, которые предусматривают использование в качестве средства платежа иностранной валюты, организации-резиденты вправе иметь валютные счета в российских и зарубежных банках.

Взаимоотношения банка и владельца валютного счета определяются на основе заключенного ими договора банковского счета. По данному договору банк обязуется принимать и зачислять на счет поступающие денежные средства, выполнять распоряжения владельца о перечислении и выдаче необходимых сумм со счета, а также проводить другие операции по счету в соответствии с требованиями валютного законодательства.

Организации-резиденты могут открывать неограниченное количество валютных счетов в российских банках, уполномоченных Банком России на проведение операций с иностранной валютой.

Банк не вправе отказать в открытии счета, совершение соответствующих операций по которому предусмотрено законом, учредительными документами банка и выданной ему лицензией, за исключением случаев, когда такой отказ вызван отсутствием у банка возможности принять клиента на обслуживание либо допускается законодательством (п. 2 ст. 846 ГК РФ).

Для открытия валютного счета в Российской Федерации предприятию необходимо представить в уполномоченный банк комплект документов. Как правило, в него входят:

- заявление об открытии валютного счета;
- нотариально заверенные копии учредительных документов и свидетельства о государственной регистрации организации;
- копия свидетельства о постановке организации на учет в налоговом органе;

■ карточка с образцами подписей руководителя (первая подпись), главного бухгалтера (вторая подпись) и оттиском печати и др.

Об открытии валютного счета организация обязана с соответствии со ст. 118 НК РФ в течение десяти дней сообщить в налоговую инспекцию. Штраф в случае неисполнения данного требования — 5000 руб. Открытие счета за пределами России возможно только с разрешения Банка России.

За открытие валютного счета банком взимается установленная плата, сумма которой подлежит отнесению на прочие расходы: Д 91 — К 51.

Согласно ст. 849 ГК РФ, банк обязан зачислять поступившие на счет клиента денежные средства и перечислять с него денежные средства не позже дня, следующего за днем поступления в банк соответствующего платежного документа, если иные сроки не предусмотрены законом, банковскими правилами или договором.

В случае несвоевременного зачисления на счет поступивших клиенту денежных средств либо их необоснованного списания банком со счета, а также невыполнения указаний клиента о перечислении (выдачи) денежных средств со счета банк обязан уплатить проценты. Размер процентов определяется на основании публикаций в официальных источниках информации о средних ставках банковского процента по краткосрочным валютным кредитам, предоставляемым в месте нахождения кредитора. В случае отсутствия таких публикаций размер подлежащих взысканию процентов устанавливается на основании предоставляемой истцом в качестве доказательства справки одного из ведущих банков в месте нахождения кредитора, подтверждающей применяемую им ставку по краткосрочным валютным кредитам.

Причитающиеся организации проценты принимаются к бухгалтерскому учету как прочие доходы на дату их признания банком или присуждения судом и отражаются в учете следующим образом:

Д 76 — К 91 — начислена задолженность банка по причитающимся процентам;

Д 52 — К 76-2 «Расчеты по претензиям» — на текущий валютный счет зачислен долг банка.

Порядок совершения и оформления операций по валютным счетам регулируется Банком России.

Учет валютных операций ведется на счете 52 «Валютные счета».

Для правильного учета операций с иностранной валютой к счету 52 могут быть открыты субсчета: «Валютные счета внутри страны»; «Валютные счета за рубежом».

Открыть счета в банке можно в различных валютах (долларах США, евро и др.). Операции по каждому виду валюты учитываются отдельно.

Для отражения расчетов с банком по приобретению и перечислению иностранной валюты оператор может использовать счет 57 «Переводы в пути» или один из субсчетов счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Поступление иностранной валюты может осуществляться следующими способами:

■ покупка иностранной валюты для оплаты импортируемых материальных ценностей;

- покупка для осуществления операций, не связанных с оплатой импортных контрактов;
- поступления от покупателей;
- поступление дивидендов по вкладам и инвестициям;
- поступление валютных долгосрочных (краткосрочных) кредитов и займов и др.

Перечень типовых проводок по поступлению иностранной валюты представлен в табл. 8.5.

Таблица 8.5

Перечень типовых проводок по поступлению иностранной валюты

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Покупка валюты для оплаты импортируемых материальных ценностей</i>		
Перечисление средств для покупки валюты	57	51
Перечисление денежных средств на депозитный счет в банке	55-3	51
Приобретенная банком валюта зачислена на валютный счет	52	57
Отражение разницы между курсом покупки валюты и официальным курсом Банка России:		
— если официальный курс валюты меньше, чем курс ее покупки банком;	57	91-1
— если официальный курс валюты больше, чем курс ее покупки банком	91-2	57
Комиссия, уплаченная банку, включается в прочие расходы организации	91-2	57, 51
Комиссия, уплаченная банку, может быть включена в стоимость приобретаемых ценностей	08	57, 51
<i>Покупка валюты для осуществления операций, не связанных с оплатой импортных контрактов</i>		
Перечисление средств на покупку валюты	57	51
Зачисление приобретенной банком валюты на транзитный валютный счет	52	57
Удержание банком вознаграждения за покупку валюты	91-2	51, 57, 52
Отражена разница между курсом покупки валюты и официальным курсом Банка России	91-2	57
Поступление выручки от покупателей на валютные счета внутри страны, валютные счета за рубежом	52	62, 76
Поступление аванса от покупателей на валютные счета внутри страны, валютные счета за рубежом	52	62 (76)
Поступление дивидендов по вкладам и инвестициям на валютные счета внутри страны, валютные счета за рубежом	52	75
Поступление валютных долгосрочных (краткосрочных) кредитов и займов на валютные счета внутри страны, валютные счета за рубежом	52	66 (67)

Сумма комиссии банка в налоговом учете организации включается во вне-реализационные расходы (подп. 15 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Разница, возникшая в результате отклонения курса покупки иностранной валюты от официального курса Банка России, установленного на дату перехода права собственности на иностранную валюту, признается внереализационным доходом на эту дату (подп. 6 п. 1 ст. 265, подп. 9 п. 7 ст. 272 НК РФ).

Приобретенную валюту предприятие может использовать (табл. 8.6):

- на продажу;
- на оплату контрактов с иностранными партнерами;
- для оплаты командировочных расходов работников, выезжающих за границу;
- на погашение кредитов (займов), полученных в иностранной валюте, и другие цели.

Таблица 8.6

Перечень типовых проводок по использованию иностранной валюты

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Перечисление валютных средств поставщику в оплату импортируемых материальных ценностей	60, 76	52
Поступление наличной валюты в кассу для оплаты командировочных расходов	50	52
Возврат краткосрочного (долгосрочного) займа или кредита, полученного в иностранной валюте	66 (67)	52
Перечислены дивиденды акционерам с валютных счетов внутри страны, валютных счетов за рубежом	75	52
<i>Продажа валюты</i>		
Валютные средства направлены на продажу	57	52
На расчетный счет зачислена выручка от продажи валюты	51	76
Выручка от продажи валюты включена в прочие доходы	76	91-1
Отражено выбытие валютных средств	91-2	57
Отражена курсовая разница	91-2	57
Комиссия, уплаченная банку, включается в прочие расходы организации	91-2	76, 51, 57

Записи в бухгалтерском учете по валютным счетам организации, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Банка России, действующему на дату совершения операции, одновременно указанные записи производятся в валюте расчетов и платежей.

Стоимость активов и обязательств (в том числе денежных средств на счетах в кредитных организациях и средств в расчетах), выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежит пересчету в рубли по курсу, установленному Банком России на дату совершения операции, а также дату составления бухгалтерской отчетности.

Датой совершения банковских операций по валютным счетам считается дата зачисления денежных средств на валютный счет в кредитной организации или дата их списания с валютного счета.

8.4. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ, НАХОДЯЩИХСЯ НА СПЕЦИАЛЬНЫХ СЧЕТАХ БАНКА

Для открытия специального счета в кредитную организацию необходимо предоставить следующие документы:

- заявление об открытии счета;
- нотариально заверенные копии учредительных документов и свидетельства о государственной регистрации организации;
- справку о постановке организации на учет в налоговой инспекции;
- нотариально заверенную карточку с образцами подписей руководителя (первая подпись), главного бухгалтера (вторая подпись) и оттиском печати организации;
- копию справки о присвоении организации статистических кодов.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации и иностранных валютах, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных, а также о движении средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению, используется счет 55 «Специальные счета в банках».

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

Аккредитив — специальный расчетный документ, поручение одного банка (эмитента) другому (исполняющему) банку произвести за счет специально забронированных средств оплату приобретаемых активов по товарно-транспортным документам. С помощью аккредитива осуществляется резервирование средств для расчетов с поставщиком. Получить средства поставщик (подрядчик) может только после представления в банк документов, подтверждающих выполнение им договорных обязательств. Перечень этих документов определяется в договоре с поставщиком (подрядчиком). Аккредитив открывается покупателем только для расчета с одним поставщиком. Срок действия и порядок расчетов по аккредитиву устанавливается в договоре между ними.

Существуют покрытые и непокрытые аккредитивы. Аккредитив является *покрытым*, если денежные средства списываются с расчетного счета покупателя и депонируются банком для последующих платежей поставщику (подрядчику). Покупатель не может распоряжаться средствами, находящимися на покрытых аккредитивах.

При перечислении средств на покрытый аккредитив выполняется проводка:

Д 55-1 — К 51 (52) — переведены денежные средства с расчетного (валютного) счета на аккредитив.

Перечисление средств на счет поставщика отражается проводкой: Д 60 (76) — К 55-1.

Расходы по оплате услуг банка за обслуживание аккредитива могут списываться на увеличение стоимости приобретаемых материальных ценностей, только если расчеты с поставщиком осуществляются с использованием этого аккредитива. В противном случае эти расходы включаются в состав операционных расходов (счет 91-2).

Неиспользованный покрытый аккредитив предполагает возврат неиспользованных средств банком на расчетный счет:

Д 51 (52) — К 55-1.

Непокрытым является аккредитив, если банк поставщика списывает денежные средства с корреспондентского счета банка покупателя в пределах суммы, на которую открыт аккредитив. Средства самого покупателя остаются в обороте до момента списания денег с корреспондентского счета обслуживающего его банка.

Сумма, на которую открыт непокрытый аккредитив, на счете 55 не отражается. Для ее учета предназначен забалансовый счет 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные». Открытие непокрытого аккредитива фиксируется по дебету счета 009, а использование непокрытого аккредитива отражается по кредиту счета 009.

Отзывным является аккредитив, который может быть изменен или отменен банком-эмитентом на основании письменного распоряжения плательщика без предварительного согласования с получателем средств и без каких-либо обязательств банка-эмитента перед получателем средств после отзыва аккредитива. *Безотзывным* признается аккредитив, который может быть отменен только с согласия получателя средств. По просьбе банка-эмитента исполняющий банк может подтвердить безотзывный аккредитив. Порядок предоставления подтверждения по безотзывному подтвержденному аккредитиву определяется по соглашению между банками.

Аналитический учет по счету 55-1 ведется по каждому выставленному аккредитиву.

Чек — это ценная бумага, содержащая распоряжение банку выдать определенную сумму денег лицу, предъявившему чек к оплате. Чеки являются бланками строгой отчетности и учитываются на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности». Списание чеков с данного счета осуществляется по мере использования. Для учета денежных средств, находящихся в чековых книжках, используется счет 55-2 «Чековые книжки» (табл. 8.7). Чек должен содержать обязательные реквизиты, предусмотренные ст. 878 ГК РФ. Он должен иметь покрытие в виде денежных средств, предварительно депонированных чекодателем на специальном банковском счете. Представление чека к платежу возможно двумя способами: 1) путем непосредственного предъявления банку-плательщику; 2) путем предъявления в кредитную организацию, обслуживающую чекодержателя, на инкассо. Во втором случае чек оплачивается в порядке исполнения инкассового поручения.

Аналитический учет по счету 55-2 ведется по каждой полученной чековой книжке.

Организация может разместить свободные денежные средства для получения дополнительного дохода на депозитном счете банка. Данные денежные средства учитываются на счете 55-3 «Депозитные счета» (табл. 8.8). Депозитные сертификаты могут выпускаться в разовом порядке или сериями, быть именными или на предъявителя. Сертификат не может служить расчетным документом за проданные товары или оказанные услуги. Денежные средства по купле-продаже депозитных сертификатов и выплата сумм по ним осуществляются в безналич-

ном порядке. Сертификаты выпускаются в валюте Российской Федерации. Владельцами сертификатов могут быть резиденты и нерезиденты. Денежные обязательства, возникающие при выпуске и обращении сертификатов, могут быть оплачены нерезидентами только с рублевых счетов.

Таблица 8.7

Типовые проводки по учету чеков

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Депонированы средства для расчетов по чекам	55-2	51
Оприходование чеков, полученных в банке	006	
Списание средств по чекам, предъявленным к оплате	60, 71, 76	55-2
Списание использованных чеков		006
Зачисление неиспользованных средств, депонированных ранее для оплаты чеков на расчетный (валютный) счет	51, 52	55-2
Списание чеков, возвращенных в банк		006

Проценты по первоначально установленной ставке, которая причитается владельцу по истечении срока обращения, выплачиваются кредитной организацией независимо от времени его покупки. Если сертификат предъявлен досрочно к оплате, то кредитная организация должна выплатить сумму вклада и проценты, выплачиваемые по вкладам до востребования, если условиями сертификата не установлен иной размер процентов. Если срок получения вклада (депозита) по сертификату просрочен, то кредитная организация несет обязательство оплатить указанные в сертификате суммы вклада и проценты по первому требованию владельца. За период с даты востребования сумм по сертификату до даты фактического предъявления сертификата к оплате проценты не выплачиваются.

Кредитная организация начисляет проценты не реже одного раза в месяц и не позднее последнего рабочего дня отчетного месяца, а выплаты осуществляет одновременно с погашением сертификата при его предъявлении.

Аналитический учет по счету 55-3 ведется по каждому вкладу.

Таблица 8.8

Типовые проводки по учету денежных средств на депозитных счетах

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Перечисление денежных средств с расчетного, валютного счета на депозит	55-3	51, 52
Зачисление на расчетный, валютный счет средств с депозитного счета	51, 52	55-3
Начислены проценты по депозитному вкладу	76	91-1
Фактическое получение процентов за размещение средств на депозите на расчетный, валютный счет	51, 52	76

В настоящее время широкое распространение получили расчеты с использованием банковских пластиковых карт. Юридические лица с помощью банков-

ских платежных карт могут осуществлять безналичные операции по оплате расходов, связанных с хозяйственной деятельностью, операции по обналичиванию денежных средств и иные денежные операции.

Держателями корпоративной пластиковой карты могут быть один или несколько сотрудников организации. Для обслуживания корпоративной пластиковой карты организация заключает договор с банком-эмитентом, который открывает для него специальный карточный счет. Количество держателей карт регулируется в договоре на эмиссию пластиковых карт. Корпоративные карточные счета относятся к специальным счетам в банках и учитываются на отдельном субсчете счета 55 «Специальные счета в банках».

В расчетах пластиковыми карточками участвуют:

- 1) владелец карточки (покупатель);
- 2) банк-эмитент — банк, который выдал карточку;
- 3) предприятие торговли (продавец);
- 4) банк-эквайр — банк, обслуживающий продавца.

Покупатель обращается в банк-эмитент с заявлением о заключении договора на выдачу соответствующей банковской карты. Банк под расчетную карту депонирует часть средств покупателя, что оформляется в его бухгалтерском учете следующей записью:

Д 55-4 — К 51 — депонированы средства для банковской расчетной карты.

В случае подписания договора о выдаче кредитной карты банк заключает кредитный договор с покупателем на сумму банковской кредитной карты с учетом величины процентов, что оформляется записью в бухгалтерском учете покупателя: Д 55-4 — К 66.

После этого покупателю предоставляется соответствующая банковская карта.

При покупке товара у торговой организации для основной деятельности покупателя его представитель расплачивается с помощью банковской карты, вставляя ее в читающее устройство терминала, с помощью которого происходит оформление расчетных документов для всех участников процесса взаиморасчетов: покупателя, поставщика, банка-эмитента и эквайера. Согласно расчетным документам, покупателю отгружается товар.

Банкам — участникам операций с применением платежных карт документы предоставляются клиентами — юридическими лицами по одной из следующих форм:

- реестр платежей за определенный период времени;
- электронный журнал за определенный период времени.

В учете делаются записи:

Д 60 — К 55-4 — осуществлена оплата товара с помощью банковской платежной карты;

Д 41 — К 60 — принят к учету товар по учетной цене без НДС;

Д 19 — К 60 — отражен НДС по принятому к учету товару;

Д 68 — К 19 — отражен налоговый вычет по НДС.

На основании расчетных документов списываются денежные средства со специального счета покупателя на расчетный счет поставщика. Затем банк по-

ставщика извещает банк покупателя о завершении операции, и оба банка делают выписки своим клиентам.

При осуществлении расчетов с организацией торговли (в том числе общественного питания) с использованием банковских карт необходимо составить первичный документ на бумажном носителе — слип. Слип должен содержать следующие обязательные реквизиты: идентификатор организации; дата совершенной операции; сумма операции; валюта операции; код, подтверждающий авторизацию эмитентом операции; реквизиты банковской карты, допустимые правилами безопасности; подпись держателя карты. Слип заполняется в трех экземплярах под копируку: первый вручается покупателю, второй сдается инкассатору, третий передается в бухгалтерию при кассовом отчете. Покупатель расписывается в слипе, подлинность его подписи проверяет работник магазина.

Основанием для списания средств с подотчетного лица, осуществляющего расчеты с использованием расчетных банковских карт, является наличие слипа и выписки банка по данному счету.

К авансовому отчету с использованием банковских карт прикладываются следующие первичные документы: счета за проживание, билеты на транспорт, квитанции, чеки и иные документы с приложением оригиналов слипов, квитанций электронных терминалов (банкоматов), а также отчеты о командировках (если денежные средства списываются со счета на командировочные расходы).

8.5. УЧЕТ ПЕРЕВОДОВ В ПУТИ

На счете 57 «Переводы в пути» учитываются:

- денежные средства, внесенные организацией в кассу почтового отделения или сберегательную кассу для зачисления на расчетный счет поставщика (подрядчика), если перевод денег осуществляется более одного дня;
- денежные средства, сданные организацией в вечернюю кассу банка или переданные инкассаторам для зачисления на расчетный счет, если реальное зачисление денег производится только на следующий день;
- денежные средства, перечисленные организацией с одного расчетного или валютного счета на другой, если перевод денег осуществляется более одного дня;
- денежные средства, направленные организацией на корпоративную пластиковую карту, если расчетный счет организации находится в одном банке, а «карточный» счет — в другом и перевод средств может занять более одного дня.

Основанием для принятия на учет по счету 57 «Переводы в пути» сумм являются квитанции кредитной организации, сберегательной кассы, почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам и т.п.

При осуществлении перевода денег, который занимает более одного дня, необходимо сделать проводку по дебету счета 57. При зачислении денежных средств по назначению на основании соответствующих документов запись делается по кредиту счета 57. Движение денежных средств (переводов) в иностранных валютах учитывается на счете 57 обособленно (табл. 8.9).

Типовые проводки по счету 57

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>По дебету счета 57</i>		
Наличная выручка сдана в вечернюю кассу банка (инкассаторам)	57	50
Наличные денежные средства внесены в сберегательную кассу (кассу почтового отделения) для перевода контрагенту	57	50
Денежные средства с расчетного счета направлены на покупку иностранной валюты	57	51
Иностранная валюта перечислена для конвертации в рубли	57	52
Покупатель внес аванс под предстоящую поставку готовой продукции через сберегательную кассу (почтовое отделение)	57	62
Отражена положительная курсовая разница, возникшая при переводе денежных средств в иностранной валюте	57	91-1
Денежные средства по признанной (присужденной) претензии внесены в кассу кредитной организации, но не зачислены на расчетный счет	57	76-2
Денежные средства внесены в кассу кредитной организации филиалом, выделенным на отдельный баланс, но не зачислены на расчетный счет головного отделения организации	57	79-2
Денежные средства за проданную продукцию (товары, работы, услуги) поступили в кассу кредитной организации, но не зачислены на расчетный счет организации	57	90-1
Средства от продажи прочего имущества, поступившие в кассу кредитной организации, но не зачисленные на расчетный счет, отражены в составе прочих доходов	57	91-1
<i>По кредиту счета 57</i>		
Учено поступление денег, сданных ранее инкассатору, на расчетный счет	51	57
Поступили в кассу наличные денежные средства, находящиеся в пути	50	57
Денежные средства, находившиеся в пути, зачислены на расчетный счет	51	57
Приобретенная иностранная валюта зачислена на валютный счет	52	57
Почтовый перевод получен покупателем	62	57
Получены сотрудником денежные средства по договору займа, переведенные почтовым переводом	73-1	57
Отражена отрицательная курсовая разница, возникшая при переводе денежных средств в иностранной валюте	91-2	57

8.6. ПОНЯТИЕ КУРСОВОЙ РАЗНИЦЫ И ПОРЯДОК ЕЕ ОТРАЖЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Специфика учета имущества и обязательств в иностранной валюте заключается в пересчете иностранной валюты в рубли, установлении пересчета и исчисления и учете курсовых разниц. В результате пересчета валютных ценностей на дату совершения операций и отчетную дату возникают курсовые разницы. *Курсовая разница* — это разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету или предыдущую отчетную дату.

Курсовые разницы возникают:

- при полном или частичном погашении кредиторской или дебиторской задолженности в иностранной валюте;
- переоценке самой иностранной валюты или валютных ценностей (в том числе ценных бумаг).

ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации об активах и обязательствах, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе подлежащих оплате в рублях.

ПБУ 3/2006 определяет порядок:

- ведения учета активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, а также тех активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, но подлежит оплате в рублях;
- пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств в рубли;
- отражения в бухгалтерском учете курсовой разницы;
- учета активов и обязательств, используемых организацией для ведения деятельности за пределами России;
- определения дня, который является датой совершения той или иной операции.

Согласно ПБУ 3/2006, в понятие «иностранная валюта» включаются как иностранная валюта (валюта, отличная от валюты Российской Федерации — рублей), так и условные денежные единицы, а понятие «*курсовая разница*» объединяет в себе как курсовые, так и бывшие суммовые разницы.

В настоящее время действуют единые правила отражения в бухгалтерском учете и отчетности стоимости активов и обязательств, выраженной в иностранной валюте или в условных денежных единицах, а также единый порядок пересчета их стоимости для учетных целей в валюту Российской Федерации — рубли.

В соответствии с п. 6 ПБУ 3/2006 организации, совершающие большое количество операций в иностранной валюте, в ситуации, когда официальный курс иностранной валюты к рублю меняется незначительно, могут произвести пересчет по среднему курсу, который определяется за месяц или более короткий срок.

Не подлежат переоценке на дату совершения и на отчетную дату:

- суммы полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков;

■ остатки средств целевого финансирования, полученных из бюджета или иностранных источников в рамках технической или иной помощи Российской Федерации в соответствии с заключенными соглашениями (договорами).

В соответствии с п. 10 ПБУ 3/2006 полученные и выданные авансы, предварительная оплата после принятия их к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса не подлежат пересчету. Таким образом, с 1 января 2008 г. средства выданных авансов, предварительной оплаты, задатков после принятия их к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса в соответствии с п. 10 ПБУ 3/2006 не пересчитываются.

Доходы организации, которые выражены в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу на день получения аванса, задатка или предварительной оплаты. Пересчитывать предусмотрено ту часть доходов, которая приходится на аванс, задаток или предварительную оплату.

Следует обратить внимание на то, что в налоговом учете авансы, полученные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу либо на дату погашения аванса, либо на последнее число отчетного (налогового) периода (п. 8 ст. 271 НК РФ). В результате возникают курсовые разницы. Разницы, возникающие в бухгалтерском учете в связи с переоценкой аванса в целях налогообложения, будут временными. На основании этих разниц следует сформировать отложенный налоговый актив или отложенное налоговое обязательство. В момент реализации товаров (работ, услуг) временные разницы будут погашены, а отложенные налоги — списаны.

В налоговом учете доходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному Банком России на дату признания соответствующего дохода (п. 8 ст. 271 НК РФ). В целях налогообложения организация должна определять стоимость реализованных товаров на дату перехода права собственности на них. В результате величина доходов, отраженная в бухгалтерском и налоговом учете, будет различаться.

Все российские организации (за исключением кредитных и бюджетных) на 1 января 2008 г. должны были произвести пересчет стоимости долгосрочных ценных бумаг (кроме акций), выраженной в иностранной валюте. Такой пересчет проводится по официальному курсу Банка России к соответствующей иностранной валюте на указанную выше дату. Полученные в результате суммы увеличения или уменьшения стоимости ценных бумаг нужно было отнести на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (п. 3 приказа Минфина России от 25 декабря 2007 г. № 147н).

Пункт 7 ПБУ 3/2006 устанавливает порядок пересчета валютных ценностей на дату совершения операций в иностранной валюте и на отчетную дату. *Под датой совершения операций в иностранной валюте* понимается день возникновения у организации права принять к учету активы и обязательства, являющиеся результатом операции. Для некоторых операций ПБУ 3/2006. нормативно установлены даты их совершения. Перечень дат совершения отдельных операций в иностранной валюте приведен в приложении к ПБУ 3/2006 (табл. 8.10).

**Порядок отражения в бухгалтерском учете активов и обязательств,
стоимость которых выражена в иностранной валюте [23]**

Наименование активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте	Когда их нужно пересчитывать в рубли			Отражаются в бухгалтерском учете	
	по мере изменения курса иностранной валюты, котируемого ЦБ РФ	на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности	на дату совершения операции с иностранной валютой	в иностранной валюте	в рублях
Денежные знаки в кассе организации	+	+	+	+	+
Средства на счетах в кредитных учреждениях	+	+	+	+	+
Денежные и платежные документы	–	+	+	+	+
Ценные бумаги (кроме акций)	–	+	+	+	+
Средства в расчетах, кроме авансов, предоплат и задатков	–	+	+	+	+
Заемные обязательства	–	+	+	+	+
Стоимость основных средств	–	–	+	–	+
Стоимость нематериальных активов	–	–	+	–	+
Стоимость МПЗ	–	–	+	–	
Долгосрочные ценные бумаги					
Прочие финансовые вложения	–	–	+	–	+
Объекты незавершенного строительства	–	–	+	–	+
Величина уставного (складочного) капитала	–	–	+	–	+
Акции	–	–	+	–	+
Остатки средств целевого финансирования	–	–	+	–	+
Полученные и выданные авансы, предоплаты и задатки	–	–	+	–	–

8.7. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ, ДЕНЕЖНЫХ ДОКУМЕНТОВ И БЛАНКОВ ДОКУМЕНТОВ СТРОГОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности организации обязаны провести инвентаризацию имущества и обязательств, в том числе инвентаризации подлежат наличные денежные средства в кассе; денежные документы (почтовые марки, оплаченные проездные билеты, талоны на нефтепродукты, банковские корпоративные карты, путевки в санатории и дома отдыха и т.п.);

деньги на расчетных и валютных счетах в банках; средства, в том числе в иностранной валюте, в аккредитивах, чековых книжках, депозитах; инкассированные денежные средства, а также внесенные в кассы кредитных организаций, почтовых отделений и т.п., но не зачисленные на счета в банках на дату инвентаризации.

Инвентаризация кассы производится в соответствии с Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденным решением Совета директоров Центрального банка Российской Федерации от 22 сентября 1993 г. № 40 и сообщенным письмом Банка России от 4 октября 1993 г. № 18 и Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств № 49.

В ходе инвентаризации необходимо обратить внимание на правильность оформления кассовых документов; ведения кассовой книги; соблюдения лимитов остатка наличных денежных средств, установленных обслуживающими организацию учреждениями банков; применения контрольно-кассовой техники¹ (ККТ). По каждому объекту ККТ должны быть в наличии документы, связанные с его приобретением, регистрацией, вводом в эксплуатацию, применением. При инвентаризации производится проверка фактического наличия в кассе денежных знаков, бланков ценных бумаг и других бланков документов строгой отчетности.

При подсчете фактического наличия денежных знаков и других ценностей в кассе принимаются к учету наличные деньги, ценные бумаги и денежные документы (почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, путевки в дома отдыха и санатории, авиабилеты и др.).

Проверка фактического наличия бланков ценных бумаг и других бланков документов строгой отчетности производится по видам бланков (например, по акциям: именные и на предъявителя, привилегированные и обыкновенные) с учетом начальных и конечных номеров тех или иных бланков, а также по каждому месту хранения и материально ответственным лицам. Фактический остаток денежных документов сверяют с данными бухгалтерского учета в целях определения недостачи или излишка по каждому их виду.

Инвентаризация денежных средств в пути производится путем сверки числящихся сумм на счетах бухгалтерского учета с данными квитанций учреждения банка, почтового отделения, копий сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам банка и т.п.

Инвентаризация денежных средств, находящихся в банках на расчетном (текущем), валютном и специальных счетах, производится путем сверки остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах, по данным бухгалтерии организации, с данными выписок банков.

Для отражения результатов инвентаризации применяется акт инвентаризации наличных денежных средств (ф. № ИНВ-15, утвержденная постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88). При выявлении излишков или недостачи ценностей в кассе материально ответственный работник (кассир)

¹ Регулируется Федеральным законом от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».

должен дать пояснения о причинах расхождения в акте по ф. № ИНВ-15 в строке «Объяснение причин излишков или недостач».

Инвентаризация денежных средств организации перед составлением годовой отчетности состоит в проверке соответствия остатков средств на расчетных, валютных и специальных счетах организации данным бухгалтерского учета. Инвентаризация денежных средств, находящихся в банках на расчетном (текущем), валютном и специальных счетах, производится путем сверки остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах по данным бухгалтерии организации, с данными выписок банков.

При инвентаризации средств на валютных счетах проверяется не только фактическое наличие средств на валютном счете и их соответствие данным бухгалтерского учета, но и правильность пересчета валютных средств в рублевый эквивалент, порядок применения курса Банка России, действующего на дату составления отчетности.

При проведении инвентаризации необходимо обратить внимание на суммы, отраженные на счете 57 «Переводы в пути», а также суммы, находящиеся на специальных счетах в банках и отражаемые в учете на счете 55 «Специальные счета в банках». Инвентаризация средств в аккредитивах осуществляется в разрезе поставщиков и отдельных договоров. В ходе инвентаризации осуществляется проверка источников открытия аккредитивов (собственные или заемные средства), а также остатков неиспользованных средств в аккредитивах.

Инвентаризация расчетов чеками осуществляется в два этапа. На первом этапе осуществляется проверка фактического наличия чеков, их движения как бланков строгой отчетности. Полученные данные сверяют с остатком чеков на забалансовом счете. На втором этапе проверке подвергаются остатки средств на специальных счетах в банке на основе выписок, предоставляемых организацией. При этом изучается порядок депонирования сумм для выдачи чековых книжек за счет собственных и заемных средств. В ходе инвентаризации должны быть проверены остатки выданных, но не оплаченных банком чеков (не предъявленных к оплате), которые должны совпадать с сальдо по счету 55 «Специальные счета в банках», субсчет «Чековые книжки». Кроме того, проверке подвергаются остатки по неиспользованным чекам, сумма средств по которым должна быть возвращена в банк на соответствующие счета по учету средств, за счет которых осуществлялось открытие специальных счетов.

После завершения инвентаризации денежных средств организации и приведения в соответствие их фактического наличия в кассе и на банковских счетах с данными бухгалтерского учета информация отражается в бухгалтерской отчетности.

8.8. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Денежные средства организации отражаются в следующих формах бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н:

- 1) бухгалтерский баланс (ф. № 1);
- 2) отчет о движении денежных средств (ф. № 4).

Порядок раскрытия информации о движении денежных средств в бухгалтерской отчетности регламентируется ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность». В соответствии с ПБУ 4/99 в бухгалтерской отчетности должны быть раскрыты данные о движении денежных средств в отчетном периоде, характеризующие наличие, поступление и расходование денежных средств в организации (п. 29).

В бухгалтерском балансе (ф. № 1) отражается остаток денежных средств на начало и конец отчетного года по строке «Денежные средства» без расшифровки по их видам. Остаток денежных средств на начало и конец отчетного года отражается в приложении к бухгалтерскому балансу, отчете о движении денежных средств (ф. № 4) и должен соответствовать остатку денежных средств в бухгалтерском балансе.

Отчет о движении денежных средств должен характеризовать изменения в финансовом положении организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

В отчете о движении денежных средств отражаются показатели по движению денежных средств организации за отчетный год, учитываемые на счетах 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках». Данный отчет составляется в рублях. Для составления этой формы отчетности определяется информация по поступлению и выбытию денежных средств в течение года. Данные о них могут быть получены из соответствующих строчек балансового отчета за те или иные периоды.

Российский отчет представляет информацию за отчетный период с горизонтальной расшифровкой денежных оборотов по видам деятельности: операционной, инвестиционной, финансовой.

В составе показателей, характеризующих движение денежных средств по текущей деятельности, выделены денежные средства, полученные от текущей деятельности, и денежные средства, направленные на текущую деятельность. Как правило, это результаты хозяйственных операций, влияющих на определение чистой прибыли (убытка) организации.

Одним из условий, позволяющих отнести те или иные операции по движению денежных средств к текущей деятельности, является невозможность их включения в инвестиционную или финансовую деятельность.

Чистые денежные средства от текущей деятельности — это разница между поступлениями от текущей деятельности и расходами на нее. Этот показатель является ключевым.

На основании данных о величине и динамике этого показателя в их сочетании с другой информацией могут быть сделаны выводы относительно способности организации создавать денежные средства в результате своей основной деятельности в размере и сроки, необходимые для расчетов по обязательствам и осуществления инвестиционной деятельности.

В российском учете предусмотрена возможность представления движения денежных средств по текущей деятельности только с использованием прямого метода (в соответствии с ф. № 4 в приложении к приказу № 67н).

К информации по инвестиционной деятельности относятся данные о движении денежных средств в ходе осуществления деятельности организации, связанной с движением финансовых вложений (приобретение ценных бумаг дру-

гих организаций, в том числе долговых, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, предоставление другим организациям займов и т.п.).

К информации по финансовой деятельности относятся данные о движении денежных средств, при котором изменяются величина и состав собственного капитала, заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, предоставления другими организациями займов, погашение заемных средств и т.п.).

В отчете о движении денежных средств в обязательном порядке должны быть отражены изменения в составе денежных средств, связанные с курсовыми разнициами. Хотя операции по учету курсовых разниц влияют как на финансовый результат, так и на величину денежных средств, реальным движением средств они не сопровождаются. В этой связи возникает необходимость раскрытия такой информации с целью уточнения величины чистого денежного потока.

8.9. ОСОБЕННОСТИ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

Правила составления отчета о движении денежных средств установлены МСФО 7 «Отчеты о движении денежных средств», согласно которому отчет должен содержать информацию о денежных потоках компании в разрезе операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Для составления отчета в части операционной деятельности МСФО 7 допускает использование двух методов: 1) прямого; 2) косвенного. Информацию о денежных потоках в разрезе финансовой и инвестиционной деятельности можно представлять только прямым методом.

В отчете о движении денежных средств должны отражаться денежные потоки отчетного периода с их разделением по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Компания должна составлять отчет о движении денежных средств в части представления денежных потоков по операционной деятельности, используя один из двух методов:

- прямой метод, в соответствии с которым раскрывается информация об основных классах валовых поступлений и валовых выплат;

- косвенный метод, в соответствии с которым чистая прибыль корректируется с учетом влияния неденежных операций, отложенных (или начисленных) сумм по прошлым (или будущим) поступлениям денежных средств по операционной деятельности, а также статей дохода (или расхода), связанных с потоками денежных средств по инвестиционной или финансовой деятельности.

Отчет о движении денежных средств, составленный прямым методом на основе информации, полученной путем корректировок статей доходов и расходов, по сути, представляет собой отчет о прибылях и убытках, составленный касовым методом.

Для применения косвенного метода необходимы показатели бухгалтерского баланса на начало и на конец отчетного периода, а также некоторые данные отчета о прибылях и убытках. Использование прямого метода, как правило, требует более полной и детализированной учетной информации, необходимой для расчета сумм основных валовых поступлений и выплат.

Компаниям рекомендуется в отчете о движении денежных средств отражать денежные потоки по операционной деятельности на основе прямого метода, так как данный метод обеспечивает представление той информации, которую не позволяет получить косвенный метод.

МСФО 7 требует обязательно раскрывать в примечаниях к финансовой отчетности:

- положения учетной политики, относящиеся к составлению отчета о движении денежных средств;
- состав денежных средств и их эквивалентов;
- сверку сумм в отчете о движении денежных средств с эквивалентными статьями в балансе;
- сумму значительных остатков денежных средств и их эквивалентов, имеющих у компании, но недоступных для использования;
- расшифровку информации о приобретениях и продажах дочерних компаний и других структурных единиц;
- информацию о существенных инвестиционных и финансовых операциях, не требующих использования денежных средств.

Кроме того, стандарт рекомендует в качестве дополнительной информации раскрыть данные о сумме неиспользованных кредитных средств с указанием имеющихся ограничений по их использованию; о денежных потоках, которые увеличивают операционные возможности компании в сравнении с денежными потоками, направленными на поддержание операционных возможностей (например, покупка дополнительного нового оборудования и ремонт старого), а также о движении денежных средств в разрезе хозяйственных или географических сегментов.

Учет операций в иностранной валюте регламентируется МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов», который подлежит применению при учете операций и остатков в иностранной валюте, кроме отдельных изъятий, регламентирующихся IAS 39 «Финансовые инструменты — признание и оценка».

МСФО (IAS) 21 используется в следующих ситуациях:

- при пересчете результатов и финансовых показателей организации в валюту представления;
- при пересчете результатов и финансовых показателей контролируемых и ассоциированных организаций, а также совместно контролируемого бизнеса при формировании отчетности с использованием методов консолидации, пропорциональной консолидации и долевого участия.

МСФО (IAS) 21 также требует дополнительных раскрытий в ситуациях, когда валюта представления отличается от функциональной валюты, а также когда организация использует еще какую-либо валюту для представления финансовой информации.

Контрольные вопросы и задания

1. Какие нормативные документы определяют порядок осуществления наличных и безналичных расчетов в Российской Федерации?
2. Какими документами оформляют кассовые операции в бухгалтерском учете?
3. Охарактеризуйте правила открытия расчетных и валютных счетов на территории Российской Федерации.

4. Сколько расчетных счетов может иметь коммерческая организация?
5. Как отражаются в учете кассовые операции в рублях и в валюте?
6. Для чего предназначен счет 55 «Специальные счета в банках»?
7. Как отражаются в учете операции купли-продажи валюты?
8. Охарактеризуйте принципы учета курсовых разниц.
9. Раскройте порядок проведения инвентаризации кассы.
10. В каких формах бухгалтерской (финансовой) отчетности содержится информация, характеризующая движение денежных средств предприятия?

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

9.1. ПОНЯТИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ И ЦЕННЫХ БУМАГ

Правила формирования в бухгалтерском учете и отчетности информации о финансовых вложениях организации определяет ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений».

В соответствии с требованиями ПБУ 19/02 для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо одновременное выполнение ряда условий (рис. 9.1).

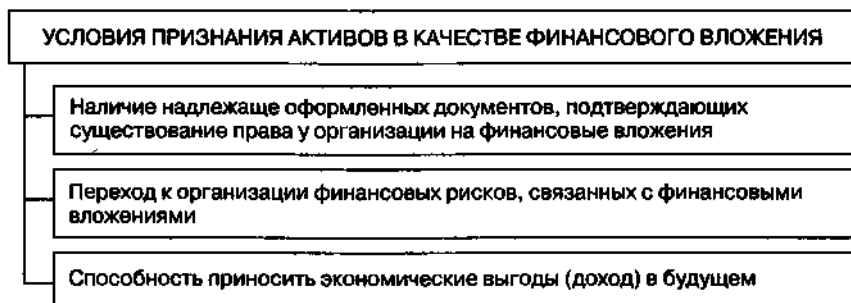


Рис. 9.1. Условия признания активов в качестве финансовых вложений

ПБУ 19/02 определило перечень объектов, признаваемых и не признаваемых финансовыми вложениями в бухгалтерском учете (табл. 9.1).

Единица бухгалтерского учета финансовых вложений выбирается организацией самостоятельно. В зависимости от характера финансовых вложений, порядка их приобретения и использования единицей финансовых вложений может быть серия, партия и т.п. однородная совокупность финансовых вложений.

Финансовые вложения делятся на долгосрочные и краткосрочные. Если финансовые вложения используются на предприятии сроком до 1 года, то они называются *краткосрочными*, а свыше 1 года — *долгосрочными*.

Как правило, все вложения обязательно подкрепляются акциями, сертификатами акций, облигациями, векселями, свидетельствами на сумму вкладов в уставной капитал, договорами займа и другими документами. Ценные бумаги являются средством финансирования, кредитования, перераспределения финансовых ресурсов, вложения денежных накоплений.

Согласно ст. 142 ГК РФ, ценной бумагой является документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении. С передачей ценной бумаги переходят все удостоверяемые ею права в совокупности.

**Состав активов, признаваемых и не признаваемых финансовыми
вложениями в бухгалтерском учете**

К финансовым вложениям относятся:	К финансовым вложениям не относятся:
■ вложения в государственные и муниципальные ценные бумаги; ■ ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определены (облигации, векселя); ■ вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ); ■ предоставленные другим организациям займы; ■ депозитные вклады в кредитных организациях; ■ дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования; ■ вклады организации-товарища по договору простого товарищества	■ собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования; ■ векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги; ■ вложения организации в недвижимое и иное имущество, имеющее материальную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода; ■ драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности

Понятие «финансовые вложения» считается более емким по сравнению с понятием «ценные бумаги», так как включает в себя инвестиции организаций не только в ценные бумаги, но и в уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

Ценные бумаги классифицируются следующим образом.

По экономическому назначению:

1. Акция — это ценная бумага, удостоверяющая право ее владельца на долю в собственных средствах акционерного общества, на получение дохода от его деятельности и, как правило, на участие в управлении этим обществом.

2. Облигации (предприятий и т.п.) — любые ценные бумаги, удостоверяющие отношения займа между их владельцем (кредитором) и лицом, выпустившим документ (должником).

3. Государственные долговые обязательства — любые ценные бумаги, удостоверяющие отношения займа, в которых должником выступает государство, органы государственной власти или управления.

4. Производные ценные бумаги — любые ценные бумаги, удостоверяющие право их владельца на покупку или продажу акций, облигаций и государственных долговых обязательств (финансовые фьючерсы, варранты и др.).

5. Вексель — составленное по установленной законом форме безусловное письменное долговое денежное обязательство, выданное одной стороной (векселедателем) другой стороне (векселедержателю) в том числе коммерческие бумаги — краткосрочные финансовые простые векселя, выпущенные для краткосрочного привлечения средств в оборот эмитента.

6. Прочие ценные бумаги — иные финансовые инструменты, которые Минфин России вправе квалифицировать в качестве новых видов ценных бумаг.

Не признаются ценными бумагами по российскому законодательству: документы, подтверждающие получение банковского кредита; документы,

подтверждающие внесение суммы в депозиты банков (за исключением депозитных и сберегательных сертификатов); долговые расписки; завещания; страховые полисы; лотерейные билеты; суррогаты ценных бумаг («чековые карты», коммерческие сертификаты, билеты акционерных обществ и т.д.).

По характеру субъекта, осуществляющего выпуск ценных бумаг:

- государственные;
- негосударственные;
- ценные бумаги иностранных эмитентов.

В зависимости от способа передачи прав:

■ именные ценные бумаги, права держателя которых подтверждаются как на основе имени владельца, внесенного в текст бумаги, так и записи в соответствующей книге регистрации ценных бумаг, ведущейся эмитентом (прежде всего именные акции, облигации и сертификаты). Передаются путем цессии;

■ ценные бумаги на предъявителя, для реализации и подтверждения прав владельца которых достаточно просто предъявления ценной бумаги;

■ ордерные ценные бумаги, права держателей которых подтверждаются как предъявителем этих бумаг, так и наличием соответствующих передаточных надписей (индоссамента).

В зависимости от характера операций и сделок, скрывающихся за выпуском ценных бумаг, а также целей их выпуска:

■ фондовые, или денежные (прежде всего сюда относятся акции и облигации и производные от них ценные бумаги, имеющие хождение на фондовых биржах);

■ коммерческие (капитальные), или товарные бумаги, обслуживающие процесс товарооборота и определенные имущественные сделки (векселя, чеки, коносаменты, складские и залоговые свидетельства, закладные и т.д.).

Капитальные ценные бумаги выпускаются с целью образования или увеличения капитала предприятия, необходимого для развития производства.

Капитальные ценные бумаги в свою очередь подразделяются на долевые и долговые.

К долевым ценным бумагам относятся все виды акций, а также инвестиционные сертификаты.

К долговым ценным бумагам относятся все виды облигаций, ноты, боны, закладные, депозитные и сберегательные сертификаты, а также векселя. Долговые ценные бумаги удостоверяют отношения займа. Они могут быть как краткосрочными, так и долгосрочными. По истечении установленного срока заемщик должен вернуть обозначенную в облигации или закладной сумму. Доход по этим бумагам может быть как регулярным (когда оговоренный процент от номинальной стоимости ценной бумаги выплачивается регулярно в определенные сроки в течение всего периода займа), так и разовым (получаемым в момент погашения ценной бумаги за счет разницы между покупной и номинальной стоимостью, но в этом случае доход является фиксированным и гарантированным).

Ценные бумаги можно подразделить на ценные бумаги первичные и производные ценные бумаги, т.е. ценные бумаги, удостоверяющие права их владельца на покупку или продажу указанных в них ценных бумаг.

Ценные бумаги должны иметь определенную форму, которая обеспечивает передачу прав на ценные бумаги. Они могут выпускаться и обращаться в фор-

ме документов, обладающих обязательными реквизитами, или в форме записи на счетах ценных бумаг. Поэтому все ценные бумаги подразделяются на:

- **документарные** — форма именных ценных бумаг, при которой осуществление и передача прав на ценные бумаги сопровождается выдачей документа (сертификата, ценной бумаги);

- **бездокumentарные** — форма именных ценных бумаг, при которой осуществление и передача прав на ценные бумаги не сопровождается выдачей документа (сертификата).

В зависимости от срока обращения:

- **краткосрочные** (до одного года);
- **среднесрочные** (от года до пяти лет);
- **долгосрочные** (от пяти до 30 лет);
- **бессрочные**.

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

9.2. ОСОБЕННОСТИ ОЦЕНКИ ЦЕННЫХ БУМАГ И ОТРАЖЕНИЕ ЕЕ ИЗМЕНЕНИЙ В УЧЕТЕ

Ценные бумаги обладают специфическим свойством иметь несколько видов стоимости:

Рыночная (курсовая) стоимость — это стоимость ценной бумаги в денежном выражении или в соответствующих эквивалентах (процентах к номиналу), которую покупатель действительно предлагает заплатить, а продавец действительно готов получить в случае, когда ценная бумага продается на открытом рынке в течение определенного периода времени.

Реальная рыночная стоимость ценной бумаги может быть определена только на основе уже свершившейся сделки. Следовательно, до тех пор, пока ценные бумаги не проданы фактически, любая рыночная стоимость является лишь оцениваемой стоимостью.

Рыночная стоимость, основанная на данных о многих аналогичных сделках, может устанавливаться только в заданных пределах, которые, в свою очередь, связаны с условиями торговли за день, неделю или месяц.

Номинальная стоимость — это стоимость, которая указывается на бланке ценной бумаги и не имеет практически никакого значения при обороте ценных бумаг на рынке ценных бумаг. Эта цена имеет чисто информационный характер, указывая на величину долевого капитала или займа.

Эмиссионная стоимость — это стоимость, по которой ценная бумага продается на первичном рынке. Разница между номинальной и эмиссионной стоимостью ценной бумаги обусловлена услугами дилерских фирм, через которые распространяются ценные бумаги. Дилеры скупают ценные бумаги у эмитента по номинальной цене и затем реализуют их среди инвесторов по эмиссионной.

Балансовая стоимость — это стоимость фактических затрат на приобретение ценной бумаги. Она определяется на основе документов финансовой отчетности.

Ликвидационная стоимость — это стоимость ценной бумаги, которая определяет часть стоимости реального имущества в фактических продажных ценах, приходящегося на одну ценную бумагу.

Залоговая стоимость — это стоимость ценных бумаг, используемая в качестве обеспечения ссуд и кредитов. Залоговой стоимостью является в основном максимальная сумма кредита, которая может быть предоставлена под залог ценной бумаги.

Потребительская стоимость ценной бумаги состоит в том, что она приносит доход в результате роста курсовой стоимости этой ценной бумаги. Суммарный уровень дохода, приносимый этой ценной бумагой, ее покупатель сопоставляет с риском осуществления в нее инвестиций.

Модифицированная курсовая цена акции — это соотношение чистой годовой прибыли предприятия в расчете на одну акцию и ставки рефинансирования банка за 12 месяцев.

Оценка всех видов финансовых вложений при их постановке на учет, согласно ПБУ 19/02, производится в размере фактических затрат для организации-инвестора т.е. по первоначальной стоимости.

Порядок формирования первоначальной стоимости зависит от способа приобретения (осуществления) финансовых вложений (табл. 9.2).

Таблица 9.2

**Порядок формирования первоначальной стоимости
финансовых вложений**

Вариант поступления финансовых вложений на предприятие	Определение первоначальной стоимости
Приобретение за плату у других организаций и лиц	По первоначальной стоимости, определяемой как сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов
Вклад в уставный капитал	По согласованной стоимости, определенной учредителями (участниками) организации
Поступление по договору простого товарищества в качестве вклада организации-товарища	По согласованной стоимости, определенной товарищами в договоре простого товарищества
Приобретение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами	По стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов. При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость финансовых вложений, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения

Вариант поступления финансовых вложений на предприятие	Определение первоначальной стоимости
Безвозмездное получение: — ценных бумаг, по которым организатором торговли на рынке ценных бумаг рассчитывается рыночная цена; — ценных бумаг, по которым организатором торговли на рынке ценных бумаг не рассчитывается рыночная цена	По текущей рыночной стоимости (рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг) на дату принятия к бухгалтерскому учету. В сумме денежных средств, которая может быть получена в результате продажи полученных ценных бумаг на дату их принятия к бухгалтерскому учету

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение (рис. 9.2).

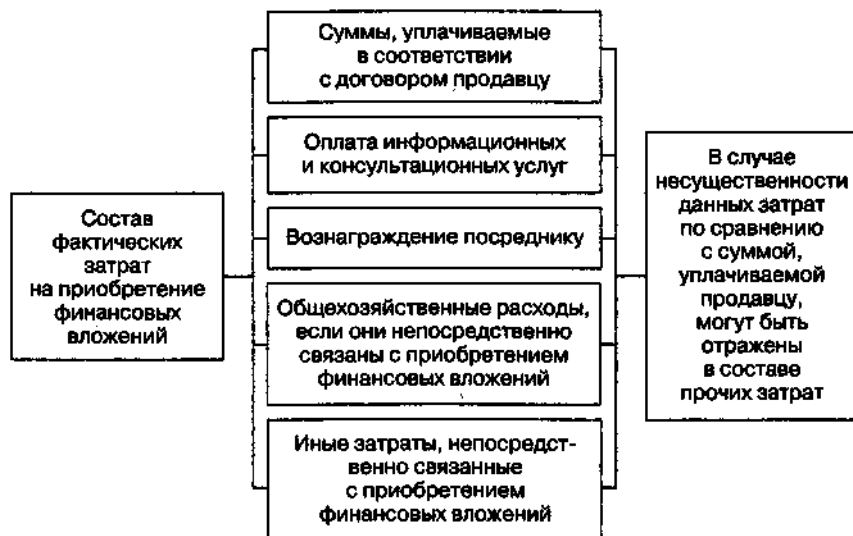


Рис. 9.2. Порядок формирования первоначальной стоимости финансовых вложений, приобретенных за плату

Не включаются в фактические затраты на приобретение финансовых вложений общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением финансовых вложений.

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

Для учета затрат по приобретению финансовых вложений можно использовать либо отдельный субсчет к счету 58 «Финансовые вложения», либо суб-

счет к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 76-8 «Учет расчетов по приобретению ценных бумаг» с последующим оприходованием финансовых вложений непосредственно на счет 58 (при условии перехода права собственности на ценные бумаги).

Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

1) финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;

2) финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально. К финансовым вложениям, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, относятся акции и облигации ОАО, государственные ценные бумаги и пр.

Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты у коммерческой организации (в составе операционных доходов или расходов) или увеличение доходов или расходов у некоммерческой организации в корреспонденции со счетом учета финансовых вложений: Д 58 (91) — К 91-1 (58).

Ценные бумаги показываются в балансе в оценке по наименьшей стоимости исходя из принципа осмотрительности, при условии, что их рыночная стоимость оказывается ниже фактической цены приобретения.

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

По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, организации разрешается разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно по мере причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода относить на финансовые результаты коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов) или уменьшение или увеличение расходов некоммерческой организации. Таким образом, к моменту погашения облигации она будет иметь балансовую стоимость, равную ее номинальной стоимости. В учете это отражается следующим образом:

Д 58 — К 91-1 — отражается увеличение учетной стоимости ценных бумаг до их номинальной стоимости;

Д 91-1 — К 58 — отражается уменьшение учетной стоимости ценных бумаг до их номинальной стоимости.

Следует также иметь в виду, что профессиональные участники рынка ценных бумаг не применяют порядок оценки облигаций, установленный для всех иных организаций-инвесторов, который требует доведения покупной стоимости облигаций до их номинальной стоимости, в случае принятия решения об их переоценке.

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

Переоценка ценных бумаг (за исключением акций), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в рубли должна производиться на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату. Для составления бухгалтерской отчетности пересчет стоимости данных ценных бумаг в рубли производится по курсу, действующему на отчетную дату.

По номинированным в валюте акциям курсовые разницы не исчисляются. Стоимость таких акций пересчитывается в рубли один раз — на дату принятия их к учету в составе финансовых вложений.

При продаже, обмене, залоге и в других случаях выбытия финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, их стоимость может рассчитываться одним из способов (рис. 9.3).



Рис. 9.3. Оценка финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость при их выбытии

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

Метод оценки по первоначальной стоимости каждой единицы финансовых вложений является самым простым способом, однако его невозможно применить на практике, если депозитарий налогоплательщика ведет учет ценных бумаг открытым (обезличенным) способом, т.е. налогоплательщик не может определить, какую именно ценную бумагу он продал.

Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (за исключением акций акционерных обществ), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, оцениваются только по первоначальной стоимости каждой выбывающей из приведенных единиц бухгалтерского учета финансовых вложений.

Метод по средней себестоимости предусматривает оценку выбывающих ценных бумаг по усредненной стоимости, которая определяется по каждому виду ценных бумаг как частное от деления первоначальной стоимости вида ценных бумаг на их количество, складывающихся соответственно из первоначальной

стоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших ценных бумаг в течение данного месяца.

Метод оценки по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (метод ФИФО) предусматривает постановку на учет приобретенных в отчетном периоде ценных бумаг в оценке по фактической себестоимости. Продажа или другие случаи выбытия ценных бумаг отражаются в учете по первой цене их приобретения, включая стоимость на начало данного отчетного периода. При применении этого способа оценка ценных бумаг, находящихся в остатке на конец месяца, производится по первоначальной стоимости последних по времени приобретения, а в стоимости проданных ценных бумаг учитывается стоимость ранних по времени приобретения. Данный метод целесообразно применять в том случае, когда рыночная стоимость ценных бумаг падает.

При выбытии активов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется организацией исходя из последней оценки.

9.3. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

При наличии и движении у предприятия инвестиций в государственные ценные бумаги, акции, облигации и иные ценные бумаги других организаций, уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы, вся информация о них собирается и обобщается на счете 58 «Финансовые вложения».

К счету 58 «Финансовые вложения» предусмотрено открытие субсчетов:

- 1 «Паи и акции», где учитываются наличие и движение инвестиций в акции акционерных обществ, уставные (складочные) капиталы других организаций и т.п.;
- 2 «Долговые ценные бумаги», где учитываются наличие и движение инвестиций в государственные и частные долговые ценные бумаги (облигации и др.);
- 3 «Предоставленные займы», где учитывается движение предоставленных организацией юридическим и физическим (кроме работников организаций) лицам денежных и иных займов. Займы, обеспеченные векселями, учитываются на этом субсчете обособленно;
- 4 «Вклады по договору простого товарищества», где предприятие-компаньон учитывает наличие и движение вкладов в общее имущество по договору простого товарищества.

Для отражения в учете приобретения ценных бумаг предприятию следует оформить ряд первичных документов, юридически подтверждающих права предприятия на данные ценные бумаги.

Первичными документами, дающими основание производить операции по счету 58, являются:

- акт приема-передачи ценных бумаг, если они имеют документарную форму;
- выписка со счета депо, если ценные бумаги представлены в бездокументарной форме;

■ выписка (справка) реестродержателя по именным ценным бумагам, если счет депо инвестором не открывался;

■ любой другой документ, удостоверяющий переход права собственности на ценные бумаги.

Если ценные бумаги передаются во владение без перехода права собственности, то оснований делать записи по счету 58 нет.

Оценка всех видов финансовых вложений при их постановке на учет производится в размере фактических затрат для организации-инвестора.

Долговые ценные бумаги могут также оцениваться исходя из суммы финансовых вложений, скорректированной (уменьшенной, увеличенной) на часть разницы между величиной фактических затрат и номинальной стоимостью активов.

Профессиональные участники рынка ценных бумаг при приобретении ценных бумаг с целью получения дохода от их продажи вправе оценивать финансовые вложения по покупной стоимости.

Важным условием для возможности отражения объектов финансовых вложений (кроме займов) на счете 58 является их полная оплата инвестором. При частичной оплате возникшие затраты принимаются к учету как финансовые активы только тогда, когда инвестор получает все необходимые права на объект вложений (право получать доходы, право участвовать в управлении организацией и др.). В этом случае неоплаченную стоимость объектов отражают в составе кредиторской задолженности.

Если частичная оплата финансовых активов не сопровождается получением соответствующих прав, то возникшие затраты принимаются к учету как дебиторская задолженность.

Для предварительного учета фактических затрат по приобретению ценных бумаг можно использовать как непосредственно счет 58 «Финансовые вложения», так и отдельный субсчет к счету 76. Во втором случае ценные бумаги принимаются на учет по счету 58 в момент перехода к инвестору прав на ценные бумаги.

При предварительной оплате расходов по приобретению ценных бумаг в учете делают следующие записи:

Д 76, субсчет «Авансы выданные» — К 51 — перечислен аванс на покупку ценных бумаг;

Д 58 — К 76, субсчет «Авансы выданные» — оприходованы ценные бумаги.

В случае последующей оплаты расходов по приобретению ценных бумаг в учете делают записи:

Д 58 — К 76 — оприходованы ценные бумаги;

Д 76 — К 51 — оплачена стоимость ценных бумаг.

Услуги посредников по приобретению ценных бумаг отражаются в учете:

Д 58 — К 76 — договорная стоимость услуг;

Д 19 — К 76 — выделен НДС.

В соответствии с требованиями подп. 12 н. 2 ст. 149 НК РФ суммы НДС, предъявленные организациями, оказывающими услуги, связанные с приобретением финансовых вложений, присоединяются к их стоимости:

Д 58 — К 19 — списан НДС.

При получении ценных бумаг по договору простого товарищества: Д 58 — К 80.

Ценные бумаги могут поступить в организацию и безвозмездно. В этом случае делают записи:

Д 58 — К 98 — приняты к учету безвозмездно полученные финансовые вложения;

Д 98 — К 91 — стоимость безвозмездно полученных финансовых вложений отражена в составе прочих доходов.

В соответствии с действующим законодательством безвозмездное получение активов рассматривается как прочий доход, поэтому в части безвозмездно полученных ценных бумаг доход организации может быть признан по мере признания доходов по ценным бумагам либо в момент принятия ценных бумаг к бухгалтерскому учету одновременно.

Затраты, связанные с обслуживанием ценных бумаг (оплата услуг депозитария, реестродержателя, банка), признаются операционными расходами и отражаются: Д 91 — К 76.

Услуги депозитариев и регистраторов не освобождаются от НДС. Суммы НДС по вышеуказанным услугам относятся на счет учета операционных расходов — счет 91.

Стоимость долговых ценных бумаг в иностранной валюте, учтенных по дебету счета 58, пересчитывается на дату составления бухгалтерской отчетности в связи с изменением курсов иностранных валют. При этом не только номинал ценной бумаги и доходы по ним должны быть установлены в валюте, но и оплата приобретения таких ценных бумаг должна быть произведена в иностранной валюте. Если же оплата производилась в рублях, указанный пересчет не производится.

Курсовая разница от дооценки ценных бумаг в связи с изменением курса валюты отражается: Д 58 — К 91.

Погашение, выкуп и продажа ценных бумаг отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы»:

- договорная цена реализуемых ценных бумаг: Д 62 — К 91-1;
- балансовая стоимость проданных ценных бумаг: Д 91-2 — К 58;
- расходы по продаже ценных бумаг: Д 91-1 — К 76, 51;
- финансовый результат от реализации: Д 91-9 — К 99 — прибыль, Д 99 — К 91-9 — убыток.

В соответствии с п. 3. ПБУ 19/02 к финансовым вложениям относятся и депозитные вклады в кредитных организациях. Для учета депозитных вкладов к счету 58 может быть открыт отдельный субсчет 5 «Депозитные вклады». Инструкция же к Плану счетов определяет, что вложения организации в депозитные счета учитываются на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 3 «Депозитные счета». Организации и предприятия имеют возможность самостоятельно выбрать и закрепить в учетной политике любой из этих вариантов учета депозитных вкладов. Однако независимо от выбранного варианта учета в бухгалтерском балансе информация о депозитных вкладах должна отражаться в составе финансовых вложений.

Аналитический учет по счету 58 «Финансовые вложения» должен вестись:

- по видам финансовых вложений;

■ по объектам, в которые осуществлены эти вложения (организациям-продавцам ценных бумаг; другим организациям, участником которых является организация; организациям-заемщикам и т.п.);

■ обособленно в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность.

Построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения информации о краткосрочных и долгосрочных финансовых вложениях, о ценных бумагах, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг. Организация должна вести аналитический учет финансовых вложений таким образом, чтобы обеспечить информацию по единицам бухгалтерского учета финансовых вложений и организациям, в которые осуществлены эти вложения (эмитентам ценных бумаг, другим организациям, участником которых является организация, организациям-заемщикам).

По принятым к бухгалтерскому учету государственным ценным бумагам и ценным бумагам других организаций в аналитическом учете должна быть сформирована как минимум следующая информация: наименование эмитента и название ценной бумаги, номер, серия и т.д., номинальная цена, цена покупки, расходы, связанные с приобретением ценных бумаг, общее количество, дата покупки, дата продажи или иного выбытия, место хранения.

Организация может формировать в аналитическом учете дополнительную информацию о финансовых вложениях организации, в том числе в разрезе их групп (видов). Аналитический учет финансовых вложений организуется предприятиями самостоятельно. Ведение книги учета ценных бумаг не предусмотрено, но она может применяться, если предприятие считает это целесообразным.

9.4. УЧЕТ ВКЛАДОВ В УСТАВНЫЕ КАПИТАЛЫ ДРУГИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Финансовые вложения в уставный капитал (акции) представляют собой сумму активов, инвестированных в имущество другой организации для обеспечения ее уставной деятельности. Они производятся в форме:

- внесения вкладов при создании и расширении организации;
- приобретения акций (долей) организации на вторичном рынке;
- приобретения акций приватизируемых организаций у органов управления государственным имуществом.

Согласно законодательству, вклад в уставный капитал может быть внесен как деньгами, так и продукцией собственного производства, товарами или иным имуществом.

Внести вклад в уставный капитал акционерного общества можно только путем приобретения его акций. В оплату акций можно перечислить деньги либо передать имущество.

Акция — это ценная бумага, дающая ее владельцу право на участие в управлении акционерным обществом и получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов.

По очередности получения дохода акции подразделяются на обыкновенные и привилегированные.

Обыкновенные акции предусматривают выплату дивидендов по результатам деятельности предприятия за год. Их разновидности связаны с правом влияния на управление:

- акция, не дающая право голоса;
- акция, дающая право одного голоса или нескольких голосов.

Привилегированная акция не даёт права голоса, но всегда обеспечена дивидендами и оплачивается в первую очередь при ликвидации предприятия.

По характеру функционирования на рынке ценных бумаг различают акции *именные* и *предъявительские*.

Денежные инвестиции в уставный капитал отражаются в учете следующим образом: Д 58-1 — К 51, 76.

Если вклад вносится неденежными средствами, то денежная оценка такого вклада утверждается решением общего собрания акционеров.

Если номинальная стоимость (увеличение номинальной стоимости) доли участника, оплачиваемой неденежными средствами, составляет более 200 МРОТ, такой вклад необходимо оценить с привлечением независимого оценщика. Соответственно, денежная оценка этого вклада, согласованная участниками общества, не может превышать сумму оценки, определенную независимым оценщиком.

Если вклад в уставный капитал другой организации осуществляется имуществом, например ОС, то в учете передающей стороны будут сделаны следующие записи:

Д 01, субсчет «Выбытие основных средств» — К 01 — списание балансовой стоимости ОС;

Д 02 — К 01, субсчет «Выбытие основных средств» — списание начисленной амортизации;

Д 91 — К 01, субсчет «Выбытие основных средств» — списана остаточная стоимость ОС;

Д 58 — К 76 — отражены финансовые вложения в виде вклада в уставный капитал (в сумме согласованной стоимости ОС);

Сумма НДС, подлежащая восстановлению, рассчитывается исходя из остаточной стоимости передаваемого ОС (без учета переоценки):

Д 19 — К 68 — восстановлена ранее принятая к вычету сумма НДС по ОС, передаваемому в качестве вклада в уставный капитал;

Д 76 — К 91 — отражена передача объекта ОС в счет вклада в уставный капитал;

Д 58 — К 19 — восстановленная сумма НДС отнесена на увеличение первоначальной стоимости финансовых вложений;

Д 91 — К 99 или (Д 99 — К 91) — отражена разница между остаточной стоимостью ОС и оценкой вклада в уставный капитал.

Приобретенные акции хранятся в депозитарии или в кассе самой организации. В функции депозитария, как правило, входят хранение акций, получение дивидендов, продажа по поручению владельца. При хранении акций в кассе их записывают в специальном реестре, где указываются наименование эмитента, номинальная стоимость, покупная стоимость, номера и серия, общее количество, дата покупки и дата продажи акций.

Держатели акций получают на них дивиденды, т.е. доход, который выплачивается за счет прибыли АО. По привилегированным акциям при нехватке прибыли выплата дивидендов проводится за счет резервного фонда общества. Дивиденд выплачивается раз в год, его размер устанавливается общим годовым собранием акционеров по результатам работы за год. Фиксированный дивиденд по привилегированным акциям определяется при их выпуске. Дивиденд не выплачивается по акциям, которые не были выпущены в обращение или находятся на балансе общества. Дивиденд может выплачиваться также акциями (этот процесс называется капитализацией прибыли) или, если это предусмотрено в уставе АО, облигациями и товарами.

Начисление причитающихся сумм дивидендов отражается: Д 76-3 — К 91-1.

Получение дивидендов: Д 51 — К 76-3.

Продажа впоследствии акций и долей в уставных капиталах отражается на счете 91. Согласно НК РФ, данные операции НДС не облагаются. В учете продажа акций отражается следующим образом:

- на продажную стоимость акций: Д 62, 76 — К 91-1;
- на балансовую стоимость акций: Д 91-2 — К 58-1;
- на сумму расходов, связанных с продажей: Д 91-2 — К 76, 51;
- финансовый результат от продажи:

Д 91-9 — К 99 — прибыль,

Д 99 — К 91-9 — убыток.

Если АО или ООО ликвидируется (в том числе в случае признания его банкротом), его акционеры (участники) имеют право на получение части ликвидационной стоимости. То есть если после удовлетворения требований кредиторов, включенных в промежуточный ликвидационный баланс, у организации еще останутся какое-либо имущество или денежные средства, они будут распределены между акционерами (участниками).

Если организация, чьи акции (доли) имеет предприятие, ликвидирована, в учете делают проводки:

Д 91-2 — К 58-1 — списана учетная стоимость акции (доли в уставном капитале) ликвидированной организации;

Д 01 (10, 41, 51...) — К 91-1 — получены имущество или денежные средства, оставшиеся после ликвидации и распределенные в пользу нашей организации.

В конце месяца определяется финансовый результат от списания акций (доли в уставном капитале) и делается проводка:

Д 99 — К 91-9 — убыток или

Д 91-9 — К 99 — прибыль.

9.5. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ДОЛГОВЫХ ЦЕННЫХ БУМАГ

Наиболее распространенными видами долговых ценных бумаг являются облигации и векселя.

Облигация — это долговое обязательство в форме ценной бумаги, по которой ее владелец получает доход в виде заранее обусловленного процента.

В зависимости от формы получения дохода облигации бывают нескольких видов:

- процентные (купонные);
- дисконтные (бескупонные);
- дисконтно-процентные.

Для учета облигаций, а также других долговых ценных бумаг к счету 58 открывается субсчет 2 «Долговые ценные бумаги».

Приобретение облигаций отражается в учете следующим образом:

- перечислены средства в оплату облигаций: Д 76 — К 51;
- оплачены дополнительные расходы по приобретению облигаций: Д 76 — К 51;
- оприходованы облигации: Д 58-2 — К 76.

По облигациям доход формируется либо в виде дисконта, либо в виде процентов. Под дисконтом понимается разница между суммой, указанной в облигации, и суммой фактически уплаченных денежных средств при приобретении этой облигации; процент — это сумма причитающихся процентов по облигации в соответствии с проспектом эмиссии.

Проценты и иные доходы по ценным бумагам являются, согласно п. 7 ПБУ 9/99, операционными доходами и отражаются на субсчете 1 «Прочие доходы» счета 91 «Прочие доходы и расходы». Так как отчетным периодом в бухгалтерском учете является месяц, то рассчитывать сумму дисконта следует в последний день каждого месяца. Его величина будет пропорциональна количеству дней, в течение которых организация владела облигацией. С дохода в виде дисконта взимается налог на прибыль.

Обязательства эмитента по процентам учитываются в соответствии с планом счетов на субсчете 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Начисление процентов и дисконта в бухгалтерском учете отражается: Д 76-3 — К 91-1.

Облигации, как и другие ценные бумаги, принимаются к учету в оценке по сумме фактических затрат на приобретение. Если учетная оценка облигаций при их оприходовании отличается от их номинальной стоимости, то в течение срока облигационного займа возможно производить корректировку учетной оценки облигаций. Корректировка производится таким образом, чтобы к моменту погашения облигаций оценка, в которой они учитываются на счете 58-2 «Финансовые вложения», соответствовала их номинальной стоимости.

Если фактические затраты на приобретение облигаций выше их номинальной стоимости, то учетная оценка должна быть уменьшена. Для этого при каждом начислении причитающегося по облигациям дохода (процентов) производится списание разницы между фактическими затратами на приобретение и номинальной стоимостью Д 91-2 — К 58-2.

Если покупная стоимость облигаций ниже их номинальной стоимости, то учетная оценка должна быть увеличена. Для этого при каждом начислении дохода (процентов) производится доначисление части разницы между номинальной стоимостью и фактическими затратами на приобретение. Списываемая (доначисляемая) сумма определяется делением разницы между фактическими

затратами на приобретение и номинальной стоимостью облигаций на количество планируемых к получению выплат по облигациям.

Доначисление части стоимости облигации отражается следующим образом:
Д 58-2 — К 91-1.

Начисление дохода по облигациям отражается: Д 76 — К 91-1.

Получение сумм процентов: Д 51 — К 76.

Продажа или погашение облигаций отражается в учете следующим образом:

- продажная цена (номинальная стоимость при погашении): Д 62, 76 — К 91-1;

- учетная стоимость облигаций: Д 91-2 — К 58-2;

- на сумму дополнительных расходов по продаже облигаций: Д 91-2 — К 76, 51

- финансовый результат от реализации (погашения):

 - Д 91-9 — К 99 — прибыль,

 - Д 99 — К 91-9 — убыток.

Вексель — это ценная бумага, удостоверяющая безусловное обязательство векселедателя или иного плательщика, указанного в векселе, уплатить при наступлении срока определенную сумму векселедержателю (владельцу векселя).

Учет векселей строится в зависимости от реальной хозяйственной операции, оформляемой векселем.

Если предприятие получает вексель от покупателя продукции, то он является товарным и учитывается на отдельном субсчете к счету 62 или 76:

Д 62, 76 — К 90-1.

На счете 58 векселя отражаются только в следующих случаях:

- если организация выдала денежный заем, а заемщик выдал ей вексель как обязательство возратить в установленный срок полученные займы денежные средства;

- если при приобретении векселя за денежные средства договор купли-продажи векселя заключен не с векселедателем, а с другой организацией;

- если в качестве аванса или в оплату продукции от покупателя получен вексель «третьего лица» или акцептованный плательщиком переводной вексель (данное положение особо отражено в письме Минфина России от 20 января 2003 г. № 16-00-12/2).

Если предприятие получило вексель в обеспечение договора займа, то он учитывается на счете 58-3: Д 58-3 — К 51.

Если предприятие приобрело вексель по договору купли-продажи, то он учитывается на счете 58-2: Д 58-2 — К 51.

Если предприятие получает от покупателя не его собственный вексель, а вексель третьего лица, то он учитывается на счете 58-2:

- отгружена продукция покупателю: Д 62 — К 90-1;

- получен вексель третьего лица: Д 58-2 — К 62.

Выбытие векселей отражается в учете в общеустановленном порядке на счете 91 «Продажи»:

- продажная цена векселя: Д 76, 62 — К 91-1;

- учетная стоимость векселя: Д 91-2 — К 58-2;

- дополнительные расходы по продаже: Д 91-2 — К 76, 51;

- погашена задолженность покупателям: Д 10, 41, 51 — К 76, 62;
- финансовый результат от продажи векселя:
Д 91-9 — К 99 — прибыль,
Д 99 — К 91-9 — убыток.

9.6. УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПОД ОБЕСЦЕНЕНИЕ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Принцип осмотрительности требует раскрытия в годовом бухгалтерском балансе информации о финансовых вложениях по рыночной стоимости, если последняя окажется ниже их учетной (балансовой) стоимости.

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

Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений характеризуется одновременным наличием следующих условий (рис. 9.4).

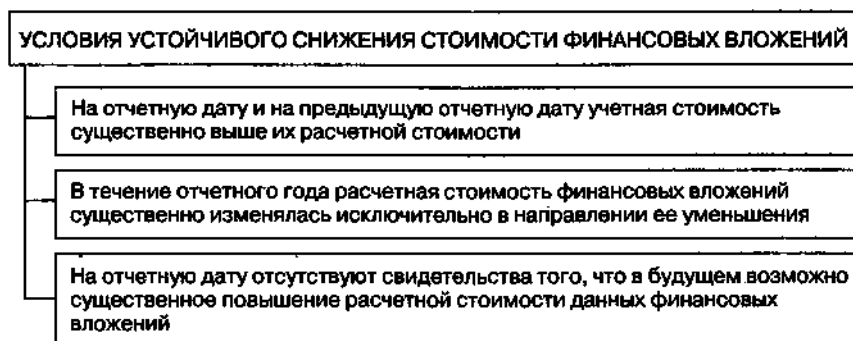


Рис. 9.4. Условия признания устойчивого снижения стоимости финансовых вложений

Если устойчивое снижение стоимости будет подтверждено, организация должна образовать резерв под обесценение. Ранее порядок создания резерва был предусмотрен п. 45 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации № 34н и Методическими рекомендациями о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организаций № 60н. Однако резерв создавался под обесценение вложений в акции, которые котируются на фондовой бирже. Теперь же резерв создается под «неотируемые» ценные бумаги.

ПБУ 19/02 не предусматривает формирование резерва под обесценение финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость определяется.

Проверка на обесценение финансовых вложений производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии призна-

ков обесценения. Организация имеет право производить указанную проверку на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности. Подтверждение результатов указанной проверки должно быть обеспечено организацией.

Резерв образуется за счет финансовых результатов у коммерческой организации (в составе операционных расходов) и за счет увеличения расходов — у некоммерческой организации.

Для формирования обобщенной информации о наличии и движении резервов предназначен регулирующий счет 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги». По его кредиту отражается создание резервов, по дебету — использование. Сальдо показывает остаток резервов на конец отчетного периода.

Аналитический учет по счету 59 организуется по каждой ценной бумаге, оцениваемой в годовом балансе в соответствии с принципом осмотрительности.

В бухгалтерском учете коммерческой организации резерв под обесценение вложений в ценные бумаги отражается:

Д 91 «Прочие доходы и расходы» — К 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги».

Согласно НК РФ, резерв под уменьшение стоимости ценных бумаг не уменьшает облагаемую базу по налогу на прибыль. Исключением из указанного порядка является резерв, создаваемый в соответствии со ст. 300 НК РФ профессиональными участниками рынка ценных бумаг, которые осуществляют дилерскую деятельность. Профессиональные участники рынка ценных бумаг признаются осуществляющими дилерскую деятельность, если такой вид деятельности предусмотрен соответствующей лицензией, выданной участнику рынка ценных бумаг в установленном порядке.

При превышении рыночной стоимости ценных бумаг, по которым ранее был создан резерв, в бухгалтерском учете делается следующая запись:

Д 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» — К 91 «Прочие доходы и расходы».

В случае когда по результатам проверки выявляется повышение расчетной стоимости финансовых вложений, сумма ранее созданного резерва корректируется в сторону уменьшения резерва и увеличения финансового результата:

Д 91 «Прочие доходы и расходы» — К 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги».

В случае когда выяснится, что стоимость финансового вложения больше не подвергается устойчивому существенному снижению, а также когда актив выбывает, сумма ранее созданного резерва относится на финансовые результаты (у коммерческой организации) или на уменьшение расходов (у некоммерческой организации):

Д 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» — К 91 «Прочие доходы и расходы».

Суммы, уменьшающие и увеличивающие прочие доходы в связи с созданием и использованием (ликвидацией) резервов под обесценение вложений, не оказывают влияния на величину налогооблагаемой прибыли организации, однако любое движение резервов влечет за собой необходимость налоговой корректировки финансовых результатов.

Информация об остатках резервов под обесценение вложений в ценные бумаги не подлежит раскрытию в пассиве бухгалтерского баланса. Сальдо счета 59 лишь корректирует (уменьшает) сумму активной статьи «Финансовые вложения», обеспечивая тем самым оценку финансовых вложений по рыночным ценам.

9.7. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ИНВЕСТИЦИЙ В ПРЕДОСТАВЛЕННЫЕ ЗАЙМЫ

Займы могут предоставляться денежными средствами или имуществом. Особенности заключения договоров займа получили свое отражение в главе 42 ГК РФ «Заем и кредит». Нормы ГК РФ не предусматривают, чтобы по договору займа займодавец был кредитной организацией.

Выдача возвратных займов может быть на выгодных условиях — на процентной основе, или на беспроцентной основе.

Если договором займа было предусмотрено начисление процентов, то проценты по договору включаются в состав прочих доходов займодавца и облагаются налогом на прибыль в обычном порядке.

Доходы, полученные от систематического оказания услуг по передаче в заем финансовых ресурсов при отсутствии лицензии на осуществление кредитных операций, подлежат обложению НДС, что вытекает из п. 3 ст. 149 НК РФ.

Уплата процентов по предоставленным заемным средствам займодавцев, не являющихся кредитным учреждением, должна производиться заемщиком только за счет собственных средств (за счет чистой прибыли и т.п.).

Выдача займов может производиться денежными средствами и имуществом.

Учет операций по договорам выдачи займа денежными средствами отражается у займодавца следующим образом:

Д 58-3 — К 51(52) — выдан заем;

Д 008 — получены гарантии в обеспечение предоставленного займа (если это предусмотрено условием договора);

Д 76 — К 91-1 — начислены проценты;

Д 91-2 — К 68 — начислен НДС;

Д 51(52) — К 76 — получены проценты;

Д 68 — К 51 — перечислен НДС;

Д 51(52) — К 58-3 — произведен возврат займа;

К 008 — списаны обеспечения займа.

Согласно подп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ, операции по оказанию финансовых услуг по предоставлению займа в денежной форме не подлежат обложению НДС. Так как проценты являются платой за оказанную услугу по предоставленному займу, сумма полученных процентов НДС не облагается.

Выдача займов может производиться также и неденежными средствами. ГК РФ не содержит обязательного требования предусматривать в договоре выдачи займа имуществом цену на передаваемое имущество Согласно ст. 807 ГК РФ, «заемщик обязуется возвратить займодавцу... равное количество других полученных им вещей того же рода и качества». Однако для того, чтобы данная хозяйственная операция могла быть отражена в бухгалтерском учете, у обеих сторон имеется необходимость оценки имущества, передаваемого по договору займа

в денежном эквиваленте. В данном случае могут быть использованы различные подходы:

- 1) стоимость имущества может быть указана прямо в договоре (по балансовой, рыночной, согласованной, а также любой другой цене);
- 2) если стоимость имущества не указана в договоре, то она может быть определена исходя из цены, которая при сравнимых условиях (обязательствах) обычно взимается за аналогичные товары (работы, услуги). Такая цена практически соответствует рыночной цене.

Согласно главе 21 НК РФ, исключений из оборотов товаров (работ, услуг) по передаче безвозмездно или с их частичной оплатой при передаче товаров по договору займа в целях налогообложения не предусмотрено.

После возврата товара заемщиком заимодавец вправе будет принять к зачету НДС на основании счета-фактуры, полученного от заемщика.

Учет у заимодавца:

1) выдача займа:

- Д 58-3 — К 10, 41 — передано имущество по договору займа,
- Д 58-3 — К 68 — начислен НДС,
- Д 58-3 — К 91-1 — разница между договорной (рыночной) и балансовой стоимостью переданных активов,
- Д 68 — К 99 — отражен постоянный налоговый актив;

2) проценты по договору займа:

- Д 76 — К 91-1 — начислены проценты по договору,
- Д 51 — К 76 — получены проценты по договору,
- Д 91-2 — К 68 — начислен НДС с процентов по договору;

3) возврат займа:

- Д 10, 41 — К 58-3 — получено имущество,
- Д 19 — К 58-3 — учет НДС со стоимости имущества,
- Д 68 — К 19 — НДС принят к зачету,
- Д 91-2 — К 19 — НДС, не принятый к зачету, включен в состав прочих расходов,
- Д 99 — К 68 — отражено постоянное налоговое обязательство.

9.8. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Согласно российскому законодательству, предприятия различных форм собственности имеют право объединять свое имущество и усилия для достижения тех результатов, которые по различным причинам не могут быть получены ими порознь.

Методология учета операций по совместной деятельности регламентируется ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности», утвержденным приказом Минфина России от 24 ноября 2003 г. № 105н и введенным в действие с 1 января 2004 г. Данным ПБУ руководствоваться не нужно в случае:

■ заключения учредительного договора или договора о создании финансово-промышленной группы, результатом которого является образование юридического лица или финансово-промышленной группы, а также внесение вкладов в уставный, складочный капитал, паевой фонд другой организации;

■ заключения договора об участии в совместной деятельности, которым не предусмотрено извлечение экономических выгод или дохода;

■ заключения договора о внесении вклада в уставный, складочный или паевой капитал другой организации (так как такие операции регулируются ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»).

ПБУ 20/03 определяет следующие виды совместной деятельности (рис. 9.5).



Рис. 9.5. Виды совместной деятельности

Рассмотрим все три варианта отражения в учете хозяйственных операций, связанных с участием в договоре о совместной деятельности в зависимости от конкретных условий заключенного договора: совместно осуществляемые операции, совместно используемые активы и совместная деятельность. Отличительные черты каждого из видов совместной деятельности раскрыты в табл. 9.3

Таблица 9.3

Основные отличительные признаки видов совместной деятельности

Совместно осуществляемые операции	Совместно используемые активы	Совместно осуществляемая деятельность
Наличие договора, предусматривающего распределение между участниками обязанностей по совместно осуществляемой деятельности в целях получения экономических выгод или дохода. Объединение действий для достижения общего результата (без объединения вкладов и передачи своего имущества). Разделение производственного процесса на этапы. Каждый участник совместных операций осуществляет свою часть процесса производства и (или) реализации продукции (выполнения работы, оказания услуги). В ходе осуществления совместных операций каждый участник использует свои собственные активы. Каждый участник несет только собственные расходы и обязательства.	Наличие общей долевой собственности на имущество, внесенное в качестве вклада в совместную деятельность. Каждый участник несет соответствующую долю расходов и обязательств, которые возникли у него непосредственно при совместной деятельности (поддержание имущества в состоянии, пригодном для полезного использования). Каждый участник несет соответствующую долю в общих расходах и обязательствах. Каждый участник получает свою долю дохода или продукции, произведенную совместными активами	Наличие договора, предусматривающего распределение между участниками обязанностей по совместно осуществляемой деятельности в целях получения экономических выгод или дохода. Объединение вкладов участников договора, которые предполагаются равными по стоимости, если иное не следует из договора простого товарищества или фактических обстоятельств. Денежная оценка вклада товарища производится по соглашению между товарищами. Имущество, поступившее в общую долевую собственность, юридически обособляется от имущества каждого из товарищей и подлежит учету на отдельном балансе. Осуществление совместной деятельности участников договора для достижения общих целей.

Совместно осуществляемые операции	Совместно используемые активы	Совместно осуществляемая деятельность
Полученная по окончании всех этапов продукция является конечным результатом совместного процесса и подлежит распределению между его участниками в соответствии с договором		Участники совместно несут бремя расходов и убытков по общей деятельности и распределяют ее результаты: имущество, созданное в результате совместной деятельности, определенные блага, передаваемые участникам договора, пропорционально стоимости вклада участника в общее дело

Отражение в учете совместно осуществляемых операций. При совместно осуществляемых операциях вклад участника договора, а также хозяйственные операции, связанные с выполнением договора, и финансовые результаты от такой деятельности отражаются в бухгалтерском балансе участника и обособленно (на отдельном балансе) не учитываются. Вклад участника договора (материалы, основные средства и т.п.) в бухгалтерском учете продолжает учитываться на соответствующих счетах и не переводится в состав финансовых вложений.

Доходы, расходы и обязательства по совместно осуществляемым операциям учитываются каждым участником договора обособленно в доле, относящейся к участнику, в аналитическом учете по соответствующим синтетическим счетам учета доходов, расходов, обязательств.

В учетную политику организации можно ввести дополнительные забалансовые счета для отражения операций по передаче активов от одного участника договора к другому или же выбрать их из имеющегося перечня забалансовых счетов в действующем Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (например, счет 003 «Материалы, принятые в переработку», счет 004 «Товары, принятые на комиссию»). В ПБУ определено, что каждый участник договора в бухгалтерском учете отражает только причитающуюся ему долю продукции и (или) дохода от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) в соответствии с условиями договора. При этом участник, выполняющий заключительный этап совместного производственного процесса, доли продукции, причитающиеся другим участникам договора, учитывает за балансом, а в случае если договором предусмотрена продажа продукции (работ, услуг), то доходы, подлежащие получению другими участниками договора, отражает в бухгалтерском учете в качестве обязательства перед ними.

Пример. Три организации договорились совместно изготавливать и продавать продукцию, производство которой можно разбить на отдельные этапы, а полученные от продажи продукции доходы разделить между собой согласно условиям договора. При этом первая организация изготавливает полуфабрикаты, вторая — комплектует и собирает готовые полуфабрикаты, а третья — продает готовую продукцию. Бухгалтерские записи в учете каждой из организаций представлены в таблице ниже.

Отражение в учете совместно осуществляемых операций

Операция	1-я организация		2-я организация		3-я организация	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7
Расходы на изготовление продукции	20, субсчет «Совместная деятельность» 10, 70, 69 ...					
Передача готовых полуфабрикатов второму участнику договора для их сборки	20, субсчет «Полуфабрикаты, переданные второму участнику договора о совместной деятельности»	20, субсчет «Совместная деятельность»	003 «Материалы, принятые в переработку»			
Расходы на доработку продукции	20, субсчет «Совместная деятельность» 10, 70, 69 ...					
Отражен выпуск готовой продукции: — в доле, причитающейся каждой организации	43, субсчет «Продукция по совместной деятельности»	20, субсчет «Полуфабрикаты, переданные второму участнику договора о совместной деятельности»	43, субсчет «Продукция по совместной деятельности»	20, субсчет «Совместная деятельность»	43, субсчет «Продукция по совместной деятельности»	20, субсчет «Совместная деятельность»
— в доле, причитающейся 1-й и 3-й организации	на отдельном забалансовом счете					

Операция	1-я организация		2-я организация		3-я организация	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7
Продажа готовой продукции в соответствующих долях	90, субсчет «Себестоимость продаж по совместной деятельности»	43, субсчет «Продукция по совместной деятельности»	90, субсчет «Себестоимость продаж по совместной деятельности»	43, субсчет «Продукция по совместной деятельности»	90, субсчет «Себестоимость продаж по совместной деятельности»	43, субсчет «Продукция по совместной деятельности»
Списаны расходы на реализацию готовой продукции					90, субсчет «Себестоимость продаж по совместной деятельности»	20, субсчет «Совместная деятельность»
Расчеты с покупателями: — в причитающейся доле	76, субсчет «Расчеты с участниками совместной деятельности»	90 «Продажи», субсчет «Выручка от совместной деятельности»	76, субсчет «Расчеты с участниками совместной деятельности»	90 «Продажи», субсчет «Выручка от совместной деятельности»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90 «Продажи», субсчет «Выручка от совместной деятельности»
— в доле, причитающейся другим участникам					62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	76, субсчет «Расчеты с участниками совместной деятельности»

При формировании показателей бухгалтерской отчетности каждого участника включение данных об участии в совместной деятельности в части активов, обязательств, доходов и расходов осуществляется путем построчного суммирования соответствующих показателей. При этом в рамках отчетного сегмента о совместной деятельности отражаются: активы, используемые для участия в договоре; обязательства, возникшие непосредственно у участника, в связи с участием в договоре; расходы, понесенные непосредственно участником в связи с участием в договоре; доходы, полученные непосредственно участником в результате участия в договоре.

Отражение в учете совместно используемых активов. В основном бухгалтерский учет при совместном использовании активов ведется точно так же, как и при контроле над операциями.

Отличительной особенностью данного случая является условие, согласно которому активы, которые предполагается совместно использовать, изначально должны находиться в долевой собственности участников договора о совместной деятельности. Вследствие этого в ПБУ 20/03 были определены следующие правила отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций по совместному использованию активов. Доходы, расходы, обязательства, полученные в результате совместного использования активов, каждым участником договора учитываются обособленно в аналитическом учете по соответствующим синтетическим счетам учета доходов, расходов, обязательств, т.е. для отражения таких операций должны быть введены дополнительные субсчета. Активы, принадлежащие участнику договора на праве долевой собственности и внесенные им в качестве вклада, продолжают учитываться им на соответствующих счетах бухгалтерского учета и в состав финансовых вложений не переводятся. При этом вклад участника договора, хозяйственные операции, связанные с выполнением такого договора, а также полученные от совместного использования активов финансовые результаты не выделяются на отдельный баланс. Следует также учесть еще одно обстоятельство в отношении совместно используемых активов — они не могут быть сразу потреблены, т.е. к понятию совместно используемых активов нельзя отнести МПЗ.

Согласно ПБУ 20/03, каждым участником договора в бухгалтерском учете за отчетный период отражаются его доля доходов, полученных от совместного использования активов, а также обязательства и расходы, понесенные им в связи с выполнением договора.

Таким образом, правила отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций при совместно используемых активах аналогичны правилам, установленным ПБУ 20/03 для совместно осуществляемых операций, но имеется одно различие. При совместном использовании активов у участников договора могут возникать не только собственные расходы и обязательства по выполнению договора, но и совместные понесенные расходы и обязательства, которые подлежат распределению между участниками согласно условиям договора. Механизм такого распределения должен быть раскрыт в учетной политике организаций, а кроме того, в учетной политике следует описать порядок распределения доходов от совместного использования активов, также установленный договором.

В ПБУ 20/03 также установлено, что, если, согласно договору, расчеты с покупателями (заказчиками) осуществляются одним из участников, доходы, под-

лежащие получению другими участниками договора, отражаются в его бухгалтерском учете в качестве обязательства перед ними. В этом случае правила распределения и отражения доходов в бухгалтерском учете будут такими же, что и в рассмотренном ранее примере по совместно осуществляемым операциям.

Данные об участии в совместной деятельности в части активов, обязательств, доходов и расходов у каждого участника договора формируют показатели бухгалтерской отчетности путем построчного суммирования аналогичных показателей.

Отражение в учете операций по совместной деятельности. В соответствии с договором простого товарищества, двое или несколько лиц (товарищей) обязуются объединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной, не противоречащей закону цели (ст. 1041 ГК РФ).

Вкладом товарища признается все то, что он вносит в общее дело, в том числе деньги, иное имущество, профессиональные и иные знания, навыки и умения, а также деловая репутация и деловые связи (ст. 1042 ГК РФ).

Ведение бухгалтерского учета общего имущества может быть поручено одному из участвующих в договоре простого товарищества юридических лиц. Товарищ, которому поручено ведение общих дел, действует на основании доверенности, выданной остальными участниками договора простого товарищества (ст. 1044 ГК РФ).

Имущество, внесенное участниками договора простого товарищества, учитывается обособленно у того товарища, которому в соответствии с договором поручено ведение общих дел.

Данные отдельного баланса не включаются в баланс организации-товарища, ведущей общие дела.

Вклады в общее имущество могут осуществляться товарищами, как в денежной форме, так и имуществом организаций-товарищей. Операции по совершению вкладов отражаются в бухгалтерском учете участников простого товарищества по дебету счета 58, субсчет «Вклады по договору простого товарищества», и кредиту счетов учета денежных средств и других соответствующих счетов учета выделенного имущества.

Вклады товарищей предполагаются равными по стоимости, если иное не следует из договора простого товарищества или фактических обязательств.

Согласно ч. 2 ст. 1042 ГК РФ, денежная оценка вклада производится по соглашению между товарищами. Оценка по договору может быть выше остаточной стоимости, ниже остаточной стоимости или равна стоимости имущества, передаваемого участником в виде вклада.

Предоставление вклада в общее имущество по договору простого товарищества организациями-товарищами неденежными средствами отражается по дебету субсчета «Вклады по договору простого товарищества» счета 58 «Финансовые вложения» на основании документов, подтверждающих фактический вклад товарища в общее имущество в натуральной форме в корреспонденции с кредитом счетов 10, 01, 04 и др.

Разница между оценкой вклада, отраженной по счету 58, и стоимостью (сформированной по правилам бухгалтерского учета суммы фактической себе-

стоимости передаваемых материалов или остаточной стоимости объектов основных средств и нематериальных активов) переданного имущества отражается по кредиту (как операционный доход) или дебету (как операционный расход) счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Обо всех произведенных и подтвержденных соответствующими документами затратах по договору простого товарищества участники сообщают участнику, ведущему учет совместной деятельности. Суммы затрат передаются в форме авизо с приложением соответствующих первичных документов.

При организации бухгалтерского учета товарищ, ведущий общие дела в соответствии с договором простого товарищества, должен обеспечить обособленный учет операций по каждому договору простого товарищества и операций, связанных с выполнением своей обычной деятельности.

Отражение хозяйственных операций по договору простого товарищества, включая учет расходов и доходов, а также расчет и учет финансовых результатов, осуществляется в общеустановленном порядке.

При прекращении договора простого товарищества возврат имущества товарищам отражается по кредиту счета 58, субсчет «Вклады по договору простого товарищества» в корреспонденции со счетами учета денежных средств или иных соответствующих активов.

Корреспонденции по данному субсчету счета 58 (у участника договора простого товарищества), с помощью которых отражаются рассмотренные операции, связанные с исполнением договора простого товарищества, можно представить в следующем виде.

При осуществлении операций по вкладам в уставный (складочный) капитал других организаций в бухгалтерском учете организации-инвестора производятся следующие учетные записи:

- при передаче в качестве вклада денежных средств:

Д 58-4 — К 50, 51, 52;

- при передаче в качестве вклада имущества:

Д 58-4 — К 01, 04 — балансовая стоимость (остаточная стоимость) имущества, передаваемого в счет вклада по договору простого товарищества,

Д 91-2 — К 41, 43 — себестоимость переданных в счет вклада по договору простого товарищества товаров и готовой продукции.

Передача имущества в качестве вклада в совместную деятельность не является реализацией и, следовательно, не облагается НДС (подп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ).

Причитающиеся к получению по договору простого товарищества суммы прибылей товарищи отражают по отдельно открываемому к счету 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами», субсчету «Расчеты по причитающимся дивидендам и прочим доходам»:

Д 76, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и прочим доходам» — К 91-1 — прибыль от деятельности простого товарищества, подлежащая получению товарищем;

Д 51, 52 — К 76, субсчет «Расчеты по совместной деятельности» — поступление сумм прибыли, причитающихся по распределению в пользу организации — участника договора простого товарищества;

Д 91 — К 76, субсчет «Расчеты по совместной деятельности» — суммы убытков, причитающиеся к погашению товарищем;

Д 76 — К 51, 52 — погашение сумм убытков.

После того как договор простого товарищества будет прекращен, организация получит назад имущество, ранее внесенное в качестве вклада в совместную деятельность.

Д 01, 04, 08, 10, 41 и др. К 58-4 — стоимость имущества, возвращенного товарищу при его выходе из договора, в пределах сумм, числящихся по счету 58;

Д 01, 04, 08, 10, 41 и др. К 91-1 — стоимость имущества, полученного при выходе организации из договора простого товарищества, сверх сумм, учтенных по счету 58.

По принятому к бухгалтерскому учету после прекращения совместной деятельности амортизируемому имуществу амортизация начисляется в общеустановленном порядке как по вновь поступившему имуществу, и при этом для него устанавливается новый срок полезного использования.

Д 20, 23, 25, 26 и др. — К 02, 05 — начисление амортизации по имуществу, полученному при выходе организации из договора простого товарищества, стоимость которого была отражена по счету 98;

Д 01, 04, 10, 51, 52 — К 91-1 — сумма вознаграждения, полученного организацией при выходе из договора простого товарищества.

Бухгалтерская отчетность организацией-товарищем представляется в установленном для юридических лиц порядке с учетом финансовых результатов, полученных по договору о совместной деятельности. В бухгалтерском балансе организации-товарища вклад в совместную деятельность отражается в составе финансовых вложений, а в случае существенности показывается отдельной статьей. В отчете о прибылях и убытках причитающиеся организации-товарищу по итогам раздела прибыль или убыток включаются в состав операционных доходов или операционных расходов при формировании финансового результата.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках в рамках раскрытия информации по отчетному сегменту о совместной деятельности организацией-товарищем показываются доли:

- участия (вклад) в совместную деятельность;
- в общих договорных обязательствах;
- в совместно понесенных расходах;
- в совместно полученных доходах.

При организации бухгалтерского учета товарищ, ведущий общие дела в соответствии с договором о совместной деятельности, обеспечивает обособленный учет операций (на отдельном балансе) по совместно осуществляемой деятельности и операций, связанных с выполнением своей обычной деятельности.

Показатели отдельного баланса в бухгалтерский баланс товарища, ведущего общие дела, не включаются.

Отражение хозяйственных операций по договору о совместной деятельности, включая учет расходов и доходов, а также расчет и учет финансовых результатов по отдельному балансу, осуществляются в общеустановленном порядке.

Имущество, внесенное участниками договора о совместной деятельности в качестве вклада, учитывается товарищем, которому в соответствии с договором поручено ведение общих дел, обособленно (на отдельном балансе).

Вклады, внесенные участниками совместной деятельности, учитываются товарищем, ведущим общие дела, на счете по учету вкладов товарищей в оценке, предусмотренной договором.

Аккумуляция вкладов товарищей производится с использованием счета 80, который в данном случае носит название «Вклады товарищей»:

Д 01, 41, 51, 52 — К 80 — оприходование организацией — участником договора простого товарищества, ведущей общие дела, имущества и средств, полученных от участников в счет их вклада;

Д 51, 52 — К 76, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» — получение от участников средств для финансирования долгосрочных вложений, для приобретения имущества и осуществления текущих операций.

Имущество, переданное в общее пользование товарищей и не находящееся в общей собственности товарищей, учитывается на забалансовых счетах (например, 001 «Арендованные основные средства», 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение») в оценке, указанной в договоре простого товарищества. Бухгалтерский учет такого имущества ведется по простой системе.

В дальнейшем, после аккумуляции соответствующих средств, приобретение или создание в ходе совместной деятельности нового имущества отражается в бухгалтерском учете в сумме фактических затрат на его приобретение (создание, изготовление) в общеустановленном порядке.

Реализация продукции (работ, услуг) и имущества в пользу третьих лиц в рамках осуществления договора простого товарищества отражается также в общеустановленном порядке.

В случае если договором простого товарищества предусмотрена выплата вознаграждения за предоставление в общее пользование имущества, сумма такого вознаграждения отражается в учете по дебету счета 26 в корреспонденции с кредитом субсчета «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» счета 76.

В соответствии с действующим порядком сформированный финансовый результат по договору простого товарищества подлежит списанию по окончании отчетного периода на счет учета средств нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) и дальнейшему распределению между участниками договора.

В бухгалтерском учете организации, ведущей общие дела, отражаются следующие проводки:

Д 99 — К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — отражение сумм прибыли по договору простого товарищества по результатам отчетного периода;

Д 84 — К 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по выплате доходов» — распределение сумм полученной прибыли между участниками договора простого товарищества;

Д 75, субсчет «Расчеты по выплате доходов» — К 51, 52 — перечисление средств в пользу товарищей в порядке распределения прибыли;
Д 84 — К 99 — отражение убытка по договору простого товарищества по результатам отчетного периода;
Д 75, субсчет «Расчеты по выплате доходов» — К 84 — распределение сумм убытка между участниками договора простого товарищества;
Д 51, 52 — К 75, субсчет «Расчеты по выплате доходов» — получение средств от товарищей в порядке погашения ими убытка, образованного по результатам исполнения договора простого товарищества за отчетный период.

По окончании договора простого товарищества или его прекращении имущество, находящееся в общей собственности товарищей, и возникшее у них общее право требования подлежат распределению, что сопровождается следующими записями по счетам учета:

Д 80 — К 75-2 — отражается задолженность перед участниками договора;
Д 75-2 — К 51, 52 — возврат денежных средств, ранее внесенных участниками договора в счет их вклада;
Д 75-2 — К 01, 04, 10, 41, 43 — возврат имущества, ранее внесенного товарищами в счет вклада по договору, передача в погашение вклада имущества (записи производятся по остаточной стоимости или себестоимости имущества);
Д 02 — К 01 — списание суммы начисленной амортизации по объектам основных средств, подлежащих возврату (передаче) в счет вклада товарища;
Д 05 — К 04 — списание суммы начисленной амортизации по нематериальным активам, подлежащим возврату (передаче) в счет вклада товарища.

По окончании или прекращении договора простого товарищества товарищ, ведущий общие дела, составляет ликвидационный баланс на дату окончания (прекращения) договора.

Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным участниками договора простого товарищества, установлены ст. 278 НК РФ, из положений которой следует, что в целях налогообложения прибыли участника простого товарищества учитывается прибыль, определяемая товарищем, ведущим учет доходов и расходов товарищества для целей налогообложения, пропорционально доле соответствующего участника товарищества, установленной соглашениями, в прибыли товарищества, полученной за отчетный (налоговый) период от деятельности всех участников в рамках товарищества.

О суммах причитающихся (распределяемых) доходов каждому участнику товарищества участник товарищества, осуществляющий учет доходов и расходов, обязан ежеквартально в срок до 15-го числа месяца, следующего за отчетным (налоговым) периодом, сообщать каждому участнику этого товарищества.

Доходы, полученные от участия в товариществе, включаются в состав внереализационных доходов налогоплательщиков — участников товарищества и подлежат налогообложению в порядке, установленном главой 25 «Налог на

прибыль организаций» НК РФ. Убытки товарищества не распределяются между его участниками и при налогообложении ими не учитываются.

Кодексом не предусмотрено включение в налоговую базу по налогу на прибыль организаций доходов, полученных участниками товарищества в виде компенсаций понесенных ими и переданных на отдельный баланс совместной деятельности затрат, непосредственно относящихся к совместной деятельности. При этом понимается, что расходы, понесенные участником простого товарищества, непосредственно относящиеся к совместной деятельности, переданные на отдельный баланс совместной деятельности, также не учитываются в целях налогообложения прибыли у данного участника товарищества,

9.9. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ПРИОБРЕТЕНИЮ (УСТУПКЕ) ПРАВА ТРЕБОВАНИЯ

В хозяйственной практике нашли широкое распространение договора уступки права требования. Правовое содержание возникших отношений по уступке права требования определено параграфом 1 главы 24 ГК РФ.

В соответствии со ст. 382 ГК РФ право (требование), принадлежащее кредитору на основании обязательства, может быть передано другому лицу по сделке (уступка требования) или перейти к другому лицу на основании закона. Для перехода к другому лицу прав кредитора не требуется согласие должника, если иное не предусмотрено законом или договором. Статья 384 ГК РФ гласит, что право первоначального кредитора переходит к новому кредитору в том объеме и на тех условиях, которые существовали к моменту перехода права.

Согласно гражданскому законодательству, право (требование), принадлежащее кредитору (цеденту) на основании обязательства, может быть передано им другому лицу (цессионарию) по сделке (договор цессии). Данные виды сделок выступают как способы обеспечения обязательств сторон первоначального договора и не изменяют сути самого договора. Уступка требования является заменой лица в обязательстве, заменой кредитора. В соответствии с п. 4 ст. 454 ГК РФ к покупке (продаже) имущественных прав применяются общие положения о купле-продаже, если иное не вытекает из содержания или характера этих прав.

Имущественные права требования являются составной частью имущества организации (ст. 128, 132 ГК РФ). Поэтому общие принципы бухгалтерского учета могут быть использованы как принципы учета операций с имуществом организации. Следует иметь в виду, что ст. 38 НК РФ трактует понятие «имущество» следующим образом: «Под *имуществом* понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ». Данная трактовка очень важна для налогообложения операций по уступке прав требования.

Вопросы бухгалтерского учета уступки требования по договору цессии в настоящее время нормативно не урегулированы. При бухгалтерском оформлении данного типа договора следует руководствоваться общими принципами бухгалтерского учета. ПБУ 19/02 определило, что дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, относится к финансовым вложениям и учитывается по правилам, установленным данным стандартом.

Право требования может быть получено по договору цессии:

- в порядке расчетов за поставленные товары (оказанные услуги, выполненные работы);

- приобретено, как и любое другое финансовое вложение долгового характера.

В первой ситуации при определении выручки в целях налогообложения по оплате она должна быть определена на момент составления договора об уступке требования.

Во второй ситуации приобретенное право требования может быть погашено должником или реализовано третьему лицу.

Рассмотрим бухгалтерское сопровождение договора цессии у цессионария (табл. 9.4).

Таблица 9.4

Учет операций по приобретению (реализации) дебиторской задолженности у цессионария

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражено полученное право требования в пользу цессионария	58	76
Перечисление денежных средств цеденту	76	51
Получены денежные средства от первоначального кредитора цедента	51	76-2
Отражена реализация денежного требования. Момент реализации — отгрузка	76-2	91
Списано право требования в пользу цедента	91	58
Начислен НДС (с положительной разницы между ценой реализации и ценой приобретения права требования)	91	68
Отражены общехозяйственные расходы	26	70, 69, 10 и т.д.
Списаны общехозяйственные расходы	91	26
Определен финансовый результат:		
— прибыль;	91	99
— убыток	99	91
Начислен налог на прибыль (положительного дисконта)	99	68

Договор цессии предусматривает перемену лиц в обязательстве. При этом к новому кредитору переходят права, обеспечивающие исполнение первоначального обязательства в том объеме и на тех условиях, которые существовали к моменту заключения сделки. Эти сделки выступают как способы обеспечения обязательств сторон первоначального договора.

Для первоначального кредитора гражданско-правовое и экономическое содержание договора цессии заключается в отчуждении имущества и не является видом деятельности и в связи с этим данная операция не может отражаться на счете 90 «Продажи». Для обобщения информации о любом выбытии имущества организации, а также для выявления финансовых результатов от реализации в Плане счетов предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы». Применение

при бухгалтерском оформлении уступки права требования счета 91 позволяет наиболее адекватно выразить ее правовую природу как форму смены лиц в обязательстве (табл. 9.5). Данный счет свидетельствует о полном выходе первоначального кредитора из основного обязательства, а также о том, что долг нового кредитора первоначальному кредитору не связан с основным обязательством, так как это долг «покупателя» прав требования перед их «продавцом». Выявленный на счете 91 «Прочие доходы и расходы» финансовый результат переносится на счет учета финансовых результатов — счет 99 «Прибыли и убытки». Дебетовое сальдо (убыток) списывается с кредита 91 счета в дебет счета 99, а кредитовый остаток (прибыль) переносится со счета 91 в кредит счета 99.

При договоре цессии первоначальный кредитор выходит из основного обязательства вследствие выбытия прав требования и долг нового кредитора первоначальному кредитору не связан с основным обязательством. В этом случае происходит смена лиц в обязательстве.

Таблица 9.5

Учет операций по уступке права требования у цедента

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отгружена продукция (работы, услуги)	62	90
Начислен НДС по отгруженной продукции:		
— момент реализации — отгрузка;	90	68
— момент реализации — оплата	90	76
Списана себестоимость реализованной продукции	90	43
Списание общехозяйственных расходов	90	26
Отражен финансовый результат от реализации продукции:		
— прибыль;	90	99
— убыток	99	90
Уступка права требования цессионарию.	76	91
Момент реализации — отгрузка		
Начислен НДС с положительной разницы между ценой продажи права требования и его номинальной стоимостью.	91	68
Налогообложение по отгрузке		
Списание стоимости уступаемого цессионарию права требования с НДС	91	68
Определение финансового результата:		
— прибыль;	91	99
— убыток	99	91
Поступление денежных средств от цессионария	51	76
Начислен налог на прибыль	99	68

9.10. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Реальность данных бухгалтерской отчетности в отношении финансовых вложений должна подтверждаться периодически проводимыми инвентаризациями, что позволяет выявить фактическое наличие ценных бумаг, проверить их сохранность, своевременность и полноту получения доходов, соблюдение пра-

вил их хранения, установить реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг, а также наличие и соблюдение условий договоров займов, цессии и простого товарищества.

Инвентаризация финансовых вложений на предприятиях производится на основании приказа Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».

При данном виде инвентаризации проверяются фактические затраты в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливается:

- правильность оформления ценных бумаг;
- реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;
- сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);
- своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе.

Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков гашения и общей суммы. Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии организации.

Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специальные организации (банк-депозитарий, специализированное хранилище ценных бумаг и др.), заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок этих специальных организаций.

Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, при инвентаризации должны быть подтверждены документами.

Инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности (ф. № ИНВ-16) применяется для отражения результатов инвентаризации фактического наличия ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности и выявления количественных расхождений их с учетными данными.

Опись составляется в двух экземплярах, подписывается ответственными лицами инвентаризационной комиссии и материально ответственным лицом. Один экземпляр описи передается в бухгалтерию организации, второй остается у материально ответственного лица, который принимает ценные бумаги или бланки документов строгой отчетности на ответственное хранение.

При наличии бланков документов строгой отчетности, нумеруемых одним номером, составляется комплект с указанием количества документов в нем.

До начала инвентаризации от каждого материально ответственного лица или группы лиц, отвечающих за сохранность ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности, берется расписка. Расписка включена в заголовочную часть инвентаризационной описи.

При смене материально ответственных лиц опись составляется в трех экземплярах. Один экземпляр передается материально ответственному лицу, принявшему ценные бумаги и бланки документов строгой отчетности; второй экземпляр — материально ответственному лицу, сдавшему ценные бумаги и бланки документов строгой отчетности; третий экземпляр — бухгалтерии.

На последней странице формы перед подписью председателя комиссии даны две свободные строки для записи последних номеров документов в случае движения ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности во время инвентаризации.

При автоматизированной обработке данных по учету результатов инвентаризации ф. № ИНВ-16 выдается комиссии на бумажных и машинных носителях информации с заполненными графами с первой по десятую. В описи комиссия заполняет графы 11 и 12 о фактическом наличии ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности.

9.11. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЯХ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Информация о финансовых вложениях организации подлежит обязательному раскрытию в ее бухгалтерской отчетности.

Отчетная информация о финансовых вложениях должна быть сформирована в соответствии со следующими требованиями:

- соблюдение условий признания активов в качестве финансовых вложений;
- подразделение финансовых вложений на краткосрочные и долгосрочные;
- соблюдения порядка оценки финансовых вложений;
- обеспечение полноты информации о финансовых вложениях;
- своевременное и полное признание доходов и расходов по финансовым вложениям.

Согласно требованиям п. 42 ПБУ 19/02, в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом требования существенности как минимум следующая информация (рис. 9.6).

Информация о финансовых вложениях, формируемая в бухгалтерской отчетности, должна включать в себя также следующие данные:

- стоимость активов, признаваемых в бухгалтерском учете как финансовые вложения (соответствующие субсчета к счету 58);
- сумму вкладов организации-товарища по договору простого товарищества, отражаемых в составе финансовых вложений (58-4 «Вклады по договору простого товарищества»);
- сумму депозитных вкладов (55-3 «Депозитные счета» или 58-5 «Депозитные вклады»).

В соответствии с ПБУ 19/02 финансовые вложения в учете подразделяются на две группы, по которым:

- 1) можно определить их текущую рыночную стоимость;
- 2) текущая рыночная стоимость не определяется.

Финансовые вложения, по которым определяется их текущая рыночная стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по

ИНФОРМАЦИЯ, ПОДЛЕЖАЩАЯ РАСКРЫТИЮ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Способы оценки финансовых вложений при их выбытии по группам (видам)

Последствия изменений способов оценки финансовых вложений при их выбытии

Стоимость финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется

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

По долговым ценным бумагам, по которым не определялась текущая рыночная стоимость, — разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения, начисляемая в соответствии с порядком, установленным п. 22 ПБУ 19/02

Стоимость и виды ценных бумаг и иных финансовых вложений, обремененных залогом

Стоимость и виды выбывших ценных бумаг и иных финансовых вложений, переданных другим организациям или лицам (кроме продажи)

Данные о резерве под обесценение финансовых вложений с указанием: вида финансовых вложений, величины резерва, созданного в отчетном году, величины резерва, признанного прочим доходом отчетного периода; сумм резерва, использованных в отчетном году

По долговым ценным бумагам и предоставленным займам — данные об их оценке по дисконтированной стоимости, о величине их дисконтированной стоимости, о примененных способах дисконтирования

Рис. 9.6. Раскрытие информации о финансовых вложениях в бухгалтерской отчетности

текущей рыночной стоимости путем переоценки (корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату).

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость (вложения в уставные капиталы, по договору простого товарищества, отдельные виды ценных бумаг и т.п.), отражаются в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости. Как правило, их первоначальная стоимость не меняется. При обесценении этих видов вложений создаются резервы. В бухгалтерской отчетности стоимость таких финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение.

Исключение сделано только для долговых ценных бумаг. Если по ним не определяется текущая рыночная стоимость, то коммерческой организации разрешается разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимо-

стью данных ценных бумаг в течение срока их обращения равномерно по мере причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода относить на финансовые результаты коммерческой организации (в составе операционных доходов или расходов).

В бухгалтерском балансе (ф. № 1) информация о финансовых вложениях представляется следующим образом:

- сведения о сумме финансовых вложений в уставные капиталы и акции должны быть представлены по статье «Долгосрочные финансовые вложения»;

- информация о произведенных вложениях в долговые ценные бумаги, суммах предоставленных денежных займов, денежных средствах на депозитных счетах и прочих финансовых вложениях должна быть приведена по статьям «Долгосрочные финансовые вложения» и «Краткосрочные финансовые вложения» с учетом срока их погашения (возврата).

В форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках» также содержится информация о финансовых вложениях предприятия.

Согласно п. 7 ПБУ 9/99, прибыль, полученная организацией в результате осуществления совместной деятельности (по договору простого товарищества), относится к прочим доходам организации.

Кроме того, в составе прочих доходов организации отражаются положительный финансовый результат от передачи имущества в счет вкладов по договору простого товарищества, сформированный на счетах бухгалтерского учета, а также сумма вознаграждения за переданное в общее владение и (или) пользование имущество и возврат имущества при его разделе сверх величины вклада (в части денежных средств). В составе же прочих расходов организации — участника договора простого товарищества отражается убыток от передачи имущества в счет вкладов по договору простого товарищества.

В ф. № 3 «Отчет об изменении капитала» в разделе 11 «Резервы» подлежит раскрытию информация об остатках резерва под обесценение финансовых вложений. Если в соответствии с учетной политикой организация создавала резервы на даты промежуточной бухгалтерской отчетности, то здесь приводятся данные об их движении вследствие изменения расчетной стоимости финансовых вложений, а также сведения об их использовании.

Отчетная информация о финансовых вложениях представлена и в ф. № 4 «Отчет о движении денежных средств». В нем, как известно, наличие и движение денежных средств производится:

- по текущей деятельности;
- инвестиционной деятельности;
- финансовой деятельности.

Текущей деятельностью организации признается такая, которая определена для нее в качестве уставной, независимо от того, связана ли она с получением прибыли или нет как конечной целью.

Инвестиционная деятельность — это деятельность организации, связанная с осуществлением долгосрочных финансовых вложений в другие организации, выпуском облигаций и других ценных бумаг долгосрочного характера, а также приобретением и продажей объектов недвижимости, других внеоборотных активов (оборудования, нематериальных активов и пр.).

Во вписываемых строках данного раздела отражается информация о депозитных вкладах, приобретенной дебиторской задолженности на основании уступки прав требования, вкладах в совместную деятельность.

Финансовая деятельность рассматривается как деятельность организации, связанная с осуществлением краткосрочных финансовых вложений, выпуском облигаций и других ценных бумаг краткосрочного характера, выбытием ранее приобретенных на срок до 12 месяцев акций, облигаций и т.п.

Не вызывает сложности и процедура заполнения раздела 5 «Финансовые вложения» приложения к бухгалтерскому балансу (ф. № 5) при условии правильно организованного аналитического учета финансовых вложений. В этом разделе ф. № 5 не только представляется информация по видам финансовых вложений (паи и акции; облигации и другие долговые обязательства; предоставленные займы; прочие), но и дается их классификация на долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения.

Справочно приводится информация о рыночной стоимости облигаций и других ценных бумаг.

Сведения о произведенных вложениях в уставные капиталы других организаций представляются с выделением вкладов в дочерние и зависимые общества. Наряду с этим приводятся данные о долях и акциях, имеющих текущую рыночную стоимость.

9.12. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЯХ В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ МСФО

Финансовые инструменты рассматриваются МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты — раскрытие и представление информации», МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты — признание и оценка», а также МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты — раскрытие информации», МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

Требования МСФО 32 относятся к раскрытию информации о финансовых инструментах, а также к некоторым аспектам их признания в финансовой отчетности (о разделении их на обязательства и капитал и об информации, которая должна быть приведена в примечаниях).

МСФО 39 регламентирует оценку финансовых инструментов и их признание (т.е. то, когда их следует включать в финансовую отчетность и как их следует оценивать).

МСФО (IFRS) 7 — стандарт, принципы которого дополняют принципы признания, оценки и раскрытия финансовых активов и обязательств, установленные МСФО 32 и МСФО 39.

МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» рассматривает вопросы классификации и оценки финансовых активов. Он является первым этапом на пути замены МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», запланированной Правлением КМСФО (IASB).

Данные стандарты применяются в отношении всех финансовых инструментов, за исключением:

■ **подпадающих под действие других стандартов, регламентирующих частные случаи финансовых инструментов, таких как инвестиции в дочерние ком-**

паний, ассоциированные компании и совместные предприятия, а также обязательства по вознаграждениям, выплачиваемым после окончания трудовой деятельности (пенсиям);

- договоров страхования и некоторых аналогичных договоров;
- большинства твердых обязательств по договорам займов.

Финансовый инструмент — это любой договор, в результате которого одновременно возникают финансовый актив у одной из сторон и финансовое обязательство или долевого инструмент — у другой.

Финансовый актив — это денежные средства, право требовать по договору денежные средства или другой финансовый актив, право обмена на другой финансовый инструмент, долевого инструмент.

Финансовое обязательство — это обязательство предоставить денежные средства или финансовый актив, обязательство обмена на другой финансовый инструмент.

Долевого инструмент — это любой договор, дающий право на часть активов организации после вычета всех ее обязательств.

Согласно МСФО 32, к финансовым активам относятся денежные средства, дебиторская задолженность покупателей, акции и прочие инвестиции. Финансовые обязательства включают кредиторскую задолженность поставщиков, иную кредиторскую задолженность.

Финансовые обязательства представлены кредиторской задолженностью поставщикам и подрядчикам, по договору займа и кредитования, выданным векселям, выпущенным облигациям, выданным гарантиям и т.д. Вместе с тем обязательства, не предполагающие при их погашении передачи денежных или иных финансовых активов, не трактуются как финансовые обязательства. Примером может служить обязательство передать собственные долевого финансовые инструменты, например, опционы на акции. Такие обязательства должны рассматриваться как долевого инструменты, а не финансовые обязательства. Эмитент финансового инструмента должен классифицировать его как обязательство или капитал в соответствии с содержанием договора. Важнейшим признаком финансового обязательства, отличающим его от долевого инструмента, является наличие договорного обязательства эмитента предоставить владельцу денежные средства или другой финансовый актив или осуществить с владельцем обмен на другой финансовый инструмент на потенциально невыгодных для эмитента условиях.

Финансовые обязательства подразделяются МСФО 39 на две категории:

1) торговые финансовые обязательства — те финансовые обязательства, которые были приняты с намерением выкупа в ближайшее время, или заимствованные продавцом при «коротких позициях», или те, от торговли которыми организация уже извлекала определенные выгоды в недавнем прошлом, а также производные обязательства, не используемые в качестве инструментов хеджирования (страхования рисков);

2) прочие финансовые обязательства — финансовые обязательства, не вошедшие в предыдущую группу.

МСФО 39 разделяет финансовые активы и финансовые обязательства на четыре класса (плюс один возможный вариант учета) следующим образом:

1) торговые активы и обязательства, включая все производные инструменты, не являющиеся хеджами, оцениваемые по справедливой стоимости с отне-

сением ее изменения на прибыли и убытки — все прибыли и убытки признаются в отчете о прибылях и убытках на момент их возникновения;

2) займы и дебиторская задолженность, которые обычно отражаются по амортизируемой стоимости, как и большинство обязательств;

3) ценные бумаги, удерживаемые до их погашения, также учитываемые по амортизированной стоимости;

4) все прочие финансовые активы, классифицируемые как имеющиеся для продажи и оцениваемые по справедливой стоимости, при этом вся прибыль и убытки от переоценки относятся на капитал. При их выбытии прибыль и убытки, ранее отнесенные на капитал, переводят на прибыль или убыток.

Кроме того, существует возможность учитывать любой финансовый актив или обязательство по справедливой стоимости с отнесением ее изменения на прибыли и убытки.

Последующая оценка финансовых активов и обязательств зависит от классификации объекта:

- торговые активы и обязательства, а также активы, имеющиеся в наличии для продажи, оцениваются по справедливой стоимости;

- займы и дебиторская задолженность, а также инвестиции, удерживаемые до погашения, отражаются по амортизируемой стоимости.

Наилучшим подтверждением справедливой стоимости являются котировки активного рынка. При отсутствии котировок компания использует методы оценки с применением рыночных данных. Себестоимость за вычетом убытков от обесценения — последний метод оценки инвестиций в некотирующиеся долевые инструменты организации.

До расчета убытка от обесценения требуется объективное доказательство того, что обесценение произошло в действительности.

Финансовые инструменты включают первичные инструменты, такие как дебиторская и кредиторская задолженность и долевые ценные бумаги, а также производные инструменты.

К производным финансовым инструментам (деривативам) относятся финансовые инструменты:

- стоимость которых меняется в результате изменения процентной ставки, индекса цен или другой переменной;

- для приобретения которых необходимы сравнительно небольшие первоначальные инвестиции;

- расчеты по которым осуществляются в будущем.

В качестве примеров производных финансовых инструментов можно назвать финансовые опционы, фьючерсные и форвардные контракты, процентные и валютные свопы.

IFRS 7 действует в отношении признанных и непризнанных финансовых инструментов. К числу признанных финансовых инструментов относятся финансовые активы и финансовые обязательства, находящиеся в сфере применения МСФО 39. В число непризнанных финансовых инструментов входят некоторые финансовые инструменты, которые не подпадают под действие МСФО 39, например некоторые соглашения о ссудах.

Порядок раскрытия информации о финансовых инструментах в финансовой отчетности регламентирован МСФО 32. Основная цель такой информации —

охарактеризовать влияние финансовых инструментов на финансовое положение организации, результаты ее деятельности, движение денежных средств и обеспечить возможность заинтересованным пользователям отчетности оценить риски, связанные с финансовыми инструментами.

В финансовой отчетности необходимо сообщать о методике оценки финансовых активов и финансовых обязательств, способах определения справедливой стоимости и, помимо этого, формировать дополнительную информацию о видах финансовых инструментов, применяемой политике управления рисками, условиях, которые могут повлиять на величину и распределение во времени будущих потоков денежных средств, и др.

При подготовке бухгалтерского баланса финансовые активы и финансовые обязательства должны быть взаимно зачтены и в самом балансе учтена сальдированная сумма при условии, что хозяйствующий субъект:

- имеет юридически закрепленное право осуществить зачет признанных в балансе сумм;
- намечается произвести расчет по сальдированной сумме или продать актив и исполнить обязательство одновременно.

Для того чтобы пользователи могли понять, почему компании используют именно финансовые инструменты и каким они подвержены рискам, МСФО (IAS) 32 требует раскрывать информацию:

- о рисках, связанных с финансовыми инструментами компании;
- политике руководства по управлению указанными рисками;
- учетной политике в отношении данных инструментов;
- характере финансовых инструментов и степени их использования компанией;
- целях хозяйственной деятельности, достижению которых они служат.

Требования по раскрытию информации в формах отчетности кредитных организаций практически установлены IFRS 7. Эти требования включают четыре основные группы:

- 1) подробное раскрытие информации о финансовом положении и результатах деятельности компании;
- 2) раскрытие информации о рисках «с позиции руководства»;
- 3) раскрытие подробной количественной информации о рисках;
- 4) представление анализа чувствительности.

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определение и классификацию финансовых вложений.
2. Назовите методы оценки ценных бумаг.
3. Каковы условия принятия активов в качестве финансовых вложений?
4. Раскройте формирование резерва под обесценение финансовых вложений и организацию его учета.
5. В чем смысл переоценки стоимости финансовых вложений и как отражаются ее результаты в учете?
6. Назовите виды акций и объясните организацию их учета.
7. В чем сущность вексельного обращения и как организуется учет векселей?
8. Назовите процедуры выпуска, обращения облигаций и раскройте постановку их учета.
9. Как организуется учет выпуска и обращения других видов ценных бумаг?
10. Какая информация о финансовых вложениях раскрывается в бухгалтерской отчетности?

10.1. ПОНЯТИЕ ДЕБИТОРСКОЙ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

В процессе финансово-хозяйственной деятельности предприятия и организации вступают в различные виды отношений с третьими лицами, заключают и осуществляют различные виды сделок, выполняют обязанности, предусмотренные существующим законодательством. В результате у предприятий появляются обязательства, которые подлежат исполнению, и эти обязательства оценены в денежной форме. И наоборот, обязательства по отношению к данной организации возникают у других лиц.

Под *дебиторской задолженностью* понимают задолженность организаций, работников и физических лиц (дебиторов) данной организации (задолженность покупателей за купленную продукцию, подотчетных лиц за выданные им под отчет денежные суммы и др.). По своей сути, дебиторская задолженность — это элемент оборотного капитала, сумма долгов, причитающихся организации от юридических или физических лиц. Увеличение дебиторской задолженности означает отвлечение средств из оборота организации.

Дебиторскую задолженность можно классифицировать по различным критериям.

По *причинам образования* дебиторская задолженность делится на оправданную и неоправданную. К *оправданной* относится дебиторская задолженность, срок погашения которой еще не наступил или составляет менее одного месяца и которая связана с нормальными сроками документооборота; к *неоправданной* — просроченная задолженность, а также задолженность, связанная с ошибками в оформлении расчетных документов, с нарушением условий хозяйственных договоров и т.д. Существует еще *безнадежная* дебиторская задолженность — это счета, которые покупатели не оплатили. Безнадежные долги списываются на убытки по истечении срока исковой давности.

По *сроку платежа* дебиторская задолженность подразделяется на:

- *отсроченную* — срок исполнения обязательств по которой еще не наступил;
- *просроченную* — срок исполнения обязательств по которой уже наступил.

Просроченная дебиторская задолженность, в свою очередь, может быть сомнительной и безнадежной.

Сомнительным долгом признается любая задолженность, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

По истечении срока исковой давности сомнительная дебиторская задолженность переходит в категорию *безнадежной задолженности* (нереальной ко взыска-

канию). Согласно п. 2 ст. 266 НК РФ: «Безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации».

По статьям бухгалтерского баланса дебиторская задолженность делится на следующие виды:

- «Покупатели и заказчики»;
- «Векселя к получению»;
- «Задолженность дочерних и зависимых обществ»;
- «Авансы выданные»;
- «Прочие дебиторы».

В бухгалтерском балансе дебиторская задолженность делится по срокам ее образования на две группы:

- *краткосрочная* — задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты;
- *долгосрочная* — задолженность, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

Правила оценки дебиторской задолженности в зависимости от условий договоров раскрыты в табл. 10.1.

Таблица 10.1

Правила оценки дебиторской задолженности в зависимости от условий договоров*

Особенности договоров	Оценка дебиторской задолженности
Цена предусмотрена договором	Дебиторская задолженность определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем, заказчиком
Цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена из условий договора	Дебиторская задолженность определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров, работ, услуг) либо предоставления во временное владение и пользование аналогичных активов
Договор товарного обмена	Дебиторская задолженность определяется по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, устанавливаются исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей). При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), полученных организацией, величина дебиторской задолженности определяется стоимостью продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией. Стоимость продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции
Договором предусмотрено предоставление скидок (наценок)	Дебиторская задолженность определяется с учетом всех предоставленных организацией, согласно договору, скидок (наценок)

Особенности договоров	Оценка дебиторской задолженности
Продажа на условиях коммерческого кредита	Дебиторская задолженность оценивается в полной сумме, т.е. с учетом процентов

* См. Тихонова В.П. Дебиторская и кредиторская задолженность // Горячая линия бухгалтера. 2008. № 3.

Кредиторской называют задолженность данной организации другим организациям, работникам и лицам, которые называются кредиторами.

Кредиторов, задолженность которым возникла в связи с покупкой у них материальных ценностей, называют *поставщиками*. Задолженность по начисленной заработной плате работникам организации, по суммам начисленных платежей в бюджет, внебюджетные фонды, фонды социального назначения и другие подобные начисления называют *обязательствами по распределению*. Кредиторов, задолженность которым возникла по другим операциям, называют *прочими кредиторами*.

Поскольку кредиторская задолженность служит одним из источников средств, находящихся в распоряжении организации-дебитора, ее показывают в пассиве баланса. Учет кредиторской задолженности ведется по каждому кредитору отдельно, а в обобщающих показателях отражают общую сумму кредиторской задолженности и дают ее, разбивая на восемь групп.

По действующим правилам в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в числе других дополнительных данных указывают сведения «о наличии на начало и конец отчетного периода отдельных видов кредиторской задолженности». В состав кредиторской задолженности входят показатели по следующим ее видам:

- 1) поставщики и подрядчики;
- 2) векселя к уплате;
- 3) задолженность перед дочерними и зависимыми обществами;
- 4) задолженность перед персоналом организации;
- 5) задолженность перед бюджетом и социальными фондами;
- 6) задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов;
- 7) авансы полученные;
- 8) прочие кредиторы.

В бухгалтерском балансе кредиторская задолженность делится по срокам ее погашения на две группы:

- 1) краткосрочная — задолженность, которая должна быть погашена в течение 12 месяцев после отчетной даты;
- 2) долгосрочная — задолженность, которая должна быть погашена более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

В соответствии с п. 12 ПБУ 9/99 и п. 16 ПБУ 10/99 образование дебиторской и кредиторской задолженности производится в соответствии с конкретным договором, требованиями законодательства и нормативных актов.

Если кредитор при наступлении сроков исполнения обязательства не обращается к организации-дебитору с требованием о выплате долгов, кредиторская задолженность остается в распоряжении дебитора, и он может либо вернуть кре-

дитору долги по собственной инициативе, либо использовать не востребованные средства в составе своего имущества. Невозврат долга влечет за собой применение к должнику определенных имущественных санкций: взыскание неустойки, предусмотренной договором; штрафов, установленных законом; процентов за пользование чужими денежными средствами вследствие их неправомерного удержания, уклонения от их возврата, иной просрочки в их уплате. Кредиторы могут взыскать с дебитора и убытки, причиненные им несвоевременным возвратом или невозвратом долгов: по общему правилу убытки возмещаются в части, не покрытой неустойкой или процентами, взыскиваемыми за пользование чужими денежными средствами. Невозврат долгов может привести к возбуждению в арбитражном суде дела о несостоятельности (банкротстве) организации-дебитора.

В тех случаях, когда организация-дебитор не принимает никаких мер по добровольному возврату долгов, у кредиторов остается возможность принудительного взыскания, которое в зависимости от характера кредиторской задолженности осуществляется одним из двух способов: 1) в судебном или 2) во внесудебном порядке.

Организация или гражданин, права которых нарушены, могут обратиться с требованиями (исками) об их защите в соответствующий орган — суд, арбитражный суд, третейский суд (ст. 11 ГК РФ). Однако возможность защиты нарушенного права ограничена определенным сроком, который называется *исковой давностью*.

Исковая давность — это срок для защиты прав по иску лица, право которого нарушено. Таким образом, в гражданском праве срок исковой давности представляет собой период времени, установленный законом для судебной защиты лица, право которого нарушено (ст. 195 ГК РФ).

Согласно ст. 195 ГК РФ, общий срок защиты имущественных прав составляет три года. Для правильного исчисления срока исковой давности решающее значение имеет установление начального момента течения срока давности (рис. 10.1). Статья 200 ГК РФ устанавливает, что течение срока исковой давности начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права.

Исковая давность не распространяется:

- на требования о защите личных неимущественных прав и других нематериальных благ, кроме случаев, предусмотренных законом;
- требования вкладчиков к банку о выдаче вкладов;
- требования о возмещении вреда, причиненного жизни или здоровью гражданина. Требования, предъявленные по истечении трех лет с момента возникновения права на возмещение такого вреда, удовлетворяются за прошлое время (не более чем за три года, предшествовавшие предъявлению иска);
- требования собственника или иного владельца об устранении нарушения его права, если даже они не соединены с лишением владения;
- другие требования в случаях, установленных законом.

По обязательствам с определенным сроком исковой давности течение срока исковой давности начинается по окончании срока исполнения. В этот момент



Рис. 10.1. Определение срока исковой давности

кредитору уже известно, что обязательство должно быть исполнено и что исполнение не последовало.

Следует отметить, что помимо общего срока исковой давности законом предусмотрено и применение сокращенных или более длительных по сравнению с общим сроком сроков исковой давности. Например, ст. 181 ГК РФ для признания сделок ничтожными устанавливает более длительный срок (десять лет), а для признания сделок оспоримыми — один год.

В соответствии со ст. 203 ГК РФ течение срока исковой давности может быть прервано путем предъявления иска в установленном порядке или совершением обязанным лицом действий, свидетельствующих о признании долга. Перечень оснований перерыва течения срока исковой давности, установленный данной статьей ГК РФ, не может быть изменен или дополнен по усмотрению сторон и не подлежит расширенному толкованию.

После перерыва течение срока исковой давности начинается заново, причем время, истекшее до перерыва, не засчитывается в новый срок.

Статьей 199 ГК РФ введено правило, согласно которому предприятие вправе обратиться в арбитражный суд за защитой своих прав и по истечении срока исковой давности при условии, что другой стороной не сделано заявление о применении исковой давности до вынесения судом решения.

На практике это означает, что истечение срока исковой давности до предъявления иска может служить основанием для отказа в удовлетворении исковых требований истца только в том случае, если соответствующее заявление было сделано ответчиком в споре.

10.2. СПОСОБЫ ПОГАШЕНИЯ ДЕБИТОРСКОЙ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

Дебиторская и кредиторская задолженность может быть погашена в ходе осуществления расчетов как денежными, так и неденежными способами.

Денежные расчеты осуществляются организацией либо наличными деньгами, либо в виде безналичных платежей.

Организация наличного денежного обращения на территории России регламентируется Банком России, который приказом от 5 января 1998 г. № 14-п утвердил Положение о правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации. Для работы с наличными денежными средствами организация должна иметь кассу и соблюдать требования, установленные Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденным письмом Банка России от 4 октября 1993 г. № 18. Положения Порядка распространяются на все предприятия и организации независимо от их формы собственности и организационно-правовой формы, а также на индивидуальных предпринимателей, осуществляющих свою деятельность без образования юридического лица.

Расчеты наличными производятся в пределах 100 000 руб. по одной сделке. При этом расчеты с участием граждан, когда последние не связаны с предпринимательской деятельностью, могут производиться наличными деньгами без ограничения суммы.

Безналичные расчеты осуществляются посредством безналичных перечислений по расчетным, текущим и валютным счетам клиентов в банках, системы корреспондентских счетов между различными банками, клиринговых зачетов взаимных требований через расчетные палаты, а также с помощью векселей и чеков, заменяющих наличные деньги.

Порядок открытия расчетных счетов регламентирован инструкцией Банка России, в соответствии с которой каждой организации могут быть открыты расчетные счета в одном или нескольких банках по ее выбору. Законодательно количество расчетных счетов не ограничено. Этот порядок предусматривает перечисление денежных средств с расчетного счета и отправку расчетных документов в другой банк для завершения соответствующих видов связи, предусмотренных законодательством и договором.

Порядок осуществления безналичных расчетов определяется Положением Банка России от 3 октября 2002 г. № 2-П «О безналичных расчетах в Российской Федерации».

Согласно Положению, расчеты — это денежные взаимоотношения, возникающие между предприятиями по товарным и нетоварным операциям. *К товарным операциям* относят куплю-продажу машин, сырья, материалов, услуг, готовой продукции и т.п. *Нетоварные операции* связаны с расчетами с научно-исследовательскими и учебными организациями и заведениями, с коммунальными учреждениями по квартплате, с клиентурой по претензиям и т.д.

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

Срочный платеж совершается в следующих вариантах:

- авансовый платеж, т.е. до отгрузки товара;

- после отгрузки товара, 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. Для осуществления товарных операций используют различные формы безналичных расчетов.

До недавнего времени основной формой безналичных расчетов являлась акцептная форма, совершаемая на основе платежных требований поставщиков. Преобладающая роль акцептной формы объяснялась тем, что она в большей степени, чем другие формы расчетов, соответствовала принципам организации безналичных расчетов, действовавшим в условиях административно-командной системы управления.

В настоящее время в соответствии с положениями ГК РФ допускается использование следующих форм безналичных расчетов (рис. 10.2).

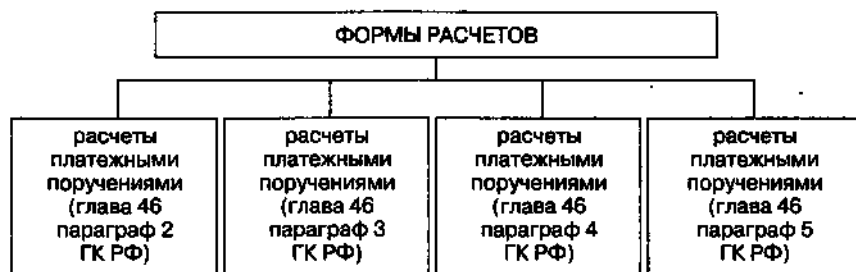


Рис. 10.2. Формы безналичных расчетов

Однако ГК РФ допускает и иные формы расчетов, которые могут быть установлены законом, а также банковскими правилами и обычаями делового оборота (ч. 1 ст. 862 ГК РФ).

Формы расчетов между плательщиком и получателем средств определяют ими самими в хозяйственных договорах (соглашениях). Для проведения той или иной операции по банковским счетам организация должна представить в банк расчетный документ, оформленный в установленном порядке. В расчетном документе плательщика средств содержится распоряжение о списании денежных средств со своего счета и их перечислении на счет получателя средств.

В расчетном документе получателя средств (взыскателя) содержится распоряжение о списании денежных средств со счета плательщика и их перечислении на счет, указанный получателем средств (взыскателем).

Основанием для осуществления банками операций по счетам в указанных формах расчетов служат расчетные документы (п. 2.3 Положения № 2-П), соответствующие формам безналичных расчетов: платежные поручения; аккредитивы; чеки; платежные требования; инкассовые поручения. Два последних расчетных документа являются основанием для расчетов юридических лиц по инкассо.

Платежи платежными поручениями — основной способ безналичных платежей, что объясняется сравнительной простотой документооборота. При расчетах платежными поручениями кредитная организация обязуется по поручению плательщика за счет средств, находящихся на его банковском счете,

перевести определенную денежную сумму на банковский счет указанного плательщиком лица в этой или иной кредитной организации (ч. 1 ст. 863 ГК РФ). Данная форма безналичных расчетов используется для осуществления платежей по денежным обязательствам, возникающим из заключенных договоров контрагентов (за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги, в целях возврата кредита, размещения депозитов и уплаты процентов), и в соответствии с требованиями закона (перечисление налоговых платежей).

При платежах по аккредитиву кредитная организация, действующая по поручению плательщика об открытии аккредитива и в соответствии с его указанием, обязуется произвести платежи получателю средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, либо дать полномочия другому банку произвести такие платежи (ч. 1 ст. 867 ГК РФ). Доля аккредитивов в безналичных расчетах незначительна. Нераспространенность аккредитива объясняется более сложными правилами оформления расчетной операции по сравнению с другими формами расчетов.

При платежах по инкассо кредитная организация обязуется по поручению и за счет клиента осуществить действия по получению от плательщика платежа (ч. 1 ст. 874 ГК РФ).

Чек — это ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю (ч. 1 ст. 877 ГК РФ). Чеки используются на основании договоров о расчетах чеками, заключаемых между кредитными организациями и клиентами, на основании межбанковских соглашений о расчетах чеками, а также правил проведения операций с чеками, разрабатываемых кредитными организациями.

В современных условиях получают активное развитие и неденежные способы расчетов, которые облегчают взаиморасчеты контрагентов путем использования различных их схем в рамках действующего законодательства (рис. 10.3).

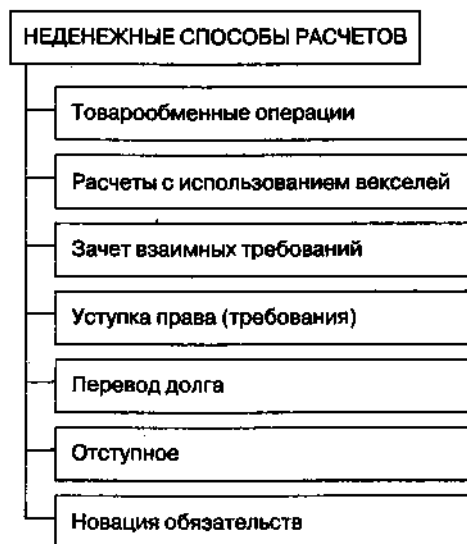


Рис. 10.3. Неденежные способы расчетов

В соответствии с гражданским законодательством *сделка по обмену одних товаров на другие* может быть оформлена договором мены, который регулируется главой 31 «Мена» ГК РФ. Каждая из сторон одновременно признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен. При обмене стороны могут передавать как равноценные, так и неравноценные товары. Лицо, передающее менее ценное имущество, обязано доплатить разницу в цене, которую следует указать в договоре. В нем также могут быть установлены цены реализации обмениваемых товаров по согласованной сторонами оценке. Если изначально цены в договоре не закреплены, стороны вправе внести в него изменения, подписав дополнительное соглашение.

С развитием рыночных отношений в практике хозяйственной деятельности предприятий всех форм собственности широкое распространение получили операции с *векселями*. Обращение векселей регулируется Федеральным законом от 11 марта 1997 г. № 48-ФЗ «О переводном и простом векселе», постановлением Правительства РФ от 26 сентября 1994 г. № 1094 «Об оформлении взаимной задолженности предприятий и организаций векселями единого образца и развитии вексельного обращения».

В соответствии с вышеуказанными нормативными актами вексель — это письменное долговое обязательство, составленное в предписанной законом форме и дающее его владельцу безусловное право требовать по наступлению срока платежа уплаты обозначенной в векселе суммы. Предметом вексельного обязательства могут быть только деньги.

По обслуживаемым сделкам различают товарные и финансовые векселя.

Товарный вексель — в его основе лежит сделка по купле-продаже товара.

Финансовый вексель — отражает отношения займа денег векселедателем у векселедержателя под определенные проценты, т.е. в его основе лежит финансовая операция, не связанная с куплей-продажей товаров.

В хозяйственной деятельности компании возможна ситуация, когда одна и та же фирма-контрагент в рамках одного договора является кредитором, а в рамках другого — дебитором в предстоящих денежных расчетах.

В условиях взаимной задолженности применяется прекращение обязательств *зачетом*, предусмотренное ст. 410 ГК РФ. Сопоставив размеры дебиторской и кредиторской задолженностей, компания вправе сальдировать их, уведомив об этом фирму. Зачетом можно погашать только однородные требования. С 1 января 2007 г. в налоговое законодательство включено правило, согласно которому участники гражданского оборота вправе проводить безденежные взаимозачеты на суммы, из которых НДС исключается. Такое требование вытекает из п. 4 ст. 168 НК РФ.

Статья 382 ГК РФ предоставляет кредитору право совершить *уступку права требования* третьему лицу. Для перехода к другому лицу прав кредитора не требуется согласие должника, за исключением случаев, когда личность кредитора имеет существенное значение для должника. Право первоначального кредитора переходит к новому кредитору в том объеме и на тех условиях, которые существовали к моменту перехода права. В частности, к новому кредитору переходят права, обеспечивающие исполнение обязательства, а также другие связан-

ные с требованием права, в том числе право на неуплаченные проценты. Существенный момент при совершении договора уступки требования кредитора — уступка должна быть произведена в той же форме, что и основной договор.

Если организация в силу каких-либо обстоятельств не может самостоятельно выполнить свои обязательства по договору или если она имеет дебитора, готового принять на себя обязательства этой организации и тем самым погасить свою задолженность перед ним, она может перевести свой долг на другого хозяйствующего субъекта. Перевод долга возможен только при наличии согласия кредитора.

Под *отступным* как одним из способов прекращения обязательства по соглашению сторон подразумевается предоставление иного предмета исполнения взамен первоначально указанного в обязательстве предмета исполнения. Отступное является платой за отказ от исполнения, указанного в первоначальном обязательстве, средством освобождения должника от необходимости совершать первоначальное исполнение.

Отступное может предоставляться как при возникновении обязательства, так и в ходе его исполнения.

Отступное может служить основанием прекращения обязательства как полностью, так и частично. В коммерческой практике наиболее распространено отступное в виде передачи какого-либо имущества (недвижимости, оборудования, ценных бумаг) взамен уплаты денег, в частности при прекращении обязательств, вытекающих из договоров займа либо кредитных договоров. Стороны вправе выбрать один или использовать одновременно несколько видов предметов отступного.

Новация — это один из способов прекращения обязательств, при котором стороны договариваются о замене первоначального обязательства, существовавшего между ними, другим обязательством с иным (п. 1 ст. 407, п. 1, 3 ст. 414 ГК РФ):

- или предметом исполнения (например, вместо поставки продукции поставщик будет выполнять работы по ее изготовлению);
- или способом исполнения (например, платить за аренду арендодатель будет не деньгами, а своей продукцией).

10.3. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ

К поставщикам и подрядчикам относят организации, поставляющие сырье и другие товарно-материальные ценности, а также выполняющие разные работы (капитальный, текущий ремонт ОС и др.) и оказывающие различные виды услуг.

Расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляются после отгрузки ими товарно-материальных ценностей, выполнения работ, оказания услуг либо одновременно с ними с согласия организации или по ее поручению. Поставщикам и подрядчикам может быть выдан в соответствии с хозяйственным договором аванс.

Без согласия организации в безакцептном порядке оплачиваются требования за отпущенный газ, воду электроэнергию, выписанные на основании пока-

зателей измерительных приборов и действующих тарифов, а также за канализацию, пользование телефоном, почтово-телеграфные услуги.

Организации сами выбирают форму расчетов за поставленную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги.

Для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками предназначен счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы, оказанные услуги отражаются на данном счете независимо от времени оплаты (табл. 10.2).

Основанием для принятия на учет кредиторской задолженности перед поставщиками являются расчетные документы (счета, счета-фактуры) и документы, свидетельствующие о факте совершения сделки (товарно-транспортные накладные, приходные ордера, приемные акты, акты о выполнении работ и услуг).

Таблица 10.2

Типовые бухгалтерские проводки по счету 60

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Акцептованы счета-фактуры поставщиков	07, 08, 10, 15, 20, 23, 25, 26, 29, 44	60
Начислен НДС	19	60
Оплачены счета поставщиков или подрядчиков, выданы авансы поставщикам и подрядчикам	60	51, 55
Отражены суммы, зачтенные при взаимных расчетах	60	62

На счете 60 задолженность отражается в пределах сумм акцепта. При обнаружении недостат по поступившим товарно-материальным ценностям, несоответствия цен, обусловленных договором, счет 60 кредитуют на соответствующую сумму в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по претензиям».

Учет выданных авансов осуществляется обособленно в отдельных регистрах аналитического учета с целью получения информации о расчетах с конкретными поставщиками и контроля за их состояниями. Суммы выданных авансов перечисляются по платежному поручению с расчетного или других счетов в банках. Эти операции оформляются бухгалтерской записью: Д 60 — К 51, 52, 55.

Перечисленные авансы поставщикам и подрядчикам учитываются по дебету этого счета до тех пор, пока не будут полностью выполнены и документально оформлены поставка МПЗ или объем предусмотренных договором работ и услуг. За полученные товары и выполненные работы, подтвержденные документально, возникает задолженность перед поставщиками или подрядчиками, которая уменьшается на сумму ранее выданных авансов.

При невыполнении договора поставки неиспользованные средства авансов возвращаются поставщиком на расчетный счет покупателя. Такая операция оформляется платежным поручением, в котором обязательно должно быть указано основание (номер и дата платежного поручения, по которому зафиксировано

получение аванса, а также договора). Возврат поставщиком неиспользованной суммы авансов оформляется бухгалтерской записью: Д 51, 52, 55 — К 60.

Аналитический учет по счету 60 ведется по каждому предъявленному счету, а расчетов в порядке плановых платежей — по каждому поставщику и подрядчику. При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения необходимых данных:

- по поставщикам по акцептованным и другим расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;
- поставщикам по неоплаченным в срок расчетным документам;
- поставщикам по неотфактурованным поставкам;
- авансам выданным;
- поставщикам по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил;
- поставщикам с просроченным оплатой векселем;
- поставщикам по полученному коммерческому кредиту и др.

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 60 обособленно.

При журнально-ордерной форме учета учет расчетов с поставщиками ведут в журнале-ордере № 6. В этом журнале синтетический учет сочетается с аналитическим. Аналитический учет расчетов с поставщиками при расчетах и порядке плановых платежей ведется в ведомости № 5, данные которой в конце месяца включают общими итогами по корреспондирующим счетам в журнал-ордер № 6.

10.4. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОКУПАТЕЛЯМИ И ЗАКАЗЧИКАМИ

Расчеты с покупателями и заказчиками производятся платежными поручениями, платежными требованиями-поручениями, в виде товарообменных операций (бартерные сделки), в порядке уступки права требования, договора мены инкассовыми поручениями, аккредитивами, векселями, чеками.

Порядок учета расчета с покупателями и заказчиками зависит от выбранного метода учета реализации продукции.

Если за момент реализации продукции принимается момент оплаты ранее отгруженной продукции, то дебиторская задолженность учитывается по производственной себестоимости по Д 45 «Товары отгруженные» (с К 43 «Готовая продукция»). По мере оплаты отгруженной продукции (Д 51, 52 и других счетов — К 90 «Продажи») ее списывают с кредита 45 в дебет 90. Одновременно начисляется НДС по реализованной продукции (Д 90 — К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

Если за момент реализации продукции принимается момент ее отгрузки, то дебиторская задолженность, отражается по цене реализации продукции на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». К этому счету могут быть открыты субсчета:

- «Расчеты в порядке инкассо»;
- «Расчеты плановыми платежами»;
- «Векселя полученные» и др.

На счете 62-1 «Расчеты в порядке инкассо» учитываются расчеты по предъявленным покупателям и заказчикам и принятым банком к оплате расчетным документом за отгруженную продукцию (товары), выполненные работы и оказанные услуги.

На счете 62-2 «Расчеты плановыми платежами» учитывают расчеты с покупателями и заказчиками при длительных хозяйственных связях с ними, когда расчеты носят постоянный характер и не завершаются поступлением оплаты по отдельному расчетному документу.

На счете 62-3 «Векселя полученные» учитываются расчеты с покупателями и заказчиками, обеспеченные полученными векселями.

На суммы оплаты за отгруженную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги предприятие предъявляет расчетные документы покупателю или заказчику и производит следующую бухгалтерскую запись:

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — К 90 «Продажи».

Поскольку отгруженная продукция считается реализованной, то с ее стоимости начисляется НДС (Д 90 — К 68 «Расчеты по налогам и сборам») при погашении покупателями и заказчиками своей задолженности она списывается с К 62 в дебет счетов денежных средств.

В соответствии с заключенными договорами предприятие может получать авансы на поставку материальных ценностей под выполнение работ или при оплате продукции и работ по частичной их готовности.

Для учета полученных от покупателя (заказчика) авансов используется субсчет «Расчеты по авансам полученным» счета 62.

Суммы, полученные предприятием авансом (предварительная оплата), отражаются на счете 62 обособленно в виде кредиторской задолженности в корреспонденции со счетами учета денежных средств: Д 51 — К 62, субсчет «Расчеты по авансам полученным» (в табл. 10.3 и др. будем использовать обозначение 62-а).

Одновременно производится начисление НДС, подлежащего взносу в бюджет с суммы полученного аванса (предварительной оплаты) по установленной ставке. На сумму начисленного налога уменьшается сумма аванса (предварительной оплаты) на счете 62, субсчет «Расчеты по авансам полученным», и увеличивается задолженность бюджету:

Д 62, субсчет «Расчеты по авансам полученным» — К 68, субсчет «НДС».

При последующей отгрузке продукции, выполнении работ (услуг) сумма начисленного налога на добавленную стоимость по авансу сторнируется (Д 62 — К 68 — сторно), а затем отражаются все операции, связанные с реализацией продукции в общеустановленном порядке с использованием счета 90 «Продажи».

Зачет полученных авансов (предварительных оплат) производится внутренней записью по субсчетам счета 62 записью:

Д 62, субсчет «Расчеты по авансам полученным» — К 62.

Предприятия, выполняющие работы долгосрочного характера (строительные, научно-проектные, геологические и т.п.), используют для учета выполненных этапов, имеющих самостоятельное значение, счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». С 1 января 2000 г. в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» это правило распространено на продукцию и услуги. Каждый законченный и оплаченный этап работ представляет собой объем реализо-

ванных, выполненных работ данного отчетного периода. Стоимость законченных предприятием этапов работ, принятых в установленном порядке и оплаченных заказчиком, относится в дебет счета 46 в корреспонденции с кредитом счета 90. Одновременно сумма затрат по законченным и принятым этапам работ списывается с кредита счета 20 в дебет счета 90. Оплата заказчиком этапов работ учитывается на счете 62 (Д 51 — К 62). По окончании всех этапов работ в целом оплаченная заказчиком стоимость этапов, учтенная на счете 46, списывается в дебет счета 62.

Таблица 10.3

Типовые бухгалтерские проводки по счету 62

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Получен аванс от покупателя под отгрузку продукции	51	62-а
Начислен НДС с аванса	62-а	68
Отражена задолженность покупателя за проданные товары	62	90-1
Восстановлен НДС по сумме аванса	62-а	68
Произведен зачет аванса	62	62-а
Поступление денежных средств от покупателя в окончательный расчет	51	62
Отражена задолженность покупателя на сумму стоимости реализуемого прочего имущества	62	91-1
Отражено получение векселя от покупателя	62	62-3
Списание неоплаченной задолженности за счет резерва по сомнительным долгам	63	62
Списание неоплаченной задолженности покупателя при отсутствии резерва по сомнительным долгам	91	62

Аналитический учет по счету 62 ведут по каждому предъявленному покупателем или заказчиком счету, а при расчетах в порядке плановых платежей — по каждому покупателю или заказчику. Построение аналитического учета должно обеспечить получение данных о задолженности, обеспеченной векселями, срок поступления денежных средств по которым не наступил; векселями, дисконтированными (учтенными) в банках; векселями, по которым денежные средства не поступили в срок.

10.5. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ТОВАРНЫХ ВЕКСЕЛЕЙ

Вексель — это письменное долговое обязательство, составленное в закрепленной законом форме и дающее его владельцу безусловное право требовать по наступлению конца срока с лица, выдавшего или акцептовавшего обязательства, уплаты оговоренной в нем денежной суммы.

В соответствии с ГК РФ вексель выступает ценной бумагой, на которую распространяются основные положения по их обращению. В соответствии с Федеральным законом от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» вексель не отнесен к числу эмиссионных ценных бумаг.

Вместе с тем, когда речь идет о бухгалтерском учете и налогообложении операций с векселями, различают товарные и финансовые векселя.

Товарные (расчетные) векселя — векселя, используемые для расчетов между предприятиями, применяемые в реальных хозяйственных сделках, представляющие отношения коммерческого кредита. Товарный вексель представляет собой дополнительное обеспечение уже существующей кредиторской задолженности, отношение коммерческого кредита (ст. 823 ГК РФ). Получение поставщиком товарного векселя не является погашением кредиторской задолженности покупателя, поскольку такой вексель выдается только в счет отсрочки платежа.

Финансовые векселя — векселя, приобретенные с целью извлечения прибыли от роста рыночной стоимости или получения процента. Применение финансовых векселей представляет собой отношение денежного займа.

Такое разделение является достаточно условным, так как вексель в одной ситуации для организации может быть расчетным, т.е. использоваться при расчетах, а в другой ситуации — финансовым. Достаточно часто векселя, выпущенные для расчетов за товары, услуги, работы (т.е. товарные векселя), на определенных этапах превращаются в финансовые векселя. Таким образом, является ли вексель товарным или финансовым, определяется экономико-правовым содержанием операции, которая осуществляется с использованием векселя.

В зависимости от того, финансовый вексель или товарный, по-разному строится бухгалтерский учет и налогообложение операций, в которых участвует вексель.

Все векселя можно условно разделить на процентные и дисконтные.

Процентный вексель продается по номиналу, а при его выкупе на номинал начисляется сумма по заранее оговоренной ставке (проценту).

Дисконтный вексель либо продают по цене ниже номинала, а погашают — по номинальной, либо продают по номинальной, а выкупают — по повышенной.

Проценты по векселю с оплатой «с такого-то числа» начисляются с минимального срока для предъявления к оплате, или с даты оформления векселя, если оговорка не установлена.

Чаще всего номинальная стоимость товарного векселя, выдаваемого покупателем поставщику в качестве отсрочки платежа по договору, превышает сумму задолженности покупателя. В этом случае разница между номинальной стоимостью векселя, которую векселедержатель обязан оплатить поставщику, и суммой задолженности покупателя по договору, рассматривается как процент по векселю, уплаченный за отсрочку платежа.

При оплате векселем работы или услуг проценты по векселю включаются в затраты векселедателя на основании подп. 2 ст. 265 НК РФ как проценты за отсрочку платежа. При этом в учете векселедателя они могут либо непосредственно учитываться по дебету счета 91, либо на счете 97 «Расходы будущих периодов» с последующим равномерным списанием на счет 91.

По поводу отражения в учете процентов, предусмотренных по векселю, существует две точки зрения. Одни специалисты считают, что данные суммы включаются в состав прочих доходов (п. 7 ПБУ 9/99) и признаются на дату возникновения у организации права на их получение (подп. 12, 16 ПБУ 9/99), т.е. при предъявлении векселя к платежу. До этого момента проценты по векселю век-

селедержателем в бухгалтерском учете не начисляются. Другие говорят, что проценты начисляются за каждый истекший отчетный период, т.е. ежемесячно (п. 16 ПБУ 9/99). Такой подход облегчает работу бухгалтера, так как избавляет его от дополнительных проводок, оформляемых в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» при первом варианте учета процентов.

В учете векселедержателя на сумму процентов (дохода) по векселю (согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации») делается запись:

Д 62, 76, субсчет «Векселя полученные» — К 91.

Что касается НДС, то с 1 января 2008 г. благодаря поправкам, внесенным в п. 2 ст. 172 НК РФ Федеральным законом от 4 ноября 2007 г. № 255-ФЗ, налогоплательщики, расплачивающиеся за продукцию собственными векселями, могут воспользоваться налоговым вычетом в момент принятия покупки к учету (при наличии счета-фактуры поставщика и соответствующих первичных документов).

Если в счет погашения задолженности поставщик получает от покупателя вексель третьего лица (в том числе банковский вексель), то такая операция отражается в бухгалтерском учете по правилам, установленным ПБУ 19/02.

При передаче поставщику векселя третьего лица покупатель фактически погашает свою задолженность, поскольку у поставщика (продавца) меняется должник (вместо покупателя им становится третье лицо), а также основание задолженности (вместо задолженности по продукции, работам, услугам им становится безусловное требование по векселю). Таким образом, у поставщика возникает необходимость в определении выручки в целях налогообложения. При этом покупатель может зачесть из бюджета налог на добавленную стоимость по оприходованным товарам (работам, услугам).

Таким образом, если в счет оплаты полученных материальных ресурсов покупатель передает поставщику вексель третьего лица (например, банковский вексель), то в бухгалтерском учете векселедержателя такая операция будет отражена следующим образом: Д 58 — К 62.

Плательщик НДС, использующий для расчетов вексель третьего лица, может отнести сумму налога на расчеты с бюджетом в момент передачи векселя в оплату приобретенных им товаров (работ, услуг). При этом вексель должен быть получен в качестве оплаты за отгруженные товары, выполненные работы или оказанные услуги.

Сумма налога возмещается из бюджета только в пределах стоимости приобретенных товаров, которая не должна превышать стоимость отгруженных товаров, оплаченных векселем.

Следует также отметить, что обеим сторонам необходимо дополнительно организовать забалансовый учет векселей: на счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» у векселедателя и на счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» у векселедержателя.

Не оплаченные в срок векселя считаются отказными. Векселедержатель должен опротестовать вексель в нотариальной конторе до 12.00 дня, наступающего через день после истечения срока платежа, и подать иск в суд. Номинальную сумму отказного векселя списывают:

Д 76, субсчет 2 «Расчеты по претензиям» — К 62, субсчет 3 «Векселя полученные».

Если векселедержатель реализует полученный товарный вексель, не дожидаясь срока его погашения, то учет продажи векселя ведется на счете 91 в общеустановленном порядке. Если поступившая сумма меньше указанной в векселе, то разница списывается на уменьшение чистой прибыли предприятия (табл. 10.4).

Таблица 10.4

Типовые бухгалтерские проводки по учету товарных векселей

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>В учете векселедателя</i>		
Акцептован счет поставщика за поступившие материальные ценности (выполненные работы)	08, 10, 15, 26, 41	60
Начислен НДС к уплате	19	60
Выдан вексель поставщику	60	60-3
Отражается разница между номиналом векселя и фактической задолженностью	91	60-3
Отражена выдача вексельного обязательства	009	
Оплата за коммерческий кредит равномерно относится на затраты	91	97
Оплачен вексель	60-3	51
Вексель снят с забалансового учета		009
<i>В учете векселедержателя</i>		
Отгружен товар покупателю	62	90, 91
Начислен НДС	90, 91	68
Получен вексель от покупателя	62-3	62
Отражено получение вексельного обязательства	008	
Отражается разница между номиналом векселя и стоимостью поставки	62	91
Начислен НДС от суммы разницы	91	68
Оплачен вексель	51	62-3
Вексель снят с забалансового учета		008
<i>Учет векселя в банке</i>		
Получена сумма меньше номинала векселя	51, 91-2	62-3
Получена сумма больше номинала векселя	51	62-3, 91

Синтетический учет ведется в журнале-ордере № 11, 15 и ведомости 2. Аналитический учет ведется по полученным и выданным векселям с учетом сроков погашения, векселедателем и векселедержателем.

10.6. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ПОСРЕДНИЧЕСКИМ ОПЕРАЦИЯМ

Одной из форм приобретения или реализации товаров, услуг предприятиями является организация этих процессов на основе договоров поручения или комиссии.

Согласно ГК РФ, договор комиссии представляет договор, по которому одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.

Договор комиссии является возмездным, так как комиссионер за совершаемые сделки получает от комитента вознаграждение. Однако отсутствие условия о вознаграждении не влечет за собою возможности признания сделки недействительной. Если размер вознаграждения сторонами не был согласован и он не может быть определен исходя из условий договора, вознаграждение уплачивается после исполнения договора комиссией в сумме, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные услуги.

Гражданский кодекс РФ предусматривает, что принятое на себя поручение комиссионер обязан исполнить на наиболее выгодных для комитента условиях. Комиссионер выполняет договор в соответствии с указаниями комитента, но когда таких указаний нет — в соответствии с обычаями делового оборота или иными обычно предъявляемыми требованиями.

В зависимости от совершаемых комиссионером действий можно выделить:

- 1) договор комиссии по продаже активов через комиссионера;
- 2) договор комиссии по покупке активов через комиссионера.

В зависимости от участия комиссионера в расчетах договор комиссии может предусматривать участие комиссионера в расчетах, либо комиссионер может не участвовать в расчетах по продаже или покупке активов.

В зависимости от используемых в договоре цен можно выделить:

- 1) договор комиссии, по которому продажная цена равна цене фактической продажи;
- 2) договор комиссии, по которому продажная цена меньше цены фактической реализации активов.

Бухгалтерское оформление хозяйственных операций у комитента. При осуществлении комиссионной операции по продаже активов в учете комитента должна отражаться реализация данных активов. Особенностью данной операции является наличие дополнительных затрат по уплате комиссионного вознаграждения комиссионеру. Предприятие-комитент может отразить в составе своих затрат расходы комиссионера по исполнению поручения. Поскольку комиссионер обязуется совершить по поручению комитента одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента, комитент на основании отчета комиссионера обязан возместить ему израсходованные им на исполнение комиссионного поручения суммы.

В связи с этим все расходы, связанные с реализацией товаров, несет комитент независимо от того, кто производит оплату этих расходов. В случае если комиссионер оплатил данные расходы, комитент должен возместить их комиссионеру. Вознаграждение комиссионера комитент вправе отнести на издержки по реализации товаров.

Комиссионер для оплаты данных услуг может заключить кредитный банковский договор и от своего имени, но по поручению комитента. В этом случае проценты за кредит могут быть отнесены на себестоимость только в той их части, которая приходится на суммы кредита, напрямую выплаченные организациям, оказавшим услуги.

В соответствии с ГК РФ вещи, поступившие к комиссионеру от комитента, являются собственностью последнего. Таким образом, все средства, получаемые комиссионером за реализованный товар, принадлежит комитенту. В бухгалтерском учете комитент учитывает товар до момента его отчуждения, о факте которого комитент узнает из отчета комиссионера, предоставляемого обычно одновременно с оплатой.

Бухгалтерское оформление хозяйственных операций у комитента представлено в табл. 10.5.

Таблица 10.5

Бухгалтерские записи в учете комитента

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>При продаже активов через комиссионера</i>		
Переданы активы комитентом на реализацию	45	01, 10, 43, 41
Начислен НДС	76-НДС	68-НДС
Уплачен НДС	68-НДС	51
Продажа комиссионером активов с извещением комитента	62	90, 91
Списана стоимость активов на основании извещения комитента о продаже активов	90, 91	45
Отражен НДС с суммы выручки от реализации активов	90, 91	76-НДС
Начислены суммы расходов, возникших при реализации активов	44	10
Начислено комиссионное вознаграждение комиссионеру	44	76
Отражен НДС с вознаграждения комиссионера	19	76
Списана сумма коммерческих расходов на затраты по реализации	90	44
Определен финансовый результат:		
— прибыль;	90, 91	99
— убыток	99	90, 91
Получены денежные средства от комиссионера	51	62
Зачет взаимозадолженности комитента и комиссионера	76	62
<i>При покупке активов через комиссионера</i>		
Перечислены денежные средства комиссионеру под покупку активов	60	51, 52
Начислена сумма комиссионного вознаграждения	44	76
Отражен НДС с комиссионного вознаграждения	19	76
Приняты активы от комиссионера	08, 10, 15, 41	60
Отражена сумма НДС с оприходованных активов	19	60
Перечислено вознаграждение	76	51

Договор комиссии может предусматривать, что факт оказания услуги ежемесячно подтверждается отчетом комиссионера. По сути дела, отчет комиссионера является основанием для включения комиссионного вознаграждения в затраты по реализации продукции соответствующего месяца. В отчете должны быть указаны: наименование, количество, стоимость реализованной в данном месяце продукции; расчет комиссионного вознаграждения, причитающегося комиссионеру за услуги.

В бухгалтерском учете комиссионер должен отразить:

- принятие и прохождение комиссионного товара с использованием забалансового счета 004 «Товары, принятые на комиссию»;
- расчеты с комитентом;
- процесс реализации услуги.

Бухгалтерское оформление и налогообложение хозяйственных операций у комиссионера представлено в табл. 10.6.

Таблица 10.6

Бухгалтерские записи в учете комиссионера

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>При продаже активов комитента</i>		
Поступили активы от комитента на реализацию по договорной стоимости	004	
Отгружен товар покупателю		004
Определена сумма задолженности покупателя	62	90
Отражено комиссионное вознаграждение комиссионера	60	90
Начислен НДС с комиссионного вознаграждения	90	68
Получена оплата за реализованный товар	51	62
Перечислена комитенту причитающаяся сумма за минусом комиссионного вознаграждения	60	51
<i>При покупке комиссионером активов для комитента</i>		
Поступили денежные средства от комитента для приобретения активов	50, 51, 52	62
Начислена задолженность поставщикам товара на покупную стоимость товара	62	60
Погашена задолженность поставщикам товара	60	51
Оприходован на забалансовый счет приобретенный товар	004	
Учтено комиссионное вознаграждение	62	90
Начислена сумма НДС с оказанных услуг	90-3	68
Передан товар комитенту		004
Начислены расходы на содержание организации	44	70, 69, 51
Списаны издержки обращения	90	44
Определен финансовый результат по оказанным услугам:		
— прибыль;	90	99
— убыток	99	90

10.7. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПРИ ПРЕКРАЩЕНИИ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПУТЕМ ВЗАИМОЗАЧЕТА, ОТСТУПНОГО И НОВАЦИИ

В соответствии со ст. 410 ГК РФ обязательство может быть прекращено полностью или частично зачетом встречного требования, срок которого наступил. При проведении взаимозачета должны быть соблюдены три основных условия, которые вытекают из требований ст. 410 ГК РФ:

1) наличие встречных задолженностей, признанных и не оспариваемых сторонами;

2) однородность встречных требований. Условие однородности требований означает возможность проведения зачетных операций лишь по требованиям, которые сопоставимы и могут быть приведены к эквиваленту. Денежные обязательства признаются однородными вне зависимости от оснований их возникновения;

3) взаимозачет подлежит проведению лишь по обязательствам, срок которых наступил либо срок которых не указан или определен моментом востребования.

Случаи, когда зачеты недопустимы, указаны в ст. 411 ГК РФ (например, зачет задолженности, по которой истек срок исковой давности).

Зачет взаимных требований может быть проведен либо по соглашению обеих сторон, либо по заявлению одной из них, которое может быть сделано лишь после сверки взаимных задолженностей и составления акта сверки расчетов (в произвольной форме, с указанием всех реквизитов, необходимых для проведения взаимозачетов).

Прекращение обязательства (задолженности), учтенного на счете 60, зачетом отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 60 в корреспонденции с кредитом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В акте сверки (или взаимозачета) необходимо выделить сумму НДС отдельной строкой, только при этом условии НДС можно принять в зачет.

Отступное — это один из способов мирового соглашения по прекращению обязательств. Это право каждой из сторон отказаться от исполнения договора с уплатой другой стороне денежной суммы или передачей имущества (ст. 421 ГК РФ). Размер, сроки и порядок его предоставления устанавливаются соглашением сторон.

Суть отступного соглашения заключается в том, что должник компенсирует кредитору тот интерес, который кредитор имел при исполнении обязательств по договору, которого он лишился из-за нарушения обязательств контрагентом. Следует отметить, что кредитор может получить имущественное удовлетворение через отступное, не прибегая к судебному разбирательству.

Моментом прекращения основного обязательства путем отступного может быть:

1) дата передачи в счет оплаты за товары (работы, услуги) отступного в форме других товаров (работ, услуг) на основании акта сдачи-приемки;

2) дата платежного поручения, подтверждающего перечисление денежных средств в качестве отступного;

3) дата иного документа, подтверждающего момент предоставления кредитору отступного.

Таким образом, первоначальное обязательство до передачи отступного, подтвержденного документом, не прекращается.

Наиболее распространенным предметом отступного являются деньги. В качестве отступного может использоваться и предмет залога, которым обеспечено исполнение обязательства. В этом случае стороны заключают соглашение, и при неисполнении обеспеченного залогом обязательства предмет залога переходит

в собственность кредитора в качестве отступного. Возможны и такие ситуации, когда должник взамен своего денежного обязательства перед кредитором предлагает кредитору исполнить в его пользу какие-либо действия, имеющие имущественную ценность (выполнить работу, оказать услугу и т.п.).

Если, например, предмет отступного — недвижимость, то соглашение не может состояться без государственной регистрации перехода соответствующих прав на нее.

Имеющаяся у предприятия кредиторская задолженность учитывается либо на счете 60, либо 76. Ее погашение отступным отражается в учете в зависимости от предмета отступного: денежными средствами или имуществом. Передача имущества в счет исполнения соглашения об отступном считается реализацией и отражается в учете на счете 90 или 91.

В налоговом учете, если стоимость отступного меньше, чем сумма долга, разница в учете заемщика учитывается в составе внереализационных доходов, а в учете заимодавца (поставщика) — в составе внереализационных расходов (без учета сумм данного убытка в целях налогообложения).

Если стоимость отступного превышает размер задолженности, то в учете данная операция отражается как частично безвозмездная передача имущества.

Бухгалтерское понимание отступного двояко: если первоначальное обязательство было отражено на счетах, отступное представляется изменением первоначального обязательства; если же первоначальное обязательство не было начато, отступное относится к текущим доходам или расходам.

Рассмотрим бухгалтерские операции (табл. 10.7) при отражении в учете следующей ситуации: организацией на определенный срок был получен заем. Не имея финансовой возможности вернуть полученные средства, она предложила кредитору передать в счет погашения долга товары. Было заключено соглашение об отступном.

Таблица 10.7

Бухгалтерские записи при отступном соглашении

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>В учете должника</i>		
Получен заем	51	66
Отражено обязательство, выданное заимодавцу в обеспечение договора	009	
Переданы товары в погашение обязательства согласно соглашению об отступном	62	90-1
Зачтена задолженность по оплате товаров в счет погашения займа	66	62
Списано с забалансового счета выданное обеспечение		009
Начислен НДС	90-3	68
Списана себестоимость реализованных товаров	90-2	41
Отражен финансовый результат:		
— прибыль;	90-9	99
— убыток	99	90-9

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>В учете кредитора</i>		
Предоставлен заем	58	51
Отражено обеспечение, предоставленное заемщиком	008	
Оприходованы товары, предоставленные ранее заемщиком в залог	41	60
Отражена сумма НДС	19	60
Погашен заем	60	58
Списано с забалансового счета полученное обеспечение		008

Как у должника, так и у кредитора по прекращаемому обязательству отступное относится на доходы или расходы текущего периода. Факт прекращения первоначального обязательства в учете не отражается.

Прекращение обязательств путем *новации* (ст. 414 ГК РФ) определяется соглашением сторон о замене первоначального обязательства другим обязательством между теми же лицами и изменении механизма погашения. В результате новации первоначальное обязательство прекращается не по номиналу (балансовой стоимости обязательства), а по цене, равной «сумме» новых обязательств. Общий порядок новации изложен в распоряжении Правительства РФ от 12 декабря 1998 г. № 1787-р, а также в Положении, утвержденном Минфином России и Банком России от 21 декабря 1998 г. № 375-Т.

Рассмотрим бухгалтерские операции при отражении в учете следующей ситуации: организацией на определенный срок был получен заем. Не имея финансовой возможности вернуть полученные средства, она предложила кредитору передать в счет погашения долга материалы. Было заключено соглашение о новации — средства, полученные по договору займа, решено рассматривать как аванс за поставку материалов (табл. 10.8).

Таблица 10.8

Бухгалтерские записи при новации долга

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>В учете должника</i>		
Получен заем	51	66
Начислены проценты	91	66
Заключено соглашение о новации — заем рассматривается как аванс	66	62-а
Списаны материалы	91-2	10
Начислен НДС	91-3	68
Отражена реализация материалов	62-1	91-1
Зачтен ранее полученный аванс	62-а	62-1

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражен финансовый результат:		
— прибыль;	91-9	99
— убыток	99	91-9
<i>В учете кредитора</i>		
Предоставлен заем	58	51
Начислены проценты	58	91-1
Заключено соглашение о новации — заем рассматривается как аванс	60-а	58
Оприходованы материалы	10	60
Отражена сумма НДС	19	60
Зачтен ранее выданный аванс	60	60-а

Основная особенность новации, которая позволяет отличить ее от уступки требования и перевода долга, состоит в том, что при ней происходит замена обязательства: место прекратившего свое существование обязательства занимает новое. Непременное требование к новации — сохранение субъективного состава обязательства (в первоначальном и вновь возникшем обязательстве выступают тот же кредитор и тот же должник).

10.8. ПОРЯДОК СПИСАНИЯ ДЕБИТОРСКОЙ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

Безнадежной к взысканию просроченную дебиторскую задолженность можно признать по ряду причин:

- банкротство должника;
- ликвидация, предприятия-должника;
- исчезновение должника;
- наличие нескольких неудачных попыток взыскания задолженности;
- истечение срока давности по долгу.

Прежде чем приступить к списанию долга, следует подготовить документы, подтверждающие безнадежность дебиторской задолженности.

Истечение срока исковой давности можно подтвердить:

- документами на отгрузку продукции (товаров, работ, услуг) покупателю, не оплатившему полученные ценности;
- платежными документами, подтверждающими дату оплаты аванса поставщику, который впоследствии не выполнил договорных обязательств по поставке;
- актами сверки задолженности и т.д.

Следует учитывать, что течение срока исковой давности прерывается при совершении должником любых действий, свидетельствующих о признании долга (ст. 203 ГК РФ). Письменные ответы и заявления дебитора, признание им выставленной претензии, подписание акта сверки задолженности, частичная оплата долга служат точкой отсчета нового срока исковой давности. Также срок

исковой давности прерывается, если кредитор обращается с иском в суд. После судебного решения о необходимости возврата долга должником начинается течение нового срока исковой давности. Но если поданный кредитором иск оставлен судом без рассмотрения, срок исковой давности не считается прерванным (ст. 204 ГК РФ).

При списании дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности еще не истек, доказательством могут служить;

- определение арбитражного суда о завершении конкурсного производства и ликвидации должника;

- выписка из Государственного реестра юридических лиц о том, что организация-должник ликвидирована;

- решение суда или уведомление ликвидационной комиссии (конкурсного управляющего) о том, что требования кредитора не будут удовлетворены из-за недостаточности имущества ликвидируемой организации;

- акт судебного исполнителя о невозможности взыскания долга с организации-должника, постановление об окончании исполнительного производства или возвращении исполнительного документа.

Чтобы списать дебиторскую задолженность, следует составить акт инвентаризации расчетов и приказ руководителя о списании задолженности. Учет безнадежной дебиторской задолженности может осуществляться методом резервирования, предполагающим предварительное создание резерва на покрытие сомнительной дебиторской задолженности. Но на практике организации редко создают подобные резервы. Поэтому рассмотрим ситуации, при которых безнадежная дебиторская задолженность относится на расходы организации методом прямого списания.

Согласно действующим нормативным актам, дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации.

После списания дебиторской задолженности все подтверждающие документы нужно хранить в течение как минимум пяти лет. Причем срок их хранения следует исчислять с момента списания долга.

В соответствии с п. 12 ПБУ 10/99 «Расходы организации» дебиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности и другие долги, нереальные для взыскания, признаются прочими расходами.

Списание дебиторской задолженности оформляется в бухгалтерском учете следующими записями: Д 91 «Прочие доходы и расходы» — К 62, 76.

Списанная дебиторская задолженность не считается аннулированной. Организация должна учитывать списанные в убыток суммы дебиторской задолженности за бухгалтерским балансом в течение пяти лет: Д 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов». Забалансовый учет списанной задолженности ведется для наблюдения за возможностью взыскания такого долга в случае изменения имущественного положения должника.

При поступлении средств по ранее списанной дебиторской задолженности дебетуются счета учета денежных средств и кредитуются счет 91 «Прочие дохо-

ды и расходы». Одновременно на указанные суммы кредитуются забалансовый счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов». По окончании отчетного периода суммы, поступившие в погашение списанной ранее в убыток дебиторской задолженности, отражаются в отчете о прибылях и убытках (ф. № 2) и учитываются при налогообложении прибыли.

Рассмотрим вопрос о налогообложении списываемой безнадежной дебиторской задолженности.

В НК РФ определены четыре основания по признанию долга нереальным ко взысканию:

- истечение срока исковой давности;
- прекращение обязательства вследствие невозможности его исполнения;
- прекращение обязательства на основании акта государственного органа;
- прекращение обязательства вследствие ликвидации организации должника.

Организации — плательщики налога на прибыль в соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ могут включать в состав внереализационных расходов суммы безнадежных долгов. Однако при применении ст. 265 НК РФ следует учитывать мнение налоговых органов о том, что для включения безнадежной дебиторской задолженности в расходы при ее списании наряду с соблюдением критериев ст. 252 НК РФ об обоснованности и документальном подтверждении расходов необходимо предъявить доказательства об истребованности данной задолженности.

Дебиторскую задолженность можно считать *истребованной*, если организация использовала все возможности для ее погашения, а именно: предъявила письменную претензию должнику и направила иск в арбитражный суд. Факт истребования дебиторской задолженности организациям рекомендовано оформлять документами, удовлетворяющими требованиям действующего законодательства к первичным учетным документам.

Кредиторскую задолженность также нужно списывать после того, как истечет срок ее исковой давности. Для этого бухгалтер проводит инвентаризацию кредиторской задолженности и составляет акт, а руководитель предприятия издает приказ о списании долга.

Суммы кредиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором этот срок истек (п. 16 ПБУ 9/99). Эти суммы представляют собой прочий доход и подлежат включению в доход организации в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете (п. 8 и 10.4 ПБУ 9/99).

Сумма НДС, входящая в состав списываемой кредиторской задолженности, отнесению на расчеты с бюджетом в форме вычета по НДС не подлежит в силу требований ст. 172 НК РФ, которой определено, что вычетам подлежат только суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг). Одновременно суммы НДС не являются и доходом организации, поскольку доход представляет собой стоимость полученных материальных ценностей, учитываемых на счетах бухгалтерского учета, а НДС является косвенным налогом, предназначенным для изъятия в бюджет части добавленной стоимости произведенной продукции, и доходом организации являться не может.

Таким образом, суммы НДС, учтенные по дебету счета 19 и относящиеся к поставленным товарно-материальным ценностям, включаются во внереализационные расходы в соответствии с подп. 14 п. 1 ст. 265 НК РФ одновременно со списанием кредиторской задолженности.

Согласно п. 18 ст. 250 НК РФ, сумма кредиторской задолженности, списанная по истечении срока исковой давности, увеличивает налогооблагаемую прибыль.

В бухгалтерском учете при этом делаются проводки (табл. 10.9).

Таблица 10.9

Отражение в учете списания кредиторской задолженности

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списана сумма кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности	60, 66, 70, 71, 76	91-1
Списывается НДС по неоплаченным товарам	91-2	19
Отражен финансовый результат — прибыль	91-9	99

В отчете о прибылях и убытках сумма списанной кредиторской задолженности отражается по строке «Прочие доходы» и расшифровывается по строке «Списание кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности».

10.9. УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ

Сомнительным долгом признается любая задолженность перед предприятием, организацией, учреждением, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

В бухгалтерском учете резервы создаются только по долгам, связанным с расчетами за товары (работы, услуги). Другими словами, при определении размера резерва нельзя учесть задолженность, не связанную с реализацией товара (работ, услуг).

Сумма резервов по сомнительным долгам для целей бухгалтерского учета не нормируется. Обязательным условием для создания резерва, определения его размера является инвентаризация дебиторской задолженности, проведенная в последний день отчетного (налогового) периода. Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от платежеспособности должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично. Резервы по сомнительным долгам можно создавать каждый квартал, но лишь тем организациям, которые рассчитывают налог на прибыль методом начисления. Суммы отчислений в эти резервы включаются в состав прочих расходов равномерно в течение отчетного (налогового) периода. Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года к финансовым результатам.

Для обобщения информации о резервах по сомнительным долгам предназначен счет 63 «Резервы по сомнительным долгам». В учете будут сделаны следующие записи:

Д 91-1 — К 63 — создан резерв по сомнительным долгам;

Д 63 — К 62, 76 — нереальный к взысканию долг списан за счет резерва;

Д 007 — списанная дебиторская задолженность учтена за балансом;

Д 63 — К 91-1 — в конце года неизрасходованные суммы резерва присоединены к финансовому результату.

Одновременно организацией оформляется создание резерва по сомнительным долгам с включением во вновь образованный резерв непогашенных долгов, выявленных по результатам инвентаризации дебиторской задолженности.

Аналитический учет по счету 63 ведется по каждому созданному резерву.

Дебиторская задолженность, по которой созданы резервы, в годовом бухгалтерском балансе уменьшается на суммы этих резервов (без корреспонденции по счетам задолженности и счету 63 «Резервы по сомнительным долгам»). В пассиве бухгалтерского баланса сумма образованного резерва по сомнительным долгам отдельно не отражается. Вследствие этого информация о дебиторской задолженности, обобщенная на соответствующих счетах бухгалтерского учета, не будет совпадать с соответствующими показателями бухгалтерского баланса.

В бухгалтерском учете суммы создаваемого резерва включаются в прочие расходы, а в налоговом учете — во внереализационные расходы.

10.10. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ

Расчеты с бюджетом производятся в результате начисления и перечисления налогов, сборов и иных платежей, которые уплачиваются предприятиями и физическими лицами.

Понятие налогов и сборов дано в ст. 8 НК РФ:

■ под *налогом* понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований;

■ под *сбором* понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

В соответствии с первой частью НК РФ налоги и сборы Российской Федерации делятся на три группы: федеральные, региональные и местные.

Федеральные налоги и сборы — это налоги и сборы, устанавливаемые НК РФ и обязательные к уплате на всей территории Российской Федерации. К ним относятся: НДС, акцизы, налог на прибыль (доход), НДФЛ, государственная пошлина, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, налог на добычу полезных ископаемых.

Региональные налоги — это налоги и сборы, устанавливаемые НК РФ и законодательством субъектов РФ, вводимые в действие в соответствии с НК РФ, законами субъектов РФ и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов. Примером таких налогов могут служить налог на игорный бизнес, транспортный налог, налог на имущество и др.

Местные налоги и сборы — это налоги и сборы, устанавливаемые НК РФ и нормативно-правовыми актами представительных органов местного самоуправления, обязательные к уплате на территории соответствующих субъектов муниципальных образований. Примерами таких налогов могут служить земельный налог, местные лицензионные сборы.

Уплата многих налогов (НДС, акцизы, налог на доходы физических лиц и т.д.) регламентируется частью второй НК РФ. По каждому налогу устанавливаются:

- объект обложения;
- налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога;
- налоговые льготы.

Для обобщения информации о расчетах с бюджетами по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, и налогам с работников этой организации предназначен счет 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» кредитуется на суммы, причитающиеся по налоговым декларациям (расчетам) взносу в бюджеты (в корреспонденции со счетом 99 — на сумму налога на прибыль, со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму НДФЛ) и т.д.

По дебету счета 68 отражаются суммы, фактически перечисленные в бюджет, а также суммы НДС, списанные со счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Для каждого налога, который уплачивается в бюджет, в учете предприятий и организаций открывается отдельный субсчет.

К счету 68 могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Расчеты по налогу на прибыль»;
- 2 «Расчеты по НДС»;
- 3 «Расчеты по налогу на имущество»;
- 4 «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» и др.

Синтетический учет ведется в Главной книге в обобщенном виде, а аналитический учет — в учетных регистрах по видам налогов. Уплата налогов в бюджет отражается в учете: Д 68 — К 51.

Рассмотрим порядок расчетов с бюджетом по отдельным видам налогов.

Налог на прибыль организации установлен главой 25 НК РФ. Налогооблагаемая прибыль — это разница между полученными доходами и произведенными расходами за отчетный период. Сумма налога на прибыль определяется предприятиями самостоятельно нарастающим итогом с начала года. Для этого определенную налогооблагаемую прибыль умножают на ставку налога.

Ставка налога на прибыль организации до 1 января 2009 г. составляла 24%, при этом в федеральный бюджет зачислялось — 6,5%; в региональный бюджет — 17,5%. Ставка налога в региональный бюджет могла быть уменьшена, однако она не могла быть меньше 13,5%.

С 1 января 2009 г. ставка налога на прибыль организации составляет 20%, при этом в федеральный бюджет зачисляется — 2,5%; в региональный бюджет — 17,5%. Ставка налога в региональный бюджет могла быть уменьшена, однако она не могла быть меньше 13,5%.

Фирмы, выплачивающие доходы другим предприятиям и организациям, должны в соответствии с действующим законодательством удерживать из выплачиваемых сумм налог на прибыль по ставке — 9%, а дивиденды иностранным фирмам облагаются по ставке 15%.

Отражение налога на прибыль в бухгалтерском учете происходит в два этапа. В начале бухгалтер начисляет налог на бухгалтерскую прибыль, а затем корректирует его так, чтобы получилась сумма, отраженная в налоговом учете.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о расчетах по налогу на прибыль определяет ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утвержденное приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н. Применение ПБУ 18/02 позволяет отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различие налога на бухгалтерскую прибыль, признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

ПБУ 18/02 предусматривает отражение в бухгалтерском учете не только суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, или суммы излишне уплаченного или взысканного налога, причитающейся организации, либо суммы произведенного зачета по налогу в отчетном периоде, но и отражение в бухгалтерском учете сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов.

Начисленная сумма налога на прибыль не уменьшает налогооблагаемую прибыль и отражается корреспонденцией Д 99 — К 68. Перечисление налога в бюджет отражается: Д 68 — К 51.

Если в отчетном периоде предприятие получило убыток либо вообще не имеет доходов и расходов, оно все равно должно сдать налоговую декларацию.

Налог на добавленную стоимость (НДС) установлен главой 21 НК РФ.

В соответствии с действующим законодательством НДС платят все предприятия и организации, а также предприниматели, если они, не получили освобождение от уплаты налога.

НДС облагаются:

- реализация товаров (работ, услуг) на территории России;
- передача товаров, выполнение работ, оказание услуг для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при расчете налога на прибыль организации;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственных нужд;
- импорт товаров (работ, услуг);
- экспорт товаров (работ, услуг).

Перечень операций, не облагаемых НДС, приведен в ст. 149 НК РФ.

Сумма НДС, начисленная к уплате в бюджет, рассчитывается путем умножения налоговой базы на соответствующую ей ставку налога. В настоящее время применяется три ставки налога: 0%, 10%, 18%. В некоторых случаях налог определяется по расчетным ставкам. Для этого сумму, полученную за товары (работы, услуги), следует умножить на соответствующую ставку налога (10 или 18%) и разделить соответственно на 110 или 118%.

При поступлении от поставщика материальных ценностей НДС по оприходованным ценностям (выполненным работам, оказанным услугам) отражается в учете: Д 19 — К 60, 76, 71.

НДС начисляется после отгрузки товаров и предъявления покупателю расчетных документов. Факт оплаты значения при этом не имеет.

В учете предприятия будут сделаны следующие записи.

Начислен НДС, причитающийся к получению от покупателей за проданную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги: Д 90 — К 68, субсчет «Расчеты по НДС».

Начислен НДС, причитающийся к получению от покупателей за проданные основные средства, материалы и другое имущество, а также за оказанные услуги, реализация которых не является для предприятия обычным видом деятельности: Д 91 — К 68, субсчет «Расчеты по НДС».

Существует несколько случаев, когда сумму НДС начисляют с использованием счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в корреспонденции со счетом 68. Такая корреспонденция счетов используется, если предприятие:

- выступает в качестве налогового агента;
- начисляет НДС с суммы расходов по строительно-монтажным работам, выполненным для собственных нужд.

Начисленная сумма НДС уменьшается на сумму налоговых вычетов (ст. 171 НК РФ).

НДС принимается к вычету при соблюдении следующих условий:

- приобретенные ценности оприходованы;
- получены накладные и счета-фактуры от поставщика;
- ценности (работы, услуги) приобретены для осуществления производственной деятельности или иных операций, облагаемых НДС;
- сумма НДС выделена в счете-фактуре.

В настоящее время НДС можно принимать к вычету до его уплаты поставщику.

НДС не принимается к вычету в следующих случаях:

- если приобретенные товары (работы, услуги) используются при производстве или реализации продукции (работ, услуг), освобожденных от НДС;
- товары (работы, услуги) приобретены лицами, не являющимися налогоплательщиками, или освобождены от уплаты налога;
- товары (работы, услуги) приобретены для осуществления операций, которые не признаются реализацией;
- товары (работы, услуги) использованы для производства и продажи товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации.

Налоговые вычеты отражаются в учете: Д 68, субсчет «Расчеты по НДС» — К 19.

По итогам каждого налогового периода разницу между начисленной суммой НДС и величиной налоговых вычетов следует перечислить в бюджет не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговый и отчетный периоды по НДС равны календарному месяцу. Исключение предусмотрено лишь для предприятий, выручка от реализации товаров (работ, услуг) которых без учета НДС не превышает 2 млн руб. Для таких предприятий и организаций налоговый период по НДС равен кварталу.

10.11. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО СОЦИАЛЬНОМУ СТРАХОВАНИЮ И ОБЕСПЕЧЕНИЮ

В Российской Федерации образованы внебюджетные фонды, которые являются составной частью финансовой системы и имеют целью обеспечение чрезвычайно важных для общества социальных расходов самостоятельными источниками покрытия.

Одним из основных источников формирования данных фондов является единый социальный налог, уплачиваемый работодателями. Единый социальный налог (ЕСН) был установлен главой 24 НК РФ.

Объектом налогообложения НК РФ признавал выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг. Не относились к объекту налогообложения выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности, а также по авторским договорам.

Налоговая база определялась как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц.

Налоговым периодом признавался календарный год.

В 2009 г. организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие выплаты гражданам, применяли следующие налоговые ставки (табл. 10.10).

Для других категорий налогоплательщиков были установлены иные ставки налога. При начислении данного налога применялась регрессивная шкала ставок: чем выше налоговая база, тем ниже ставка.

Сумма налога исчислялась и уплачивалась налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд и определялась как соответствующая процентная доля налоговой базы. Сумма налога, подлежащая уплате в Фонд социального страхования Российской Федерации (ФСС России), подлежала уменьшению налогоплательщиками на сумму произведенных ими самостоятельно расходов на цели государственного социального страхования, предусмотренных законодательством Российской Федерации (выплату пособий по временной нетрудоспособности, оплату стоимости путевок и т.д.).

Сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшалась налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование.

Ставки ЕСН в 2009 г.

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом	Федеральный бюджет	ФСС России	ФОМС		Итого
			Федеральный	территориальный	
До 280 000 руб.	20,0%	2,9%	1,1%	2,0%	26,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	56 000 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	8 120 руб. + 1% с суммы, превышающей 280 000 руб.	3 080 руб. + 0,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.	5 600 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	72 800 руб. + 10,0% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	81 280 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	11 320 руб.	5 000 руб.	7 200 руб.	104 800 + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Для обобщения информации о расчетах по отчислениям на государственное социальное страхование, пенсионное обеспечение и медицинское страхование персонала предприятия, а также в фонд занятости использовался счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». К счету 69 открывались следующие субсчета:

- 1-1 «ЕСН в части, зачисляемой в ФСС России»;
- 1-2 «Взнос на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний»;
- 2-1 «ЕСН в части, зачисляемой в федеральный бюджет»;
- 2-2 «Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, направляемые на финансирование страховой части трудовой пенсии»;
- 2-3 «Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, направляемые на финансирование накопительной части трудовой пенсии»;
- 3-1 «ЕСН в части, зачисляемой в федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ОМС)»;
- 3-2 «ЕСН в части, зачисляемой в территориальный фонд ОМС».

Схема учетных записей по расчетам с персоналом по всем видам начислений и удержаний приведена в приложении 1.

Сумма налога, начисленного к уплате в федеральный бюджет, отражалась по дебету тех же счетов бухгалтерского учета, на которых отражалось начисление заработной платы работникам предприятия:

Д 08, 20, 23, 25, 26, 29, 44, 91 —

К 69-2-1 «ЕСН в части, зачисляемой в федеральный бюджет».

В счет уплаты ЕСН в федеральный бюджет засчитывалась сумма взносов на обязательное пенсионное страхование работников. При их начислении в учете составляли следующие проводки:

Д 69-2-1 «ЕСН в части, зачисляемой в федеральный бюджет» —

К 69-2-2, субсчет «Расчеты с пенсионным фондом по страховой части

трудовой пенсии» — начисленные взносы по страховой части трудовой пенсии зачтены в счет уплаты ЕСН в федеральный бюджет;
 Д 69-2-1 «ЕСН в части, зачисляемой в федеральный бюджет» — К 69-2-3, субсчет «Расчеты с пенсионным фондом по накопительной части трудовой пенсии» — начисленные взносы по накопительной части трудовой пенсии зачтены в счет уплаты ЕСН в федеральный бюджет.

Тарифы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (табл. 10.11) и порядок распределения общей суммы взноса между страховой и накопительной частями трудовой пенсии были установлены Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ (в ред. от 30 апреля 2008 г.).

Таблица 10.11

Тарифы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в 2009 г.

База для начисления страховых взносов на каждого работника	Для работников 1966 г. рождения и старше	Для работников 1967 г. рожд. и моложе	
		на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование накопительной части трудовой пенсии
До 280 000 руб.	14,0%	10,0%	4,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	39 200 руб. + 5,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	28 000 руб. + 3,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	11 200 руб. + 1,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	56 800 руб.	40 480 руб.	16 320 руб.

Для отчислений в фонд социального страхования в соответствии с Федеральным законом от 22 декабря 2005 г. № 179-ФЗ «О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2006 год» для страхователей установлены страховые тарифы в процентах к начисленной оплате труда по всем основаниям. Конкретный процент определяется в зависимости от класса профессионального риска. Все фирмы разделены на 32 класса профессионального риска (например, организации розничной торговли относятся к 1-му классу, жилищного хозяйства — ко 2-му классу и т.п.). Взнос в ФСС России уплачивается ежемесячно в срок, установленный для получения в банке средств на выплату заработной платы за истекший период. Расходы по уплате взноса уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль (подп. 45 п. 1. ст. 264 НК РФ).

При отражении расчетов по социальному страхованию и обеспечению в учете делали следующие проводки (табл. 10.12).

Таблица 10.12

Бухгалтерские записи по ЕСН

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Начисление ЕСН</i>		
Начислен единый социальный налог (ЕСН) с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в фонд социального страхования	20, 23, 25, 26, 29, 44	69-1-1

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начислены взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний	20, 23, 25, 26, 29, 44	69-1-2
Начислен ЕСН с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в федеральный фонд обязательного медицинского страхования	20, 23, 25, 26, 29, 44	69-3-1
Начислен ЕСН с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в территориальный фонд обязательного медицинского страхования	20, 23, 25, 26, 29, 44	69-3-2
Начислены взносы на суммы выплат в пользу работников, производимых организацией за счет соответствующих источников	91	69
Страховые взносы с сумм отпускных	96	69
Начисленные взносы по страховой части трудовой пенсии зачтены в счет уплаты ЕСН в федеральный бюджет	69-2-1	69-2-2
Начисленные взносы по накопительной части трудовой пенсии зачтены в счет уплаты ЕСН в федеральный бюджет	69-2-1	69-2-3
Фактическое перечисление отчислений по социальному страхованию и обеспечению	69-1-1, 69-1-2, 69-2-2, 69-2-3, 69-3-1, 69-3-2	51
<i>Начисленные суммы взносов социального страхования могут быть уменьшены при их использовании на начисление пособий из ФСС</i>		
Начисление пособий из ФСС России:		
— пособия по временной нетрудоспособности	69-1-1	70
— пособие по беременности и родам	69-1-1	70
— единовременное пособие беременным женщинам, вставшим на учет в медучреждение	69-1-1	70
— ежемесячное пособие на рождение ребенка	69-1-1	70
— ежемесячное пособие по уходу за ребенком до 1,5 лет	69-1-1	70
— пособие на погребение	69-1-1	70
Выплата работнику пособий за счет средств фонда социального страхования	70	50

Федеральными законами от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» и № 213-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона „О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования“» с 1 января 2010 г. упраздняется ЕСН с одновременным введени-

ем страховых взносов в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования.

С 2010 г. вместо ЕСН будут уплачиваться страховые взносы в государственные внебюджетные фонды, а глава 24 НК РФ утрачивает силу.

Так, расчетным периодом по страховым взносам признается календарный год, отчетными периодами — I квартал, полугодие, девять месяцев, календарный год (по итогам каждого периода представляются соответствующие расчеты). В течение расчетного периода страхователь уплачивает страховые взносы в виде ежемесячных обязательных платежей.

Установлено, что базой для начисления страховых взносов являются выплаты в рамках трудового или гражданско-правового договора с начала года нарастающим итогом до достижения 415 000 руб. С сумм, превышающих это значение, страховые взносы взиматься не будут. Однако эту величину Правительство РФ будет ежегодно индексировать в соответствии с ростом средней зарплаты. В 2010 г. общий размер тарифов страховых взносов сохранится в размерах действующих ставок ЕСН — 26% (в ПФР перечисляется 20% от ФОТ, в ФСС России — 2,9%, в Федеральный и территориальные фонды ОМС — 1,1 и 2%). С 2011 г. данные тарифы возрастут до 34% (26, 2,9, 2,1 и 3% соответственно). Для отдельных категорий страхователей (например, плательщиков ЕСХН, резидентов технико-внедренческой ОЭЗ) в 2010—2014 гг. будет действовать переходный период. Индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой, уплачивают взносы в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года.

Предусмотрены выплаты, не подпадающие под обложение страховыми взносами.

Сумма страховых взносов исчисляется и уплачивается всеми плательщиками страховых взносов отдельно в каждый государственный внебюджетный фонд (п. 1 ст. 15 Закона о страховых взносах). Как и прежде, сумма, предназначенная для уплаты в ФСС России, уменьшается на величину расходов на выплату обязательного страхового обеспечения по указанному виду обязательного социального страхования.

Уплата страховых взносов осуществляется отдельными расчетными документами, направляемыми в ПФР, ФСС России, ФОМС и территориальные ФОМС на соответствующие счета Федерального казначейства. Таким образом, вместо трех платежей по пенсионным взносам теперь будет одна.

Отчетность по страховым взносам предусмотрена следующая:

- расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в ПФР и на ОМС в фонды ОМС представляется в территориальный орган ПФР до 1-го числа второго календарного месяца, следующего за отчетным периодом, в том числе и по итогам года;

- расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в ФСС России, а также по расходам на выплату обязательного страхового обеспечения по указанному виду обязательного социального страхования, произведенным в счет уплаты этих страховых взносов в ФСС России, представляется в ФСС России до 15-го числа календарного месяца, следующего за отчетным периодом.

В отличие от порядка, предусмотренного НК РФ, указанные расчеты придется представлять в электронном виде уже тем плательщикам, среднесписочная численность физических лиц, в пользу которых ими производятся выплаты и иные вознаграждения, за предшествующий расчетный период превышает 50 человек (в НК РФ — 100 человек).

В связи с отменой ЕСН и введением взносов КоАП РФ с 2010 г. пополнились новыми санкциями для должностных лиц страхователей:

- за нарушение срока регистрации в фондах вводится штраф 500—1000 руб.;
- нарушение срока представления в фонды сведений об открытии и закрытии счета штраф 1000—2000 руб.;
- нарушение срока представления в фонды расчетов штраф 300—500 руб.;
- непредставление в фонды документов и сведений, необходимых для контроля за правильностью исчисления и своевременностью уплаты взносов, а также страхового обеспечения в связи с нетрудоспособностью и материнством, вводится штраф 300—500 руб.

10.12. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

Подотчетными лицами называются работники организации, которым из кассы выданы денежные авансы на мелкие хозяйственные расходы и на расходы по командировкам.

Под служебной командировкой (ст. 166 ТК РФ) понимают поездку работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы. Служебные поездки работников, постоянная работа которых осуществляется в пути или имеет разъездной характер, служебными командировками не признаются. С 25 октября 2008 г. командировки работников как по России, так и зарубежные, оформляются в соответствии с Положением об особенностях направления работников в служебные командировки, утвержденным постановлением Правительства РФ от 13 октября 2008 г. № 749.

В соответствии с п. 4 Положения срок командировки определяется работодателем с учетом объема, сложности и других особенностей служебного поручения (ранее срок командировки ограничивался 40 днями, не считая времени нахождения в пути).

Днем выезда в командировку считается дата отправления поезда, самолета, автобуса или другого транспортного средства от места постоянной работы командированного, а днем приезда из командировки — дата прибытия указанного транспортного средства в место постоянной работы. При отправлении транспортного средства до 24.00 включительно днем отъезда в командировку считаются текущие сутки, а с 00.00 и позднее — последующие сутки.

Если станция, пристань или аэропорт находится за чертой населенного пункта, учитывается время, необходимое для проезда до станции, пристани или аэропорта. Аналогично определяется день приезда работника в место постоянной работы.

При направлении работника в командировку необходимо оформить следующие документы:

- приказ о направлении работника в командировку (ф. № Т-9);

- командировочное удостоверение (ф. № Т-10);
- служебное задание (ф. № Т-10а).

Сумму аванса, выдаваемого под отчет, определяют по предварительному расчету стоимости проезда, суточных, квартирных и других расходов. Полученные деньги разрешается расходовать подотчетными лицами только на цели, на которые они выданы. В установленные сроки подотчетные лица обязаны представить отчеты о действительно израсходованных суммах с приложением оправдательных документов. Отчеты о расходах по командировкам, например, должны быть представлены в течение трех дней по возвращении из командировки. Неизрасходованные суммы аванса подотчетные лица возвращают в кассу. Новый аванс подотчетным лицам выдается только после полного расчета по ранее выданному авансу. В бухгалтерии авансовые отчеты проверяют и определяют расходы, подлежащие утверждению. Отчеты утверждает руководитель организации.

Согласно ТК РФ, предприятие обязано оплатить командированному сотруднику:

- проезд к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;
- наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);
- суточные или полевое довольствие в пределах норм, утверждаемых Правительством РФ;
- оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;
- консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы.

Порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом организации.

При учете расходов, связанных с командировками, следует иметь в виду, что подобные расходы принимаются в целях налогообложения только при наличии подтверждений о производственном характере поездки (командировки).

Документами, подтверждающими обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов, будут являться следующие документы:

- расходно-кассовый ордер;
- приказ (распоряжение) о направлении работника (работников) в командировку по ф. № Т-9 (Т-9а);
- командировочное удостоверение по ф. № Т-10;
- служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении по ф. № Т-10а;
- авансовый отчет командированного работника по ф. № АО-1 с приложением соответствующих оправдательных документов, подтверждающих фактическое осуществление им расходов на проезд, проживание и т.п., утвержденный руководителем.

Затраты на проезд возмещаются в полном объеме при условии их подтверждения билетами. На практике все шире применяются проездные документы, оформляемые в виде электронных билетов, особенно в воздушном сообщении. Минфин России в информационном письме от 26 августа 2008 г. и письме от 21 августа 2008 г. № 03-03-06/1/476 указал, что в таком случае документами, подтверждающими произведенные расходы, могут являться маршрут/квитанция, оформленная на утвержденном в качестве бланка строгой отчетности пассажирском билете, чек или другой документ, свидетельствующий об оплате перевозки, оформленный на утвержденном бланке строгой отчетности.

Расходы на наем жилого помещения принимаются в полном объеме в размере документально подтвержденных фактических затрат. При отсутствии документального подтверждения затрат по найму жилья в командировках компенсация указанных расходов в целях налогообложения не учитывается, так как расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком.

Суточные возмещаются за каждый день нахождения в командировке, включая выходные и нерабочие праздничные дни, а также за дни нахождения в пути, в том числе за время вынужденной остановки. Задержка в пути также должна быть документально подтверждена (п. 19 Положения). При однодневных командировках суточные не выплачиваются.

Уточнены принципы выплаты суточных при зарубежных командировках (п. 18 Положения). По-прежнему дата пересечения границы России оплачивается по правилам страны въезда. При выезде суточные платятся в валюте, при возвращении — в рублях. По принципу страны въезда оплачиваются суточные и при командировках в несколько зарубежных стран за день пересечения границы между ними. При однодневных зарубежных командировках суточные в иностранной валюте выплачиваются в размере 50% нормы (п. 20 Положения).

Нормы выплаты суточных должны определяться на основании коллективных договоров или локальных актов организации с учетом положений ст. 168 ТК РФ.

Напомним, что до конца 2008 г. для целей исчисления налога на прибыль суточные нормировались (постановление Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. № 93). С 2009 г. нормирование отменяется (подп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ). Однако для целей исчисления налога на доходы физических лиц суточные должны облагаться НДФЛ в размере не более 700 руб. за каждый день командировки по России и не более 2500 руб. за каждый день заграничной командировки (п. 3 ст. 217 НК РФ).

В соответствии с НК РФ суточные в пределах норм наряду с другими командировочными расходами включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Эти расходы учитываются в регистрах налогового учета после утверждения авансового отчета (подп. 4 п. 7 ст. 272 НК РФ).

По командировочным расходам к вычету принимаются суммы «входного» НДС, уплаченные за услуги по проезду к месту командировки и обратно, включая услуги на пользование в поездах постельными принадлежностями. Также принимается к вычету сумма «входного» НДС по услугам гостиниц. При этом по услугам гостиниц можно принимать к вычету сумму НДС на основании бланка строгой отчетности с выделенной суммой НДС.

Для обобщения информации о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет на административно-хозяйственные и прочие расходы, используется счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» (табл. 10.13).

Таблица 10.13

Типовые проводки по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Выданы подотчетные суммы наличными со счетов в банках	71	55, 51, 52
Положительные курсовые разницы по операциям погашения сумм в иностранной валюте, выданных ранее под отчет	71	91-1
Подотчетные лица произвели расходы, связанные с приобретением, доставкой оборудования, материалов, животных, капитальными вложениями	07, 08, 10, 15	71
Начислен НДС по приобретенным подотчетными лицами товарно-материальным ценностям	19	71
Подотчетные лица произвели расходы, которые относятся к основному или вспомогательному производствам, а также на общепроизводственные и общехозяйственные нужды	20, 23, 25, 26	71
Начислен НДС по произведенным расходам	19	71
Подотчетные лица возвратили неиспользованные суммы полученного аванса	50, 51, 52	71
Незаконный расход подотчетных сумм, отнесенный, согласно исполнительному листу, за счет подотчетных лиц или иных виновников	73	71

При журнально-ордерной форме учета расчеты с подотчетными лицами отражаются в журнале-ордере № 7. Аналитический учет по счету 71 ведется по каждой сумме, выданной под отчет.

10.13. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ПРОЧИМ ОПЕРАЦИЯМ

Учет расчетов с персоналом по прочим операциям ведут на синтетическом счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Расчеты по предоставленным займам»;
- 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» и др.

На счете 73-1 «Расчеты по предоставленным займам» отражаются расчеты с работниками организации по предоставленным им займам (например, на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение или строительство садовых домиков и благоустройство садовых участков, обзаведение домашним хозяйством и др.).

На счете 73-1 могут быть оформлены следующие основные проводки:

Д 73-1 — К 50, 51 — на сумму займа, выданного наличными деньгами через кассу организации или перечисленного с расчетного счета организации на вклад работнику в кредитном учреждении;

Д 73-1 — К 98 «Доходы будущих периодов» — на суммы процентов, уплачиваемых по займу. Указанные суммы ежемесячно подлежат зачислению на финансовый результат деятельности организации в составе прочих внереализационных доходов (Д 98 — К 91 «Прочие доходы и расходы»);

Д 70 — К 68, субсчет «Расчеты по НДФЛ» — на сумму НДФЛ, рассчитанную с материальной выгоды работника по займу;

Д 50, 51 — К 73-1 — на сумму задолженности по займу, погашенную работником, посредством сдачи наличных денег в кассу организации по приходному кассовому ордеру или посредством зачисления ее на расчетный счет организации в банке (как правило, почтовым переводом);

Д 70 — К 73-1 — на сумму задолженности по займу, удержанную с сумм начисленной оплаты труда работника.

Если работник увольняется до момента полного погашения задолженности по полученному займу, сумму задолженности нужно перевести на счет 76: Д 76 — К 73-1, так как счет 73 предназначен только для расчетов с работниками организации.

На счете 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» учитываются расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работником организации в результате недостач и хищений денежных и товарно-материальных ценностей, брака, а также по возмещению других видов ущерба.

Материальная ответственность работников за ущерб, причиненный организации, предусмотрена ТК РФ. Различают полную и ограниченную материальную ответственность.

Полная материальная ответственность возникает при заключении договора о полной материальной ответственности между организацией и работником, отвечающим за сохранность соответствующего имущества (состоящим в штате организации, совместителем, временным сезонным рабочим). Договор заключается в двух экземплярах, один из которых хранится у организации, а второй — у работника.

Ограниченную материальную ответственность несут работники за порчу или уничтожение по небрежности материалов, полуфабрикатов, готовых изделий, инструментов, специальной одежды и других предметов, выданных в личное пользование, если их ущерб причинен в ходе трудового процесса. Этот вид ответственности не может превышать среднего месячного заработка виновного работника на день выявления ущерба. Размер ущерба, причиненного работодателю при утрате и порче имущества, определяется по фактическим потерям. Они рассчитываются исходя из рыночных цен, действующих в данной местности на день причинения ущерба, но не ниже стоимости имущества по данным бухгалтерского учета с учетом степени износа этого имущества (ст. 246 ТК РФ). Если день причинения ущерба невозможно установить, то размер ущерба можно определять на день его обнаружения.

До принятия решения о возмещении ущерба конкретными работниками работодатель обязан провести проверку для установления размера причиненного ущерба и причин его возникновения. Для проведения такой проверки работодатель вправе создать комиссию с участием соответствующих специалистов

(ст. 247 ТК РФ). Основным способом проверки соответствия фактического наличия имущества данным бухгалтерского учета является инвентаризация имущества. При проведении инвентаризации комиссия устанавливает не только размер причиненного ущерба, но и причины его возникновения путем истребования объяснений от работника. В соответствии со ст. 247 ТК РФ истребование от работника объяснения в письменной форме для установления причины возникновения ущерба является обязательным. В случае отказа или уклонения работника от предоставления указанного объяснения составляется соответствующий акт.

Если ущерб причинен по вине нескольких работников, то его размер определяется для каждого из виновных работников с учетом степени вины, вида и предела материальной ответственности (ст. 238 ТК РФ).

Сумма ущерба, которая не превышает среднемесячного заработка работника, удерживается из его зарплаты на основании приказа руководителя. Приказ должен быть издан не позднее одного месяца со дня окончательного установления работодателем размера причиненного ущерба. Если месячный срок истек или работник не согласен добровольно возместить причиненный ущерб, а сумма ущерба превышает его среднемесячный заработок, то взыскание может осуществляться только через суд (ст. 248 ТК РФ).

Материалы по недостаткам, порче и уничтожению имущества передают в следственные органы в течение пяти дней после их выявления, а на сумму недостач и потерь предъявляют гражданский иск.

Порядок расчета среднего заработка определен ст. 139 ТК РФ. При любом режиме работы расчет средней заработной платы работника производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 календарных месяцев, предшествующих периоду, в течение которого за работником сохраняется средняя заработная плата. Общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20% заработной платы, причитающейся работнику (ст. 138 ТК РФ).

Работник, виновный в причинении ущерба работодателю, может добровольно возместить его полностью или частично. По соглашению сторон допускается возмещение ущерба с рассрочкой платежа. Работник представляет работодателю письменное обязательство о возмещении ущерба с указанием конкретных сроков платежей. В случае увольнения работника, который дал письменное обязательство о добровольном возмещении ущерба, но отказался возместить указанный ущерб, непогашенная задолженность взыскивается в судебном порядке (ст. 248 ТК РФ).

С согласия работодателя работник может передать ему для возмещения причиненного ущерба равноценное имущество или исправить поврежденное имущество.

Схема бухгалтерских проводок по удержанию с виновных лиц сумм нанесенного материального ущерба представлена в табл. 10.14.

Если работник увольняется до момента полного погашения задолженности по суммам нанесенного материального ущерба, на него оформляется исполнительная надпись, а сумма задолженности переводится на счет 76: Д 76 — К 73.

Аналитический учет по счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» ведется по каждому работнику организации.

**Типовые проводки по счету 73-2
«Расчеты по возмещению материального ущерба»**

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражается недостача имущества или иной ущерб, причиненный организации неправомерными действиями работника	94	01, 07, 10, 21, 41, 43...
Производственный брак отнесен на счет виновных лиц	73-2	28
Недостача отнесена на материально ответственное лицо в размерах суммы фактически нанесенного ущерба	73-2	94
Отражена сумма, подлежащая взысканию с работника сверх сумм фактически нанесенного ущерба	73-2	98
Погашена задолженность материально ответственным лицом	50, 51	73-2
Погашена задолженность материально ответственным лицом путем удержания сумм из начисленной заработной платы	70	73-2
Соответствующая часть сумм доходов будущих периодов включена в состав прочих доходов организации	98	91
Списана задолженность материально ответственного лица по решению суда	94	73-3

10.14. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С УЧРЕДИТЕЛЯМИ

Все виды расчетов с учредителями (акционерами АО, участниками полного товарищества, членами кооператива и др.), в том числе и по вкладам в уставный капитал организации, по выплате доходов учитывают на счете 75 «Расчеты с учредителями». Государственные и муниципальные унитарные предприятия используют данный счет для учета всех видов расчетов с уполномоченными на их создание государственными органами и органами местного самоуправления.

Фактически внесенные учредителями материальные ценности и денежные средства отражают по дебету материальных и денежных счетов и кредиту счета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

При создании организации на установленную сумму вкладов учредителей в уставный капитал делают проводку: Д 75-1 — К 80.

Фактический вклад в уставный капитал учредителей может отражаться следующими проводками:

Д 08 — К 75-1 — на сумму первоначальной стоимости основного средства;

Д 01, 04 — К 08 — введено в эксплуатацию основное средство (нематериальные активы).

Первоначальной стоимостью основных средств внесенных в уставный капитал признается их денежная оценка, согласованная учредителями (если стоимость передаваемого имущества превышает 200 МРОТ, то оценка должна производиться независимым оценщиком).

Д 10, 41 — К 75-1 — отражен вклад в уставный капитал материалов, товаров по согласованной учредителями оценке;

Д 51, 50, 52 — К 75-1 — отражен вклад в уставный капитал денежных средств.

На счете 75-2 «Расчеты по выплате доходов» учитывают расчеты с учредителями по выплате им доходов (дивидендов), если они не являются работниками предприятия. Учредителями организаций могут быть не только физические, но и юридические лица.

Дивиденды — это доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения, по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации (ст. 43 НК РФ).

С 2004 г. операции по распределению чистой прибыли на выплату дивидендов отражаются на счетах бухгалтерского учета в том периоде, когда состоялось общее годовое собрание акционеров (участников) и было принято соответствующее решение (например, в марте 2009 г.).

Начисление доходов от участия в организации отражают следующими проводками:

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — К 75-2 — при начислении дохода за счет прибыли отчетного года или нераспределенной прибыли прошлых лет;

Д 82 — К 75-2 — при начислении дохода за счет резервного капитала.

Начисление доходов от участия в организации работникам организации отражают проводкой: Д 84, 82 — К 70.

При начислении дивидендов с юридических и физических лиц удерживают налог на доходы от участия в организации, подлежащие удержанию у источника выплаты.

К налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов, применяются следующие ставки, установленные подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ:

1) 9% — по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями и физическими лицами — налоговыми резидентами Российской Федерации;

2) 15% — по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями от иностранных организаций.

Начисленные суммы налога отражают: Д 75, 70 — К 68.

Удержанный налоговым агентом налог на прибыль перечисляется в бюджет в течение десяти дней со дня выплаты дохода.

Выплаченные участникам организации суммы доходов отражаются: Д 75, 70 — К 51, 52, 50.

Выдача в качестве дивидендов собственного имущества (материалов, ОС и др.) отражается: Д 75-2, — К 91-1.

Выплата дивидендов продукцией собственного производства отражается в учете следующей записью: Д 75-2, — К 90-1.

Аналитический учет расчетов с учредителями по доходам ведется по каждому учредителю (участнику) в ведомости № 7. Учет расчетов с учредителями (участниками) в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 75 «Расчеты с учредителями» обособленно. Синтетический учет расчетов по доходам учредителей ведется в журнале-ордере № 8.

10.15. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С РАЗНЫМИ ДЕБИТОРАМИ И КРЕДИТОРАМИ

Для обобщения информации о расчетах по операциям с дебиторами и кредиторами, не отраженным на счетах 60—75, предназначен счет 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами».

К счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» могут открываться следующие субсчета:

- 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;
- 2 «Расчеты по претензиям»;
- 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;
- 4 «Расчеты по депонированным суммам»;
- 5 «Расчеты с дочерними и зависимыми обществами» и др.

На счете 76-1 отражаются расчеты по страхованию имущества и персонала (кроме расчетов по социальному страхованию и обязательному медицинскому страхованию) организации, в котором организация выступает страхователем.

Учет расчетов по страхованию имущества и персонала организации (кроме расчетов по социальному страхованию и обязательному медицинскому страхованию), в котором организация выступает страхователем, ведется в следующем порядке:

Д 08, 20, 23 и др. — К 76 — отражены начисленные страховые платежи по обязательному страхованию имущества и персонала организации;

Д 76 — К 51, 52 — отражены перечисленные страховые платежи;

Д 51 — К 76 — отражена сумма страхового возмещения, полученная от страховой компании;

Д 76 — К 73 — отражена сумма страхового возмещения, причитающегося работникам организации по договору страхования;

Д 76 — К 91, 90 — списаны потери имущества по страховым случаям.

Не компенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев списываются с кредита счета 76 на счет 99 «Прибыли и убытки». Аналитический учет ведется по страховщикам и отдельным договорам страхования.

На счете 76-2 отражаются расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам. Взаимные претензии возникают в основном из-за несоблюдения условий договоров и обязательств по расчетам. Эти претензии могут быть урегулированы до передачи дела в суд (арбитраж) и в соответствии с Положением о претензионном порядке урегулирования споров.

По дебету счета 76-2 отражаются расчеты по претензиям:

■ к поставщикам, подрядчикам и транспортным организациям по выявленным при проверке их счетов (после акцепта последних) несоответствия цен и тарифов, обусловленных договорами, а также при выявлении арифметических ошибок — в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или со счетами учета производственных запасов, товаров и соответствующих затрат, когда завышение цен либо арифметические ошибки в предъявленных поставщиками и подрядчиками счетах обнаружались после того, как записи по счетам учета товарно-материальных ценностей или затрат были совершены;

■ к поставщикам материалов, товаров, как и к организациям, перерабатывающим материалы организации, за обнаруженные несоответствия качества стандартам, техническим условиям, заказу — в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

■ к поставщикам, транспортным и другим организациям за недостатки груза в пути сверх предусмотренных в договоре величин — в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

■ за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом, — в корреспонденции со счетами затрат на производство;

■ к кредитным организациям по суммам ошибочно списанным (перечисленным) по счетам организации — в корреспонденции со счетами учета денежных средств, кредитов;

■ по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей транспортных и других услуг за несоблюдение договорных обязательств, в размерах, признанных плательщиками или присужденных судом, — в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 76 кредитруется на суммы поступивших платежей в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Суммы, которые взысканию не подлежат, относятся, как правило, на те счета, с которых были приняты на учет по дебету счета 76. Аналитический учет ведется по каждому дебитору и отдельным претензиям.

Счет 76-3 используется для расчетов по причитающимся организациям дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества.

В учете делаются следующие записи:

Д 76 — К 91 — отражены суммы доходов, подлежащих получению (распределению);

Д 08 — К 76 — отражено полученное имущество в счет причитающихся доходов;

Д 51 — К 76 — отражены полученные дивиденды (доходы) в форме денежных средств.

Счет 76-4 предназначен для учета расчетов с работниками предприятия по депонированным суммам.

Начисленные, но не выплаченные в установленный срок (из-за неявки получателя) суммы оплаты труда отражаются по кредиту счета 76, субсчет «Расчеты по депонированным суммам» в корреспонденции со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

По истечении установленных сроков выдачи наличных денежных средств кассир должен:

■ проставить штамп или сделать отметку от руки «Депонировано» в платежной (расчетно-платежной) ведомости напротив фамилий лиц, которым не выплачены заработная плата, пособие по социальному страхованию или стипендии;

■ составить реестр депонированных сумм;

■ сделать в конце ведомости надпись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах, сверить их с общим итогом по ведомости и скрепить надпись своей подписью;

■ записать в кассовую книгу фактически выплаченную сумму.

Депонированные суммы оплаты труда на следующий день после истечения срока хранения сдаются на расчетный счет в кредитной организации, и на сданные суммы оформляется расходный кассовый ордер.

Невостребованные работниками депонированные суммы хранятся в течение трех лет (до истечения срока исковой давности) и выдаются в течение этого периода по первому требованию работника.

По истечении сроков исковой давности невостребованные суммы депонированной оплаты труда списываются на счет 91 «Прочие доходы и расходы» на основании данных проведенной инвентаризации и приказа руководителя организации.

В этом случае должна делаться следующая запись:

Д 76, субсчет «Расчеты по депонированным суммам» —

К 91 — списаны депонированные суммы по истечении срока исковой давности.

Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 76-5 «Расчеты с дочерними и зависимыми обществами». Для целей управления операции на данном субсчете необходимо вести отдельно по расчетам с дочерними обществами и с зависимыми обществами.

В соответствии с п. 1 ст. 105 ГК РФ 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.

Следует обратить внимание на то, что ГК РФ не определяет долю участия основного общества в дочернем. Речь в ГК РФ идет лишь о преобладающем участии в уставном капитале, что не всегда означает обладание более чем 50% его акций.

В соответствии с п. 1 ст. 106 ГК РФ хозяйственное общество признается зависимым, если другое (преобладающее) общество имеет более 20% голосующих акций АО или 20% уставного капитала ООО.

В настоящее время информация о расчетах головной организации с дочерними (зависимыми) обществами должна накапливаться и систематизироваться в обычном порядке, установленном для иных расчетов, т.е. с применением всей совокупности счетов раздела VI «Расчеты» (табл. 10.15).

Построение аналитического учета по каждому из названных счетов должно обеспечивать возможность выявлять состояние расчетов между членами группы и определять корректировки, необходимые для составления сводной бухгалтерской отчетности.

Типовые проводки по счету 76-5 в учете основного (преобладающего) общества

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Передано имущество в счет вклада в уставный капитал дочернего (зависимого) общества	58	08, 10, 41, 51
Приобретены у дочернего (зависимого) общества товары (работы, услуги)	08, 10, 41	76-5
Реализовано (передано) имущество дочерним (зависимым) обществом	76-5	90, 91
Отражены убытки дочернего (зависимого) общества, подлежащие погашению головной организацией	91	76-5
Перечислены денежные средства в счет погашения убытков	76-5	51
Отражена задолженность дочернего (зависимого) общества по стоимости имущества, подлежащего возврату при выходе головной организации из числа учредителей	76-5	58
Оприходовано возвращенное имущество	08, 10, 41	76-5

10.16. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ФИЛИАЛАМИ

В состав организации могут входить филиалы, представительства, обособленные подразделения.

Статья 55 ГК РФ определяет, что филиалы или представительства являются обособленными подразделениями юридического лица, расположенными вне места его нахождения. Основное различие между ними заключается в том, что филиалы полностью или частично выполняют любые функции создавшего его юридического лица, в том числе представляют интересы головной организации и осуществляют их защиту.

Общим в положении филиалов и представительств являются следующие позиции:

- не являются юридическими лицами;
- действуют на основании положения, а не устава;
- руководители действуют на основании доверенности;
- наделяются имуществом создавшим их юридическим лицом.

Согласно ст. 55 ГК РФ, обособленные подразделения (филиалы и представительства) должны быть указаны в учредительных документах создавшего их юридического лица.

В соответствии с п. 8 ПБУ 4/99 бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений, включая выделенных на отдельный баланс. Поэтому организация учета в филиале, представительствах и иных структурных подразделениях должна стать элементом учетной политики организации.

Отношения между филиалом и головной организацией определяются учредительными документами организации, положением о филиале и доверенностью, выданной руководителю филиала.

Филиалы бывают двух видов:

- 1) имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий) счет;
- 2) не имеющие отдельного баланса и расчетного (текущего) счета.

На отдельный баланс, как правило, выделяются крупные обособленные подразделения, наделенные большими имущественными средствами и осуществляющие множество хозяйственных операций.

Филиал, имеющий отдельный баланс, не является юридическим лицом. Он не имеет уставного капитала и использует баланс для обособления выделенного ему имущества и совершенных им хозяйственных операций. В обособленных подразделениях, выделенных на отдельный баланс, как правило, предусматривается должность главного бухгалтера подразделения, который напрямую подчиняется главному бухгалтеру головной организации.

Расчеты организации со своими филиалами, выделенными на отдельный баланс, отражаются на счете 79 «Внутрихозяйственные расчеты». К нему могут быть открыты следующие субсчета: 1 «Расчеты по выделенному имуществу»; 2 «Расчеты по текущим операциям» и др.

В головной организации аналитический учет по счету 79 следует вести по каждому филиалу отдельно.

При создании филиала головная организация передает ему часть своего имущества. Операции по передаче имущества от головной организации филиалу не могут рассматриваться как реализация. Данная операция отражается в бухгалтерском учете сторон следующим образом:

- 1) у головной организации:

Д 79-1 — К 01 — списана первоначальная стоимость ОС, переданного филиалу;

Д 02 — К 79-1 — списана сумма начисленной амортизации переданного ОС;

Д 79-1 — К 10 — переданы материалы;

Д 79-1 — К 50, 51 — переданы денежные средства;

- 2) у филиала:

Д 01 — К 79-1 — отражена стоимость ОС, полученного от головной организации;

Д 79-1 — К 02 — отражена сумма начисленной амортизации полученного ОС.

Полученные от головной организации ОС приходятся на балансе филиала на основании Акта (накладной) приема-передачи основных средств (ф. № ОС-1):

Д 10 — К 79-1 — оприходованы материалы от головной организации;

Д 50, 51 — К 79-1 — оприходованы денежные средства.

Как правило, расчеты между обособленным подразделением и головной организацией сопровождаются выпиской авизо (извещения), которое составляется в двух экземплярах. К каждому авизо обязательно прилагаются копии первичных учетных документов, счетов-фактур и пр., которые послужили основанием для отражения отдельной конкретной хозяйственной операции. Для учета текущих расчетов с филиалом, т.е. не связанных с передачей филиалу имущества, используется субсчет 2 к счету 79 «Расчеты по текущим операциям». На этом

субсчете учитываются расчеты по взаимному отпуску материальных ценностей, по продаже продукции, по оплате труда работников подразделений и пр.:

1) у головной организации:

Д 79-2 — К 20, 25, 26 — переданы филиалу расходы, понесенные головным предприятием;

Д 79-2 — К 62, 76 — передана дебиторская задолженность;

Д 60, 76 — К 79-2 — передана кредиторская задолженность;

2) у филиала:

Д 20, 25, 26 — К 79-2 — учтены на балансе филиала расходы, понесенные головным предприятием;

Д 62, 76 — К 79-2 — учтена дебиторская задолженность;

Д 79-2 — К 62, 76 — учтена кредиторская задолженность.

В организациях, имеющих несколько обособленных подразделений, передача имущества может происходить не только между головной организацией и подразделением, но и между несколькими обособленными подразделениями внутри самой организации. При этом счет 79 будет корреспондировать с одним и тем же счетом, только в передающем подразделении — по дебету, а в принимающем — по кредиту.

1) у передающего подразделения:

Д 79-2 — К 10, 20, 23, 25, 26 — переданы ОС, материалы и пр.;

2) у принимающего подразделения:

Д 10, 20, 23, 25, 26 — К 79-2 — приняты ОС, материалы и пр.

При организации учета расчетов с обособленными подразделениями, выделенными на отдельный баланс, большое значение имеет наличие или отсутствие у обособленного подразделения отдельного текущего банковского счета. При наличии расчетного счета обособленное подразделение само формирует расходы и производит их оплату.

При отсутствии у обособленного подразделения организации текущего банковского счета все расчетные операции проводятся через расчетный счет головной организации. В бухгалтерском учете данные хозяйственные операции будут отражаться следующим образом:

1) у головной организации:

Д 79 — К 51 — оплачены материалы, услуги сторонних организаций;

Д 51 — К 79 — поступила оплата за реализованную продукцию;

2) у обособленного подразделения:

Д 08, 10, 15, 20, 23, 44 — К 60, 76 — приобретены ОС и материалы, приняты услуги сторонних организаций и пр.;

Д 60, 76 — К 79 — оплачены материалы, услуги сторонних организаций;

Д 62 — К 90 — реализована продукция;

Д 79 — К 62 — поступила оплата за реализованную продукцию.

В данной ситуации головная организация осуществляет все операции за обособленное подразделение (оплата счетов, контроль за зачислением выручки на расчетный счет и т.д.), а учет расчетов по дебиторской и кредиторской задолженности ведется обособленным подразделением самостоятельно. О необходи-

мости проведения расчета через текущий банковский счет подразделение извещает головную организацию уведомительным авизо, которое содержит информацию о получателе, его реквизитах, сумме и сроках платежа и т.д. Также для осуществления платежа через расчетный счет обособленное подразделение должно предоставить организации копию счета на оплату.

После оплаты счета головная организация ставит об этом в известность обособленное подразделение и передает ему копию платежного поручения, а также уведомительное авизо, содержащее информацию о совершенной операции.

Однако взаимоотношения между головной организацией и ее структурным подразделением могут строиться иначе, при этом оплата расчетов, контроль за зачислением выручки на расчетный счет, а также учет дебиторской и кредиторской задолженности осуществляются самостоятельно головной организацией без привлечения обособленного подразделения.

При таком варианте расчетов хозяйственные операции отражаются следующим образом:

1) у головной организации:

Д 79 — К 60, 76 — обособленное подразделение приобрело основные средства и материалы, приняло услуги сторонних организаций и пр.;

Д 60, 76 — К 51 — оплачены материалы, услуги сторонних организаций;

Д 62 — К 79 — реализована продукция обособленным подразделением;

Д 51 — К 62 — поступила оплата за реализованную продукцию;

2) у обособленного подразделения:

Д 08, 10, 15, 44, 20, 23 — К 79 — приобретены основные средства и материалы, приняты услуги сторонних организаций и пр.;

Д 79 — К 90 — реализована продукция.

В процессе своей деятельности головная организация и обособленное подразделение должны проводить обязательную сверку взаиморасчетов.

Во внутренних балансах обособленных подразделений счет 79 отражается отдельной строкой как задолженность перед головной организацией или задолженность головной организации перед обособленным подразделением.

В итоговом свернутом балансе головной организации сальдо расчетов по счету 79 должно быть равным нулю. Сальдо по счету 79 остается на контрольную дату только во внутренних балансах обособленных подразделений. Сальдо расчетов не всегда может совпадать, при этом основными причинами могут являться неправильное заполнение расчетных документов или ошибка бухгалтера, а также временной разрыв в отправке и получении имущества, т.е. головная организация отразила передачу имущества обособленному подразделению, а последнее данные товары еще не получило и не отразило в учете. Разрыв во времени отражения хозяйственных операций в учете может возникнуть и из-за проблем в организации документооборота, и при несвоевременном отражении по вине работника организации.

При проведении сверки взаиморасчетов по взаимной дебиторской и кредиторской задолженности между головной организацией и обособленным подразделением, выделенным на отдельный баланс, подразделением составляется внутренняя бухгалтерская отчетность, данные которой собираются в итоговую отчетность организации.

Если обособленное подразделение организации не имеет расчетного счета и отражение расчетов с клиентами осуществляется головной организацией, проблем со сверкой сальдо задолженности не должно возникать.

Обособленные подразделения организации могут определять либо не определять собственный финансовый результат.

Обособленные подразделения, определяющие собственный финансовый результат, представляют собой законченное звено производственного процесса, самостоятельно получают выручку от реализации товаров (работ, услуг), не зависят от головной организации и ее других обособленных подразделений.

При определении финансового результата обособленным подразделением организации хозяйственные операции отражаются следующим образом:

1) у головной организации:

Д 26 — К 10, 60, 70, 76 — отражены расходы аппарата управления;

Д 79 — К 26 — распределены и переданы расходы по управлению;

2) у обособленного подразделения:

Д 20 — К 70 — начислена заработная плата сотрудникам подразделения;

Д 20 — К 60, 76 — включены в состав затрат услуги сторонних организаций;

Д 20 — К 10 — списаны в производство материалы;

Д 20 — К 02 — отражен износ по основным средствам;

Д 90 — К 62 — отражена выручка от реализации;

Д 26 — К 79 — распределены и переданы расходы по управлению;

Д 20 — К 26 — расходы по управлению включены в себестоимость;

Д 90 — К 99 — определен финансовый результат.

Если обособленное подразделение представляет собой только составное звено единого технологического процесса, а также финансируется по смете доходов и расходов головной организации, самостоятельно определять финансовый результат ему нецелесообразно, поскольку, согласно отчетности, оно всегда будет убыточным и не даст реальной оценки своего финансового состояния.

С другой стороны, обособленное подразделение, осуществляющее сбыт продукции, всегда будет прибыльным, но реальное состояние это отражать не будет, поскольку объем выручки, уменьшенный на величину произведенных этим подразделением расходов, всегда будет прибыльным.

Обособленные подразделения, не определяющие собственный финансовый результат, обязаны ежемесячно передавать в головную организацию авизо, содержащее сведения о доходах и расходах подразделения.

При этом варианте итоговый финансовый результат определяется только в целом по организации, без распределения по обособленным подразделениям.

Операции при ведении затратного учета на балансе головной организации отражаются следующими записями:

1) у головной организации:

Д 79 — К 51 — переданы денежные средства обособленному подразделению;

Д 26 — К 79 — отражены расходы обособленного подразделения;

2) у обособленного подразделения:

Д 51 — К 79 — получены денежные средства от головной организации;

Д 08, 10, 15 — К 60, 76 — приобретены ОС и материалы;

Д 26 — К 70 — начислена заработная плата сотрудникам подразделения;

Д 26 — К 60, 76 — включены в состав затрат услуги сторонних организаций;

Д 26 — К 10 — списаны в производство материалы;

Д 26 — К 02 — начислен износ по ОС;

Д 79 — К 26 — переданы расходы головному подразделению.

При составлении бухгалтерской отчетности головная организация должна включить в нее не только показатели своей деятельности, но и данные по всем своим филиалам. При этом в балансе головной организации данные по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» не отражаются, так как при суммировании показателей головной организации и филиала остатков по этому счету не будет.

При составлении годовой бухгалтерской отчетности данные по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» должны быть подтверждены проведенной инвентаризацией.

Чтобы избежать двойного налогообложения, головная организация должна отражать в налоговых декларациях лишь показатели собственной деятельности. Но к этим декларациям необходимо приложить соответствующие декларации по филиалам, подтверждающие уплату ими налогов по результатам своей деятельности.

Филиалы организации могут не выделяться на отдельный баланс. При этом для зачисления средств, поступающих от головной организации, ими могут открываться в банках текущие счета. В этом случае операции по реализации продукции (работ, услуг), а также начисление соответствующих налогов учитываются непосредственно на балансе головной организации. В этом случае в бухгалтерии должен быть организован раздельный аналитический учет в разрезе всех подразделений, и головной организации в том числе. Как правило, он обеспечивается введением ко всем счетам и субсчетам субсчетов второго уровня за исключением счетов расчетов по кредитам и займам, счетов формирования резервов и всех счетов учета капитала.

Независимо от того, выделен филиал на отдельный баланс или нет, принципы учета должны быть едины как для головной организации, так и для всех ее обособленных подразделений.

НК РФ предусмотрено, что обособленными подразделениями организации являются любые территориально обособленные от нее подразделения, по месту нахождения которых оборудованы стационарные рабочие места.

Рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок не менее одного месяца.

Признание обособленного подразделения производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных документах.

От признания или непризнания наличия обособленного подразделения зависит порядок распределения налогов между федеральным и региональными бюджетами.

В первой части НК РФ определено, что плательщиками налогов признаются организации, филиалы же лишь выполняют обязанность этих организаций по уплате налогов на территории своего расположения.

Головная организация должна встать на учет в налоговой инспекции по месту своего нахождения и по местонахождению каждого своего филиала, где ей присваивается КПП — код причины постановки на учет в налоговом органе.

Часть налога на прибыль, зачисляемую в федеральный бюджет, организации рассчитывают и платят по месту их нахождения без распределения между головным предприятием и подразделениями. Часть налога на прибыль, направляемая в бюджеты второго и третьего уровней, должна уплачиваться по месту нахождения обособленных подразделений. Методика определения размера налога, уплачиваемого в бюджеты различных территорий, установлена ст. 288 НК РФ.

10.17. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ГОСУДАРСТВЕННЫМИ И МУНИЦИПАЛЬНЫМИ ОРГАНАМИ

В соответствии с ГК РФ «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 работниками предприятия».

Имущество государственного или муниципального унитарного предприятия находится соответственно в государственной или муниципальной собственности и принадлежит такому предприятию на праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

В форме унитарных предприятий могут быть созданы только государственные и муниципальные предприятия.

Возможность оприходования на баланс имущества, полученного на правах хозяйственного ведения или оперативного управления, коммерческими организациями других форм собственности ГК РФ не предусмотрена.

Субсчет «Расчеты по выделенному имуществу» к счету 75 используется унитарными предприятиями при расчетах с государственным или муниципальным органом власти, возникающих в связи с осуществлением следующих хозяйственных операций:

- передача унитарному предприятию имущества государственным органом, или создание унитарного предприятия, или принятие решения об увеличении его уставного фонда;
- передача имущества унитарному предприятию для целевого использования, а также его целевое финансирование;
- изъятие у унитарного предприятия части имущества по решению государственного или муниципального органа, учредившего унитарное предприятие.

При создании унитарного предприятия сумма уставного фонда, указанная в его уставе, отражается по дебету счета 75, субсчет 1 «Расчеты по выделенному имуществу» в корреспонденции с кредитом счета 80 «Уставный капитал».

При фактическом получении унитарным предприятием имущества и денежных средств от государственного или муниципального органа в качестве взноса в уставной фонд производятся записи по кредиту счета 75-1 в корреспонденции с дебетом счетов по учету соответствующих видов имущества (01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 58 «Финансовые вложения», 10 «Материалы», 51 «Расчетные счета» и т.п.).

Учитывая, что право собственности на получаемые от государственного или муниципального органа власти для целевого использования активы к унитарному предприятию не переходит, а эти активы передаются ему на основе права хозяйственного ведения или оперативного управления, в случае принятия государственным или муниципальным органом решения о наделении унитарного предприятия оборотными либо внеоборотными активами, предназначенными для использования в коммерческой деятельности или социальной сфере (без увеличения размера уставного фонда предприятия), стоимость этих активов подлежит отражению по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При фактическом получении унитарным предприятием имущества и денежных средств от государственного или муниципального органа, не связанного с формированием уставного фонда унитарного предприятия, производятся записи по кредиту счета 75-1 в корреспонденции с дебетом счетов по учету соответствующих видов имущества (08 «Вложения во внеоборотные активы» — при получении на праве хозяйственного ведения или оперативного управления объектов ОС и НМА, 58 «Финансовые вложения», 10 «Материалы», 51 «Расчетные счета» и др.).

Изъятие у унитарного предприятия государственным или муниципальным органом имущества, ранее переданного на праве хозяйственного ведения или оперативного управления, либо денежных средств отражается по дебету счета 75-1 в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств, соответствующих активов.

При этом подлежит уменьшению капитал предприятия, что отражается в бухгалтерском учете записью по кредиту счета 75-1 в корреспонденции с дебетом счетов учета капитала (счет 80 «Уставный капитал», счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»).

При изъятии объектов ОС, НМА, материалов в бухгалтерском учете унитарного предприятия производится запись по кредиту счетов учета изымаемых активов в корреспонденции с дебетом счета 75-1.

Операции, связанные с поступлением средств целевого финансирования, отражаются в бухгалтерском учете в зависимости от целевого назначения указанных средств.

При выделении государственным или муниципальным органом средств, целевым назначением которых является проведение определенных мероприятий, носящих разовый характер, в бухгалтерском учете производится запись по дебету счета 75-1 в корреспонденции с кредитом счета 86 «Целевое финансирование».

Фактическое поступление денежных средств отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 75-1.

Для учета начисления и выплаты учредителям (акционерам) доходов по итогам деятельности организации используется субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов».

На этом же субсчете учитываются также расчеты унитарного предприятия с государственным или муниципальным органом по причитающимся этим органам доходам по результатам деятельности унитарного предприятия.

Право государственного или муниципального органа как собственника имущества, переданного в хозяйственное ведение, на получение части прибыли от использованного этого имущества закреплено ст. 295 ГК РФ.

Прибыль, получаемая от выполнения плана-заказа и самостоятельно заключаемых и выполняемых договоров, направляется на совершенствование производственной деятельности и социальные цели по нормативам, которые ежегодно устанавливаются уполномоченным органом управления в порядке, определенном Минэкономки и Минфином России, а свободный остаток прибыли после ее направления на предусмотренные цели подлежит изъятию в бюджет.

Начисление доходов, причитающихся государственному или муниципальному органу, отражается в бухгалтерском учете унитарного предприятия по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 75-2.

Перечисление сумм доходов отражается по дебету счета 75-2 и кредиту счетов учета денежных средств (табл. 10.16).

Таблица 10.16

Расчеты с государственными и муниципальными органами

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
На основании учредительных документов определена сумма имущества и денежных средств, причитающихся к получению в качестве вклада в уставный капитал	75-1	80
Отражено фактическое поступление имущества от государственного или муниципального органа	01, 04, 10, 41, 58 и т.д.	75-1
Отражено поступление денежных средств в качестве вклада в уставный капитал на расчетный счет унитарного предприятия	51	75-1
Отражено поступление имущества (от государственного или муниципального органа), не связанного с вкладами в уставный капитал	08, 10, 41, 58 и т.д.	75-1
Отражено начисление дивидендов, причитающихся государственному или муниципальному органу по результатам финансово-хозяйственной деятельности унитарного предприятия	84	75-2
Перечислены дивиденды государственному или муниципальному органу	75-2	51
Отражено извещение о принятии государственным или муниципальным органом о направлении средств на возмещение убытка, допущенного унитарным предприятием	75-2	84
Отражено поступление денежных средств в погашение убытка унитарного предприятия	51	75-2

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражено извещение государственного или муниципального органа о направлении средств на пополнение оборотных средств унитарного предприятия	75-1	80
Отражено поступление денег и иного имущества на пополнение оборотных средств	51, 10, 41, 43	75-1
Определена стоимость имущества, подлежащего возврату государственному или муниципальному органу при прекращении деятельности унитарного предприятия	80	75-1
Передано учредителям имущество унитарного предприятия, прекратившего деятельность	75-1	01, 04, 10, 40, 41, 58 и т.д.

10.18. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ДОВЕРИТЕЛЬНОМУ УПРАВЛЕНИЮ ИМУЩЕСТВОМ

Организация-собственник может передать на определенный срок свое имущество другому лицу, которое будет осуществлять управление им в интересах собственника или указанного им лица (выгодоприобретателя).

В соответствии со ст. 102 ГК РФ по договору доверительного управления имуществом одна сторона (учредитель управления) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество в доверительное управление; последняя обязуется осуществлять управление этим имуществом в интересах учредителя управления или указанного им лица (выгодоприобретателя).

Учредитель управления — это организация или физическое лицо, передающие другой стороне любое имущество в доверительное управление на определенный срок.

Доверительный управляющий — это организация (финансовое лицо), принимающая имущество в доверительное управление и обязующаяся в течение оговоренного срока управлять этим имуществом в интересах учредителя управления либо выгодоприобретателя. Не могут быть доверительным управляющим унитарное предприятие, а также государственный орган или орган местного самоуправления.

Выгодоприобретатель — это организация (физическое лицо), получающая доходы от имущества, находящегося в доверительном управлении. Выгодоприобретатель может быть учредителем либо любой иной организацией (физическим лицом).

Существенными условиями договора доверительного управления являются:

- состав имущества, передаваемого в доверительное управление;
- наименование учредителя управления или выгодоприобретателя;
- размер и форма вознаграждения управляющему;
- срок действия договора.

Договор доверительного управления заключается на срок, не превышающий пяти лет.

Согласно ст. 1017 ГК РФ, договор доверительного управления заключается в письменной форме. Несоблюдение формы и существенных условий договора может повлечь признание его недействительным.

Объектами доверительного управления могут быть отдельные объекты недвижимости, ценные бумаги, права и другое имущество. Не могут являться объектами доверительного управления:

- деньги;
- имущество, находящееся в хозяйственном ведении или оперативном управлении.

При передаче в доверительное управление недвижимого имущества договор должен быть заключен в форме, предусмотренной для договора продажи недвижимого имущества. Передача недвижимого имущества в доверительное управление подлежит государственной регистрации в том же порядке, что и переход права собственности на это имущество.

В соответствии со ст. 1012 ГК РФ передача имущества в доверительное управление не влечет за собой перехода права собственности на это имущество к доверительному управляющему. Несмотря на то что имущество, переданное в доверительное управление, продолжает оставаться собственностью учредителя управления, оно обособляется от другого его имущества, а также от имущества доверительного управляющего, у которого оно отражается на отдельном балансе.

Доверительный управляющий может совершить в отношении полученного имущества любые юридические и фактические действия в интересах учредителя управления или выгодоприобретателя. При этом он совершает сделки с переданным в доверительное управление имуществом от своего имени, указывая, что действует в качестве такого управляющего. Настоящее условие считается соблюденным, если в письменных документах после имени или наименования доверительного управляющего сделана пометка «ДУ». При отсутствии указания о действии доверительного управляющего доверительный управляющий обязывается перед третьими лицами лично и отвечает перед ними только принадлежащим ему имуществом.

Права, обязанности и ответственность доверительного управляющего определяются законодательством.

Доверительный управляющий имеет право на вознаграждение, предусмотренное договором, а также на возмещение необходимых расходов, произведенных им при доверительном управлении имуществом, за счет доходов от использования этого имущества.

Порядок организации бухгалтерского учета операций по доверительному управлению представлен в Указаниях по отражению в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом, утвержденных приказом Минфина России от 28 ноября 2001 г. № 97н (в ред. 15 августа 2006 г. № 106н), а также Планом счетов бухгалтерского учета.

Организация учета у учредителя управления. При передаче имущества в доверительное управление (ДУ) учредитель управления отражает его по стоимости, по которой это имущество было отражено в его бухгалтерском балансе на дату подписания договора доверительного управления.

При этом особенностью учета у учредителя является то, что выбытие имущества отражается без использования счетов учета продаж и прочего выбытия имущества путем непосредственной корреспонденции счетов учета имущества (01, 04, 10, 41, 58 и др.) со счетом 79, субсчет «Расчеты по договору доверительного управления».

При передаче в доверительное управление амортизируемых активов в бухгалтерском учете учредителя управления одновременно с указанными производятся записи по отражению начисленной амортизации.

Передача имущества в доверительное управление оформляется актами приема-передачи, aviso и другими документами.

Доверительный управляющий представляет учредителю управления и выгодоприобретателю отчет о своей деятельности в порядке и в сроки, предусмотренные договором. Отчет доверительного управляющего является основой для отражения имущества, переданного в доверительное управление, в отчетности учредителя управления. Он должен включать отдельный баланс и иные формы, необходимые учредителю управления для составления финансовой отчетности.

Схема учетных записей по операциям, связанным с исполнением договора доверительного управления имуществом, в учете учредителя управления представлена в табл. 10.17.

Таблица 10.17

Отражение хозяйственных операций в учете учредителя управления

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена передача имущества в доверительное управление	79	01, 04, 10, 58
Отражены суммы начисленной амортизации по имуществу, переданному в доверительное управление	02, 05	79
Перечислены денежные средства доверительному управляющему	79	51, 52
Отражена прибыль, причитающаяся к получению от доверительного управляющего	79	91
Получена прибыль на расчетный счет	51	79
Начислена задолженность доверительного управляющего по суммам убытков, причиненных по его вине доверителю управления	76	91
Получены на расчетный счет суммы в возмещение убытка, причиненного доверительным управляющим	51	76
Отражено поступление имущества, возвращенного по договору доверительного управления имуществом	01, 04, 10, 41	79
Отражены суммы начисленной амортизации по имуществу, возвращенному по договору доверительного управления	79	02, 05
Перечислены денежные средства в сумме дебетового сальдо по счету 79, образовавшегося в результате разницы в остаточной стоимости переданного и возвращенного амортизируемого имущества	51	79

Существенные особенности порядка составления бухгалтерской отчетности учредителем следующие:

- при составлении бухгалтерской отчетности учредителя управления из нее не исключается стоимость переданного в доверительное управление имущества;

- источником информации о стоимости этого имущества (а также о других показателях) служат данные обособленного баланса, предоставленного доверительным управляющим;

- в балансе учредителя управления данные по счету 79, субсчет «Расчеты по договору доверительного управления», не включаются.

В учете доверительного управляющего имущество, переданное в доверительное управление, учитывается обособленно от имущества учредителя управления. Оно отражается на отдельном балансе, выделенном из самостоятельного баланса учредителя управления. Данный баланс, учет имущества и связанных с ним активов и пассивов ведет доверительный управляющий.

Для формирования отдельного баланса по учету имущества, переданного в доверительное управление, и операций с ним доверительный управляющий использует счета, предусмотренные Планом счетов для соответствующих операций. Для каждого договора доверительного управления в рамках субсчета «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» должен быть открыт отдельный субсчет второго порядка, внутри которого по каждому договору ведется аналитический учет в разрезе учредителя управления и выгодоприобретателя.

Средства, полученные (подлежащие получению) доверительным управляющим в качестве вознаграждения за доверительное управление, являются его выручкой (доходом). Поэтому вознаграждение за доверительное управление доверительный управляющий должен получать на свой расчетный счет, а не на счет, открытый для доверительного управления и предназначенный только для расчетов по доверительному управлению.

Если в ходе доверительного управления управляющий повредил имущество или причинил своими действиями убытки, то возмещение выгодоприобретателю упущенной выгоды за время доверительного управления имуществом и учредителю управления — убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, а также упущенной выгоды в соответствии со ст. 1022 ГК РФ производится доверительным управляющим за счет собственных источников средств, т.е. отражается на его собственных счетах, а не на отдельном балансе.

При этом причитающиеся учредителю управления или выгодоприобретателю суммы возмещения за причиненные убытки или упущенной выгоды доверительный управляющий отражает следующей записью: Д 91-2 — К 76.

Перечисление учредителю управления указанных средств: Д 76 — К 51.

Схема учетных записей по операциям, связанным с исполнением договора доверительного управления имуществом в учете у доверительного управляющего, представлена в табл. 10.18.

Согласно ст. 276 НК РФ, на доверительного управляющего возлагается обязанность определять нарастающим итогом по результатам каждого отчетного периода доход учредителя (выгодоприобретателя) доверительного управления, полученный за отчетный период от имущества, переданного в доверитель-

ное управление, и ежеквартально сообщать учредителю (выгодоприобретателю) о суммах, подлежащих выплате в качестве дохода.

Таблица 10.18

**Отражение хозяйственных операций в учете
у доверительного управляющего**

Содержание операции	Обособленный учет			
	на отдельном балансе		на собственном балансе	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Принято оборудование, полученное от учредителя управления	01	79-3		
Отражена сумма амортизации, начисленная на момент получения	79-3	02		
Отражены затраты на изготовление продукции	20	02, 10, 70, 69		
Оприходована готовая продукция	43	20		
Признана выручка от продажи продукции	62	90-1		
Начислен НДС от реализации	90-3	68		
Отражено вознаграждение, причитающееся по договору доверительного управления	26	76	76	90-1
Отражена сумма НДС с вознаграждения	19	76	90-3	76, субсчет «Расчеты по НДС»
Общехозяйственные расходы включены в себестоимость продаж	90-2	26		
Отражен финансовый результат	90-9	99		
Получена оплата за отгруженную продукцию	55, субсчет «ДУ»	62		
Перечислено и получено вознаграждение на счет доверительного управляющего	76	55, субсчет «ДУ»	51	76
Перечислен доход учредителю управления	79-3	55, субсчет «ДУ»		
Сумма НДС от суммы вознаграждения доверительному управляющему предъявлена к вычету	68, субсчет «Расчеты по НДС»	19	76, субсчет «Расчеты по НДС»	68, субсчет «Расчеты по НДС»
Перечислен НДС в бюджет	68, субсчет «Расчеты по НДС»	55, субсчет «ДУ»		
Начислена заработная плата работникам доверительного управляющего			20, 26	70
Начислены страховые взносы в государственные внебюджетные фонды с заработной платы доверительного управляющего			20, 26	69
Списаны расходы по доверительному управлению			90-2	20
Перечислен НДС в бюджет			68, субсчет «Расчеты по НДС»	51

Содержание операции	Обособленный учет			
	на отдельном балансе		на собственном балансе	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Отражен (в конце месяца) доход от осуществления деятельности по доверительному управлению имуществом			90-9	99
Возврат объекта ОС учредителю управления в связи с прекращением договора (первоначальная стоимость)	79-3	01		
Возврат объекта ОС учредителю управления в связи с прекращением договора (начислена амортизация)	02	79-3		

Если выгодоприобретателем по договору является учредитель управления, то все расходы, связанные с осуществлением договора (включая амортизацию имущества и вознаграждения доверительного управляющего), включаются в состав его прочих расходов.

Если учредитель не является выгодоприобретателем, то в состав его расходов может быть включено только вознаграждение доверительного управляющего, при условии, что договором предусмотрена выплата вознаграждения не за счет уменьшения доходов, полученных в рамках исполнения этого договора. Все остальные расходы, связанные с осуществлением договора, включаются в состав расходов у выгодоприобретателя, а доходы, полученные им от доверительного управляющего, включаются в состав его прочих доходов.

Убытки, полученные в течение срока действия договора доверительного управления, признаются убытками, учитываемыми в целях налогообложения, у выгодоприобретателя, если учредитель не является им.

При возврате имущества при прекращении договора доверительного управления у учредителя не образуется дохода (убытка) независимо от возникновения положительной (отрицательной) разницы между стоимостью переданного в управление имущества на момент вступления в силу и на момент прекращения договора доверительного управления.

10.19. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ РАСЧЕТОВ

Инвентаризация расчетов проводится по приказу руководителя. Приказ оформляется по унифицированной ф. ИНВ-22, утвержденной Госкомстатом. Периодичность инвентаризации определяется в учетной политике организации. Обязательна инвентаризация перед составлением годовой отчетности и в иных случаях, перечисленных в п. 2 ст. 12 Закона «О бухгалтерском учете» и Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Инвентаризация расчетов с банками и другими кредитными учреждениями по ссудам, с бюджетом, покупателями, поставщиками, подотчетными лицами, работниками, деponentами, другими дебиторами и кредиторами заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета.

Проверке должен быть подвергнут счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» по оплаченным товарам, находящимся в пути, и расчетам с поставщиками по неотфактурованным поставкам. Он проверяется по документам в согласовании с корреспондирующими счетами.

По задолженности работникам организации выявляются невыплаченные суммы по оплате труда, подлежащие перечислению на счет депонентов, а также суммы и причины возникновения переплат работникам. При инвентаризации подотчетных сумм проверяются отчеты подотчетных лиц по выданным авансам с учетом их целевого использования, а также суммы выданных авансов по каждому подотчетному лицу (даты выдачи, целевое назначение).

Инвентаризационная комиссия путем документальной проверки должна также установить:

- правильность расчетов с банками, финансовыми, налоговыми органами, внебюджетными фондами, другими организациями, а также со структурными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы;

- правильность и обоснованность числящейся в бухгалтерском учете суммы задолженности по недостачам и хищениям;

- правильность и обоснованность сумм дебиторской, кредиторской и депонентской задолженности, включая суммы дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности.

Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами (ф. № ИНВ-17) составляется в двух экземплярах и подписывается ответственными лицами инвентаризационной комиссии на основании выявления по документам остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах. Один экземпляр акта передается в бухгалтерию, второй остается в комиссии.

До составления акта комиссией оформляется справка по форме приложения к акту (ф. № ИНВ-17), которая и является основанием для его составления. Справка составляется в разрезе синтетических счетов и прилагается к акту. В справке указываются подробные сведения о каждом дебиторе (его наименование, адрес, телефон), сумма задолженности, когда и почему она возникла, а также перечисляются платежные и отгрузочные документы, подтверждающие задолженность.

Основанием для составления справки и акта являются двухсторонние акты сверки с контрагентами, регистры учета и другие документы (регистры), обосновывающие суммы задолженности.

Соответствующие документы для проверки и анализа должны быть представлены членам инвентаризационной комиссии главным бухгалтером организации, или же справка заполняется и подписывается бухгалтером организации, а члены комиссии проверяют правильность и обоснованность соответствующих сумм задолженности.

При инвентаризации расчетов необходимо учитывать, что расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются каждой стороной в бухгалтерской отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными, а также недопустимость сальдирования дебиторской задолженности кредиторской и наоборот. При этом такое сальдирование не допускается для от-

дельных договоров, заключенных с одним предприятием (другим хозяйствующим субъектом).

При составлении акта указывается, какая сумма задолженности подтверждена дебиторами, какая — не подтверждена, а также выделяется задолженность с истекшим сроком исковой давности.

Отдельно можно выделить долги, по которым срок давности еще не истек, но они признаются нереальными для взыскания.

После оформления справки и акта составляется письменное обоснование для предстоящего списания дебиторской задолженности. На его основе руководитель издает приказ о списании безнадежного долга. И только после этого бухгалтер оформляет списание в балансе.

Справку составляют в одном экземпляре и хранят в архиве организации пять лет, как и акт инвентаризации.

Суммы дебиторской задолженности отражаются в активе баланса с подразделением ее на задолженность, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты, и на задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты.

10.20. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О ПРОЧЕЙ ДЕБИТОРСКОЙ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ В ОТЧЕТНОСТИ

Информация о дебиторской и кредиторской задолженности представлена в ф. № 1 отчетности — бухгалтерском балансе, по видам задолженности с учетом срочности возврата.

При заполнении баланса следует учитывать, что данные по счетам бухгалтерского учета расчетов организации с другими организациями и гражданами в бухгалтерском балансе приводятся в развернутом виде: по счетам аналитического учета, по которым имеется дебетовое сальдо, — в активе, по которым имеется кредитовое сальдо — в пассиве.

При регулировании сумм дебиторской и кредиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, и в иных случаях следует руководствоваться Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации.

По группе статей «Дебиторская задолженность» II раздела актива баланса данные дебиторской задолженности, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты, и дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты, показываются раздельно. Дебиторская задолженность представляется как краткосрочная, если срок погашения ее не более 12 месяцев после отчетной даты. Остальная дебиторская задолженность представляется как долгосрочная. При этом исчисление указанного срока осуществляется начиная с 1-го числа календарного месяца, следующего за месяцем, в котором этот актив был принят к бухгалтерскому учету.

Дебиторская задолженность, представляемая к погашению в отчетном году, может быть представлена на начало этого отчетного года как краткосрочная. Факт представления дебиторской задолженности, учтенной ранее как долгосрочная, в качестве краткосрочной необходимо раскрыть в пояснениях к бухгалтерскому балансу.

По статье «Покупатели и заказчики» группы статей «Дебиторская задолженность» отражается числящаяся на отчетную дату в бухгалтерском учете задолженность покупателей и заказчиков в суммах в соответствии с условиями договоров за проданные им товары, продукцию, выполненные работы и оказанные услуги (с учетом скидок (наценок), изменений условий договора, расчетов неденежными средствами и т.п.).

Числящаяся в бухгалтерском учете задолженность покупателей и заказчиков и других дебиторов по проданным им товарам, продукции, выполненным работам и оказанным услугам, обеспеченная векселями, отражается по статье «Векселя к получению».

По статье «Задолженность дочерних и зависимых обществ», а также статье «Задолженность перед дочерними и зависимыми обществами» отражаются числящиеся на отчетную дату в бухгалтерском учете данные организации по текущим операциям с ее дочерними (зависимыми) обществами (межбалансовые расчеты).

По статье «Задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал» указывается задолженность учредителей (участников) организации по вкладам в уставный (складочный) капитал организации.

По статье «Авансы выданные» показывается сумма уплаченных другим организациям и гражданам авансов по предстоящим расчетам в соответствии с условиями договоров.

По статье «Прочие дебиторы» отражается задолженность, включая по переплате по налогам, сборам и прочим платежам в бюджет, государственные внебюджетные фонды, задолженность работников организации по предоставленным им займам за счет средств этой организации, по возмещению материального ущерба организации, а также показывается задолженность за подотчетными лицами, задолженность по расчетам с поставщиками по недостаткам товарно-материальных ценностей, обнаруженным при приемке, по расчетам с государственным и (или) муниципальным органом, штрафы, пени, неустойки, признанные должником или по которым получены решения суда.

В III разделе пассива баланса содержится информация, характеризующая отдельные виды кредиторской задолженности по статьям:

■ «Поставщики и подрядчики» — показывается сумма задолженности поставщикам и подрядчикам за поступившие материальные ценности, выданные работы, оказанные организации услуги;

■ «Векселя к уплате» — указывается сумма задолженности поставщикам, подрядчикам и другим кредиторам, которым организация выдала в обеспечение их поставок, работ, услуг векселя;

■ «Задолженность перед персоналом организации» — отражаются начисленные, но еще не выплаченные суммы оплаты труда, а по статье «Задолженность перед государственными внебюджетными фондами» — сумма задолженности по отчислениям на государственное социальное страхование, пенсионное обеспечение и медицинское страхование работников организации, а также в фонд занятости;

■ «Задолженность перед бюджетом» — показывается задолженность организации по расчетам с бюджетом по налогам, сборам, включая подоходный налог с работников;

■ «Авансы полученные» — указывается сумма полученных от сторонних организаций авансов по предстоящим расчетам по заключенным договорам;

■ «Прочие кредиторы» — показывается задолженность организации по расчетам, данные о которых не отражены по другим статьям группы «Кредиторская задолженность».

В частности, по этой статье могут быть отражены задолженности организации по расчетам, данные о которых не отражены по другим видам страхования; задолженность по отчислениям во внебюджетные фонды и другие специальные фонды, сумма арендных обязательств организации за основные средства, переданные ей на условиях долгосрочной аренды и пр.

Дебетовое сальдо по счетам бухгалтерского учета расчетов по оплате труда и страхованию показывается по соответствующим статьям в группе статей «Дебиторская задолженность» в разделе «Оборотные активы» бухгалтерского баланса.

В группе статей «Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов» отражается сумма задолженности организации по причитающимся к выплате дивидендам, процентам по акциям, облигациям.

Информация о дебиторской и кредиторской задолженности содержится в ф. № 5 (приложение к бухгалтерскому балансу), в разделе 2 которого «Дебиторская и кредиторская задолженность» отражаются данные о дебиторской и кредиторской задолженности организации, учитываемой на счетах учета расчетов с подразделением на краткосрочную и долгосрочную. Из данных о долгосрочной задолженности выделяются данные о задолженности, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

По строкам, характеризующим данные о просроченной задолженности, отражаются показатели о задолженности, по которой истекли предусмотренные в договорах сроки погашения. При этом обособленно выделяется задолженность, числящаяся в бухгалтерском учете как просроченная свыше трех месяцев до отчетной даты.

В справках к разделу «Дебиторская и кредиторская задолженность» отражаются данные о движении векселей выданных (полученных), в том числе просроченных.

В целях выявления влияния на финансовое положение организации наличия дебиторской задолженности справочно приводятся данные о фактической себестоимости поставленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг, по которым в бухгалтерском учете числится дебиторская задолженность.

10.21. ПРИНЦИПЫ ПРИЗНАНИЯ И ОЦЕНКИ ДЕБИТОРСКОЙ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ В СВЕТЕ МСФО

Определение, классификация, порядок отражения в учете дебиторской и кредиторской задолженности регулируются МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты — признание и оценка».

К кредиторской задолженности также применяется МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Порядок раскрытия информации в финансовой отчетности по дебиторской и кредиторской задолженности излагается в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты — раскрытие и представление информации».

МСФО требуют использования ряда основополагающих принципов и правил отражения дебиторской задолженности:

- отражение реализации и дебиторской задолженности в полной сумме;
- оценка дебиторской задолженности в соответствии с вероятностью ее взыскания;
- раскрытие информации об операциях между взаимосвязанными сторонами.

Правила раскрытия информации о дебиторской задолженности в отчетности предусматривают:

- выделение различных видов дебиторской задолженности, если это существенно;
- расположение корректирующих статей рядом с соответствующими статьями дебиторской задолженности;
- отражение всех значительных оценок риска в связи с существующей дебиторской задолженностью;
- раскрытие непредвиденных убытков, связанных с существующей дебиторской задолженностью.

Главная задача оценки дебиторской задолженности — это определение рыночной стоимости, иными словами, определение денежного эквивалента, который ожидается получить в результате продажи дебиторской задолженности, полученной на основе анализа данных бухгалтерского учета. Этот денежный эквивалент, как правило, отличается от договорной величины, учтенной по балансу.

При осуществлении оценки дебиторской задолженности должны учитываться факторы, влияющие на рыночную стоимость дебиторской задолженности:

- условия прекращения обязательств — расчет денежными средствами, ценными эмиссионными бумагами, зачетом встречных поставок товаров;
- сроки расчетов, предусмотренные договорами;
- наличие обеспечения по соответствующему обязательству;
- наличие претензий организации-дебитора по количеству и качеству поставленной ему продукции;
- финансовое состояние организации-дебитора;
- другие сведения, учитываемые оценщиком при осуществлении оценки, сообщенные должником и организацией-дебитором.

В соответствии с МСФО обязательства в составе дебиторской задолженности организации включаются в активы организации, так как активы — это ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем.

Обязательства в части кредиторской задолженности представляют собой долг организации за поставленные ей товары, работы и услуги, обусловленные прошлыми хозяйственными событиями и сделками. Выполнение обязательств организации влечет за собой использование активов в определенном периоде, т.е. их передачу по требованию кредиторов. Таким образом, происходит отток средств организаций, которые всегда учитываются по номиналу, т.е. в суммах, в которых они были установлены, и, следовательно, они не отражают влияния:

- изменения покупательной способности денег (поскольку номинальная величина обязательства не равна его реальной величине). Номинальная величина

всегда, т.е. до изменения условий договора, принятия имеющих обратную силу норм закона, остается неизменной; реальная — меняется с течением времени;

■ рентабельности, так как деньги, полученные сегодня, могли бы принести совершенно иной результат, чем эта же сумма через какое-то время в будущем.

Таким образом, как и в случае с активами, оценка обязательств основана на методе фактических затрат (консервативный метод оценки).

Вариантность методов оценки обязательств, предусмотренная в МСФО, определяет следующие варианты оценки кредиторской задолженности:

а) по фактической (первоначальной) стоимости (себестоимости) — сумма денежных средств, отражающая хозяйственную операцию, в результате которой образовалась задолженность;

б) по текущей (восстановительной) стоимости (себестоимости) — сумма денег, которая должна быть уплачена в настоящий момент времени при необходимости замены существующей задолженности;

в) по текущей рыночной стоимости (стоимости реализации) — сумма денег, которая может быть получена при продаже соответствующей задолженности. При отсутствии иной базы измерения для оценки разрешается использовать дисконтированную стоимость.

Один из основных принципов МСФО — принцип осмотрительности требует, что при оценке вероятности получения экономических выгод в будущем организация должна оценить степень неопределенности в отношении получения этих выгод. При реализации товаров с условием отсрочки платежа всегда существует риск неполучения долга от дебитора. В соответствии с МСФО при допущении, что дебиторскую задолженность невозможно будет взыскать, создается резерв на ее покрытие. В связи с этим:

■ безнадежная задолженность относится па расходы того отчетного периода, в котором реализация привела к возникновению такой задолженности;

■ дебиторская задолженность на конец отчетного периода оценивается по чистой цене реализации, т.е. в сумме денежных средств, которые ожидается получить.

Необходимо отметить, что в МСФО нет единого правила для определения момента времени, когда дебиторская задолженность признается безнадежной. Руководство организации может самостоятельно решать вопросы относительно создания не только резервов по конкретной задолженности, но и общего резерва по всем категориям дебиторской задолженности.

Создание резервов связано с определением сумм, формирующих ожидаемые убытки. Организация в своих расчетах основывается на практике прошлых лет и учитывает изменения в экономических условиях. При этом могут быть применены два метода определения суммы безнадежной задолженности: в процентах от нетто-реализации и путем учета счетов по срокам оплаты. Отметим, что для создания резерва используется прибыль, поэтому на определенный срок отодвигается необходимость начислять с нее налог на прибыль. Организация получает своеобразный беспроцентный налоговый кредит (отсрочка уплаты налога) даже в том случае, если созданный резерв не будет использован по назначению. Кроме того, за это время инфляционные процессы значительно обесценят подлежащую уплате сумму налога на прибыль.

Таким образом, в организации системы признания, оценки, учета и раскрытия информации в отчетности о дебиторской и кредиторской задолженности по национальным стандартам учета России и МСФО много общего, но еще сохраняются и отдельные отличия.

Контрольные вопросы и задания

1. Раскройте понятие «собственный капитал».
2. Каков порядок учета формирования уставного капитала?
3. Какова организация учета собственных акций (долей), выкупленных обществом?
4. В чем особенности формирования и учета уставного фонда унитарного предприятия?
5. Раскройте содержание и учет добавочного капитала.
6. В чем назначение резервного капитала и какова организация его учета?
7. Раскройте состав и учет прочих резервов.
8. Каков порядок оценки чистых активов?
9. Как формируется аналитический учет по счетам капитала?
10. Как должна быть представлена информация о капитале в бухгалтерской отчетности?

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

11.1. УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Доходом (расходом) организации признается увеличение (уменьшение) экономических выгод в результате поступления (выбытия) активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения (возникновения) обязательств, приводящее к увеличению (уменьшению) капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества) (ПБУ 9/99, ПБУ 10/99).

Бухгалтерский учет доходов и расходов осуществляется на основе их классификации в зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности (табл. 11.1).

Таблица 11.1

Классификация доходов и расходов организации

Доходы в соответствии с ПБУ 9/99	Счета бухгалтерского учета	Расходы в соответствии с ПБУ 10/99	Счета бухгалтерского учета
Доходы по обычным видам деятельности	90	Расходы по обычным видам деятельности	20—29, 44
Прочие доходы	91	Прочие расходы	91

Доходами от обычных видов деятельности являются:

- для производственных предприятий — выручка от продажи продукции;
- для торговых организаций — выручка от продажи товаров;
- для транспортных организаций — выручка от оказания услуг по перевоз-

ке; и т.д.

Все эти доходы должны отражаться по кредиту счета 90 «Продажи».

Положения Плана счетов бухгалтерского учета и ПБУ 9/99, ПБУ 10/99 применимы исключительно для целей бухгалтерского учета, а для целей налогообложения следует исходить из требований главы 25 НК РФ.

Следует иметь в виду, что классификация расходов, используемая для целей налогового учета, не совпадает с классификацией расходов, используемой для целей финансового учета.

При учете отдельных видов доходов и расходов необходимо также принимать во внимание предмет деятельности организации, так как одни и те же доходы (расходы) могут быть отнесены к доходам (расходам) от обычных видов деятельности и к прочим доходам (расходам).

В соответствии с п. 5 ПБУ 9/99 и п. 5 ПБУ 10/99 доходы (расходы), связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобре-

тения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к прочим доходам (расходам) (табл. 11.2).

Таблица 11.2

**Классификация доходов и расходов в бухгалтерском
и налоговом учете**

<i>Классификация доходов</i>	
В финансовом учете	В налоговом учете
Доходы от обычных видов деятельности	Доходы от реализации* (ст. 249 НК РФ)
Прочие доходы	Внереализационные доходы (ст. 250 НК РФ)
<i>Классификация расходов</i>	
В финансовом учете	В налоговом учете
Расходы от обычных видов деятельности	Расходы, связанные с производством и реализацией (ст. 252 НК РФ)
Прочие расходы	Внереализационные расходы (ст. 265 НК РФ)

* Доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав (ст. 249 НК РФ).

11.2. УЧЕТ ПРОДАЖИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ), СВЯЗАННОЙ С ОБЫЧНЫМИ ВИДАМИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), «Расходы организации» (ПБУ 10/99) признают доходами увеличение, а расходами — уменьшение экономических выгод в результате поступления или выбытия активов, а также погашения или возникновения обязательств, приводящие к соответствующим изменениям капитала организации.

В указанных актах нормативного регулирования приводится группировка доходов и расходов для отражения их в бухгалтерском учете и отчетности, дается их определение и порядок признания в учете.

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее — выручка).

Выручка — это сумма средств, которая получена от покупателей (заказчиков) за проданные им товары (продукцию, работу, услуги).

Сумма выручки, полученной от обычных видов деятельности организации, отражается на счете 90 «Продажи», к которому открываются следующие субсчета:

- 1 «Выручка»;
- 2 «Себестоимость продаж»;
- 3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 4 «Акцизы»;
- 5 «Экспортные пошлины»;

- 6 «Налог с продаж»;
- 9 «Прибыль/убыток от продаж».

Доходы считаются полученными от обычных видов деятельности, если доходы организация получает регулярно и их сумма превышает 5% от общей суммы выручки за отчетный период.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов на счете 90 отражаются, в частности, выручка и себестоимость:

- по готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства;
- работам и услугам промышленного характера;
- работам и услугам непромышленного характера;
- покупным изделиям (приобретенным для комплектации);
- строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геолого-разведочным, научно-исследовательским и подобным работам;
- товарам;
- услугам по перевозке грузов и пассажиров;
- транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;
- услугам связи;
- предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (когда это является предметом деятельности организации);
- предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это является предметом деятельности организации);
- участию в уставных капиталах других организаций (когда это является предметом деятельности организации); и т.п.

Выручка от обычных видов деятельности отражается в учете после перехода права собственности на товары (продукцию) к покупателю, принятия работ заказчиком, оказания услуг следующей проводкой:

Д 62 — К 90-1 — признана сумма выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг).

Как правило, переход права собственности происходит в момент отгрузки продукции (товаров) или в момент передачи заказчику результатов выполненных работ (оказанных услуг).

Одновременно с отражением выручки производится списание себестоимости проданных продукции (товаров, выполненных работ, оказанных услуг):

Д 90-2 — К 43 (41, 45, 20 и т.д.);

Д 90-2 — К 44 «Расходы на продажу» — списана стоимость коммерческих и иных аналогичных расходов, связанных с продвижением товара или продукции на рынок.

Хозяйственный договор может предусматривать особый порядок перехода права собственности, например, не в момент отгрузки товаров, а в момент их оплаты. Отгруженная готовая продукция (товары) в этом случае до момента ее оплаты должна учитываться на счете 45 «Товары отгруженные».

Отгрузка готовой продукции (товаров) по договору с особым переходом права собственности отражается проводкой: Д 45 — К 43 (41).

Отражение НДС на счете 90-3 производится в соответствии с используемым организацией методом учета выручки от продаж для целей налогообложения, закрепленным в приказе по учетной политике.

По моменту отгрузки продукции (товаров, выполнения работ, оказания услуг):

Д 90-3 — К 68, субсчет «Расчеты по НДС» — начислен НДС к уплате в бюджет.

Начисление акцизов отражается проводкой:

Д 90-4 — К 68, субсчет «Расчеты по акцизам».

Начисление акцизов не зависит от метода определения выручки от продаж для целей налогообложения. Исключение предусмотрено лишь для некоторых категорий подакцизных товаров, по которым начисление акцизов осуществляется после их оплаты.

По окончании каждого месяца определяется финансовый результат (прибыль или убыток):

Д 90-9 — К 99 — отражена прибыль от продаж;

Д 99 — К 90-9 — отражен убыток от продаж.

Счет 90 на конец каждого месяца не должен иметь сальдо. Однако все субсчета 90 в течение года могут иметь сальдо, и их величина будет увеличиваться начиная с января отчетного года.

В конце года 31 декабря осуществляется реформация баланса, все субсчета, открытые к счету 90, должны быть закрыты. Это отражается записями:

Д 90-1 — К 90-9 — закрыт счет 90-1 по окончании года;

Д 90-9 — К 90-2, 90-3, 90-4, 90-5, 90-6 — закрыты субсчета к счету 90 «Продажи» по окончании года.

При отражении выручки от реализации по обычным видам деятельности существуют особенности по договорам мены (бартера), договорам в условных единицах, договорам, предусматривающим предоставление покупателю отсрочки (рассрочки) по оплате товаров.

Сумма выручки по бартерному договору определяется исходя из рыночной стоимости того имущества, которое получено взамен. Если цена товаров, которая установлена по данному договору, отклоняется более чем на 20%, то по договору необходимо начислить налоги исходя из рыночной цены товаров (п. 2 ст. 154 НК РФ).

Следует учитывать особенности применения налогового вычета по НДС при товарообменных операциях. В соответствии с требованиями п. 4 ст. 168 НК РФ сумма налога, предъявляемая налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, уплачивается налогоплательщику на основании платежного поручения на перечисление денежных средств при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований, при использовании в расчетах ценных бумаг.

При предоставлении коммерческого кредита покупатель оплачивает стоимость товара и проценты за отсрочку. Сумма процентов увеличивает выручку от продажи. Производятся следующие проводки:

Д 62 — К 90-1 — отражена выручка от продажи товаров;

Д 62 — К 90-1 — выручка увеличена на сумму процентов за отсрочку.

11.3. УЧЕТ ПРОЧИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

На практике достаточно сложно правильно и грамотно разделить прочие доходы по отдельным группам. Для корректного составления отчета о прибылях и убытках необходимо привлекать практически весь спектр действующих нормативных документов по бухгалтерскому учету.

Состав прочих доходов и расходов регламентируется ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации». Учет прочих доходов и расходов осуществляется на счетах 91-1 «Прочие доходы», 91-2 «Прочие расходы», в ряде случаев (например, при отражении безвозмездного получения материальных ценностей) используется счет 99 «Прибыли и убытки». Каждый месяц разницу между суммой доходов и расходов, отраженных на счетах 91-1 и 91-2, отражают на счете 91-9.

Прочими доходами являются в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99):

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником;
- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);
- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;
- прочие доходы.

Активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости. Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах, действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы.

Кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, включается в доход организации в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

Суммы дооценки активов определяют в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

Прочими расходами в соответствии с п. 12 ПБУ 10/99 являются:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- отрицательные курсовые разницы за исключением тех, которые относятся на операционные расходы в соответствии с ПБУ 15/2008;
- сумма уценки активов (за исключением сумм уценки ОС — в соответствии с ПБУ 6/01);
- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- убытки от хищений материальных и иных ценностей, виновники которых по решениям суда не установлены;
- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием ОС и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- прочие расходы.

Среди прочих расходов можно выделить следующие:

- суммы бюджетных средств, признанные в качестве доходов в прошлые годы, но подлежащие возврату в установленном порядке в соответствии с ПБУ 13/2000;
- резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности.

Типовые операции по отражению прочих доходов и расходов

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Прочие доходы		
Начислены штрафные санкции за нарушение договорных обязательств	76-2	91-1
Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году в результате неправомерного включения в себестоимость продукции затрат на модернизацию основных средств	01	91
Отражены положительные курсовые разницы	52, 57, 58, 60, 62, 71, 76, 66, 67, 86	91-1
Списание кредиторской задолженности в связи с истечением срока исковой давности	60	91-1
Отражены поступления в возмещение причиненных организации убытков	76-2	91-1
<i>Отражение безвозмездного получения активов</i>		
Отражена рыночная стоимость безвозмездно полученных ОС (НМА), материалов	08, 10	98-2
Введение в эксплуатацию безвозмездно полученного ОС (НМА)	01, 04	08
Получены безвозмездно иные материальные ценности	10, 11	98-2
Начислена амортизация по безвозмездно полученному ОС (НМА). Материалы переданы в производство	20, 23, 25, 26, 44...	02 (05); 10
Соответствующая доля доходов будущих периодов учтена в составе прочих доходов	98-2	91-1
Отражена сумма дооценки готовой продукции, материалов	43, 10	91-1
Отражено восстановление зарезервированных сумм под снижение стоимости материальных ценностей в начале периода, следующего за периодом, в котором произведено образование резерва	14	91-1
Списание с баланса ценных бумаг и повышение рыночной стоимости ценных бумаг, по которым были ранее созданы соответствующие резервы	59	91-1
Отражено присоединение неиспользованных сумм резервов по сомнительным долгам к прибыли отчетного периода, следующего за периодом их создания	63	91-1
Активы, принятые к учету, оказавшиеся в излишке по результатам инвентаризации	01, 10, 41, 43	91-1
Отражены поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации (например, сдача имущества в аренду*)	76, 62	91-1
Отражены поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности	76, 62	91-1

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражены поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам)	76	91-1
Прибыль от деятельности простого товарищества, подлежащая получению участником договора (на балансе участника договора)	76	91-1
<i>Отражение поступлений от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров</i>		
Учтены доходы от продажи имущества	62, 76	91-1
Списана остаточная стоимость проданного имущества	91-2	01, 04, 03, 10, 58 и т.д.
Начислен НДС от продажи имущества	91-2	68
Отражены проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке	51	91-1
На основании протокола распределения прибыли и других документов отражается прибыль, которую организация получила (должна получить) в результате совместной деятельности полученных от организации, ведущей учет совместной деятельности	76-3	91-1
Отрицательная деловая репутация организации, равномерно относящаяся на финансовый результат	98	91-1
Прочие расходы		
Начислены штрафные санкции за нарушение договорных обязательств	91-2	76-2
Отражены убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году в результате неправомерного отнесения на увеличение первоначальной стоимости ОС затрат на текущий ремонт	91	01
Отражены отрицательные курсовые разницы	91-2	52, 57, 58, 60, 62, 71, 76, 66, 67, 86
Списана дебиторская задолженность в связи с истечением срока исковой давности	91-2	62
Списанная дебиторская задолженность отражена на забалансовом счете	007	
Отражена произведенная уценка продукции	91-2	43
Отражено образование резерва под снижение стоимости сырья, материалов, топлива, незавершенного производства, готовой продукции и товаров по сравнению с рыночной стоимостью	91-2	14
Отражено образование резерва под обесценение вложений организации в ценные бумаги	91-2	59
Создан резерв по сомнительным долгам	91-2	63
Отражены расходы, связанные с рассмотрением дел в судах**	91-2	76, 68

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражены убытки от хищений ценностей, виновники которых по решению суда не установлены	91-2	94
Отражены расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации	91-2	02, 10, 70, 69 и т.д.
Начисление НДС по договору аренды с поступившей суммы арендной платы	91-2	68
Начислен НДС по договору аренды с суммы оказанных услуг (при учете выручки от реализации в целях налогообложения по отгрузке)	91-2	68
Отражены расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности	91-2	76, 62
Отражены проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов)	91-2	66, 67
Учены расходы, связанные с продажей имущества	91-2	20, 23, 25 и т.д.
Созданы резервы под обесценение вложений в ценные бумаги	91-2	59
<i>Определение сальдо прочих доходов и расходов по итогам месяца</i>		
Отражена прибыль от прочих видов деятельности	91-9	99
Отражен убыток от прочих видов деятельности	99	91-9
<i>Закрытие счета 91 по итогам года</i>		
Закрыт субсчет 1 по окончании года	91-1	91-9
Закрыт субсчет 2 по окончании года	91-9	91-2

* Доходы отражаются с использованием счета 91, если: сдача имущества в аренду не обозначена как вид деятельности в уставе организации; сумма доходов от аренды не превышает 5% от общей суммы выручки за отчетный период.

** В составе прочих расходов учитываются расходы, связанные с рассмотрением дел в судах (это государственные пошлины и издержки, связанные с рассмотрением дела, — суммы выплат за проведение экспертизы, назначенной арбитражным судом, вызов свидетеля, эксперта, переводчика, осмотр доказательств на месте, а также расходы, связанные с исполнением судебного акта).

В составе прочих расходов (табл. 11.3) учитываются расходы на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов. Перевод объектов на консервацию должен быть оформлен решением руководителя. На консервацию переводятся объекты ОС, находящиеся в определенном комплексе, имеющие законченный цикл производства. Амортизация на основные средства, переведенные на консервацию, не начисляется. Расходы, связанные с содержанием мощностей и объектов, находящихся на консервации, отражаются по дебету счета 91-2 «Прочие расходы» в корреспонденции со счетами учета затрат.

Положением по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01 (утвержденно приказом Минфина России от

2 августа 2001 г. № 60н) был введен новый вид прочих расходов — **затраты по полученным займам и кредитам, включаемые в текущие расходы** организации. Новая редакция данного ПБУ относит к затратам, связанным с получением и использованием займов и кредитов:

- проценты, причитающиеся к оплате займодавцам и кредиторам по полученным от них займам и кредитам;
 - дополнительные расходы по займам.
- Дополнительными расходами по займам являются:
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги;
 - суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа (кредитного договора);
 - иные расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов).

В составе прочих доходов и расходов учитываются поступления и расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности предприятия (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.). Согласно ГК РФ, чрезвычайными обстоятельствами не являются:

- нарушение своих обязанностей партнерами предприятия;
- отсутствие на рынке необходимых предприятию МПЗ;
- отсутствие у предприятия денежных средств.

Данный перечень является закрытым. Иные обстоятельства в определенных случаях могут быть признаны чрезвычайными. В соответствии с ГК РФ к чрезвычайным обстоятельствам относятся стихийные бедствия, аварии, эпидемии и др. Факт возникновения чрезвычайных обстоятельств должен быть документально подтвержден. За подтверждением того, что понесенные предприятием убытки действительно стали следствием чрезвычайной ситуации, необходимо обратиться в службы, занимающиеся ликвидацией последствий таких ситуаций (МЧС, Государственная противопожарная служба, ОВД и др.). Большинство чрезвычайных доходов и расходов учитываются при налогообложении прибыли.

Прочие расходы, возникшие в результате чрезвычайных обстоятельств, уменьшают налогооблагаемую прибыль, если они упоминаются в НК РФ. К ним относятся:

1) некомпенсируемые потери от стихийных бедствий:

- уничтожение и порча производственных запасов, готовых изделий и других материальных ценностей,
- потери от остановки производства,
- затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий;

2) некомпенсируемые убытки в результате пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями.

Как прочие расходы учитываются:

- остаточная стоимость утраченных в результате чрезвычайных обстоятельств ОС, материалов, готовой продукции, товаров и иного имущества;

■ расходы, понесенные организацией в связи с ликвидацией последствий чрезвычайных обстоятельств.

Прочие расходы отражаются в учете проводками:

Д 91 — К 01, 10, 41, 43... — списана остаточная стоимость имущества, утраченного в результате чрезвычайных обстоятельств;

Д 91 — К 20, 23, 25, 26... — отражены расходы по ликвидации последствий чрезвычайных обстоятельств.

В составе прочих расходов, возникших в результате непредвиденных обстоятельств, учитываются:

■ стоимость материальных ценностей, оприходованных после списания непригодного к восстановлению имущества организации, поврежденного в результате чрезвычайных обстоятельств;

■ страховое возмещение убытков, понесенных организацией в результате чрезвычайных обстоятельств.

Данные доходы отражаются в учете проводками:

Д 10 — К 91 — оприходованы материалы, оставшиеся после списания непригодного к восстановлению имущества организации;

Д 76-1 — К 91 — отражена сумма полученного организацией страхового возмещения.

11.4. СТРУКТУРА ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ, ПОРЯДОК ЕГО ФОРМИРОВАНИЯ И ПРИНЦИПЫ УЧЕТА

Конечный финансовый результат деятельности организации отражается на счете 99 «Прибыли и убытки». По кредиту этого счета учитывают прибыли, а по дебету — убытки. Финансовый результат отражает изменение собственного капитала за определенный период в результате производственно-финансовой деятельности организации.

Хозяйственные операции отражают на счете 99 *по кумулятивному принципу*, т.е. нарастающим итогом с начала года. Сопоставлением кредитового и дебетового оборотов по счету 99 определяют конечный финансовый результат за отчетный период. Превышение кредитового оборота над дебетовым отражается в качестве сальдо по кредиту счета 99 и характеризует размер прибыли организации, а превышение дебетового оборота над кредитовым записывается как сальдо по дебету счета 99 и характеризует размер убытка организации. Счет 99 имеет одностороннее сальдо. Применительно к новому Плану счетов счет 99 можно рассматривать в узком и широком смысле. В узком смысле — это сопоставляющий синтетический счет, предназначенный для выявления конечного финансового результата деятельности организации за период. Записи на нем ведутся накопительно в течение года. На первое число нового года остатка по данному счету не должно быть.

По окончании каждого месяца сальдо доходов и расходов со счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» переносится на счет 99 «Прибыли и убытки». На счете 91 находят отражение доходы и расходы, связанные с чрезвычайными обстоятельствами (чрезвычайные доходы и расходы), а также суммы платежей налога на прибыль.

На счете 99 «Прибыли и убытки» выявляется чистая прибыль организации, которая является основой для объявления дивидендов и иного распределения прибыли. Данная величина заключительными записями декабря переносится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Формирование прибыли (убытка) осуществляется по следующему укрупненному алгоритму:

Доходы по обычным видам деятельности

—

Расходы по обычным видам деятельности

+ (—)

Сальдо прочих доходов и расходов

=

Строка «Прибыль (убыток) до налогообложения»

+ (—)

Отложенные налоговые активы

+ (—)

Отложенные налоговые обязательства

—

Текущий налог на прибыль

+ (—)

Доходы и расходы, списанные на счет 99, но не формирующие прибыль до налогообложения

=

Чистая прибыль (убыток) за отчетный период.

По итогам каждого месяца организация выявляет прибыль (убыток):

Д 90-9 — К 99 — отражена прибыль от продаж;

Д 99 — К 90-9 — отражен убыток от продаж.

Прибыль (убыток) от прочей деятельности отражается с помощью следующих проводок:

Д 91-9 — К 99 — отражена прибыль от прочей деятельности организации (заключительными оборотами отчетного месяца);

Д 99 — К 91-9 — отражен убыток от прочей деятельности организации (заключительными оборотами отчетного месяца).

Чрезвычайными доходами и расходами считаются поступления и расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности предприятия (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.), в учете они могут быть отражены следующими проводками:

Чрезвычайные расходы:

Д 91 — К 01, 10, 41, 43... — списана остаточная стоимость имущества, утраченного в результате чрезвычайных обстоятельств;

Д 91 — К 20, 23, 25, 26... — отражены расходы по ликвидации последствий чрезвычайных обстоятельств.

Чрезвычайные доходы:

Д 10 — К 91 — оприходованы материалы, оставшиеся после списания непригодного к восстановлению имущества организации;

Д 76-1 — К 91 — отражена сумма полученного организацией страхового возмещения.

Суммы налога на прибыль, начисленные к уплате в бюджет согласно расчету (налоговой декларации) за отчетный период, отражаются в учете проводкой:

Д 99 — К 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

Налоговые санкции (пени и штрафы) не уменьшают налогооблагаемой прибыли и отражаются проводкой:

Д 99 — К 68 соответствующий субсчет.

При составлении финансового отчета о прибылях и убытках российских предприятий используется **многоступенчатый способ**.

На первом этапе осуществляется определение прибыли (убытка) от продаж как разницы между доходами в виде выручки и расходами в виде себестоимости продаж. У торговых предприятий, в качестве начального промежуточного показателя определяется валовой доход (маржа) — как реализованная торговая наценка. Информация об этих показателях формируется на счете 90 «Продажи».

На втором этапе определяется прибыль (убыток) от обычной финансово-хозяйственной деятельности путем сложения результата от продаж с прочим результатом, раскрытым на бухгалтерском счете 91 «Прочие доходы и расходы».

На третьем этапе определяется нераспределенная (чистая) прибыль или убыток от обычной хозяйственно-финансовой деятельности путем вычета из предыдущего показателя суммы начисленных платежей по налогу на прибыль и штрафных налоговых и приравненных к ним санкций, информация о которых содержится на итоговом счете 99 «Прибыли и убытки».

На четвертом этапе определяется нераспределенная (чистая) прибыль или непокрытый убыток от обычной хозяйственно-финансовой деятельности с учетом чрезвычайных обстоятельств в деятельности предприятия путем алгебраического сложения предыдущего показателя с чрезвычайными доходами и расходами на основе информации, также содержащейся на счете 99 «Прибыли и убытки».

Реформация бухгалтерского баланса осуществляется 31 декабря каждого года и предусматривает закрытие счета 99 «Прибыли и убытки»:

Д 99 — К 84 — отражена чистая прибыль отчетного года;

Д 84 — К 99 — отражен чистый (непокрытый) убыток отчетного года.

11.5. ДОХОДЫ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ, ОСНОВНЫЕ ВИДЫ И ПОРЯДОК ИХ УЧЕТА

Информация о доходах, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, а также предстоящих поступлениях задолженности по недостаткам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, и разницах между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам материальных ценностей отражается на счете 98 «Доходы будущих периодов».

К данному счету могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»;
- 2 «Безвозмездные поступления»;

■ 3 «Предстоящие поступления задолженности по недостаткам, выявленным за прошлые годы»;

■ 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей»; и др.

На счете 98-1 отражают арендную плату или квартирную плату, выручку за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементную плату за пользование средствами связи, фактически полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

Д 50, 51, 52 — К 98-1 — отражены поступления различных платежей в счет доходов будущих периодов;

Д 98-1 — К 90-1 — отражаются суммы, ранее учтенные как доходы будущих периодов в составе доходов, полученных в рамках обычной деятельности с наступлением соответствующего периода;

Д 98-1 — К 91-1 — отражаются суммы, ранее учтенные как доходы будущих периодов в составе прочих доходов с наступлением соответствующего периода.

При поступлении объектов ОС, полученных безвозмездно, делаются проводки с использованием субсчета «Безвозмездные поступления»:

Д 08 — К 98-2 — отражена рыночная стоимость безвозмездно полученных ОС (НМА);

Д 01, 04 — К 08 введение в эксплуатацию безвозмездно полученного ОС (НМА);

Д 10, 11... — К 98-2 — получены безвозмездно иные материальные ценности.

Стоимость материальных ценностей, безвозмездно полученных от другой организации, облагается налогом на прибыль. Стоимость материальных ценностей, безвозмездно полученных от физических лиц, налогом на прибыль не облагается.

Стоимость безвозмездно полученного ОС (НМА) списывается по мере начисления амортизации:

Д 20, 23, 25, 26, 44... — К 02 (05) — начислена амортизация по безвозмездно полученному ОС (НМА);

Д 98-2 — К 91-1 — соответствующая доля доходов будущих периодов учтена в составе прочих доходов.

Стоимость безвозмездно полученных иных материальных ценностей, учтенная в составе доходов будущих периодов списывается по мере передачи их в производство:

Д 20, 23, 25, 26, 44... — К 10;

Д 98-2 — К 91-1 — соответствующая доля доходов будущих периодов учтена в составе прочих доходов.

Выявленные недостатки прошлого года учитываются с использованием субсчета 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостаткам, выявленным за прошлые годы».

Недостача материалов и порча сверх норм убыли относится на виновных лиц и отражается:

Д 94 — К 98-3 — отражена недостача материалов, выявленная за прошлые отчетные периоды, признанная виновными лицами или присужденная к взысканию с них судебными органами;

Д 73-2 — К 94 — недостача материалов отнесена на виновное лицо;
Д 50 (70) — К 73-2 — поступила в кассу (удержана из зарплаты виновного лица) в текущем отчетном периоде часть причитающейся к уплате суммы в возмещение ущерба;
Д 98-3 — К 91, субсчет «Прибыли прошлых лет, выявленные в отчетном году» — соответствующая доля доходов будущих периодов учтена в составе прочих доходов.

Счет 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей» используется, если виновник недостачи возмещает ущерб по рыночным ценам утраченных ценностей. Обычно эта сумма больше, чем балансовая стоимость недостающих ценностей.

Недостача имущества и его порча сверх норм убыли относится на виновных лиц с выполнением следующих проводок:

Д 94 — К 10 — списана балансовая стоимость недостающих материалов;
Д 73-2 — К 94 — сумма недостачи материалов отнесена на виновное лицо;
Д 73-2 — К 98-4 — отнесена на виновных лиц разница между балансовой и рыночной стоимостью недостающих ценностей;
Д 50 (70) — К 73-2 — поступила в кассу (удержана из зарплаты виновного лица) в текущем отчетном периоде часть причитающейся к уплате суммы в возмещение ущерба;
Д 98-4 — К 91-1 — зачислена в доход организации сумма сверх балансовой стоимости недостающего объекта по мере погашения задолженности виновными лицами.

Аналитический учет по счету 98 ведется по каждому виду доходов.

11.6. ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

Согласно требованиям п. 11 ПБУ 4/99, при отражении в отчете о прибылях и убытках видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет 5% и более от общей суммы доходов организации за отчетный период, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов.

Согласно Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н, организация может представлять в отчете о прибылях и убытках (ф. № 2) показатели, приведенные в разделе «Расшифровка отдельных прибылей и убытков» типового образца ф. № 2, в виде расшифровок к соответствующим статьям отчета («в том числе» или «из них»).

Графа 4 отчета заполняется на основе данных графы 3 отчета за предыдущий год. При этом если данные за предыдущий год несопоставимы с данными за отчетный год, то первые из вышеназванных данных подлежат корректировке исходя из изменений учетной политики, законодательных и иных нормативных актов, исправительные записи в регистрах бухгалтерского учета при этом не делаются.

Значения в строках ф. № 2 проставляют в тысячах (или миллионах) рублей, а значения, учитываемые со знаком «минус», пишут в круглых скобках.

В строке «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и иных аналогичных платежей)» указывается сумма дохода от продажи товаров, а также выручка, связанная с выполнением работ и оказанием услуг. Данные доходы отражаются по кредиту счета 90 «Продажи» в момент, когда право собственности на товары перешло к покупателю, а услуги или работы фактически выполнены. Выручку от реализации необходимо уменьшить на сумму НДС, акцизов, экспортных пошлин.

В строке «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» отражается стоимость продукции, выручка от реализации которой показана выше указанной строке. В бухгалтерском учете эти расходы списывают в дебет субсчета «Себестоимость продаж» счета 90.

Организации, осуществляющие торговую деятельность, отражают по данной статье покупную стоимость товаров, выручка от продажи которых отражена в данном отчетном периоде. Организации, которые являются профессиональными участниками рынка ценных бумаг, отражают по данной статье покупную (учетную) стоимость ценных бумаг, выручка от продажи которых отражена в данном отчетном периоде.

Если организация использует для учета затрат на производство счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», то сумма превышения фактической себестоимости производственной продукции, сданных работ и оказанных услуг над их нормативной (плановой) себестоимостью включается в статью «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг». Если фактическая производственная себестоимость продукции (работ, услуг) меньше нормативной (плановой), сумма данного отклонения уменьшает данные, отражаемые по данной статье.

Строка «Валовая прибыль» рассчитывается как разница строки «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг...» и строки «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг».

Строка «Коммерческие расходы» отражает информацию о расходах организации, связанных со сбытом продукции, которые формируются на счете 44 «Расходы на продажу» и включают в себя, расходы: на рекламу продукции; на транспортировку товаров к месту назначения; на содержание помещений для хранения продукции в местах ее продажи. В торговых организациях коммерческие расходы включают в себя материальные затраты, заработную плату, отчисления на социальное страхование, амортизацию, прочие затраты.

В строке «Прибыль (убыток) от продаж» показывается финансовый результат по обычным видам деятельности коммерческой организации. Данные этой строки формируются путем вычитания из строки «Валовая прибыль» значения строк «Коммерческие расходы» и «Управленческие расходы».

Типовая форма отчета о прибылях и убытках, утвержденная приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», не содержит отдельных строк для учета чрезвычайных доходов и расходов. Согласно ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», эти

доходы и расходы должны быть отражены обособленно от иных прочих доходов и расходов. Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, информация о чрезвычайных доходах и расходах обобщается непосредственно на счете 99 «Прибыли и убытки». В связи с этим целесообразно ввести в ф. № 2 перед строкой «Прибыль (убыток) до налогообложения» данные о чрезвычайных доходах и расходах.

Показатели, формирующие прибыль до налогообложения:

- сальдо доходов и расходов, списываемое со счета 90 «Продажи»;
- сальдо доходов и расходов, списываемое со счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Показатели, формирующие только чистую прибыль:

■ налоговые санкции и иные штрафы, зачисляемые в бюджет, а также пени по платежам в бюджет;

■ суммы, списываемые со счетов 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства» при выбытии соответствующих активов или видов обязательств, по которым отложенные налоговые активы или обязательства были начислены;

- условный расход (условный доход) по налогу на прибыль;
- постоянные налоговые обязательства (активы).

Для формирования показателя прибыли до налогообложения используется информация, обобщаемая на счете 99 «Прибыли и убытки». Данные на этом счете формируются в разрезе показателей, формирующих прибыль до налогообложения и показателей, формирующих только чистую прибыль.

Условный расход (доход) по налогу на прибыль отражается в бухгалтерском учете записью Д 99 — К 68 и рассчитывается путем умножения суммы прибыли (убытка) до налогообложения на установленную ставку налога. Информация об условном расходе (доходе) по налогу на прибыль раскрывается только в пояснительной записке, а в отчете о прибылях и убытках не отражается.

Строки «Отложенные налоговые активы» (ОНА) и «Отложенные налоговые обязательства» (ОНО) формы № 2 не идентичны одноименным строкам в бухгалтерском балансе. В балансе указывают только сальдо по счетам 09 и 77 на конец года, а в ф. № 2 — изменения (увеличение или уменьшение) ОНА и ОНО за год.

Строка «Отложенные налоговые обязательства» при расчете чистой прибыли будет учитываться со знаком «минус» и указываться в круглых скобках.

В строке «Текущий налог на прибыль» указывается сальдо субсчета «Расчеты по налогу на прибыль» счета 68. Кредитовое сальдо этого субсчета на 31 декабря 200X г. будет равно начисленному по итогам года налогу на прибыль. Текущий налог на прибыль представляет собой налог на прибыль по налоговой декларации. В отчете о прибылях и убытках текущий налог на прибыль должен быть отражен по отдельной строке в круглых скобках и уменьшать прибыль до налогообложения при расчете чистой прибыли. При этом в бухгалтерском учете проводка на сумму текущего налога на прибыль не оформляется.

Данный показатель определяется путем корректировки условного расхода (дохода) по налогу на прибыль на суммы постоянных и отложенных налоговых активов и обязательств.

В бухгалтерском учете текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) представляет собой обязательство перед бюджетом за каждый отчетный период, рассчитанное на счете 68.

Текущий налог на прибыль определяется по следующему алгоритму:

$$\begin{array}{rcl} & \text{Условный расход (доход)} & \\ & \text{Д 99 — К 68} & \\ & + & \\ & \text{Постоянные налоговые обязательства (ПНО)} & \\ & \text{Д 99 — К 68} & \\ & - & \\ & \text{Постоянные налоговые активы (ПНА)} & \\ & \text{Д 68 — К 99} & \\ & + & \\ & \text{Начисление отложенного налогового актива (ОНА)} & \\ & \text{Д 09 — К 68} & \\ & - & \\ & \text{Погашение отложенного налогового актива (ОНА)} & \\ & \text{Д 68 — К 09} & \\ & - & \\ & \text{Начисление отложенного налогового обязательства (ОНО)} & \\ & \text{Д 68 — К 77} & \\ & + & \\ & \text{Погашение отложенного налогового обязательства (ОНО)} & \\ & \text{Д 77 — К 68} & \\ & - & \\ & \text{Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток).} & \end{array}$$

Налоговая база по налогу на прибыль и текущий налог на прибыль могут быть определены двумя способами: по данным налогового учета в декларации по налогу на прибыль; посредством корректировок прибыли до налогообложения по данным бухгалтерского учета на постоянные и временные разницы и условного расхода (дохода) по налогу на прибыль на постоянные и отложенные налоговые активы и обязательства на счете 68.

Итоговая строка «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» ф. № 2 определяется следующим образом:

$$\begin{array}{rcl} & \text{Строка «Чистая прибыль (убыток) отчетного года»} & \\ & = & \\ & \text{Строка «Прибыль (убыток) до налогообложения»} & \\ & + & \\ & \text{Строка «Отложенные налоговые активы»} & \\ & - (+) & \\ & \text{Строка «Отложенные налоговые обязательства»} & \\ & - & \\ & \text{Строка «Текущий налог на прибыль»}. & \end{array}$$

Результат по строке «Чистая прибыль (убыток) до налогообложения» рассчитывается следующим образом:

$$\begin{aligned} & \text{Чистая прибыль (убыток)} \\ & = \\ & \text{Прибыль до налогообложения} \\ & + (-) \\ & \text{Отложенные налоговые активы} \\ & + (-) \\ & \text{Отложенные налоговые обязательства} \\ & - \\ & \text{Текущий налог на прибыль} \\ & + (-) \\ & \text{Доходы и расходы, списанные на счет 99, но не формирующие прибыль} \\ & \text{до налогообложения.} \end{aligned}$$

В справочном разделе ф. № 2 указываются «Постоянные налоговые обязательства (активы)», определяемые путем умножения постоянных разниц на 24%. Постоянные разницы возникают, если момент признания расходов (доходов) в бухгалтерском и налоговом учете совпадает, но их величина различается. Определить постоянную разницу можно как разность между суммой данного вида расхода, признанной в бухгалтерском учете, и суммой данного вида расходов, признанной в налоговом учете. В бухгалтерском учете они отражаются следующим образом:

Д 99 — К 68 — на сумму постоянного налогового обязательства;

Д 68 — К 99 — на сумму постоянного налогового актива.

Строки: «Базовая прибыль (убыток) на одну акцию» и «Разводненная прибыль (убыток) на одну акцию» заполняются на основании расчетов, произведенных в соответствии с Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию (утверждены приказом Минфина России от 21 марта 2000 г. № 29н).

11.7. ОСОБЕННОСТИ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ О ДОХОДАХ, ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ СОГЛАСНО МСФО

Требования к раскрытию информации, закрепленные ПБУ 9/99 и МСФО (IAS) 18, в целом совпадают. ПБУ 9/99, так же как и международный стандарт, требует раскрытия в учетной политике порядка признания выручки и способа определения стадии готовности работ (услуг, продукции), выручка от выполнения (оказания, продажи) которых признается по мере готовности.

В соответствии с изменениями, внесенными приказом Минфина России от 18 сентября 2006 г. № 116н в ПБУ 9/99, доходы в отчете о прибылях и убытках делятся на выручку и прочие доходы.

МСФО (IAS) 18 предписывает раскрывать отдельно сумму каждого значимого вида выручки, признанной в течение периода (выручки, возникающей от продажи товаров, предоставления услуг, процентов, лицензионных платежей и дивидендов). В ПБУ 9/99 также содержится аналогичное правило.

В случае совершения операций по договорам мены МСФО (IAS) 18 требует раскрывать суммы выручки, возникающей от обмена товаров или услуг, включенных в каждый значимый вид выручки. В соответствии с ПБУ 9/99 необходимо также дополнительно раскрывать информацию о количестве организаций, с которыми заключаются такие договоры, доле выручки, полученной по указанным договорам со связанными организациями, и способе определения стоимости продукции (товаров), переданной организацией.

Рассмотрим более подробно требования к раскрытию информации, согласно МСФО, в отчете о прибылях и убытках.

В отчете о прибылях и убытках содержится информация о результатах деятельности экономического субъекта, а также информация о деятельности по созданию прибыли и о средствах, заработанных или истраченных в течение определенного периода. В отчете о прибылях и убытках отражаются как конечные финансовые результаты деятельности, полученные за отчетный период, так и абсолютный и относительный уровни рентабельности, достигнутые за время, прошедшее со дня составления предыдущего отчета.

МСФО 1 установил минимум требований к содержанию отчета о прибылях и убытках. В соответствии с данными требованиями отчет о прибылях и убытках должен содержать следующие данные:

- прибыль или убыток операционной деятельности;
- затраты по финансированию;
- выручка;
- результаты операционной деятельности;
- доля прибылей и убытков ассоциированных компаний и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия;
- прибыль или убыток от обычной деятельности до вычета налогов;
- расходы по налогам;
- прибыль или убыток от обычной деятельности до вычета налогов;
- результаты деятельности в чрезвычайных обстоятельствах (если таковые имеются);
- доля меньшинства;
- доходы и расходы от обычной деятельности;
- чистая прибыль или убыток за период.

Кроме того, дополнительные строки и промежуточные итоги должны быть представлены непосредственно в отчете о прибылях и убытках, если это предусматривается МСФО или если такое представление необходимо для объективного представления финансовых результатов деятельности организации.

Все статьи доходов и расходов, которые признаны в отчетном периоде, должны быть включены в чистую прибыль или убыток за период, если только МСФО не требует или не разрешает иного. Статьи доходов и расходов следует взаимозачитывать только тогда, когда это требуется или разрешается МСФО, или когда прибыли, убытки и относящиеся к ним расходы, возникшие в результате одних и тех же или подобных операций и событий, не являются существенными. В этой ситуации они сальдируются.

В отчете о прибылях и убытках либо в примечаниях надо указать сумму дивидендов на акцию, объявленных или предложенных. Дивиденды по тем при-

вигирированным акциям, которые классифицируются как финансовые обязательства, должны быть отражены как расход при расчете прибыли до налогообложения, а не как распределение прибыли.

Раскрытию подлежит характер и сумма изменения в бухгалтерской оценке, оказывающая существенное влияние в последующих периодах. Если не представляется возможным определить данную сумму, то следует указать это. Данный момент применим в том случае, если компания, составляющая отчетность, публикует промежуточный финансовый отчет, подготовленный в соответствии с МСФО 34 «Промежуточная финансовая отчетность».

В случае если оценка суммы, представленной в промежуточном отчете, существенно изменилась в течение последнего промежуточного периода финансового года, но при этом отдельный финансовый отчет по данному периоду не опубликован, то в примечании к финансовой отчетности за целый год необходимо указать характер и сумму изменения оценки.

В отчете о прибылях и убытках необходимо привести сумму каждой значительной категории доходов, признанных в отчетном периоде:

- выручки от продажи товаров;
- выручки от оказания услуг;
- проценты;
- роялти;
- дивиденды;
- сумму доходов, полученных при обмене товарами и услугами, включенных в каждую существенную категорию доходов.

При раскрытии информации о доходе от инвестиций, если он представляет значительную сумму, указываются: проценты, роялти, дивиденды и арендная плата по долгосрочным и краткосрочным инвестициям; прибыль и убытки от выбытия краткосрочных инвестиций; изменения в стоимости краткосрочных инвестиций.

В отчете о прибылях и убытках или в примечаниях к нему следует проанализировать статьи, представленные ниже строки выручки, используя классификацию, базирующуюся либо на характере расходов, либо на их функции в рамках хозяйствующего субъекта (табл. 11.4).

Таблица 11.4

Классификация доходов и расходов

По характеру расходов	По функциям расходов
■ прочие операционные доходы; ■ изменения в запасах готовой продукции и незавершенном производстве; ■ использованное сырье и расходные материалы; ■ затраты на оплату труда; ■ расходы на амортизацию; ■ прочие операционные расходы	■ себестоимость реализации; ■ валовую прибыль; ■ прочие операционные доходы; ■ затраты на сбыт продукции; ■ административные расходы; ■ прочие операционные расходы

Организации, использующие классификацию по функциям, должны раскрывать дополнительную информацию о характере расходов: расходы на амортизацию и затраты на оплату труда, характер и сумму прочих доходов и расхо-

дов, возникающих в результате обычной деятельности, если сумма, характер или частота их возникновения таковы, что их раскрытие уместно для понимания финансовых результатов работы экономического субъекта.

В отчете о прибылях и убытках раскрывается информация о вознаграждении работников, включая расходы по пенсионным планам с установленными взносами, а также пенсионный план с установленными выплатами (общая сумма расходов с указанием строк отчета о прибылях и убытках, в которые они включены) в разрезе следующих статей:

- стоимость текущих услуг работников;
- сумма процентов;
- ожидаемый доход на активы плана;
- актуарные прибыли и убытки;
- стоимость прошлых услуг работников;
- влияние секвестров или окончательного расчета по плану;
- пенсионный план с установленными выплатами — фактически доход на активы плана;
- расходы, возникающие в результате прочих долгосрочных вознаграждений работников, если они представляют собой существенные суммы;
- расходы по выходным пособиям, если последние представляют собой существенные суммы;
- суммы, признаваемые как расходы по планам компенсационных выплат долевыми инструментами.

Раскрытию подлежат затраты на исследования и разработки, признанные в отчетном периоде как расходы, сумма курсовых разниц, включенных в чистую прибыль или убыток периода. По каждому классу активов надо раскрыть следующие суммы, признанные в периоде, с указанием строк отчета о прибылях и убытках, в которые они были включены: убытки от снижения стоимости, ранее признанные убытки от уменьшения стоимости.

В отчете о прибылях и убытках раскрытию подлежат основные компоненты расходов (возмещения) по налогам. В МСФО 12 «Налоги на прибыль» приведены примеры основных компонентов расходов (возмещения) по налогам, а также даны пояснения соотношения суммы расходов (возмещения) по налогам и бухгалтерской прибыли в одной из следующих форм: числовая сверка между расходом (возмещением) по налогам и суммой, получаемой путем умножения бухгалтерской прибыли на применимую ставку налога. Необходимо раскрыть, каким образом рассчитывалась ставка налога, применяемая при выверке.

В отчете о прибылях и убытках необходимо привести пояснения изменений в применяемой ставке (ставках) налога в сравнении с предыдущим периодом.

Характер и величина каждой чрезвычайной статьи раскрывается отдельно. Практически все доходы и (или) расходы включаются в расчет прибыли (убытка) от обычной деятельности, и лишь некоторые события классифицируются как чрезвычайные (например, убытки, понесенные в результате стихийных бедствий). Необходимо привести долю чрезвычайных статей ассоциированных компаний и расходы (возмещение) по налогам, относящиеся к чрезвычайным статьям, признанным в отчетном периоде.

Таким образом, отчет о прибылях и убытках, составленный в соответствии с МСФО, включает в себя большое количество бухгалтерских операций и остатков по счетам, не связанным с реальным движением денежных средств (например, суммы начисленных процентов, резервов на возможные потери и др.).

Контрольные вопросы и задания

1. Какими нормативными документами регламентируется учет доходов и расходов в Российской Федерации?
2. Каким образом классифицируются доходы и расходы в соответствии с ПБУ 9/99 и 10/99?
3. В чем особенности кассового метода признания доходов и расходов? В чем его отличие от метода начисления?
4. Какова методика учета продажи продукции (работ, услуг), связанных с обычными видами деятельности?
5. Каковы условия признания выручки в бухгалтерском учете в соответствии с ПБУ 9/99?
6. Какие расходы и доходы относятся к прочим и какова методика их учета?
7. Каковы структура финансового результата деятельности предприятия, порядок его формирования и принципы учета?
8. Каковы основные виды доходов будущих периодов и какова методика их учета?
9. Охарактеризуйте структуру отчета о прибылях и убытках.
10. Каков порядок раскрытия информации о прибылях и убытках?

УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА ОРГАНИЗАЦИИ

12.1. ПОНЯТИЕ УЧЕТНОЙ КАТЕГОРИИ «КАПИТАЛ»

В современной российской экономике собственный капитал организации выступает как важнейшая экономическая категория и является основой деятельности любого хозяйствующего субъекта. Он представляет собой совокупность имущества, прав и денежных средств, необходимых организации для осуществления ее уставной деятельности, покрытия убытков, создания новых видов имущества.

Анализ российских стандартов бухгалтерского учета свидетельствует о том, что определение капитала содержится только в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике. В соответствии с Концепцией бухгалтерского учета в рыночной экономике России капитал представляет собой вложения собственников и прибыль, накопленную за все время деятельности организации. При определении финансового положения организации величина капитала рассчитывается как разница между активами и обязательствами, т.е. количественная оценка капитала соответствует величине чистых активов.

В пункте 66 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации перечислены источники средств организации, которые учитываются в составе собственного капитала: уставный (складочный), добавочный и резервный капитал, нераспределенная прибыль и прочие резервы.

В составе собственного капитала можно выделить инвестиционный и накопленный капитал.

Инвестиционный капитал состоит из уставного капитала и эмиссионного дохода. Эмиссионный доход — положительная разница между продажной и номинальной стоимостью акций (превышение стоимости вклада участника в уставный капитал над номинальной стоимостью оплаченной участником доли) за вычетом расходов, связанных с их продажей. К эмиссионному доходу относятся также положительные курсовые разницы, возникающие при оплате акций, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

Накопленный капитал характеризуется показателями нераспределенной прибыли и резервного капитала. По своей сути — это капитал, созданный сверх того, что было первоначально вложено в организацию собственниками.

Синтетический и аналитический учет по счетам капитала организуется следующим образом (табл. 12.1).

Таблица 12.1.

Синтетический и аналитический учет капитала

Синтетический учет	Аналитический учет
80 «Уставный капитал»	По учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций
80 «Вклады товарищей»	По каждому договору простого товарищества и каждому участнику договора

Синтетический учет	Аналитический учет
81 «Собственные акции (доли)»	По видам выкупленных акций
82 «Резервный капитал»	По типам создаваемых резервных фондов
83 «Добавочный капитал»	По источникам образования и направлениям использования
84 «Нераспределенная прибыль»	По направлениям использования средств

12.2. УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ И УЧЕТ ЕГО ФОРМИРОВАНИЯ

Уставный капитал — сумма капитала, необходимая для начала деятельности акционерного общества или общества с ограниченной ответственностью. Размер уставного капитала прописывается в уставе. В акционерном обществе уставный капитал складывается из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами (п. 1 ст. 25 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», с изм. от 13 октября 2008 г.). Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью равен номинальной стоимости долей его участников (п. 1 ст. 14 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ, с изм. от 29 апреля 2008 г.).

Величина уставного капитала характеризует размер имущества, гарантирующего интересы кредиторов организации.

Особенности формирования уставного капитала предприятий различных организационно-правовых форм раскрыты на рис. 12.1.

Величина уставного капитала должна быть указана в учредительных документах организации: уставе, учредительном договоре. Минимальный размер уставного капитала определяется федеральными законами, регулиющими порядок создания и деятельности организаций различных организационно-правовых форм. Например, минимальный размер уставного капитала вновь учреждаемого ООО, ЗАО должен составлять 100 базовых сумм, ОАО — 1000. В качестве базовой суммы используется МРОТ, установленный федеральным законом на дату государственной регистрации предприятия. Уставный капитал АО состоит из номинальной стоимости акций общества, которые приобретены акционерами. Уставом общества в соответствии с действующим законодательством могут быть установлены ограничения числа суммарной номинальной стоимости акций или максимального числа голосов, принадлежащих одному акционеру.

Складочный капитал формируется в полном товариществе и товариществе на вере. Размер складочного капитала определяется учредительным договором. Участники товарищества обязаны внести не менее половины своего вклада в складочный капитал товарищества к моменту его регистрации. Остальная часть должна быть внесена участниками в сроки, установленные учредительным договором.

Уставный фонд определяется стоимостью имущества, закрепленного за унитарным предприятием на праве хозяйственного ведения или на праве оперативного управления собственником этого имущества. Размер уставного фонда государственного предприятия должен составлять не менее чем 5 тыс. МРОТ, установленного федеральным законом на дату государственной регистрации государственного предприятия. Размер уставного фонда муниципального предприятия



Рис. 12.1. Особенности формирования уставного капитала предприятий различных организационно-правовых форм

должен составлять не менее чем 1 тыс. МРОТ, установленного федеральным законом на дату государственной регистрации муниципального предприятия.

Для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) организации предназначен счет 80 «Уставный капитал». На данном счете могут учитываться вклады товарищей, если организация является участником договора простого товарищества (совместной деятельности) и ей поручено вести бухгалтерский учет по договору.

На основе учредительных документов организации на дату государственной регистрации делается проводка:

Д 75 — К 80 — отражена величина зарегистрированного уставного капитала на сумму вкладов участников (собственников), необходимую для обеспечения ее деятельности и объявленную в учредительных документах.

Учредители в соответствии с законодательством должны своевременно и правильно внести свои вклады в уставный капитал. Так, участник полного товарищества обязан внести не менее половины своего вклада в складочный капитал товарищества к моменту его регистрации, а остальную часть — в сроки, установленные учредительным договором (п. 2 ст. 73 ГК РФ).

Уставный капитал ООО должен быть на момент регистрации общества оплачен его участниками не менее чем наполовину, а оставшаяся часть — в течение первого года деятельности общества (п. 3 ст. 90 ГК РФ).

Член кооператива обязан внести к моменту регистрации кооператива не менее 10% паевого взноса, а остальную часть — в течение года с момента регистрации (п. 2 ст. 109 ГК РФ).

Уставный фонд унитарного предприятия, основанного на праве хозяйственного ведения, должен быть полностью оплачен собственником до государственной регистрации (п. 4 ст. 114 ГК РФ).

К моменту регистрации акционерного общества оплата акций не требуется. Не менее 50% акций, распределенных при учреждении АО, должно быть оплачено в течение трех месяцев с момента регистрации.

Освобождение учредителей от обязанности оплаты доли уставного капитала хозяйственного общества, в том числе путем зачета требований к обществу, не допускается (п. 2 ст. 90, п. 2 ст. 99 ГК РФ). Факты невнесения или неполного внесения взносов в уставный капитал организации могут быть основанием для соответствующих органов управления для признания организации неучрежденной (несостоявшейся) и подлежащей ликвидации. Средства учредителей, вносимые в уставные фонды в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, не облагаются НДС. Не облагаются НДС также средства, полученные в виде пая (доли) в натуральной или денежной форме при ликвидации или реорганизации организации, в размере, не превышающем их уставный фонд, а также пай (долю) юридических лиц (ст. 149 НК РФ).

Вклады в уставный капитал могут вноситься денежными средствами и другими видами имущества.

Внесение вкладов фиксируется проводкой:

Д 51 (50, 52, 08, 10, 20, 21, 23, 29, 41, 43, 55, 58) — К 75 — внесены вклады учредителей в уставный (складочный) капитал, а также средства, поступившие от учредителей и акционеров в счет погашения задолженности в виде денежных средств, основных средств, незавершенного строительства, материалов, незавершенного производства, товаров и др.

Фактическая себестоимость МПЗ, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации (ПБУ 5/01 п. 8).

При оплате акций неденежными средствами для определения рыночной стоимости имущества, вносимого в оплату акций независимо от их стоимости, обязательно привлечение независимого оценщика.

Организация аналитического учета уставного капитала в разрезе акционеров должна решать две основные задачи:

1) учет и точное подтверждение прав собственников (в том числе при их смене) на ценные бумаги;

2) получение информации о лицах, которые вправе требовать от акционерного общества исполнения обязательств по выпущенным ценным бумагам.

Эти задачи могут решаться через учет акций, проданных акционерам, путем ведения реестра акционеров непосредственно акционерным обществом или с помощью привлеченной для этого специализированной профессиональной организации. При этом организация, ведущая реестр акционеров (акционерное общество или профессиональный участник рынка ценных бумаг), является держателем реестра акционеров.

Законом ограничена возможность ведения реестра акционеров самим акционерным обществом. Если число акционеров — владельцев обыкновенных акций более 50 (вместо прежних 500), то держателем реестра должен быть регистратор.

Ведение реестра акционеров начинается не позднее одного месяца с момента государственной регистрации общества. При этом общество не освобождается от ответственности за ведение и хранение реестра акционеров.

Учет расчетов общества с акционерами по принадлежащим им акциям целесообразно вести на специальных лицевых счетах. Сводные данные по всем лицевым счетам акционеров о стоимости принадлежащих им акций, причитающихся и выплаченных дивидендах, являются основанием для отражения данных о стоимости уставного капитала и расчетов с акционерами по дивидендам в синтетическом бухгалтерском учете и отчетности.

Вклады в складочный капитал полных товариществ и товариществ на вере в учете отражаются так же, как и вклады в уставные капиталы акционерных обществ и ООО. Если организация является участником договора простого товарищества (совместной деятельности) и ей поручено ведение бухгалтерского учета, то вклады товарищей учитываются на отдельном балансе.

Типовые проводки по получению и возврату вкладов по договору простого товарищества:

Д 01 (10, 41, 50, 51, 52, 58 и т.д.) — К 80 — оприходованы вклады участников договора простого товарищества;

Д 80 — К 01 (10, 41, 50, 51, 52, 58 и т.д.) — возвращено имущество участникам договора простого товарищества.

Учредители (участники) могут принять решение об увеличении уставного капитала. Соответствующие изменения в учредительных документах должны быть зарегистрированы. Уставный капитал может быть увеличен только после того, как будут полностью оплачены ранее объявленный капитал. Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета увеличения уставного капитала аналогичен его формированию.

Решение об увеличении номинальной стоимости акций может принять только общее собрание. Законом об акционерных обществах определено, что решение об увеличении уставного капитала может быть принято советом директоров только единогласно, причем имеется в виду единогласие всех членов совета (кроме, выбывших), а не только принимавших участие в заседании.

Следует иметь в виду, что если уставный капитал увеличивается за счет имущества общества (добавочного капитала, нераспределенной прибыли и др.),

то образование дробных акций не допускается (табл. 12.2). Сумма, на которую увеличивается уставный капитал, не должна превышать разницы между стоимостью чистых активов и суммой уставного капитала и резервного фонда, т.е. должно соблюдаться общее правило:

$$A_c \geq \text{УК} + \text{РФ},$$

где A_c — стоимость чистых активов общества;
 УК — уставный капитал;
 РФ — резервный фонд.

Таблица 12.2

Типовые проводки по увеличению уставного капитала

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражено увеличение уставного капитала за счет средств акционеров (участников)	75	80
Отражено увеличение уставного капитала за счет добавочного капитала (нераспределенной прибыли) общества	83 (84)	80
Отражено увеличение уставного капитала за счет конвертации облигаций в акции общества	66 (67)	80
Отражено увеличение уставного капитала на номинальную стоимость дополнительно размещенных акций путем подписки (после регистрации итогов размещения акций и внесения изменений в устав ОАО)	75	80

Учредители (участники) могут принять решение об уменьшении уставного капитала исходя из собственных интересов либо из требований законодательства. Акционерное общество обязано в соответствии с ГК РФ принять решение об уменьшении уставного капитала, если по данным годового бухгалтерского баланса стоимость чистых активов акционерного общества станет меньше величины уставного капитала. Если в результате произведенного уменьшения балансовая стоимость уставного капитала окажется ниже установленного минимума, общество подлежит ликвидации. Акционерное общество вправе по решению общего собрания акционеров уменьшить уставный капитал путем уменьшения номинальной стоимости акций либо (если такая возможность предусмотрена в уставе общества) путем покупки части акций в целях сокращения их общего количества. Уменьшение уставного (складочного) капитала возможно в случае изъятия вкладов участниками (учредителями), аннулирования собственных акций акционерным обществом, уменьшения вкладов или номинальной стоимости акций (табл. 12.3).

Синтетический учет уставного капитала ведется в журнале-ордере № 12. Аналитический учет по счету 80 организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

Аналитический учет по счету 80 «Вклады товарищей» ведется по каждому договору простого товарищества и каждому участнику договора.

Типовые проводки по уменьшению уставного капитала организации

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Анулированы собственные акции, выкупленные у акционеров (после внесения изменений в учредительные документы)	80	81
Уставный капитал уменьшен до величины чистых активов (после внесения изменений в учредительные документы)	80	84
Отражено уменьшение уставного капитала, если он не полностью оплачен в течение года после регистрации	80	75
Уменьшение величины уставного капитала на сумму уменьшения номинальной стоимости акций или на сумму вклада при выходе одного из участников из состава организации	80	75

12.3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ИЗМЕНЕНИЯ СОСТАВА УЧРЕДИТЕЛЕЙ

При внутренней реорганизации может меняться состав учредителей. Особенности отражения внутренней реорганизации в учете диктуются организационно-правовой формой предприятия. Внутренняя реорганизация может иметь место в следующих случаях:

- а) участник хозяйственного общества продает или иным образом уступает свою долю (часть доли) в уставном капитале общества одному или нескольким участникам данного общества либо третьим лицам;
- б) участник хозяйственного общества продает свою долю обществу;
- в) участник общества по собственному желанию выходит из общества независимо от согласия других участников или общества;
- г) доля участника, который в установленный срок не внес свой вклад в уставный капитал, переходит обществу;
- д) участник общества может быть исключен из общества в случае грубого нарушения своих обязанностей.

Главным отличием внутренней реорганизации от внешней является то, что величина уставного капитала, как правило, не изменяется, изменения происходят лишь в составе учредителей и размере их долей либо количестве акций у акционеров (исключение составляет ситуация, при которой учредитель выходит из состава учредителей предприятия, а учредителями принимается решение об уменьшении величины уставного капитала на величину вклада данного учредителя зафиксированную в учредительных документах).

Следует обратить внимание на то, что принятый Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 120-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон „Об акционерных обществах“» направлен на защиту прав и интересов акционеров. Статья 2 Закона об акционерных обществах дополнена следующим положением: «Акционеры вправе отчуждать принадлежащие им акции без согласия других акционеров и общества». Установлено, что в ОАО не допускается предоставление самому обществу или его акционерам преимущественного права на приобретение акций, отчуждаемых акционерами этого общества.

Существенно уточнено и конкретизировано положение, регламентирующее порядок использования акционерами ЗАО своего преимущественного права

приобретения акций, продаваемых другими акционерами. На практике обеспечить акционерам ЗАО их преимущественное право приобретения акций, продаваемых другими акционерами, весьма сложно и удастся далеко не всегда. Например, если акционер ЗАО решил продать свои акции третьему лицу, то воспрепятствовать этому практически не удастся. Это объясняется тем, что ст. 7 Закона не регламентирует цену реализации акций и позволяет акционеру-продавцу в своем письменном извещении о намерении продать акции третьему лицу указать заведомо завышенную цену с очевидным расчетом на отказ акционеров и самого общества от приобретения акций по такой цене. Эта цена будет указана в договоре продавца с покупателем, в передаточном распоряжении, а проконтролировать реальные расчеты между ними практически невозможно.

Продажа или уступка участником доли в уставном капитале общества осуществляется в соответствии с Законом об обществах с ограниченной ответственностью, согласно которой участник общества вправе продать или иным образом уступить свою долю (часть доли) в уставном капитале общества. При этом другие участники общества имеют преимущественное право покупки доли (части доли) по цене реализации третьему лицу. В связи с этим участник общества, намеренный продать свою долю, должен письменно известить об этом остальных участников общества и само общество, указав цену и другие условия продажи. При этом если в течение месяца участники общества не воспользуются правом покупки, доля в уставном капитале может быть продана третьему лицу. В этом случае продажа доли оформляется договором купли-продажи. Контрагентами по данной сделке могут быть как физические, так и юридические лица. После исполнения договора бывший участник общества должен письменно уведомить общество о состоявшейся сделке, представив договор купли-продажи и акт приема-передачи доли (части доли). С этого момента приобретатель (физическое лицо) доли в уставном капитале общества становится полноправным его участником. В этом случае у общества не возникает никаких имущественных обязательств перед выходящим участником. В бухгалтерском учете общества эта операция отражается только в виде внесения соответствующих записей по аналитическим счетам счета 80 «Уставный капитал».

Модуль 1а.

Д 80, субсчет «Участник X» — К 80, субсчет «Участник Y».

Следует иметь в виду, что если участник общества оплатил свою долю в уставном капитале общества не полностью, то продать ее он может лишь в части ее оплаты.

Согласно ст. 39 НК РФ, продажа доли рассматривается как реализация, а сама продаваемая доля для целей налогообложения относится к категории товаров. В связи с этим при продаже доли юридическим лицом в бухгалтерском учете возникают проводки по отражению процесса реализации:

Д 76 — К 91 — отражена выручка от продажи доли согласно договору купли-продажи;

Д 91 — К 58 — списание номинальной стоимости доли;

Д 91 — К 99 — отражение прибыли от реализации доли;

или

Д 99 — К 91 — отражение убытка от реализации доли.

Устав общества может предусматривать преимущественное право общества на приобретение доли, продаваемой его участником, если другие участники не использовали свое право покупки доли. Продажа доли обществу оформляется договором купли-продажи. При этом общество приобретает долю по договорной цене, предложенной выходящим участником.

Доли участника, приобретенные самим обществом, согласно действующему Плану счетов, учитываются на счете 81 «Собственные акции (доли)» (субсчет «Доли, выкупленные у участников»). Бухгалтерское отражение процесса покупки доли (части доли) обществом представлена в рамках Модуля 16.

Модуль 16.

Д 81, субсчет «Доли, выкупленные у участников» — К 51, 50 — приобретение доли по договорной цене.

Выкупленные собственные акции (доли) в бухгалтерском учете отражаются в сумме фактических затрат.

Учредительные документы общества с ограниченной ответственностью могут не наделять участника общества правом реализовать свою долю третьим лицам или же для такой реализации требуется получение согласия других участников. При наличии такого ограничения или при отказе участников общества от продажи доли третьим лицам долю выходящего участника приобретает само общество, а участнику выплачивается не договорная, а действительная стоимость доли, которая может быть выше или ниже номинальной стоимости доли.

Если один из учредителей решает продать свою долю соучредителям или третьим лицам, то общество в расчетах не участвует и у него нет никаких обязательств перед участником, который продает свою долю. Однако следует иметь в виду, что участник вправе продать только ту часть своей доли, которую оплатил. Кроме того, продать долю третьим лицам учредитель может лишь в том случае, если такая сделка не запрещена уставом. Вначале он должен предложить долю другим участникам, поскольку они имеют право покупки.

Участник, который намеревается продать свою долю, должен письменно уведомить об этом остальных — самостоятельно или же через общество. В извещении указываются цена, за которую продается доля, и другие условия. Участники общества в течение месяца со дня, когда получают письменное извещение, могут выкупить долю учредителя. Если они отказываются от ее покупки, то направляют продавцу соответствующее уведомление. Как только учредитель получит такие уведомления от всех участников, он имеет право продавать свою долю. В противном случае он должен ждать месяц, и лишь тогда он вправе реализовать долю третьим лицам, не дожидаясь, пока от нее откажутся соучредители.

Совершив сделку, бывший участник обязан письменно уведомить об этом общество. Уведомление составляется в произвольной форме. К нему прилагают договор купли-продажи и акт приема-передачи доли (или их копии).

Вопросы определения доли, причитающейся учредителю при выходе из состава учредителей предприятия, являются в настоящее время недостаточно разработанными, а применяющиеся на практике методики не всегда позволяют защитить интересы собственника. Так, в процессе функционирования предприятия причитающаяся выходящему учредителю доля может значительно превышать первоначальный вклад в уставный капитал. Для определения доли, причи-

тающейся учредителю при выходе, необходимо оценить стоимость предприятия как имущественного комплекса. При расчете доли можно исходить из стоимости чистых активов предприятия¹. Для более справедливой оценки этой доли рекомендуется составление баланса в рыночных ценах с отражением переоцененного имущества по кредиту счета 83 «Добавочный капитал».

До определения стоимости чистых активов следует провести работу по расчистке баланса, списания пришедшего в негодность имущества или нереальных к взысканию сумм в пределах предоставленных предприятию прав.

Методика определения стоимости доли, причитающейся при выходе учредителя, состоит в следующем:

- 1) определяется в соответствии с учредительными документами доля выходящего собственника в уставном капитале юридического лица;
- 2) рассчитывается стоимость чистых активов по балансу;
- 3) составляется баланс в текущих рыночных ценах на основе данных оценки, проведенной оценочными фирмами;
- 4) определение чистых активов в рыночных ценах;
- 5) рассчитывается доля, приходящаяся выходящему учредителю.

Действительная стоимость доли при продаже ее обществу определяется на основании данных бухгалтерской отчетности за последний отчетный период.

Если общество выкупает долю у участника — физического лица, то не надо удерживать с выплаченной суммы НДФЛ. В подпункте 2 п. 1 ст. 228 НК РФ установлено, что гражданин, продавший свое имущество, должен самостоятельно рассчитать и уплатить налог. Однако общество обязано подать в свою территориальную налоговую инспекцию сведения о сумме, выплаченной этому человеку, заполнив ф. № 2-НДФЛ.

Участнику, продавшему долю необходимо заплатить НДФЛ, поскольку полученные им доходы облагаются этим налогом согласно подп. 5 п. 1 ст. 208 НК РФ. В этой ситуации гражданин имеет право на имущественный налоговый вычет, размер которого зависит от того, как долго человек владел долей. Если менее трех лет, то доход от продажи уменьшается максимум на 125 000 руб., если дольше — то вычет будет равен вырученной сумме, т.е. налог платить не надо.

По окончании года гражданину, продавшему долю, необходимо подать в налоговую инспекцию по месту жительства декларацию по НДФЛ и заявление в произвольной форме. К этим документам он должен приложить копии договора купли-продажи, акта приема-передачи доли, а также документы, подтверждающие получение денег.

Следует учитывать, что выход участника из общества отличается от продажи доли. При выходе участника доля не продается, а автоматически переходит к обществу с того момента, когда было подано соответствующее заявление. Кроме того, общество обязано выплатить выходящему участнику действительную стоимость его доли. Однако, определяя эту сумму, надо брать данные не за последний отчетный период (как в случае с продажей), а за тот год, в течение кото-

¹ Согласно позиции Минфина России (письмо от 10 марта 2000 г. № 04-02-05/3), стоимость чистых активов должна определяться по состоянию на 31 декабря года, предшествующего дате подачи заявления о выходе из состава учредителей.

рого было подано заявление, т.е. если участник написал заявление, скажем, в марте 2009 г., то действительную стоимость его доли можно определить лишь тогда, когда будет готова годовая отчетность за 2009 г. (п. 3 ст. 26 Закона № 14-ФЗ). Таким образом, на момент подачи заявления сумму, причитающуюся выбывающему учредителю, определить невозможно. Рассчитаться с выбывающим участником (деньгами или имуществом) ООО обязано в течение шести месяцев после окончания того финансового года, в котором было подано заявление.

Как и в случае с покупкой, выплачивая выбывающему участнику действительную стоимость его доли, начислять НДС не надо. Налог должен заплатить сам участник. Однако участник не сможет воспользоваться имущественным вычетом, поскольку данный вычет возможен только при продаже доли.

Выход учредителя из состава учредителей предприятия находит свое отражение в бухгалтерском учете. Оценить стоимость предприятия после выхода из нее учредителя можно по балансу, составленному по принятой учредителями методике. Для составления баланса используется Модуль 1 (в, г, д, е) «Отражение хозяйственных операций, связанных с выходом одного из учредителей», который приведен в Приложении 3.

Данный тип реорганизации затрагивает уставный капитал, который должен быть уменьшен на величину вклада учредителя, выходящего из состава учредителей предприятия. Выплата доли в части, превышающей вклад в уставный капитал, облагается НДС, НДС в общеустановленном порядке и осуществляется за счет чистой прибыли и других источников собственных средств (84, 82, 83').

Пользователи учетной информации определяют, какая информация должна формироваться в учете. В приведенной ситуации учредители решают вопрос об основных подходах, применяемых для расчета стоимости чистых активов (СЧА), при этом порядок выхода учредителей должен быть закреплён и конкретизирован в учредительных документах юридического лица. Следует обратить внимание на то, что расчет доли учредителя является бухгалтерской операцией и должен подтверждаться соответствующим бухгалтерским сопровождением. СЧА можно рассчитать по балансу и по текущей рыночной стоимости. Основные преимущества и недостатки этих подходов проанализированы в табл. 12.4.

Выплата причитающейся доли может производиться как денежными средствами, так и в виде натуральной оплаты. При использовании натуральной оплаты необходимо обратить внимание на следующие важные моменты:

- 1) необходимость отражения выбытия материальных ценностей с использованием счетов реализации 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», так как имеет место переход права собственности;
- 2) необходимость отражения выбытия материальных ценностей по рыночным ценам в соответствии с требованиями НК РФ;
- 3) в случае отражения выбытия материальных ценностей по ценам ниже рыночных доначислить налоги (налог на пользователей автодорог и т.д.);
- 4) необходимость начисления НДС и других аналогичных налогов.

¹ За исключением субсчета по переоценке основных средств.

Преимущества и недостатки оценки СЧА по балансовой и текущей рыночной стоимости при выходе учредителей из состава

Показатель	СЧА по традиционному балансу	СЧА по рыночным ценам
Преимущества	Простота расчета. Не требуются дополнительные затраты	Приближена к действительности
Недостатки	Не соответствует их реальной стоимости	Необходимость использования услуг оценщика или оценочных фирм. Требуются затраты по оплате услуг оценщика или оценочных фирм. При производстве переоценки материальных ценностей с использованием счета 83 (субсчета, начиная с 4) с отражением в балансе. Возрастает налог на имущество

12.4. УЧЕТ СОБСТВЕННЫХ АКЦИЙ (ДОЛЕЙ), ВЫКУПЛЕННЫХ ОБЩЕСТВОМ

Для обобщения информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования, предназначен счет 81 «Собственные акции (доли)». Иные хозяйственные общества, товарищества используют этот счет для учета доли участника, приобретенной самим обществом или товариществом для передачи другим участникам или третьим лицам. Принадлежащие обществу собственные акции (они будут учитываться на счете 81 «Собственные акции (доли)») должны быть реализованы в течение года, в противном случае общество обязано принять решение об уменьшении уставного капитала.

При выкупе акционерным или иным обществом (товариществом) у акционера (участника) принадлежащих ему акций (доли) в бухгалтерском учете на сумму фактических затрат делается следующая запись:

Д 81 — К 50 (51, 52) — акционерным обществом или иным обществом приняты к бухгалтерскому учету собственные акции по фактическим расходам, выкупленные у своих акционеров (участников) для последующей перепродажи или аннулирования; организацией приняты к учету приобретенные доли участников для передачи другим участникам или третьим лицам.

При аннулировании выкупленных акционерным обществом собственных акций осуществляется следующая запись: Д 80 — К 81.

Возникающая при этом на счете 81 разница между фактическими затратами на выкуп акций (долей) и их номинальной стоимостью относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы» как внереализационный доход или расход.

При размещении ранее выкупленных организацией у своих акционеров собственных акций на вторичном фондовом рынке осуществляется запись:

Д 51 (73, 76) — К 81 — организацией размещены на вторичном фондовом рынке ранее выкупленные собственные акции.

Возникающая при этом разница между фактическими затратами на выкуп акций (долей) и стоимостью, по которой они размещены на вторичном фондовом рынке, относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы» как внереализационный доход и расход: Д 91 — К 81 или Д 81 — К 91.

12.5. ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ И УЧЕТА СКЛАДОЧНОГО КАПИТАЛА И ПАЕВОГО ФОНДА

Хозяйственные товарищества регистрируют на основе учредительного договора. В нем определяются условия деятельности товарищества, в том числе размер и состав складочного (долевого) капитала, число участников, размер и порядок изменения доли каждого участника в складочном капитале, порядок внесения вкладов, ответственность участников, порядок распределения прибыли и убытков товарищества.

Складочный капитал — совокупность вкладов участников полного товарищества или товарищества на вере, внесенных в товарищество для осуществления его хозяйственной деятельности.

В хозяйственных товариществах внесенный капитал учитывают как долевой. На каждого участника (вкладчика) открывают отдельный аналитический счет, на котором учитывают сумму внесенного участниками вклада в виде денежных средств или другого имущества. Вносимое имущество оценивают обычно по рыночным ценам, согласованным участниками.

При выбытии члена товарищества ему выплачивают часть стоимости имущества пропорционально его доле в складочном капитале. Полученную прибыль распределяют между всеми членами товарищества, как правило, пропорционально их долям в складочном капитале. Убытки распределяют таким же образом, но только между полными участниками товарищества.

При наличии убытков и уменьшении вследствие этого стоимости чистых активов до уровня ниже складочного капитала полученную затем прибыль не распределяют до тех пор, пока стоимость чистых активов не превысит размер складочного капитала.

Формирование складочного капитала отражают записью:

Д 75 — К 80.

Внесенные вклады учитывают по дебету счетов соответствующего имущества.

Участник полного товарищества может передать с согласия остальных его членов свою долю или часть доли в складочном капитале другому лицу, которое становится участником товарищества. По этим операциям величина складочного капитала не изменяется. Изменения отражаются только в аналитических счетах по учету складочного капитала. Величина складочного капитала может изменяться: увеличиваться либо уменьшаться в порядке, рассмотренном выше.

При ликвидации товарищества его имущество распределяют между участниками. Если имущество продано с прибылью, то она распределяется между участниками сверх их вклада в долевой капитал пропорционально долям в складочном капитале. Командитистам выплачивается только сумма их вклада в складочный капитал, если это условие предусмотрено в учредительном договоре.

Если имущество продано с убытком, то на сумму убытка уменьшают складочный капитал пропорционально долям участников и вкладчиков. При превышении убытков суммы складочного капитала участники товарищества на вере, кроме командитистов, несут солидарную ответственность по обязательствам товарищества всем своим имуществом. Если некоторые участники товарищества не могут оплатить своей доли долга, она распределяется среди других участников по соглашению между ними.

В обществах с ограниченной ответственностью величина уставного капитала может быть уменьшена в следующих ситуациях:

1) не полностью была произведена оплата уставного капитала общества в течение года с момента его государственной регистрации. В этом случае организация объявляет об уменьшении уставного капитала до фактически оплаченного размера и регистрирует это в установленном порядке;

2) по окончании второго и каждого последующих финансовых лет стоимость чистых активов экономического субъекта оказывается меньше его уставного капитала. Общество объявляет об уменьшении уставного капитала до размера, не превышающего стоимости чистых активов;

3) доля, принадлежащая обществу, в течение года со дня ее перехода к нему не распределена между всеми участниками либо не продана. Она погашается соответствующим уменьшением уставного капитала общества.

Паевой фонд — совокупность паевых взносов членов производственного кооператива для совместного ведения предпринимательской деятельности, а также приобретенного и созданного в процессе деятельности. Формирование паевого фонда отражается записью по кредиту счета 80 «Уставный капитал» и дебету счетов учета денежных средств и другого имущества, внесенного в паевой фонд.

Прибыль кооператива распределяют в соответствии с уставом организации. Часть ее направляют в паевой фонд, другую часть распределяют между членами кооператива, обычно пропорционально их паевым взносам или заработку членов кооператива.

Образовавшиеся убытки члены кооператива обязаны покрыть путем дополнительных взносов в течение трех месяцев со дня утверждения ежегодного баланса. В случае невыполнения этой обязанности кооператив может быть ликвидирован в судебном порядке по требованию кредиторов.

Члены потребительского кооператива несут субсидиарную ответственность по его обязательствам в пределах невнесенной части дополнительного взноса каждого из членов кооператива. Выбывшие члены кооператива имеют право на получение своего пая за счет паевого фонда. Паевой фонд может быть уменьшен за счет покрытия убытка, не перекрытого страховыми и резервными фондами. Операции по уменьшению паевого фонда отражают по дебету счета 80 и кредиту счета 84 и расчетов с членами кооператива.

12.6. ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ И УЧЕТА УСТАВНОГО ФОНДА УНИТАРНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Государственные и муниципальные унитарные организации вместо уставного или складочного капитала формируют в установленном законодательством порядке уставный фонд. **Уставный фонд** представляет собой совокупность вы-

деленных организации государством или муниципальными органами основных и оборотных средств. При формировании уставного фонда выполняется следующая запись:

Д 75 — К 80 — унитарным предприятием зачислена в уставный фонд стоимость имущества, которым наделили и которое закрепили за ним государственный орган или орган местного самоуправления, уполномоченные на его создание, на праве хозяйственного ведения или оперативного управления (по стоимости, указанной в акте наделения имуществом или ином подобном документе).

Для отражения расчетов унитарного предприятия с государственным или муниципальным органом — учредителем этого предприятия используется счет 75 «Расчеты с учредителями» (табл. 12.5). На этом счете накапливается информация о состоянии расчетов по формированию уставного фонда унитарного предприятия и выплате доходов, причитающихся государственному или муниципальному органу. Если у унитарного предприятия возникают какие-либо иные расчеты с государственным или муниципальным органом, то для учета таких расчетов используются соответствующие счета Плана счетов.

Таблица 12.5

Схема учетных записей по расчетам с государственным (муниципальным) органом — учредителем унитарного предприятия

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Наделение унитарного предприятия имуществом (формирование уставного фонда)	75	80
Принятие решения государственным (муниципальным) органом о пополнении оборотных средств унитарного предприятия	75	80
Фактическое получение имущества от государственного (муниципального) органа	07, 51, 58 и др.	75
Принятие государственным (муниципальным) органом решения о покрытии убытков унитарного предприятия	75	84
Получение денежных средств на покрытие убытков	51	75
Начисление доходов, причитающихся государственному (муниципальному) органу	84	75
Перечисление денежных средств в счет доходов, начисленных государственному (муниципальному) органу	75	51

Аналитический учет по счету 80 ведется по каждому государственному (муниципальному) органу.

12.7. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА УСТАВНОГО КАПИТАЛА АКЦИОНЕРНЫХ ОБЩЕСТВ

Акционерный капитал формируется как собственность юридического лица (акционерного общества) и акционеров. Акционеры не могут изъять свой вклад,

внесенный в акционерный капитал до ликвидации акционерного общества (АО). Акционер может продать свою долю на фондовом рынке и вернуть себе денежный эквивалент, а порожденные ею права в отношении акционерного общества перейдут к другому владельцу — держателю акции.

Федеральный закон «Об акционерных обществах» (далее — Закон об АО) содержит целый ряд ограничений, касающихся величины и порядка проведения операций с уставным капиталом (табл. 12.6).

Таблица 12.6

Влияние хозяйственных операций АО на его уставный капитал

Хозяйственный процесс	Имеющиеся ограничения	Нормативное обоснование
Оплата уставного капитала	Уставный капитал должен быть оплачен минимум на 50%	Ст. 2 Закона об АО
Дополнительная эмиссия обыкновенных акций	Уставный капитал должен быть оплачен полностью Законом об АО	Ст. 99 ГК РФ, ст. 25 Закона об АО
Эмиссия привилегированных акций	Номинальная стоимость размещенных привилегированных акций не должна превышать 25% уставного капитала	Ст. 25 Закона об АО
Приобретение обществом размещенных акций	До полной оплаты всего уставного капитала общество не вправе приобретать размещенные акции	Ст. 73 Закона об АО
Эмиссия облигаций	Предельно допустимый объем эмиссии облигаций определяется размером оплаченного уставного капитала, если нет гарантии третьих лиц	Ст. 33 Закона об АО
Выплата дивидендов	Уставный капитал должен быть оплачен полностью	Ст. 43 Закона об АО
Формирование резервного капитала	Не менее 5% уставного капитала	Ст. 35 Закона об АО
Определение размера чистых активов общества	По окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов не может быть ниже величины уставного капитала	Ст. 90, 99 ГК РФ, ст. 35 Закона об АО
Увеличение уставного капитала	Уставный капитал должен быть оплачен полностью	Ст. 28 Закона об АО
Уменьшение уставного капитала	Размер уставного капитала нельзя уменьшить ниже установленного законодательством минимума	Ст. 29 Закона об АО

Основные этапы формирования уставного капитала в АО представлены ниже (рис. 12.2).

Эмиссия акций производится отдельными выпусками, представляющими собой совокупность различных видов ценных бумаг, объединенных одним проспектом эмиссии. При этом могут быть эмитированы различные виды акций (табл. 12.7).

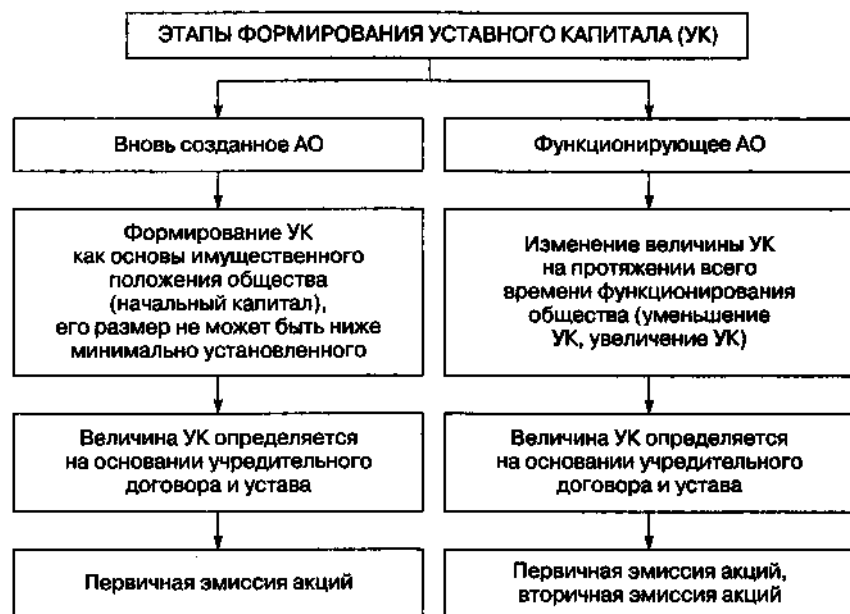


Рис. 12.2. Этапы формирования уставного капитала коммерческой организации

Таблица 12.7

Виды акций, эмитируемых акционерным обществом

Вид акций	Характерные особенности	Нормативный документ
<i>По возможности свободного обращения</i>		
Акции ОАО	Могут переходить от одного лица к другому без согласия других акционеров	Устав общества, ст. 97 ГК РФ,
Акции ЗАО	Могут переходить от одного лица к другому только с согласия большинства акционеров, если иное не оговорено в уставе	ст. 7 Закона об АО
<i>По способу размещения</i>		
Размещаемые по открытой подписке	Эмитируются в форме открытого (публичного) размещения ценных бумаг среди потенциально неограниченного круга инвесторов — с публичным объявлением, рекламной кампанией и регистрацией проспекта эмиссии	Устав общества, ст. 7 Закона об АО, ст. 99 ГК РФ, ст. 2, 19 Федерального закона от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг»
Размещаемые по закрытой подписке	Эмитируются в форме закрытого (частного) размещения — без публичного объявления, без рекламной компании, публикации и регистрации проспекта эмиссии среди заранее известного ограниченного круга инвесторов в пределах ограниченной суммы в денежном выражении	
<i>По отношению к уставному капиталу</i>		
Размещенные	Выпущены акционерным обществом и приобретены его акционерами; акции из номинальной стоимости которых складывается уставный капитал на данный момент времени	Устав общества, ст. 12, 27 Закона об АО, ст. 2 Закона № 39-ФЗ

Вид акций	Характерные особенности	Нормативный документ
Объявленные	Еще не размещены акционерным обществом, а только определены в уставе для возможного дополнительного выпуска, не увеличивают уставный капитал	
Дополнительные	Часть объявленных акций, в отношении которых принято решение о размещении на рынке и на величину которых возрастает уставный капитал после их эмиссии и перерегистрации устава	
<i>По субъектам прав</i>		
Именные	Имя владельца акции зафиксировано на ее бланке и в реестре собственников, переход и осуществление закрепленных ими прав требуют обязательной идентификации владельца	Устав общества, ст. 145 ГК РФ, ст. 25 Закона об АО, ст. 2, 16 Закона № 39-ФЗ
Предъявительские	Имя владельца акции не фиксируется непосредственно на ней самой, а ее обращение не нуждается ни в какой регистрации, переход и осуществление закрепленных ею прав не требуют идентификации владельца	
<i>По объему предоставляемых прав</i>		
Обыкновенные	Дают владельцу право участвовать в управлении через процедуру голосования, право на получение дивиденда, величина которого напрямую зависит от получения прибыли АО, и право на ликвидационную долю	Устав общества, ст. 25 Закона об АО
Привилегированные	Не дает право голоса на общем собрании акционеров (если иное не предусмотрено законом и уставом общества), не позволяет участвовать в управлении делами общества, приносит фиксированный доход, независимо от результатов работы общества и имеет преимущество перед обыкновенными акциями при получении ликвидационной доли	
<i>По типу (привилегированные)</i>		
Простые	Обеспечиваются дивидендом при наличии прибыли, имеют право голоса до выплаты дивидендов	Устав общества, ст. 32 Закона об АО
Кумулятивные	В случае если дивиденды не выплачиваются в обычные периоды начисления, то обязательства по выплате сохраняются. Они накапливаются до момента, когда у эмитента стабилизируется финансовое положение, никогда не имеют право голоса	
Отзывные	Могут отзываться независимо от того, что акция не является долговой ценной бумагой и не имеет конечного срока погашения	
Гарантированные	Выплаты гарантируются не эмитентом, а другими компаниями	
Голосующие	Дают право голоса при выполнении (не выполнении) эмитентом определенных условий	
Обмениваемые	По решению эмитента могут быть в течение определенного периода и в определенном отношении обменяны на облигации	

Вид акций	Характерные особенности	Нормативный документ
<i>По форме фиксации прав</i>		
Документарные	Акция представляет собой документ, владелец устанавливается на основании предъявления оформленного надлежащим образом сертификата акций или в случае депонирования такового на основании записи по счету депо	Устав общества, ст. 142, 149 ГК РФ, ст. 2 Закона № 39-ФЗ
Бездокументарные	Акция не выражена в виде материального носителя, владелец устанавливается на основании записи в системе ведения реестра владельцев ценных бумаг или, в случае депонирования ценных бумаг, на основании записи по счету депо	
<i>По конвертируемости</i>		
Конвертируемые	Могут быть обменены на облигации или иные ценные бумаги общества	Устав общества, ст. 32 Закона
Неконвертируемые	Не могут быть обменены на иные ценные бумаги общества	об АО

В бухгалтерском балансе информация о размере объявленного уставного капитала отражается в третьем разделе пассива баланса, а задолженность по вкладам в уставный капитал отражается в активе баланса. Информацию о постепенном преобразовании объявленного капитала в оплаченный в акционерных обществах долгие годы рекомендовано было фиксировать на субсчетах, открываемых к счету «Уставный капитал». Такая детализация учета движения капитала была обоснована необходимостью осуществления контроля за формированием уставного капитала приватизируемых государственных предприятий.

Порядок отражения операций по счету 80 «Уставный капитал» установлен письмом Минфина России от 23 декабря 1992 г. № 117 «Об отражении в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с приватизацией предприятий» и предусматривает отражение уставного капитала зарегистрированного общества по стадиям формирования на субсчетах:

- 1 «Объявленный капитал»;
- 2 «Подписной капитал»;
- 3 «Оплаченный капитал»;
- 4 «Изъятый капитал».

С момента регистрации общества все акции (доли) должны быть отражены по кредиту субсчета 80-1 «Объявленный капитал» (Д 75-1 — К 85-1). По завершении подписки на акции (распределения долей) на их номинальную стоимость должна быть сделана запись:

Д 80-1 «Объявленный капитал» — К 80-2 «Подписной капитал».

После оплаты акционерами (участниками) стоимости выкупаемых акций (долей) их номинальная стоимость должна быть перечислена на счет 85-3 «Оплаченный капитал»: Д 80-2 — К 80-3.

На счете 80-4 «Изъятый капитал» должны быть отражены собственные акции, выкупленные у акционеров. На данном субсчете у организаций иных орга-

низационно-правовых форм — приобретение долей (паев) у своих участников до их реализации другим участникам либо третьим лицам.

Оплата акций может осуществляться деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами, имеющими денежную оценку. Не допускается оплата акций (доли) путем зачета требований к обществу.

Уставный капитал, оцененный в учредительных документах в иностранной валюте, должен быть отражен в учете в рублевом эквиваленте по курсу на дату подписания учредительных документов в соответствии с требованиями ПБУ 3/2006.

Соглашение о распространении акций по цене, по которой они продаются на дату заключения соглашения, дает право купить их в будущем по цене, предусмотренной опционом. При этом опцион на акции обычно применяется для поощрения персонала акционерного общества.

Пример. По опциону служащие имели право купить 20 000 обыкновенных акций номинальной стоимостью 1 тыс. руб. за каждую с премией 20%. Часть служащих реализовала свое право приобрести акции по льготной цене: куплено 8000 обыкновенных акций в период, когда акции продавались с премией 85%.

В бухгалтерском учете делаются записи на сумму 9600 тыс. руб. (1,2 тыс. руб. × 8000 акций):

Д 50 — К 80 — 8000 руб.

Д 50 — К 83 — 1600 руб.

Затраты по формированию уставного капитала классифицируются:

- на эмиссионные издержки подготовительного периода;
- эмиссионные издержки по распространению акций;
- затраты постэмиссионного периода.

Источниками покрытия данных затрат являются целевые поступления учредителей; собственные источники (финансовые результаты организации), связанные с выпуском и распространением акций.

Таблица 12.8

Виды эмиссионных издержек, возникающих при формировании и изменении уставного капитала акционерного общества

Вид затрат	Вид эмиссионных издержек	Источники покрытия
Эмиссионные издержки подготовительного периода	1. Подтверждение бухгалтерской отчетности аудитором.	Целевые поступления учредителей; собственные источники (финансовые результаты) общества
	2. Консультационные услуги юристов, менеджеров, финансистов по подготовке проспекта эмиссии.	
	3. Подготовка проспекта эмиссии.	
	4. Канцелярские и административные затраты.	
	5. Государственная регистрация проспекта эмиссии, решения о выпуске акций, образцов бланков акций.	
	6. Публикация в СМИ сообщения о регистрации выпуска акций.	
	7. Издание проспекта эмиссии.	
	8. Реклама выпуска акций.	
	9. Оплата услуг депозитария, регистратора.	
	10. Оплата услуг по открытию банковского эмиссионного счета.	
	11. Проведение общих собраний акционеров	

Вид затрат	Вид эмиссионных издержек	Источники покрытия
Эмиссионные издержки по распространению акций	1. Полиграфические услуги по изготовлению бланков сертификатов акций. 2. Почтовые услуги по отправке сертификатов, итогов выпуска акций. 3. Содержание подписных пунктов. 4. Затраты по продаже акций. 5. Проведение экспертной оценки акций	Целевые поступления учредителей; собственные источники (финансовые результаты) общества
Затраты пост-эмиссионного периода	1. Уплата комиссионного вознаграждения банку. 2. Уплата вознаграждения андеррайтеру (синдикату андеррайтеров), финансовому консультанту. 3. Оплата услуг независимого оценщика. 4. Подготовка отчета об итогах выпуска акций. 5. Государственная регистрация отчета об итогах выпуска акций. 6. Публикация отчета об итогах выпуска акций. 7. Проведение общих собраний акционеров. 8. Составление дополнительной отчетности для акционеров	Целевые поступления учредителей; собственные источники (финансовые результаты) общества

В акционерных обществах величина уставного капитала может быть уменьшена в трех ситуациях:

1) находящиеся в распоряжении общества собственные акции не реализованы в течение года. Общее собрание акционеров должно принять решение об уменьшении уставного капитала общества путем их погашения;

2) по окончании второго и каждого последующих финансовых лет стоимость чистых активов общества оказывается меньше его уставного капитала. Необходимо объявить об уменьшении уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов, исключительно путем снижения номинальной стоимости акций;

3) аннулирование собственных акций, выкупленных у акционеров. В данном случае по истечении одного года акции аннулируются с уменьшением уставного капитала.

12.8. ДОБАВОЧНЫЙ КАПИТАЛ, ЕГО ФОРМИРОВАНИЕ И УЧЕТ

Добавочный капитал — это составляющая собственного капитала организации, выделяемая в качестве объекта бухгалтерского учета и самостоятельного показателя отчетности. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета определяет добавочный капитал путем перечисления его составных частей.

Пунктом 68 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации установлено, что в качестве добавочного капитала учитываются «сумма дооценки основных средств, объектов капитального строительства и других материальных объектов имущества организации со

сроком полезного использования свыше 12 месяцев, проводимой в установленном порядке, сумма, полученная сверх номинальной стоимости размещенных акций (эмиссионный доход акционерного общества), и другие аналогичные суммы».

Добавочный капитал — это источники увеличения стоимости имущества организации. Для обобщения информации о добавочном капитале используется счет 83 «Добавочный капитал».

Бухгалтерский учет формирования добавочного капитала за счет прироста учетной стоимости основных средств регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), Порядком проведения переоценки по состоянию на 1 января 1997 г. (утвержден Госкомстатом России от 18 февраля 1997 г. № ВД-1-24/336, Минэкономики России от 18 февраля 1997 г., Минфином России от 18 февраля 1997 г.), Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств № 33н, Инструкцией по применению Плана счетов и иными документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Организация имеет право не чаще одного раза в год (начало отчетного года) переоценивать объекты ОС. Сумма дооценки объекта ОС в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта ОС, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие периоды и отнесенной на счет прибылей и убытков в качестве операционных расходов, относится на счет прибылей и убытков отчетного периода в качестве дохода.

Эмиссионный доход образуется у организации при продаже акций ОАО по рыночной цене выше номинала.

Согласно п. 14. ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», курсовые разницы, связанные с формированием уставного капитала организации, подлежат отнесению на добавочный капитал. В данном случае под курсовой разницей подразумевается разность, возникающая между официальными курсами иностранной валюты, котируемыми Банком России, на дату ее фактического внесения в уставный капитал и на дату государственной регистрации учредительных документов. В современных условиях она бывает, как правило, положительной и поэтому рассматривается в качестве инфляционного источника, учитываемого в составе добавочного капитала.

В бухгалтерском учете положительная курсовая разница, возникающая при внесении иностранной валюты в уставный капитал предприятия, отражается записью:

Д 83 — К 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

К добавочному капиталу присоединяются ассигнования, получаемые из бюджета любого уровня, которые израсходованы предприятием на финансирование долгосрочных инвестиций. Данные средства зачисляются вначале на специальный банковский счет, с которого затем производится их списание на покрытие расходов, осуществляемых в соответствии с инвестиционной программой предприятия. Затем израсходованная сумма бюджетных ассигнований включается в состав добавочного капитала бухгалтерской записью:

Д 86 «Целевое финансирование» — К 83 «Добавочный капитал».

Основанием для такого присоединения может выступать только факт использования бюджетных средств по целевому назначению.

Добавочный капитал может пополняться за счет средств, направляемых на пополнение собственных оборотных средств, данный источник образуется в процессе распределения участниками нераспределенной прибыли предприятия. Типовые проводки по формированию добавочного капитала приведены в табл. 12.9.

Таблица 12.9

Типовые проводки по формированию добавочного капитала

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Увеличена стоимость объекта ОС в результате переоценки	01	83
Доход от размещения собственных акций по цене выше номинала (эмиссионный доход) направлен на увеличение добавочного капитала	75	83
Чистая прибыль направлена на формирование (увеличение) добавочного капитала	84	83
Фактически использованные целевые инвестиционные средства включены в состав добавочного капитала (в некоммерческой организации)	86	83

Снижение величины добавочного капитала возможно при снижении стоимости ОС, выявившейся по результатам их переоценки.

Сумма уценки объекта ОС в результате переоценки относится на счет прибылей и убытков в качестве расходов. Сумма уценки объекта ОС относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет прибылей и убытков в качестве операционного расхода.

В пункте 15 ПБУ 6/01 по вопросу списания накопленных сумм дооценки содержится следующее требование: «При выбытии объекта ОС сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации». Организации обязаны при выбытии объекта ОС выполнять следующую проводку:

Д 83 «Добавочный капитал», субсчет «Прирост стоимости имущества по переоценке» — К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — списаны накопленные по данному конкретному объекту суммы дооценки.

Для выполнения этой проводки должны быть выполнены следующие действия:

■ сальдо счета 83 «Добавочный капитал» в части субсчета «Прирост стоимости имущества по переоценке» должно быть расшифровано по всем объектам ОС, подвергавшимся переоценке. На основании ведомостей проведения переоценки необходимо определить долю добавочного капитала, приходящуюся на каждый отдельный инвентарный объект;

■ в случае имевшего место использования добавочного капитала для увеличения уставного капитала либо для уценки ОС ниже их первоначальной стоимости организация должна определить, каким именно объектам не будет соответствовать полная сумма накопленных дооценок. Например, можно принять, что на эти цели использована переоценка уже выбывших с баланса объектов;

■ в момент списания ОС с баланса (по любым причинам) в учет делается указанная выше запись на всю сумму дооценок, приходящуюся на долю выбывающего объекта. Сумма дооценок, приходящаяся на долю выбывающего объекта, могла быть ранее уменьшена в случае, если рассматриваемые объекты были в списке, сформированном на предыдущем шаге. Тогда запись будет делаться не на всю сумму накопленных по объекту дооценок, а на ее неизрасходованную часть.

Типовые проводки по использованию добавочного капитала приведены в табл. 12.10.

Таблица 12.10

Типовые проводки по использованию добавочного капитала

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Уменьшена стоимость объекта ОС в результате переоценки	83	01
Отражено превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды	83	91
Добавочный капитал распределен между учредителями (участниками) организации	83	75-2
Добавочный капитал направлен на увеличение уставного капитала (после внесения изменений в учредительные документы)	83	80
Добавочный капитал направлен на погашение убытка	83	84

Следует иметь в виду, что запрещается покрывать убытки за счет средств добавочного капитала, полученного в результате дооценки.

Синтетический учет добавочного капитала ведется в журнале-ордере № 12.

Аналитический учет по счету 83 организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по источникам образования и направлениям использования средств.

12.9. УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ РЕЗЕРВНОГО КАПИТАЛА

Резервный капитал образуется за счет чистой прибыли, он имеет строго целевое назначение. Резервный капитал фактически создается как гарантия на вложенный в производство капитал и представляет собой зарезервированную на определенные цели часть нераспределенной прибыли (собственного капитала) для покрытия возможных убытков, непредвиденных расходов и обязательств. Резервный капитал формируется путем обязательных отчислений от чистой прибыли до достижения им размера, предусмотренного уставом общества. Ми-

нимальный размер резервного капитала находится в прямой зависимости от размера уставного капитала.

В балансе отражается по соответствующей статье и включает резервный фонд, образованный в соответствии с законодательством, и резервы, образованные в соответствии с учредительными документами. Таким образом, резервный капитал подразделяется на резервный фонд, создаваемый предприятиями в обязательном порядке, и другие необязательные резервные фонды. Эти типы резервных фондов должны отражаться в балансе отдельно.

В российских акционерных обществах законодательством установлен четкий порядок формирования обязательного резервного фонда. В статье 35 Закона об акционерных обществах установлены требования к формированию резервного фонда: его минимальный размер — 5% уставного капитала.

Резервный фонд общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Для иных целей резервный фонд не может быть использован.

Для предприятия с иностранными инвестициями размер резервного фонда составляет не менее 25% его уставного капитала.

Общества с ограниченной ответственностью не обязаны создавать резервный фонд, но могут создать резервный капитал, если это предусмотрено уставом общества. Кооперативы, унитарные предприятия также могут создавать резервный фонд на условиях, установленных уставом. В некоммерческих организациях создание резервного фонда не предусмотрено.

Для обобщения информации о состоянии и движении резервного капитала предназначен пассивный счет 82 «Резервный капитал». Отчисления в резервный фонд отражаются по кредиту счета, а использование фонда — по его дебету. Резервный фонд независимо от организационно-правовой формы организации формируется за счет чистой прибыли (не менее 5%). Направления использования резервного капитала (фонда) должны быть отражены в уставе организации.

Формирование резервного капитала отражается проводкой:

Д 84 — К 82 — образован резервный фонд за счет чистой прибыли.

Использование средств резервного капитала может быть осуществлено по следующим направлениям:

- покрытие убытка за отчетный год;
- погашение облигаций и выкуп акций ОАО, если иных средств для этого недостаточно.

В бухгалтерском учете это отражается следующими проводками:

Д 82 — К 84 — средства резервного капитала направлены на погашение убытка;

Д 82 — К 66 — резервный капитал направлен на погашение краткосрочных облигаций ОАО;

Д 82 — К 67 — резервный капитал направлен на погашение долгосрочных облигаций ОАО.

Накопленные в необязательных резервных фондах средства можно использовать на самые разнообразные цели, например для выплаты дивидендов акционерам при отсутствии прибыли за истекший год.

Синтетический учет резервного капитала ведется в журнале-ордере № 12.

12.10. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ

Нераспределенная прибыль — это часть чистой прибыли, которая не была распределена между акционерами (участниками) и осталась в распоряжении предприятия (рис. 12.13).

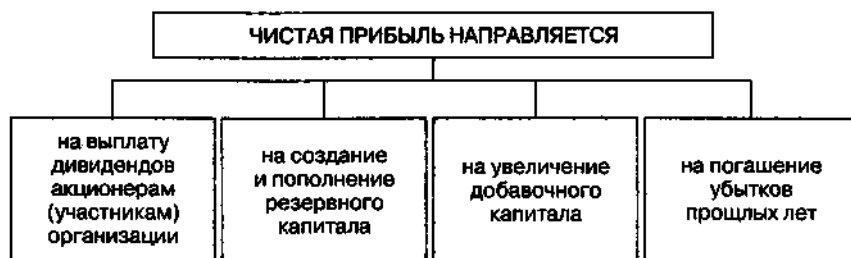


Рис. 12.3. Направления использования чистой прибыли

Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации предназначен счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Экономическое содержание этого счета заключается в аккумулировании невыплаченной в форме дивидендов (доходов) или нераспределенной прибыли, которая остается в обороте у организации в качестве внутреннего источника финансирования долговременного характера.

Формирование нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отражается следующими проводками:

Д 99 — К 84, субсчет «Прибыль, подлежащая распределению» — отражена чистая прибыль отчетного года;

Д 84, субсчет «Непокрытый убыток» —

К 99 — отражен чистый (непокрытый) убыток отчетного года.

В течение отчетного года финансовый результат организации (прибыль или убыток) отражается на счете 99 «Прибыли и убытки». 31 декабря каждого года при реформации баланса сумма полученной чистой прибыли (убытка) списывается со счета 99 на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

К счету 84 можно открыть следующие субсчета: «Прибыль, подлежащая распределению»; «Нераспределенная прибыль»; «Непокрытый убыток».

В случае получения убытка решение о том, за счет каких средств он будет покрыт, принимается собственниками (учредителями) организации (общим собранием акционеров в ЗАО или ОАО или собранием участников ООО) (табл. 12.11).

Убыток может быть погашен за счет:

- целевых взносов акционеров (участников) организации;
- средств резервного капитала;
- средств нераспределенной прибыли прошлых лет.

Убыток может быть списан с баланса, если общее собрание примет решение об уменьшении уставного капитала до величины чистых активов.

Типовые проводки по погашению убытков организации

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Убыток покрыт за счет целевых взносов работников организации	73	84
Убыток покрыт за счет целевых взносов учредителей организации	75	84
Средства резервного капитала направлены на погашение убытка	82	84
Средства добавочного капитала направлены на погашение убытка	83	84
Уставный капитал уменьшен до величины чистых активов (после внесения изменений в учредительные документы)	80	84

Решение о распределении чистой прибыли принимается собственниками (учредителями) организации. Для предприятий различных организационно-правовых форм законодательство устанавливает сроки, не позднее которых должно быть принято решение о распределении прибыли. Например, акционерные общества должны определиться с тем, как потратят прибыль, до 1 июля: Распределение чистой прибыли находится в исключительной компетенции общего собрания участников (акционеров) и не может быть осуществлено единоличным распоряжением (приказом руководителя организации).

Решения общего собрания участников (акционеров) нужно зафиксировать в протоколе. На основании этих решений руководитель организации издает соответствующие приказы, которые поступают в бухгалтерию.

Собрание акционеров (участников) организации может принять решение не распределять полученную прибыль или оставить нераспределенной какую-то ее часть. Новый План счетов не предусматривает отдельных счетов для создания фондов специального назначения. Организация может самостоятельно организовать аналитический учет прибыли, чтобы обеспечить получение информации по направлениям использования средств.

Чистая прибыль может быть использована только на развитие организации при наличии согласия собственника. Отражение в учете хозяйственных операций по использованию чистой прибыли зависят от ряда факторов. Можно выделить три базовых варианта отражения в учете использования прибыли:

1) если предприятие имеет утвержденную собственниками (акционерами, учредителями) смету расходов за счет чистой прибыли прошлого года (или прибыли отчетного года), в которой заложены выплаты за счет чистой прибыли, то бухгалтер может отражать в учете уменьшение нераспределенной прибыли. Таким образом, для реализации данного подхода необходимо:

- наличие решения собственников о предоставлении права финансировать определенный вид затрат на определенную сумму за счет чистой прибыли определенного года,
- наличие документально подтвержденной компетенции руководителя на расходование прибыли,

- наличие распоряжения руководителя;
- наличие прибыли за предыдущие периоды;

2) при отсутствии согласия собственника на осуществление расходов за счет чистой прибыли рекомендуют отражать данные расходы на счете 76. При получении согласия собственника данные расходы организация переносит на счет остающейся в распоряжении предприятия прибыли: Д 84 — К 76;

3) ряд авторов рекомендует при отсутствии согласия собственника на осуществление расходов за счет чистой прибыли отражать с использованием счетов затрат либо счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Так, например, расходы, связанные с оплатой дополнительных отпусков, предусмотренных коллективным договором, работнику основного производства рекомендуют отражать на счете 20 «Основное производство» с последующей корректировкой балансовой прибыли для определения размера подлежащего к уплате в бюджет налога на прибыль.

Если расходы напрямую не связаны с ведением обычных видов деятельности, то данные затраты рекомендуют отражать в составе прочих расходов по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы». Данный подход связан с тем, что в соответствии с Инструкцией по применению нового Плана счетов счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» предназначен исключительно для учета выплаты дивидендов и создания резервного фонда и погашения убытков прошлых лет.

Следует обратить внимание на то, что отражение на счете 84 расходов за счет чистой прибыли при ее отсутствии не допускается. В этом случае расходы должны отражаться на счетах учета расходов по обычным видам деятельности либо прочих расходов (табл. 12.12).

Таблица 12.12

Типовые проводки по использованию нераспределенной прибыли

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Оплачены расходы за счет нераспределенной прибыли с расчетного, валютного, специального счетов в банке (по решению учредителей)	84	51, 52, 55
Начислены дивиденды (доходы) учредителям (участникам), являющимся сотрудниками организации	84	70
Начислены дивиденды (доходы) учредителям (участникам) организации	84	75-2
Начислены доходы участникам простого товарищества (на отдельном балансе)	84	75-2
Начислены доходы, причитающиеся государственному (муниципальному) органу (в учете унитарного предприятия)	84	75-2
Чистая прибыль направлена на увеличение уставного капитала (после внесения изменений в учредительные документы)	84	80
Чистая прибыль направлена на формирование (увеличение) резервного капитала	84	82
Чистая прибыль направлена на формирование (увеличение) добавочного капитала	84	83
Чистая прибыль отчетного года направлена на погашение убытков прошлых лет	84	84

При аналитическом учете средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества и еще не использованные, могут разделяться.

Синтетический учет нераспределенной прибыли (убытка) прошлых лет ведется в журнале-ордере № 12, нераспределенной прибыли (убытка) отчетного года — в журнале-ордере № 15.

Организация аналитического учета нераспределенной прибыли. В Плане счетов предусмотрена возможность разделения в аналитическом учете средств нераспределенной прибыли, использованных в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества и еще не использованных. Аналитический учет нераспределенной прибыли должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования средств. В аналитическом учете средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества и еще не использованные, могут разделяться. На предприятиях должен быть организован системный контроль состояния и движения средств нераспределенной прибыли. Как отмечает Л.З. Шнейдман: «Средства нераспределенной прибыли не расходуются безвозвратно. Они постоянно обращаются в организации, меняя свою форму из денежной в товарную и наоборот. При этом совокупная величина активов не изменяется. Как правило, сальдо по счету 84 может лишь возрастать, свидетельствуя о процессе самофинансирования организации, приросте ее имущества по сравнению с суммой первоначальных вложений».

К счету 84 могут быть открыты следующие субсчета (табл. 12.13).

Таблица 12.13

Функции субсчетов к счету 84

Прибыль, подлежащая распределению (84-1)	Нераспределенная прибыль в обращении (84-2)	Нераспределенная прибыль использованная (84-3)
■ зачисление всей суммы чистой прибыли отчетного года: Д 99 — К 84-1; ■ начисление дивидендов: Д 84-1 — К 70, 75; ■ отчисления в резервный фонд: Д 84-1 — К 82	■ отражение общей суммы нераспределенной между акционерами прибыли; ■ характеристика величины средств, накопленных для создания нового имущества в форме основных и других материальных ресурсов; ■ отражение фактического использования средств на создание нового имущества	■ обобщение информации о том, какая часть средств нераспределенной прибыли превращена из денежной формы в товарную, т.е. на какую сумму приобретено новое имущество. По мере производства записи: Д 01 — К 08 в учете делается внутренняя запись по счету 84: дебет субсчета «Нераспределенная прибыль в обращении» и кредит субсчета «Нераспределенная прибыль использованная»

Пример. По окончании года ООО «Маяк» имеет следующие показатели финансово-хозяйственной деятельности. Прибыль отчетного года — 600 тыс. руб., в том числе от обычных видов деятельности — 500 тыс. руб., от прочих доходов и расходов — 100 тыс. руб. Налог на прибыль за год — 150 тыс. руб.

Согласно уставу и учредительным документам, ООО «Маяк» ежегодно отчисляет в резервный фонд 10% чистой прибыли, что в рассматриваемом случае составляет 45 тыс. руб. (600 000 – 150 000) руб. Ч 10%.

Общим собранием участников ООО «Маяк» установлено ежегодное распределение части чистой прибыли общества между участниками общества пропорционально их долям в уставном капитале общества.

Участниками общества являются три физических лица, доли которых составляют 25, 25 и 50% уставного капитала. Один из участников ООО «Маяк» является одновременно работником общества. По результатам истекшего года общим собранием ООО принято решение о распределении между участниками общества 40% чистой прибыли. В январе следующего года, согласно решению, принятому общим собранием ООО, часть чистой прибыли направляется на выплату дивидендов участникам общества пропорционально их долям в уставном капитале.

В бухгалтерском учете возникли следующие записи:

Содержание операции	Сумма, тыс. руб.	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Начислен налог на прибыль за год	150	99	68
Отражен финансовый результат по обычным видам деятельности предприятия	500	90-9	99
Отражен результат по операциям, связанным с прочими доходами и расходами	100	91-9	99
Заключительным оборотом декабря списана сумма чистой прибыли	450	99	84-1
Использование чистой прибыли			
Отражены отчисления в размере 10% чистой прибыли предприятия в резервный фонд	45	84-1	82
Начислены дивиденды, подлежащие выплате участникам — не работникам общества (450 тыс. руб. × 40%) × 25% × 2	90	84-1	75-2
Начислены дивиденды, подлежащие выплате участнику — работнику общества (450 тыс. руб. × 40%) × 50%	90	84-1	70
Выплачены начисленные дивиденды участникам общества	180	75-2, 70	50
Отражена общая сумма нераспределенной между акционерами прибыли	225	84-1	84-2

В феврале ООО «Маяк» приобрело основные средства и нематериальные активы на общую сумму 60 тыс. руб.

Средства нераспределенной прибыли, направляемые на финансовое обеспечение производственного развития организации (например, на

приобретение нового имущества), безвозвратно не расходуются, а представляют собой источник финансирования капитальных вложений на приобретение этого имущества.

Содержание операции	Сумма, тыс. руб.	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Отражены капитальные вложения организации в строительство объектов ОС	50	08	60, 76
Отражено поступление в организацию приобретаемых объектов НМА	10	08	60, 76
Оплата стоимости приобретенных (приобретаемых) объектов ОС и НМА, оплата подрядных работ по строительству объектов основных средств	60	60, 76	51, 50
Ввод в эксплуатацию приобретенных (построенных) объектов ОС	50	01	08
Принятие к учету приобретенных объектов НМА	10	04	08
Одновременно с принятием объектов ОС и НМА на учет отражается источник финансирования затрат на их приобретение (строительство)	60	84-2	84-3

Таким образом, суммы нераспределенной прибыли прошлых лет, направленные на приобретение нового имущества организации, должны отражаться в бухгалтерском учете внутренней корреспонденцией по субсчетам счета 84.

Общая сумма нераспределенной прибыли прошлых лет в течение года является величиной постоянной и неизменной. Данные аналитического учета:

На 1 февраля: счет 84-1 — 225 тыс. руб. (180 + 45) тыс. руб.

счет 84-2 — 225 тыс. руб.

счет 84 — 450 тыс. руб.

На 1 марта: счет 84-1 — 225 тыс. руб. (180 + 45) тыс. руб.

счет 84-2 — 165 тыс. руб.

счет 84-3 — 60 тыс. руб.

счет 84 — 450 тыс. руб.

12.11. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О КАПИТАЛЕ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Порядок раскрытия информации о капитале в бухгалтерской отчетности регламентируется ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность», утвержденном приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. и приказом Минфина России от 13 января 2000 г. № 4н.

В соответствии с ПБУ 4/99 хозяйственные товарищества и общества в составе бухгалтерской отчетности должны раскрыть информацию о наличии и изменениях уставного (складочного) капитала, резервного капитала и других составляющих капитала организации (п. 30).

В бухгалтерском балансе в соответствии с российскими стандартами отражается величина уставного (складочного) капитала, зарегистрированная в учредительных документах как совокупность вкладов (долей, акций, паевых взносов) учредителей (участников) организации. Сальдо по счету 80 «Уставный капитал» должно отвечать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. Уставный капитал в сумме вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами, отражается по кредиту счета 80 после государственной регистрации организации.

Уставный (складочный) капитал и фактическая задолженность учредителей (участников) по вкладам (взносам) в уставный (складочный) капитал отражается в бухгалтерском балансе (ф. № 1) отдельно.

Кроме того, источники средств предприятия отражаются в балансе в следующей оценке:

- уставный капитал — в размере, определенном учредительными документами;
- резервный капитал — в сумме неиспользованных средств этого капитала;
- финансовый результат — как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), т.е. конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом уплачиваемых за счет прибыли налогов и иных аналогичных платежей.

Собственный капитал представлен в бухгалтерском балансе в разделе III «Капитал и резервы».

Приказом Минфина России от 13 января 2000 г. № 4н утверждены указания об объеме форм бухгалтерской отчетности. В состав годовой бухгалтерской отчетности был включен отчет об изменениях капитала (ф. № 3). Однако ряд организаций имеет право не предоставлять данную форму (субъекты малого предпринимательства, некоммерческие и общественные организации).

Отчет об изменениях капитала состоит из двух основных разделов и справочной информации.

Раздел I посвящен изменениям капитала организации. В нем отражаются данные об уставном, добавочном и резервном капиталах, а также о сумме нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Данные в форме указываются не только за отчетный год, но и за два предыдущих. Это обеспечивает сопоставимость периодов в ф. № 3 и позволяет проанализировать их значения в динамике.

В отчете об изменениях капитала в разделе II расшифровываются и отражаются за два года (предыдущий и отчетный) четыре вида резервов:

- 1) резервы, образованные в соответствии с законодательством. Подобные резервы обязаны формировать акционерные общества согласно Федеральному закону от 7 августа 2001 г. № 120-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон „Об акционерных обществах“»;
- 2) резервы, образованные в соответствии с учредительными документами независимо от организационно-правовых форм организаций;
- 3) оценочные резервы. Оценочные резервы формируются для покрытия суммы уменьшения активов. Виды данных резервов могут быть следующими:
 - под обесценение стоимости материальных ценностей,

- под обесценение вложений в ценные бумаги,
- по сомнительным долгам;

4) резервы предстоящих расходов создаются для равномерного списания расходов отчетного года на следующие цели:

- дорогостоящий ремонт ОС,
- выплата отпускных работникам организации,
- выплата ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год,
- гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Основное их отличие состоит в том, что они формируются из разных источников.

Первый и второй вид резервов образуются за счет чистой прибыли организации, третий — за счет финансовых результатов (отражаются в составе прочих расходов), а расходы по обычным видам деятельности (себестоимость продукции, работ, услуг) могут быть покрыты из резерва предстоящих расходов.

Данные формы № 3 предоставляют возможность увидеть, какие резервы формирует организация, и проследить их использование.

В разделе «Справки» указываются сведения о стоимости чистых активов общества и средствах целевого финансирования.

12.12. ОСОБЕННОСТИ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ О КАПИТАЛЕ СОГЛАСНО МСФО

Существует несколько международных стандартов финансовой отчетности, затрагивающих вопросы учета капитала: МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», МСФО 8 «Учетная политика, изменения бухгалтерских оценок и ошибки», МСФО 12 «Налоги на прибыль», МСФО 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации», МСФО 33 «Прибыль на акцию», МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

МСФО определяют капитал как оставшуюся долю активов компании после вычета всех ее обязательств.

Средства, внесенные акционерами, представляют собой инвестированный капитал, составляющими которого являются уставный и добавочный капитал в части эмиссионного дохода. Нераспределенная прибыль и резервы составляют накопленный капитал, возникший в процессе функционирования организации.

В составе вложенного капитала выделены две статьи: номинальная стоимость акций и добавочный капитал. Номинальная стоимость акций составляет юридический капитал организации. Компания может выпускать акции, имеющие номинальную стоимость и не имеющие ее. Если компания при выпуске акций получает большую, чем номинал, сумму, то она называется «добавочный капитал». Следующим компонентом собственного капитала является чистая прибыль, не распределенная между акционерами, а реинвестированная в организацию и представляющая собой заработанный капитал. Источником формирования заработанного (накопленного) капитала является положительный конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации налоговых и иных аналогичных платежей по налогу на прибыль.

В международной практике для составления финансовой отчетности в отдельную составляющую собственного капитала выделены резервы, которые обычно классифицируются по четырем основным характеристикам:

1) резервы капитала, включая фонд переоценки стоимости, и резервы поступления доходов в будущем (различные дотации и безвозмездные поступления активов);

2) нормативные резервы (установленные законодательством) и ненормативные резервы (решение об образовании которых принимается самой организацией);

3) распределяемые и нераспределяемые резервы: первые могут распределяться между акционерами (иногда они создаются только для этих целей); вторые не подлежат распределению вплоть до ликвидации организации;

4) целевые и общие резервы: первые предусматривают их использование на строго установленные цели, вторые не имеют выраженной целевой установки.

В МСФО 1 определен объем информации о капитале компании, которая подлежит обязательному раскрытию в бухгалтерском балансе или в пояснениях (примечаниях) к нему. В соответствии с § 74 компания с акционерным капиталом должна раскрыть следующую информацию.

Для каждого класса акционерного капитала показываются:

- количество акций, разрешенных к выпуску;
- количество акций, выпущенных и полностью оплаченных, а также выпущенных, но не оплаченных полностью;
- номинальная стоимость одной акции либо указание, что акции не имеют номинальной стоимости;
- выверка количества акций по состоянию на начало и конец отчетного года;
- права, привилегии и ограничения, присущие классу, включая ограничения на распределение дивидендов и возврат капитала;
- количество акций компании, находящихся у самой компании или ее дочерних либо ассоциированных компаний;
- количество акций, зарезервированных для выпуска по опционам и контрактам на продажу, включая условия и суммы.

Для каждого фонда в составе капитала компаний описываются его вид и назначение. При этом имеются в виду фонды, создаваемые в соответствии с уставом компании или требованиями законодательства, в частности налогового. Раскрытие назначения фонда предполагает указание на любые ограничения в отношении использования или распределения его. Если законодательством, уставом компании или решением ее акционеров установлены какие-то ограничения на использование нераспределенной прибыли или фондов, то компания должна раскрыть конкретные условия таких ограничений для каждой составляющей капитала.

Раскрывается сумма дивидендов, предложенных или объявленных к выплате после отчетной даты, но до того, как финансовая отчетность была разрешена к выпуску.

Раскрывается сумма дивидендов по любым кумулятивным привилегированным акциям, не признанная в отчетности.

Согласно § 86 МСФО 1, компания должна раскрыть движение каждой составляющей капитала в отчетном периоде (остаток на начало периода, отдельные статьи увеличения и уменьшения, остаток на конец отчетного периода). Данная информация приводится в отчете о движении капитала или в пояснениях.

Компании, не имеющие акционерного капитала (например, партнерства, товарищества), должны раскрывать информацию о своем капитале в объеме, аналогичном указанному выше. Такие компании обязательно должны показать движение в отчетном периоде по каждой категории участия в капитале, а также права, привилегии и ограничения, присущие каждой категории.

Контрольные вопросы и задания

1. Раскройте понятие «собственный капитал».
2. Каков порядок учета формирования уставного капитала?
3. Какова организация учета собственных акций (долей), выкупленных обществом?
4. В чем особенности формирования и учета уставного фонда унитарного предприятия?
5. Раскройте содержание и учет добавочного капитала.
6. В чем назначение резервного капитала и какова организация его учета?
7. Раскройте состав и учет прочих резервов.
8. Каков порядок оценки чистых активов?
9. Как формируется аналитический учет по счетам капитала?
10. Как должна быть представлена информация о капитале в бухгалтерской отчетности?

УЧЕТ ЗАЕМНЫХ СРЕДСТВ И ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ

13.1. ПОНЯТИЯ «КРЕДИТЫ», «ЗАЙМЫ», «ССУДЫ»

В процессе производственно-хозяйственной деятельности у многих организаций возникает потребность в дополнительных финансовых средствах для обеспечения своих планов и проектов, удовлетворяемая путем получения кредитов и займов.

Основное нормативное регулирование кредитов и займов осуществляется главой 42 ГК РФ.

В целях правильной организации учета следует определить сущность и отличительные черты наиболее распространенных форм кредитования.

Сущность кредитного договора — кредитор обязуется предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее. Принципы кредитования представлены на рис. 13.1.

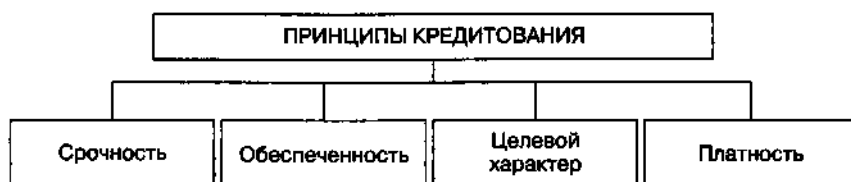


Рис. 13.1. Принципы кредитования

Сущность договора займа — одна сторона (займодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Сторонами договора займа могут быть любые лица, в том числе некоммерческие организации и граждане.

Приведем несколько основных отличительных признаков договоров займа и кредитных договоров:

- 1) кредитором по кредитному договору является банк или иная кредитная организация, займодавцем по договору займа — любое лицо — физическое или юридическое;
- 2) предметом кредитного договора является предоставление только денежных средств, а предмет договора займа — предоставление денег и других вещей, определенных родовыми признаками (причем сам договор считается заключенным с момента передачи денег или вещей);
- 3) кредитный договор должен быть заключен только в письменной форме. Несоблюдение данной нормы влечет за собой недействительность договора

и признание его ничтожным. Договор займа заключается в письменной форме, если займодавцем является юридическое лицо;

4) кредитный договор ни в коем случае не может быть беспроцентным, что предусмотрено ГК РФ, согласно которому заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее. Процентные ставки по кредитам устанавливаются кредитной организацией по соглашению с клиентами, если иное не предусмотрено законом.

Договор займа предполагается возмездным, если только безвозмездный характер такого договора не установлен самим договором или законом. Причем проценты за пользование заемными средствами могут быть взысканы как в денежной, так и в натуральной форме.

Глава 42 ГК РФ устанавливает такие формы кредита, как товарный и коммерческий.

Товарный кредит схож с договорами займа и кредита и является их разновидностью. Он представляет собой заемное обязательство. Порядок заключения договора товарного кредита регулируется ст. 822 ГК РФ. В ней говорится, что сторонами может быть заключен договор, предусматривающий обязанность одной стороны предоставить другой вещи, определенные родовыми признаками (договор товарного кредита), т.е. если организация получила по договору товар, то погасить долг она должна таким же товаром. Следовательно, товарный кредит направлен на удовлетворение потребностей в определенных продуктах (вещах), определенных родовыми признаками, но которые отсутствуют на момент заключения договора у одного из участников.

Понятие *коммерческого кредита* сформулировано в ст. 823 ГК РФ. В ней говорится, что договорами, исполнение которых связано с передачей в собственность другой стороне денежных сумм или других вещей, определяемых родовыми признаками, может предусматриваться предоставление кредита, в том числе в виде аванса, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки оплаты товаров, работ или услуг (коммерческий кредит), если иное не установлено законом. Из понятия, которое дается в ГК РФ, следует, что коммерческий кредит — это не самостоятельная сделка заемного типа, а лишь условие, которое содержится в возмездном договоре. Коммерческим кредитованием может считаться всякое несовпадение во времени встречных обязанностей по заключенному договору, когда товары поставляются (работы выполняются, услуги оказываются) ранее их оплаты либо платеж производится ранее передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг).

В отличие от товарных коммерческие кредиты финансовыми вложениями не являются.

По договору ссуды одна сторона (ссудодатель) обязуется передать или передает вещь в безвозмездное временное пользование другой стороне (ссудополучателю), а последняя обязуется вернуть ту же вещь в том состоянии, в каком она ее получила, с учетом морального износа или в состоянии, обусловленном договором. Следовательно, объектом договора безвозмездного пользования (договора ссуды) могут быть только вещи, причем только незаменимые и непотребляемые (в отличие от договора займа, который предполагает получение потребляемых вещей в собственность с обязательством возврата других вещей, но отвечающих общим родовым признакам).

Таким образом, различия между ссудой и займом очевидны:

■ если объектом ссуды могут быть только индивидуально определенные непотребляемые вещи, подлежащие возврату по окончании договора, то объектом займа являются потребляемые вещи (товары, материалы и т.п.), поэтому возврату подлежат не те вещи, которые были переданы, а другие — определяемые лишь общими родовыми признаками с теми вещами, которые были переданы;

■ если объектом займа могут быть как вещи, так и денежные средства, и займодавец — любое лицо, то объектом кредитного договора могут быть только денежные средства, а кредитором — только банк или кредитная организация, имеющая соответствующую лицензию;

■ если ссуда всегда является безвозмездной, то договор займа может быть как возмездным (предполагающим уплату заемщиком процентов за пользование заемными средствами в пользу займодавца), так и безвозмездным;

■ по договору аренды или ссуды имущество передается арендатору (ссудополучателю) лишь в пользование и во владение, но не в собственность, в то время как по договору займа вещи передаются заемщику в собственность.

13.2. УЧЕТ КРЕДИТОВ БАНКА

В зависимости от целевого назначения и сроков представления различают краткосрочный и долгосрочный кредиты.

Краткосрочный кредит выдается на нужды текущей деятельности организаций и представляется, как правило, на срок до одного года. *Долгосрочный кредит* используется на цели производственного и социального развития организации (для строительства и приобретения основных фондов, расширения и совершенствования производства и др.) и выдается на срок свыше одного года.

Формы кредитования могут быть разными. Наиболее распространенные виды кредитования юридических лиц приведены в табл. 13.1.

Таблица 13.1

Характеристика отдельных видов кредитов

Вид	Характеристика
Срочный кредит	Прямой, необеспеченный кредит на срок не более 90 дней, обычно оформляемый в виде простого векселя, подписанного заемщиком
Кредитование конкретных хозяйственных потребностей	Как правило, осуществляется банком, осуществляющим расчетно-кассовое обслуживание предприятия. Носит явно выраженный целевой характер. Кредит выдается в пределах лимита в безналичном порядке путем зачисления денежных средств на расчетный счет заемщика и погашается в сроки, обусловленные кредитным договором
Контоткоррентный кредит активов	Кредит в оборотные средства, когда у клиента банка регулярно возникает потребность в кредитовании разрыва в кругообороте текущих
Овердрафт	Предоставление средств банком в случае отсутствия у клиента свободных денежных средств. Это происходит, когда на расчетном счете клиента образуется отрицательный баланс, средства израсходованы, но есть дополнительные платежные обязательства, которые требуют погашения

Вид	Характеристика
Онкольный кредит	Предоставляется заемщику без указания срока его использования с обязательством последнего погасить его по первому требованию кредитора
Кредитная линия	Это определение границ кредитования заемщика. Расчет проводится банком индивидуально для каждого клиента с учетом характера кругооборота его оборотного капитала, объема потребностей в заемных средствах, возможности погасить кредит в полном объеме. Разница между потребностью в предполагаемых затратах и источниками их покрытия составит предельный размер кредита, который потребуются заемщику в планируемом периоде
Ипотечный кредит	Кредит, выдаваемый под залог недвижимости, включая землю. В зависимости от субъекта кредитования ипотечные кредиты на строительство жилья разделяются на кредиты, предоставляемые непосредственно его будущему владельцу, и кредиты, выдаваемые подрядчикам
Ролloverный кредит	Разновидность долгосрочного кредита с периодически пересматриваемой процентной ставкой
Ломбардный кредит	Кредит под заклад высоколиквидных активов предприятия, которые на период кредитования передаются банку. В залог обычно принимаются ценные бумаги, котирующиеся на бирже или имеющие организованный свободный рынок
Учетный (вексельный) кредит	Предоставляется банком векселедержателю путем покупки (учета) векселя до наступления срока платежа. Векселедержатель получает от банка указанную в векселе сумму за вычетом учетного процента, комиссионных платежей и других накладных расходов. Закрытие кредита осуществляется на основании извещения банка об оплате векселя
Револьверный кредит	Автоматически возобновляемый кредит. Предоставляется на определенный период, в течение которого разрешается поэтапное использование кредита и погашение обязательств по нему
Консорциальный (синдицированный) кредит	Это кредит, предоставляемый несколькими кредиторами одному заемщику. Участие коммерческих банков в синдицировании связано с тем, что инвестиционные потребности заемщика часто не могут быть удовлетворены в полной мере из-за ограниченности собственных ресурсов для долгосрочных проектов, существующих ограничений Банка России по банковской ликвидности и предельного размера риска на одного заемщика

Принимая решение о привлечении заемных средств, организация готовит технико-экономическое обоснование проекта. Исходя из потребностей проекта и с учетом наличия собственных источников и текущего финансового положения организация определяет объем требуемого кредита, его срочность (предполагаемый срок возврата средств), источники погашения основной суммы кредита и процентов, а также гарантии обеспечения кредита. Для получения банковского кредита организация обязана предоставить в банк кредитную заявку, составленную по установленной форме.

К кредитной заявке прилагаются документы, которые распределяются на три группы:

1) подтверждающие юридическую правомочность заемщика (учредительный договор, устав, свидетельство о регистрации и др.);

2) характеризующие экономическое состояние клиента и материальную гарантированность возврата кредита (бизнес-план, технико-экономическое обоснование, баланс, отчетность по прибылям и убыткам);

3) по оформлению кредитов (кредитная документация).

Банк рассматривает поданные документы на соответствие собственной кредитной политике, анализирует способность организации своевременно возвратить кредит и уплатить проценты. В случае одобрения кредитной заявки организация-заемщик и банк оформляют кредитный договор.

Кредитный договор вместе с правилами банка регулирует порядок кредитования организации. Согласно кредитному договору, банк-кредитор обязуется предоставить денежные средства (кредит) в размере и на условиях, предусмотренных договором, а организация-заемщик — возвратить в фиксированное время полученную денежную сумму и уплатить проценты по ней. В кредитном договоре фиксируются:

- объекты кредитования и срок кредита;
- условия и порядок выдачи кредита и его погашения;
- формы обеспечения обязательств;
- процентные ставки и порядок их уплаты;
- обязательства, права и ответственность сторон;
- перечень и периодичность предоставления банку отчетных документов организации и другие условия.

Большое значение придается вопросам обеспечения кредита. Основными видами кредитного обеспечения являются поручительство, гарантия, залог ценных бумаг, товаров, имущества.

Поручительство — это договор с односторонними обязательствами, посредством которого поручитель берет обязательство перед кредитором оплатить при необходимости задолженность заемщика.

Гарантия — это 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 — это вещественная претензия на чужое движимое и недвижимое имущество или имущественные права при претензии на право получения компенсации от реализации заложенного имущества, если должник не может погасить обязательства.

Если по договору кредита организация получает на расчетный счет денежные средства, то первичным документом является платежное поручение от банка и банковская выписка.

Банки определяют процентные ставки за кредит для организаций дифференцированно в зависимости от срока пользования ссудой, а также с учетом складывающегося спроса и предложения на кредитные ресурсы. В этой связи различают кредиты со следующими условиями погашения:

- уплатой процентов равными долями на протяжении всего периода пользования кредитом (по специально оговоренному графику либо ежеквартально или раз в полугодие);
- уплатой процентов в момент погашения кредита;
- взиманием процентов в момент предоставления кредита.

Конкретные процентные ставки за пользование кредитами, порядок уплаты процентов и другие условия кредитования предусматриваются в кредитном договоре.

На договорной основе между банком и организациями по остаткам на расчетных, текущих и других счетах организациям могут выплачиваться проценты за хранение денежных средств в банке.

Основным нормативным документом, определяющим порядок учета кредитов, является ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам», утвержденное приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 107н. ПБУ 15/2008. В нем прописано, что основная сумма обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как кредиторская задолженность в соответствии с условиями договора займа (кредитного договора) в сумме, указанной в договоре. Если предметом договора займа являются не деньги, а другие хозяйственные ценности, то долг признается в сумме, определенной в договоре в качестве их стоимостной оценки.

ПБУ 15/2008 больше не подразделяет задолженность организации по полученным кредитам на краткосрочную и долгосрочную, исходя из сроков возврата заемных средств согласно договору. Такой порядок был предусмотрен ранее действовавшим ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию», однако и в Плане счетов, и в бухгалтерском балансе по-прежнему сохранено требование о раздельном учете долгосрочных и краткосрочных кредитов. Что же касается обособления в учете просроченной задолженности, то это общее правило отражения в учете кредиторской и дебиторской задолженности. В связи с этим можно сделать вывод, что общий порядок учета задолженности по полученным займам, кредитам, выданным по заемным обязательствам, представленный на рис. 13.2, продолжает действовать и в настоящее время.

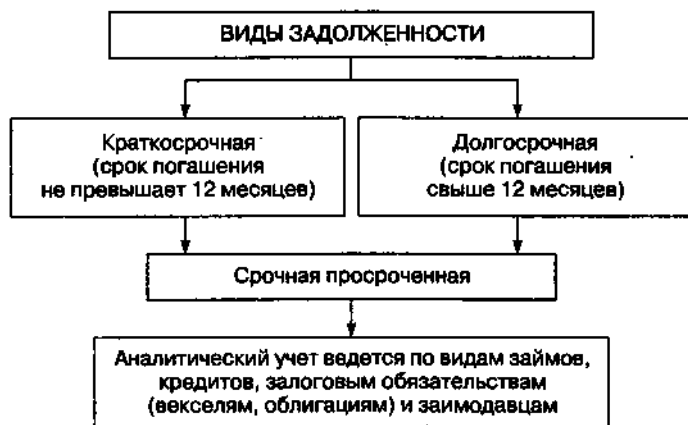


Рис. 13.2. Порядок учета задолженности по полученным займам, кредитам, выданным по заемным обязательствам

Для учета операций по получению и погашению кредитов используют пассивные счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Получение краткосрочного кредита банка отражается записью:

Д 51 — К 66.

Получение долгосрочного кредита банка отражается записью:

Д 51 — К 67.

В случае получения кредита путем открытия специального ссудного счета в учете делают запись:

Д 55 — К 66 (67).

Если кредит получен в валюте, то расчеты учитываются в рублях в суммах, полученных путем пересчета иностранной валюты по курсу, действующему на дату совершения операции. Получение кредита отражается записью: Д 52 — К 66 (67).

Отраженная на счете 66 сумма задолженности организации перед банком по основной сумме долга и по процентам, выраженная в валюте, подлежит пересчету в рубли по курсу Банка России, действующему на даты признания и погашения задолженностей, а также на отчетные даты (п. 7 ПБУ 3/2006).

Возникающие в связи с текущим изменением курса валюты курсовые разницы подлежат отнесению на счет 91:

■ положительные — Д 91-2 — К 66 (67);

■ отрицательные — Д 66 (67) — К 91-1.

Организация вправе осуществлять перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную в момент, когда по условиям до возврата основной суммы долга остается 365 дней. Для долгосрочной задолженности предусматривается два варианта учета:

■ с переводом в краткосрочную — в этом случае в учете делается запись: Д 67 — К 66;

■ без осуществления такого перевода до истечения срока действия договора.

Выбранный способ должен быть отражен организацией в учетной политике.

Краткосрочная и долгосрочная задолженности, в свою очередь, подразделяются на срочную и просроченную. *Срочной задолженностью* считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора еще не наступил. *Просроченной задолженностью* считается задолженность с истекшим сроком погашения кредита. В соответствии с действующим порядком организации следует по истечении срока платежа по договору обеспечить перевод срочной задолженности в просроченную. Такой перевод задолженности производится заемщиком в день, следующий за днем, когда по условиям договора заемщик должен был осуществить возврат основной суммы долга.

Перевод срочной задолженности в просроченную отражается в бухгалтерском учете организации-заемщика следующим образом:

Д 66, 67, субсчет «Учет срочной задолженности» — К 66, 67, субсчет «Расчеты по просроченным кредитам и займам».

Погашение задолженности перед банком отражается: Д 66 (67) — К 51, 52, 55.

Кроме вышеперечисленных целевых кредитов предприятия имеют право получать в банке ссуды для своих работников. Для обобщения такой информации применяется отдельный субсчет к счету 66 (67). Ссуды могут быть выданы на различные цели:

■ на индивидуальное жилищное строительство;

- строительство садовых домиков;
- возмещение торговым организациям сумм за товары, проданные ими в кредит;
- другие цели.

Расчеты с работниками по кредитам отражаются в бухгалтерском учете в соответствии с условиями договора проводками, представленными в табл. 13.2.

Таблица 13.2

Расчеты с работниками по кредитам и займам

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Зачислен на расчетный счет организации кредит для работника	51	66, 67
Денежные средства получены в кассу предприятия	50	51
Денежные средства выданы работнику	73-1	50
Начислены проценты банка по кредиту для работника в соответствии с договором	73-1	66, 67
Работником погашается задолженность по кредиту путем удержания из заработной платы или внесения наличных средств в кассу предприятия	70, 50	73-1
Денежные средства внесены на расчетный счет	50	51
Уменьшена сумма кредита на величину погашенной задолженности	66, 67	51

Условия погашения процентов по кредиту должны быть отражены в договоре между работником и предприятием. В случае погашения процентов по кредиту, полученному для работника за счет средств предприятия, расходы должны быть списаны за счет собственных средств предприятия (нераспределенной прибыли), включены в совокупный доход работника и учтены при расчете подоходного налога и платежей во внебюджетные фонды.

Аналитический учет кредитов банка организуют по их видам, банкам, предоставившим кредиты, и отдельным кредитам. На отдельном аналитическом счете ведут учет просроченных ссуд, что позволяет оперативно контролировать их образование и покрытие.

Синтетический учет ведется в журнале-ордере № 4.

13.3. УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ПОЛУЧЕННЫМ КРЕДИТАМ И ЗАЙМАМ

В ПБУ 15/2008 содержится обязательное требование об отражении в бухгалтерском учете расходов по займам обособленно от основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту).

Состав затрат, производимых заемщиком в связи с привлечением займов и кредитов, представлен на рис. 13.3.

Отражение в учете заемщиком данных затрат производится в отчетном периоде, в котором были произведены указанные расходы. При этом дополнительные затраты могут предварительно учитываться как дебиторская задолженность

с последующим отнесением их в состав прочих расходов в течение срока погашения заемных обязательств, что должно быть определено в учетной политике организации (п. 8 ПБУ 15/2008).

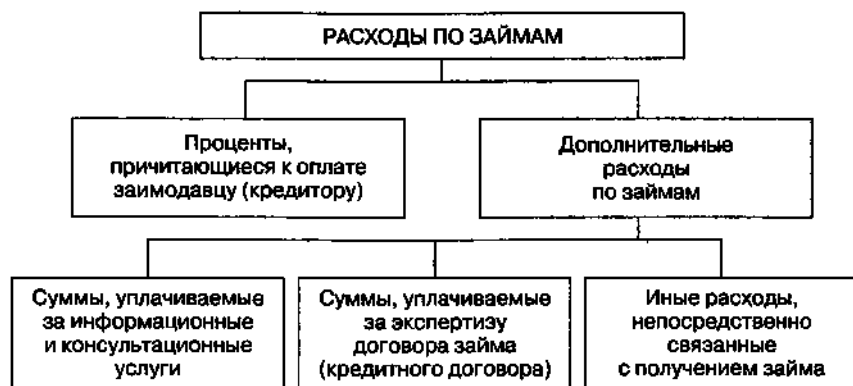


Рис. 13.3. Состав затрат по получению и использованию займов и кредитов

В составе затрат, производимых заемщиком в связи с привлечением займов и кредитов, особое место занимают проценты, причитающиеся к оплате заимодавцам и кредиторам. Проценты начисляются в размере и в сроки, предусмотренные договором, но не реже одного раза в месяц. Начисление и взыскание процентов авансом в момент выдачи кредита не допускается.

Способы начисления процентов по заемным средствам приведены на рис. 13.4.

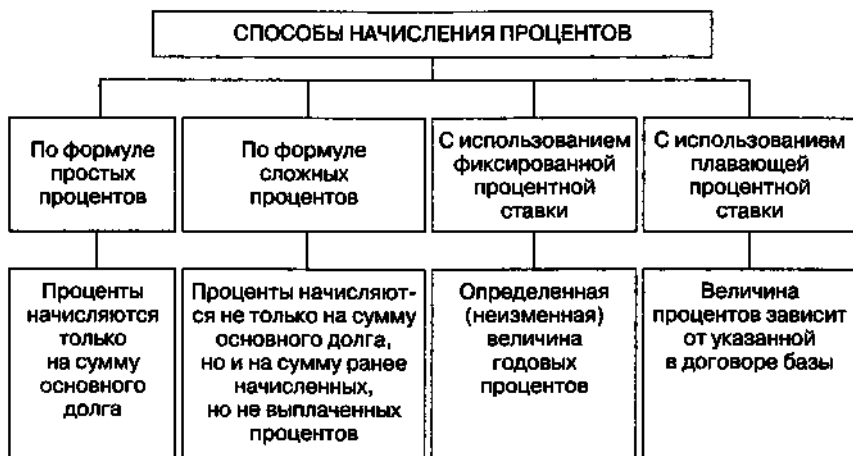


Рис. 13.4. Способы начисления процентов по заемным средствам

Порядок расчета процентов:

а) простые проценты

б) сложные проценты

$$C = \Pi \times \left[(H-1) \times \frac{\text{Пр} : 100}{365} \right],$$

$$C = \Pi \times \left(1 + \frac{\text{Пр}}{100} \right)^n,$$

где С — сумма начисленных процентов;
Π — сумма привлеченных денежных средств;
Н — количество календарных дней привлечения кредитных ресурсов;
Пр — годовая процентная ставка;
n — количество периодов.

Начисленные проценты по кредитам (займам) отражаются в учете как прочие расходы: Д 91-2 — К 66 (67).

Исключением будет ситуация, когда полученный заем или кредит организация направляет на приобретение (создание) инвестиционного актива. К инвестиционным активам относятся объекты имущества, подготовка которых к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов. Объекты, соответствующие этим требованиям, но приобретаемые для перепродажи, учитываются как товары и к инвестиционным активам не относятся.

Однако включение затрат по уплате процентов в первоначальную стоимость объекта производится только при наличии следующих условий (рис. 13.5).

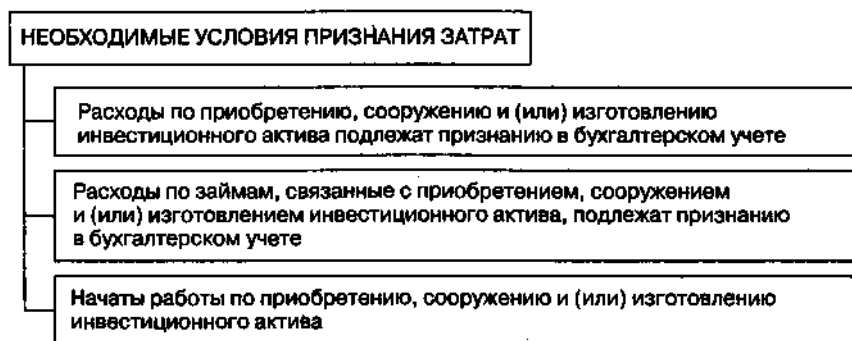


Рис. 13.5. Условия включения затрат по полученным кредитам и займам в первоначальную стоимость инвестиционного актива

При приостановке приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива на длительный период (более трех месяцев) проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем приостановления приобретения, сооружения и (или) изготовления такого актива.

В указанный период проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в состав прочих расходов организации.

При возобновлении приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем возобновления приобретения, сооружения и (или) изготовления такого актива.

Не считается периодом приостановки приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива срок, в течение которого производится дополнительное согласование технических и (или) организационных вопросов, возникших в процессе приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива.

Информация о затратах организации по приобретению или строительству объектов ОС, приобретению и созданию НМА, которые отвечают характеристикам инвестиционных активов, отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Начисление процентов по займам, полученным на финансирование создания инвестиционных активов, учитывается:

Д 08 «Вложения во внеоборотные активы» — К 66, 67.

Если же объект уже принят на баланс, то начисленные проценты подлежат отнесению на чистую прибыль: Д 91 — К 67.

Затраты по полученным займам и кредитам, связанным с формированием инвестиционного актива, по которому по правилам бухгалтерского учета амортизация не начисляется, в стоимость такого актива не включаются, а относятся на текущие расходы организации: Д 91 — К 67.

Включение затрат по полученным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива, согласно п. 12, 13 ПБУ 15/2008, прекращается в случаях, раскрытых на рис. 13.6.

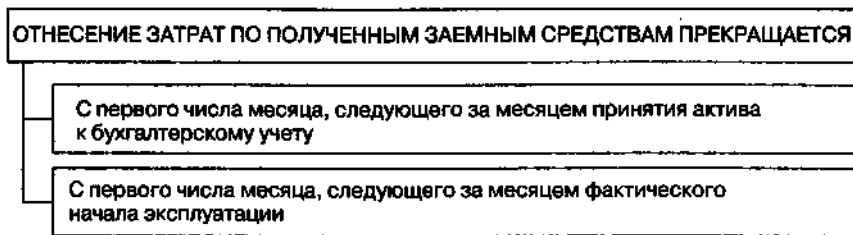


Рис. 13.6. Порядок прекращения включения затрат по полученным кредитам и займам в первоначальную стоимость инвестиционного актива

Расходы по уплате процентов по просроченным ссудам осуществляются за счет чистой прибыли предприятия (счет 91).

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, уменьшаются на величину дохода от временного использования средств полученных займов (кредитов) в качестве долгосрочных и (или) краткосрочных финансовых вложений.

Уменьшение затрат по займам на величину дохода должно быть подтверждено соответствующим расчетом фактического наличия указанного дохода. Организацией должно быть обеспечено подтверждение такого расчета.

В случае если на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива израсходованы средства займов (кредитов), полученных на цели, не связанные с таким приобретением, сооружением и (или) изготовлением, то проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива пропорционально доле указанных средств в общей сумме займов (кредитов), причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), полученных на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением такого актива.

13.4. УЧЕТ ЗАЙМОВ

Заем — это получение от заимодавца денег или вещей в собственность заемщика на условиях возврата.

В соответствии с ГК РФ выделяются следующие виды займов.

Целевой заем. Средства, полученные по такому договору, могут быть использованы строго на определенные цели, и заемщик должен обеспечить возможность контроля за целевым использованием займа. Использование займа не по назначению приводит к досрочному расторжению договора с уплатой причитающихся процентов.

Вексель — это ничем не обусловленное обязательство векселедателя выплатить по наступлении определенного срока полученные взаймы денежные суммы. В настоящее время вексель является достаточно развитой формой предоставления займа.

Облигация — ценная бумага, удостоверяющая право ее держателя на получение от лица, выпустившего облигацию, в предусмотренный ею срок номинальной стоимости облигации или иного имущественного эквивалента. В самой облигации оговаривается возможность получения процентов. Существуют государственные, муниципальные и корпоративные облигации. В России наиболее распространенными являются государственные облигации.

Договор государственного займа — заимодавец приобретает выпущенные государственные облигации. Одной из сторон в данном договоре всегда выступает государство.

Основным документом, оформляющим отношение займа, является договор займа.

Согласно ГК РФ, договор займа является договором, по которому одна сторона (заимодавец) предоставляет в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие, определенные родовыми признаками, вещи, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Договор считается заключенным с момента передачи денег или других вещей.

Предметом договора займа могут быть либо денежные средства, либо вещи, определенные родовыми признаками.

Предмет займа передается заемщику в собственность и соответственно перестает быть объектом собственности заимодавца. По сути это означает, что зай-

модавец вправе претендовать лишь на возврат ему того же количества вещей аналогичного рода и качества, но не тех же самых вещей.

Сторонами договора займа могут быть любые лица, в том числе некоммерческие организации и граждане.

Сумма займа считается возвращенной либо в момент фактической передачи ее займодавцу (из рук в руки), либо в момент зачисления на банковский счет. Лишь с этого момента считаются прекратившимися обязательства заемщика и соответственно прекращают начисляться проценты за просрочку исполнения.

Срок и порядок возврата суммы займа стороны указывают в договоре. Однако если срок возврата договором не установлен либо определен моментом востребования, сумма займа должна быть возвращена в течение 30 дней со дня предъявления займодавцем требования об этом. Данное предложение Кодекса достаточно выгодно для заемщика, особенно если учесть, что ранее такой срок был равен семи дням.

Следует сказать, если иное не предусмотрено договором займа, сумма беспроцентного займа может быть возвращена заемщиком досрочно. Сумма займа, выданного под проценты, возвращается досрочно лишь с согласия займодавца, поскольку в этом случае он лишается определенного дохода.

Согласно ГК РФ, займодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа. Размер и порядок выплаты процентов определяется договором, если только безвозмездный характер займа не установлен законом или договором.

Проценты по договору займа могут выплачиваться в любом согласованном сторонами порядке. Если таковой заранее не оговорен, проценты выплачиваются ежемесячно, причем не до указанного в договоре срока возврата займа, а до дня ее фактического возврата.

При отсутствии в договоре прямых указаний о размере процентов он определяется существующей банковской ставкой рефинансирования по месту жительства либо местонахождению займодавца.

Случаев, когда договор займа предполагается беспроцентным, два:

1) заключен договор бытового займа между гражданами на сумму, не превышающую 50-кратный МРОТ;

2) по договору заемщику передают не деньги, а иные, обладающие родовыми признаками вещи.

Заемные обязательства могут возникать не только из договора займа. По соглашению сторон иного договора (например, купли-продажи или аренды) долг, возникающий по такому соглашению (по передаче товара или внесению арендной платы), может быть заменен обязательством займа. Замена долга заемным обязательством в данном случае проводится путем новации, т.е. прекращения существующего первоначального обязательства другим обязательством между теми же лицами, предусматривающим иной предмет или способ исполнения.

Начисление процентов по займам отражается в учете заемщика: Д 91-2 — К 66, 67.

Порядок начисления процентов по займам регулируется ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам».

Если заемные средства используются на капитальные вложения, то они включаются в стоимость инвестиционного актива и погашаются посредством начисления амортизации (до момента принятия объекта на баланс): Д 08 — К 66, 67.

После оприходования объекта: Д 91 — К 66, 67.

Проценты по причитающемуся к оплате векселю организацией-векселедателем отражаются обособленно от вексельной суммы как кредиторская задолженность.

Начисленные проценты на вексельную сумму отражаются организацией-векселедателем в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления, или равномерно в течение предусмотренного векселем срока выплаты полученных займы денежных средств.

Проценты по причитающимся к оплате векселям, облигациям и иным выданным заемным обязательствам учитываются организацией-заемщиком в следующем порядке (рис. 13.7).

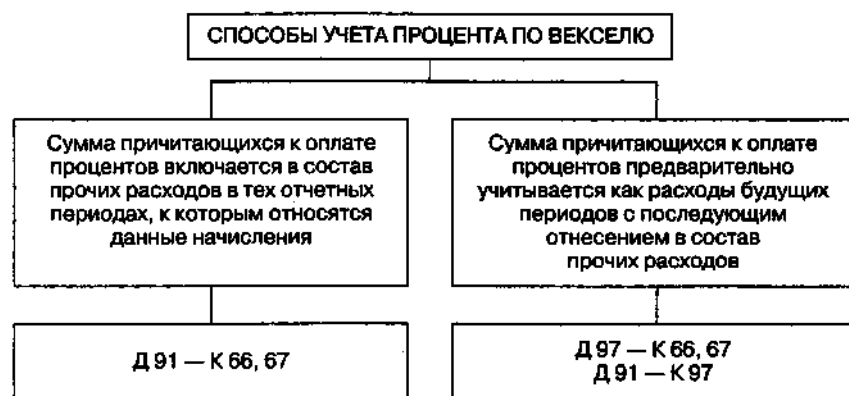


Рис. 13.7. Способы учета процентов, дисконта по векселю

В случае начисления процентов на вексельную сумму по выданным векселям задолженность по такому векселю показывается у векселедателя с учетом причитающихся к оплате на конец отчетного периода процентов по условиям выдачи векселя.

Выдача займов может производиться денежными средствами, в том числе в иностранной валюте и валютными ценностями.

Учет операций по договорам выдачи займа денежными средствами отражается у заимодавца следующими записями:

Д 58 — К 51 (52) — выдан заем;

Д 76 — К 91-1 — начислены проценты;

Д 51 (52) — К 76 — получены проценты;

Д 51 (52) — К 58 — произведен возврат займа.

Выдача займов может производиться также и неденежными средствами. ГК РФ не содержит обязательного требования предусматривать в договоре выдачи займа имуществом цену на передаваемое имущество. Согласно ГК РФ, «заем-

щик обязуется возвратить займодавцу равное количество других полученных им вещей того же рода и качества». Однако для того, чтобы данная хозяйственная операция могла быть отражена в бухгалтерском учете, у обеих сторон имеется необходимость оценки имущества, передаваемого по договору займа в денежном эквиваленте. В данном случае могут быть использованы различные подходы:

- 1) стоимость имущества может быть указана прямо в договоре (по балансовой, рыночной, согласованной, а также по любой другой цене);
- 2) если стоимость имущества не указана в договоре, то она может быть определена исходя из цены, которая при сравнимых условиях обычно взимается за аналогичные товары (работы, услуги). Такая цена практически соответствует рыночной цене.

При возврате имущества у заемщика могут быть выявлены прибыль или убытки в том случае, если цена имущества, приобретенного для возврата займа, окажется дороже или дешевле цены, по которой было оприходовано имущество, ранее полученное по займу.

Учет у займодавца при выдаче займа имуществом:

1) выдача займа:

- Д 58-3 — К 10, 41 — передано имущество по договору займа,
- Д 58-3 — К 68 — начислен НДС,
- Д 58-3 — К 91-1 — разница между договорной (рыночной) и балансовой стоимостью переданных активов,
- Д 68 — К 99 — отражен постоянный налоговый актив;

2) проценты по договору займа:

- Д 76 — К 91-1 — начислены проценты по договору,
- Д 51 — К 76 — получены проценты по договору,
- Д 91-2 — К 68 — начислен НДС с процентов по договору;

3) возврат займа:

- Д 10, 41 — К 58-3 — получено имущество,
- Д 19 — К 58-3 — учет НДС со стоимости имущества,
- Д 68 — К 19 — НДС принят к зачету,
- Д 91-2 — К 19 — НДС, не принятый к зачету, включен в состав прочих расходов,
- Д 99 — К 68 — отражено постоянное налоговое обязательство.

Учет у заемщика при получении займа имуществом:

1) получение займа:

- Д 10, 41 — К 66 (67), субсчет «Расчеты по основной сумме долга» — получено имущество по договору займа,
- Д 19 — К 66 (67) — учет НДС со стоимости имущества;

2) проценты по договору займа:

- Д 91-2 — К 66 (67), субсчет «Расчеты по начисленным процентам» — начислены проценты по договору займа,
- Д 66 (67), субсчет «Расчеты по начисленным процентам» — К 51 — уплачены проценты;

3) приобретено имущество для возврата займа:

- Д 10, 41 — К 60 — оприходовано имущество,
- Д 19 — К 60 — начислен НДС,

Д 60 — К 51 — оплачен счет,

Д 68 — К 19 — отражен налоговый вычет по НДС;

4) возврат займа:

Д 66 (67) — К 10, 41 — передано имущество в счет возврата по договору займа,

Д 91 — К 66 (67) — выявлен убыток,

Д 66 (67) — К 91 — выявлена прибыль.

13.5. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ОБЛИГАЦИОННЫХ ЗАЙМОВ И ВЫДАННЫХ ФИНАНСОВЫХ ВЕКСЕЛЕЙ

В соответствии с ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, организация может привлекать заемные средства путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций. Организация, приобретая векселя и облигации, выпущенные другой организацией, тем самым предоставляет последние заемные средства.

Согласно действующему Плану счетов, на счетах 66 и 67 отражаются также займы, получаемые путем выпуска и размещения облигаций, в зависимости от срока погашения. В соответствии со ст. 816 ГК РФ договор займа может быть заключен путем выпуска и продажи облигаций.

Краткосрочные и долгосрочные займы, привлеченные путем выпуска и размещения облигаций, учитываются на счетах 66 и 67 обособленно от других займов. Для этого в рабочем Плане счетов должен быть предусмотрен субсчет «Займы, обеспеченные облигациями».

Если облигации размещаются по номинальной стоимости, то в учете делают запись: Д 51 — К 66, субсчет «Облигационный заем».

Если облигационный заем размещается по цене выше номинальной, то размещение осуществляется с премией. Сумма превышения не является эмиссионным доходом и классифицируется в учете как доход будущих периодов. В течение действия договора указанная сумма ежемесячно списывается на финансовый результат. В учете эти операции отражаются следующим образом:

- размещен облигационный заем: Д 51 — К 66 (67), субсчет «Облигационный заем»;

- отражается сумма премии — Д 51 — К 98;

- ежемесячное списание доли премии — Д 98 — К 91-1.

Если облигации размещают по цене ниже их номинальной стоимости, т.е. дисконтом, в учете делают следующие записи:

- размещен облигационный заем: Д 51 — К 66 (67), субсчет «Облигационный заем»;

- отражена сумма дисконта — Д 97 — К 66 (67), субсчет «Облигационный заем»;

- ежемесячно в течение срока обращения облигации часть суммы дисконта включена в состав прочих расходов: Д 91-2 — К 97;

- погашение облигации — Д 66 (67), субсчет «Облигационный заем» — К 51.

Выплата процентов по облигациям. Проценты по облигациям рассчитываются по отношению к номиналу облигаций независимо от их курсовой стоимости. Проценты по облигациям в первый год их обращения выплачиваются про-

порционально времени фактического нахождения облигации в обращении, если иное не оговорено условиями выпуска. Проценты по облигациям могут выплачиваться ценными бумагами, товарами или иными имущественными правами, если это предусмотрено условиями выпуска. Юридическое лицо, самостоятельно выплачивающее проценты по облигациям, или уполномоченный на то агент обязан сделать отметку о выплате процентов держателю облигаций путем погашения или отрезания купона на облигации.

В бухгалтерском учете организации-эмитента задолженность по размещенным облигациям отражается с учетом начисленного дохода (дисконта или процентов) на конец отчетного периода. При этом причитающиеся к оплате проценты или дисконт включаются в состав прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления. Для равномерного (ежемесячного) отражения сумм причитающегося к уплате расхода по проданным облигациям организация-эмитент может предварительно учесть указанные суммы как расходы будущих периодов (рис. 13.8).

Если условия выпуска облигаций не предусматривают выплату процентов, то в целях налогообложения под процентом понимается разница между номинальной стоимостью и ценой первичного размещения облигаций (т.е. величина дисконта).

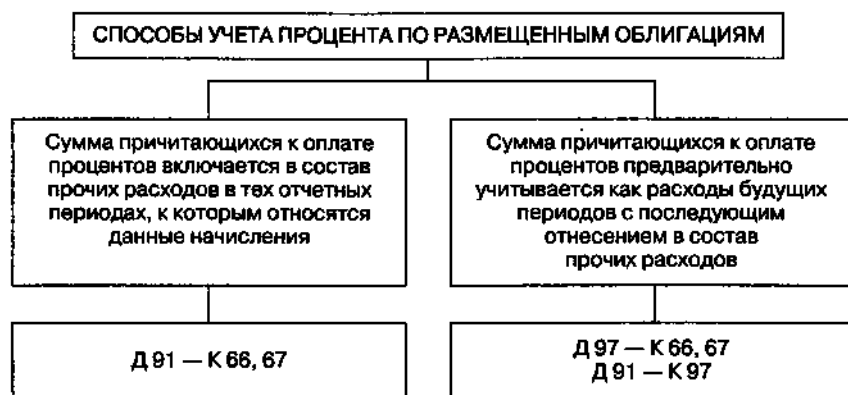


Рис. 13.8. Способы учета процентов по размещенным облигациям

Привлечение денежных средств путем выпуска собственных векселей, отражается в бухгалтерском учете на счетах 66 «Краткосрочные кредиты и займы» и 67 «Долгосрочные кредиты и займы».

Порядок погашения займов регулируется условиями договора займа. Задолженность перед займодавцем, обеспеченная выданными векселями, учитывается на отдельном субсчете «Векселя выданные».

Аналитический учет ведется по займодавцам и срокам погашения займов.

В пункте 15 ПБУ 15/2008 установлен порядок учета процентов по причитающимся к оплате векселям. Если по выданному векселю начисляются проценты, то вексельная сумма отражается с учетом причитающихся к оплате процентов на конец отчетного периода. Задолженность по облигациям также

отражается с учетом начисленного дохода на конец отчетного периода. При этом причитающиеся к оплате проценты включаются в состав прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления.

В учете векселедателя делают следующие записи по процентным векселям:

- получен заем — Д 51 — К 66 (67), субсчет «Векселя выданные»;
- начислен процент по векселю — Д 91-2 — К 66 (67), субсчет «Векселя выданные».

При реализации финансовых векселей по дисконтной цене с последующим погашением по номиналу векселедатель может выбрать один из двух возможных вариантов учета:

1) сумма дисконта отражается на счете 97 с последующим списанием на финансовые результаты:

- получен заем — Д 51 — К 66 (67),
- отражается сумма дисконта — Д 97 — К 66 (67),
- ежемесячно списывается доля дисконта — Д 91-2 — К 97,
- погашен вексель по номиналу — Д 66 (67) — К 51;

2) расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются каждой стороной в своей бухгалтерской отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными. Поскольку обязанность по оплате выданного векселя возникает у организации только при наступлении срока погашения, указанного в векселе, в бухгалтерском учете задолженность по предоставленному займу должна быть отражена в размере номинальной стоимости векселя также при наступлении срока его погашения. До наступления срока погашения номинальная стоимость векселя может быть отражена на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»:

- получен заем — Д 51 — К 66 (67), субсчет «Векселя выданные»,
- отражен номинал векселя — Д 009,
- отражена сумма дисконта — Д 91-2 — К 66 (67),
- списана номинальная стоимость векселя — К 009,
- погашен вексель — Д 66 (67) — К 51.

Согласно п. 11 ПБУ 10/99, проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов), включаются в состав прочих расходов организации.

13.6. УЧЕТ ГОСУДАРСТВЕННЫХ СУБСИДИЙ И ПОСТУПЛЕНИЙ СРЕДСТВ ОТ ДРУГИХ ОРГАНИЗАЦИЙ И ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Основным нормативным актом, определяющим порядок учета государственных субсидий, является ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», утвержденное приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. № 92 н.

Согласно п. 1 ПБУ 13/2000, **государственная помощь** — это увеличение экономической выгоды организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества). При этом экономической выгодой не является деятельность государства, которая влияет на общие хозяйственные условия: создание в развивающихся регионах инфраструктуры (строительство дорог, средств связи, инженерных коммуникаций и т.д.), установление ограничений на деятельность конкурентов, занимающих доминирующее положение на рынке, и т.п.

В соответствии с п. 4 ПБУ 13/2000 организации должны раскрывать в бухгалтерской отчетности информацию о государственной помощи, предоставленной в форме субвенций, субсидий, бюджетных кредитов (за исключением налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов).

Субсидия — это бюджетные средства, предоставляемые организации на условиях долевого финансирования целевых расходов.

Субвенция — это бюджетные средства, предоставляемые организации на осуществление определенных целевых расходов на безвозмездной и безвозвратной основе (в дальнейшем субсидии и субвенции мы будем называть бюджетными средствами).

Направления использования бюджетных средств представлены на рис. 13.9.

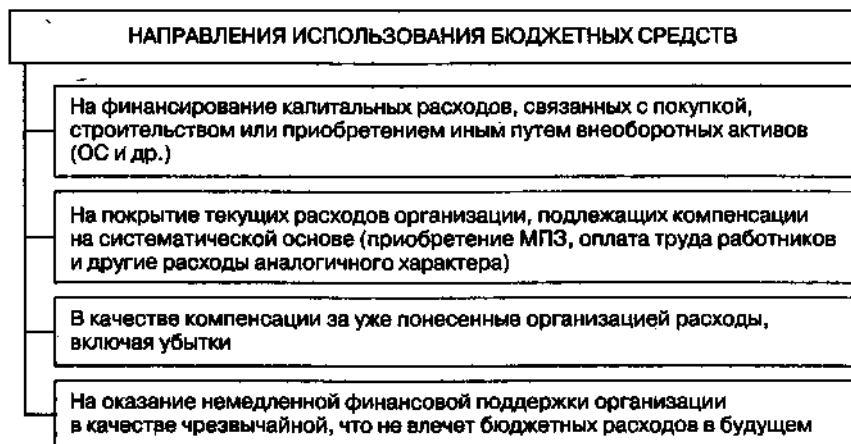


Рис. 13.9. Направления использования бюджетных средств

В бухгалтерском учете бюджетные средства в соответствии со ст. 66 Бюджетного кодекса Российской Федерации (БК РФ) п. 4 ПБУ 13/2000 подразделяются:

- на средства финансирования капитальных расходов, связанных с покупкой, строительством или приобретением внеоборотных активов (основных средств и др.);
- средства финансирования текущих расходов (приобретение МПЗ, оплата труда работников и другие расходы аналогичного характера).

На практике государство оказывает организациям помощь не только в денежной, но и в натуральной форме: безвозмездно передает земельные участки, природные объекты, объекты инженерной инфраструктуры и т.д. Согласно ПБУ 13/2000, информацию о такого рода государственной помощи также необходимо раскрыть в бухгалтерской отчетности.

ПБУ 13/2000 устанавливает два способа принятия к учету бюджетных средств. Первый способ заключается в следующем: в бухгалтерском учете организации одновременно отражаются дебиторская задолженность по бюджетным средствам и возникновение целевого финансирования:

Д 76 — К 86 — отражена задолженность по целевому бюджетному финансированию.

По мере фактического получения средств предприятия, делают проводки:

Д 51 — К 76 — поступили денежные средства, предоставленные бюджетом;

Д 08 — К 76 — поступили объекты имущества, предоставленные бюджетом.

Такой способ учета бюджетных средств можно применять только в том случае, если одновременно выполняются условия, приведенные на рис. 13.10.

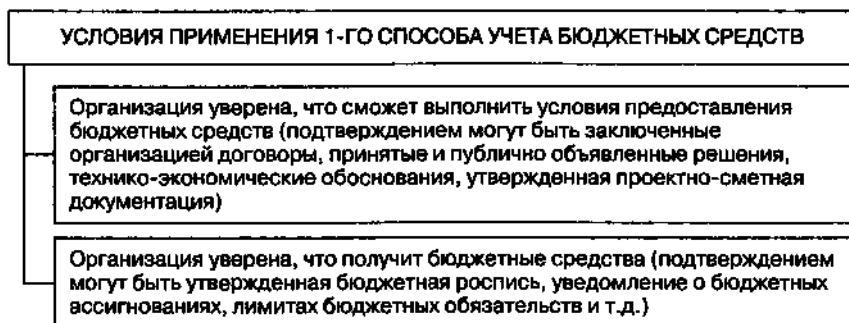


Рис. 13.10. Условия применения 1-го способа учета бюджетных средств

При втором способе бюджетные средства принимаются к учету по мере фактического поступления ресурсов. В бухгалтерском учете это отражается следующими проводками:

Д 51 — К 86 — поступили денежные средства, предоставленные бюджетом;

Д 08 — К 86 — поступили объекты имущества, предоставленные бюджетом.

Организация определяет стоимость объектов имущества, предоставленных бюджетом, исходя из цены, по которой в сравнительных обстоятельствах она определяет стоимость таких же или подобных активов.

Порядок списания бюджетных средств зависит от того, для каких целей эти средства были предоставлены: для финансирования капитальных расходов, текущих расходов или расходов, которые организация понесла в предыдущем отчетном периоде.

Бюджетные средства получены на финансирование капитальных расходов. В соответствии с п. 9 ПБУ 13/2000 организация, вводя объекты внеоборотных активов (ОС, НМА) в эксплуатацию, списывает со счета целевого финансирования сумму бюджетных средств и учитывает их как доходы будущих периодов. Затем по мере начисления амортизации соответствующие суммы ежемесячно списываются со счета доходов будущих периодов на прочие доходы:

Д 76 — К 86 — отражена задолженность по бюджетному финансированию;

Д 51 — К 76 — поступило бюджетное финансирование;

Д 86 — К 98 — учтены бюджетные средства в составе доходов будущих периодов после оприходования объекта.

Если организации за счет бюджетных средств покупают внеоборотные активы, не подлежащие амортизации (объекты внешнего благоустройства, дорожного хозяйства, библиотечные фонды), то они в течение срока, в котором признаются расходы, связанные с выполнением условий предоставления бюджетных средств, списывают эти средства со счета доходов будущих периодов на прочие доходы.

Бюджетные средства получены на финансирование текущих расходов. В этом случае в момент принятия к учету МПЗ, начисления оплаты труда и т.п. бюджетные средства списываются со счета целевого финансирования и учитываются как доходы будущих периодов. Затем по мере отпуска МПЗ в производство, начисления заработной платы соответствующие суммы списываются со счета доходов будущих периодов на прочие доходы:

Д 51 — К 86 — поступили денежные средства, предоставленные бюджетом;

Д 10 — К 60 — оприходованы материалы;

Д 86 — К 98 — учтены бюджетные средства в составе доходов будущих периодов;

Д 20 — К 10 — списаны в производство материалы;

Д 98 — К 91 — включена в состав прочих доходов часть средств бюджетного финансирования.

Бюджетные средства получены на финансирование расходов предыдущих отчетных периодов. Согласно п. 10 ПБУ 13/2000, бюджетные средства, полученные на финансирование расходов предыдущих отчетных периодов, сначала отражаются в составе задолженности по бюджетному финансированию. Затем по мере поступления эти средства списываются на прочие доходы:

Д 51 — К 76 — поступило бюджетное финансирование;

Д 76 — К 91 — включена в состав прочих доходов часть средств бюджетного финансирования.

Возврат средств, признанных ранее государственной помощью. Согласно ст. 78 БК РФ, организация должна вернуть бюджетные средства, если она использовала их не по назначению или не использовала в срок. Порядок отражения в учете операций по возврату бюджетных средств зависит от того, когда были получены эти средства — в текущем отчетном периоде или в предыдущие годы.

Организации, которые возвращают бюджетные средства, полученные в текущем году, делают исправительные (сторнировочные) проводки. Это установлено п. 13 ПБУ 13/2000.

В бухгалтерском учете организации это отражается следующим образом:

Д 86 — К 98 — восстановлены полученные бюджетные средства, ранее отнесенные в состав доходов будущих периодов;

Д 98 — К 91 — восстановлена часть средств бюджетного финансирования, отнесенная на прочие доходы;

Д 86 — К 51 — возвращены бюджетные средства.

Учет средств целевого финансирования. К целевым финансированию и поступлениям относят средства, получаемые организацией на строго определен-

ные цели: научно-исследовательские работы, подготовку кадров, содержание детских учреждений и т.п.

Источниками целевых финансирования и поступлений являются: ассигнования из государственного, регионального или местного бюджета; взносы родителей; средства, поступающие от других организаций; средства фондов специального назначения и др.

Средства целевых финансирования и поступлений расходуются в соответствии с утвержденными сметами. Использование указанных средств не по назначению запрещается. Для учета средств целевого назначения используют пассивный счет 86 «Целевое финансирование». Поступление средств отражается по кредиту данного счета, а расходование — по дебету.

Поступление в счет целевого финансирования:

- оборудование — Д 07, 08 — К 86;
- материалы — Д 10 — К 86;
- объекты незавершенного производства — Д 20 — К 86;
- товары — Д 41 — К 86;
- денежные средства — Д 50, 51, 52, 55 — К 86.

Отражены средства целевого назначения, полученные в качестве источников финансирования каких-либо мероприятий: Д 76 — К 86.

Использование средств целевого финансирования отражается следующим образом:

- на содержание некоммерческой организации: Д 86 — К 20, 26;
- инвестиционные цели — Д 86 — К 83;
- финансирование расходов — Д 86 — К 98.

Аналитический учет по счету 86 ведут по назначению целевых средств и в разрезе источников поступления. В бухгалтерском учете следует выделять виды субсидий (дотаций и компенсаций), возвратные бюджетные средства, операции по налогообложению при использовании средств государственной помощи.

13.7. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О КРЕДИТАХ И ЗАЙМАХ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Порядок отражения в бухгалтерском учете и отчетности заемных средств (рис. 13.11) предполагает разделение долгосрочной и краткосрочной задолженности по полученным кредитам и займам на срочную и просроченную.

Срочной задолженностью по полученным заемным средствам считается задолженность, срок погашения которой по условиям договора не наступил или продлен (пролонгирован) в установленном порядке.

Просроченной задолженностью признается задолженность по полученным заемным средствам с истекшим, согласно условиям договора, сроком погашения.

Для отражения долгосрочных обязательств по полученным кредитам или займам в пассиве бухгалтерского баланса предусмотрен раздел IV «Долгосрочные обязательства», а для отражения краткосрочных обязательств — раздел V «Краткосрочные обязательства». Расшифровка сумм срочной и просроченной

кредиторской задолженности приводится в приложении к бухгалтерскому балансу (ф. № 5) в разделе «Движение заемных средств».

При предоставлении организацией займа сумма выданных заемных средств отражается в активе бухгалтерского баланса по статье «Краткосрочные (долгосрочные) финансовые вложения». В пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности организация-заемщик должна привести информацию о недополученных суммах по кредитному договору (договору займа).

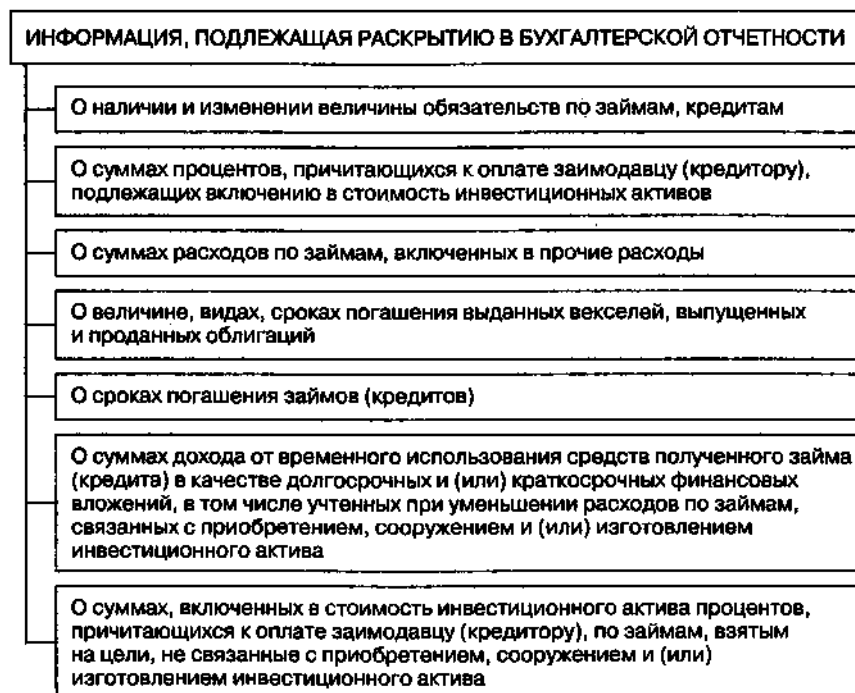


Рис. 13.11. Раскрытие информации о кредитах и займах в бухгалтерской отчетности

В случае неисполнения или неполного исполнения заимодавцем договора займа (кредитного договора) организация-заемщик раскрывает в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности информацию о суммах займов (кредитов), недополученных по сравнению с условиями договора займа (кредитного договора).

13.8. ОСОБЕННОСТИ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ О КРЕДИТАХ И ЗАЙМАХ СОГЛАСНО МСФО

В международных стандартах финансовой отчетности учет затрат по займам регламентирует МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам», учет полученных и выданных займов — МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты — раскрытие и представление информации», МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты —

признание и оценка» и Интерпретация SIC-2: «Последовательность — капитализация затрат по займам».

Затраты по займам — это процентные и другие расходы, которые несет компания в связи с получением заемных средств, а именно:

- процент по банковским овердрафтам, кратко- и долгосрочным ссудам;
- амортизация скидок и премий;
- амортизация дополнительных затрат, понесенных в связи с получением ссуд;
- платежи по финансовому лизингу;
- курсовые разницы, возникающие по займам в иностранной валюте, в той части, в какой они считаются корректировкой затрат на выплату процентов по займам.

В соответствии с МСФО (IAS) 23 в финансовой отчетности компания должна отражать:

- учетную политику, принятую для отражения затрат по займам;
- сумму затрат по займам, капитализируемую в течение периода;
- ставку капитализации, используемую для определения величины затрат по займам, приемлемых для капитализации.

Согласно МСФО 23, организация вправе выбрать основной или альтернативный вариант учета затрат по займам. В соответствии с основным вариантом затраты по займам признаются исключительно в качестве расходов того периода, в котором они произведены.

В соответствии с *альтернативным* вариантом затраты по займам признаются в качестве расходов того периода, в котором они произведены, за исключением затрат по займам, непосредственно относящихся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива. Указанные затраты капитализируются путем включения в первоначальную стоимость актива. Капитализация осуществляется при условии получения организацией в будущем экономических выгод от использования актива и в случае возможности надежного измерения величины затрат.

Способ учета определяет отражение в финансовой отчетности организации затрат по займам и оказывает серьезное влияние на финансовый результат. Поэтому для максимизации прибыли следует выбирать альтернативный вариант. Отметим, этот вариант более трудоемок, поскольку связан с идентификацией капитализируемых затрат и, следовательно, требует высокого профессионализма персонала организации. Необходимо также осуществлять постоянный контроль за тем, чтобы балансовая стоимость каждого квалифицируемого актива не превышала его возмещаемую стоимость.

Отражение затрат по займам в финансовой отчетности организации при основном и альтернативном вариантах учета представлено в табл. 13.3.

Таблица 13.3

Отражение затрат по займам в финансовой отчетности организации

Форма отчетности	Основной вариант	Альтернативный вариант
Бухгалтерский баланс		Капитализированные затраты по займам, связанные со строительством или производством квалифицируемых активов, включаются в их первоначальную стоимость

Форма отчетности	Основной вариант	Альтернативный вариант
Отчет о прибылях и убытках	Признаются как расходы того отчетного периода, в котором они произведены	Признаются как расходы того отчетного периода, в котором они произведены, за исключением капитализированных затрат по займам
Отчет о движении денежных средств	Общая сумма процентов, выплаченных в течение периода	Общая сумма процентов, выплаченных в течение периода

Принятие ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» существенно сблизило порядок учета кредитов и займов по российским стандартам учета с МСФО.

Контрольные вопросы и задания

1. Что включает понятие «кредиты, займы и выданные заемные обязательства»?
2. Назовите состав и раскройте организацию учета задолженности по полученным кредитам, займам и выданным заемным обязательствам.
3. В чем особенности документального оформления кредитов?
4. Правомерно ли рассматривать организацию учета кредитов исходя из их целевого назначения и сроков возврата?
5. Как ведется учет налоговых займов и кредитов в иностранной валюте?
6. Раскройте организацию учета кредитов для персонала.
7. На какие цели могут быть использованы бюджетные средства?
8. В чем сущность постановки учета процентов, причитающихся к оплате по полученным заемным средствам?
9. Какова организация учета средств целевого финансирования?
10. Назовите содержание информации о кредитах и займах в бухгалтерской отчетности.

УЧЕТ ЦЕННОСТЕЙ И ОПЕРАЦИЙ, НЕ ПРИНАДЛЕЖАЩИХ ОРГАНИЗАЦИИ

14.1. ПОНЯТИЕ ЗАБАЛАНСОВЫХ СЧЕТОВ

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий наряду с синтетическими балансовыми счетами предусмотрено 11 забалансовых счетов.

Счета забалансового учета предназначены:

- для учета средств, не принадлежащих предприятию, но находящихся в его распоряжении (счет 001 «Арендованные основные средства», счет 005 «Оборудование, принятое для монтажа») либо находящихся в предприятии на ответственном хранении (счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»), принятых в переработку или на комиссию (счет 003 «Материалы, принятые в переработку», счет 004 «Товары, принятые на комиссию»);

- учета источников покрытия износа не принадлежащего предприятию жилищного фонда (счет 010 «Износ основных средств»);

- учета условных прав (счет 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные», счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»);

- учета условных обязательств (счет 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»);

- контроля за отдельными хозяйственными операциями (счет 006 «Бланки строгой отчетности»);

- обобщения информации о наличии и движении ОС, сданных в аренду, если по условиям договора аренды имущество учитывается на балансе арендатора (счет 011 «Основные средства, сданные в аренду»).

Забалансовый учет присутствует на каждом предприятии в той или иной мере. Чаще всего речь идет об организации сохранности бланков строгой отчетности — квитанций, по которым исполнители конкретных работ могут получать оплату от населения на оказываемые услуги, талонов и абонементов, дающих право на получение товарно-материальных ценностей (например, ГСМ) и различных материальных благ (право бесплатного проезда). Учреждения образования традиционно организуют учет бланков дипломов, свидетельств, удостоверений, аптеки — учет льготных рецептов, по которым отпускаются медикаменты, и т.п.

Но существует достаточно много предприятий, забалансовый учет на которых по объему и значимости сопоставим с ведением балансового учета, так как величина забалансовых ценностей и обороты по забалансовым счетам очень велики. Это прежде всего предприятия комиссионной торговли, туристические фирмы (турагенты), реализующие путевки, полученные от туроператоров, предприятия-переработчики, использующие давальческое сырье, а также организации, получающие или выдающие обеспечения обязательств и платежей (чаще всего векселя).

В отличие от синтетических счетов, учитывающих хозяйственные процессы, происходящие с собственными средствами предприятия и их источниками методом двойной записи, учет на забалансовых счетах предполагает однократную запись — только по дебету или только по кредиту забалансового счета.

Сводные учетные регистры также упрощены и чаще всего представляют собой накопительные ведомости с графой «Приход», отражающей поступление, принятие на учет забалансовых ценностей, и графой «Расход», в которую заносятся данные о выбытии, списании забалансовых ценностей.

Проводки на забалансовых счетах типичны и относятся к конкретным хозяйственным операциям.

Остановимся на характеристике забалансовых счетов и наиболее распространенных проводках.

14.2. УЧЕТ АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Учет арендованных ОС. Счет 001 «Арендованные основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении ОС, арендованных предприятием на основе договора аренды. Арендованные ОС приходятся по дебету счета 001 в оценке, указанной в договоре, на основании приемо-передаточного акта, накладной либо какого-то другого документа, удостоверяющего факт передачи основных средств в аренду арендатору:

Д 001 — на стоимость ОС, поступивших по договору аренды.

В период аренды арендатор несет ответственность за полученные ОС и в случае их поломки, утраты, либо иного виновного причинения ущерба возмещает их стоимость арендодателю.

По окончании срока аренды арендованные ОС возвращаются арендодателю в полном объеме.

Если в соответствии с договором аренды капитальные вложения в арендованный объект, которые произвел арендатор, являются его собственностью, то эти вложения являются для арендатора отдельным инвентарным объектом (объектами). То есть в этом случае капитальные вложения в арендованный объект ОС учитываются у арендатора на балансе как собственные ОС. На забалансовом счете 001 стоимость таких капитальных вложений не учитывается.

Списание с забалансового учета арендованных ОС отражается проводкой: К 001 — на стоимость выбывших или возвращенных ОС арендодателю.

По окончании арендного договора и возврате всех арендованных ОС собственнику счет 001 закрывается и не имеет сальдо.

Аналитический учет на счете 001 должен обеспечить прежде всего сохранность арендованных ОС. Имеет смысл вести учет в разрезе каждого арендодателя по инвентарным номерам ОС, присвоенных собственниками.

Организация, получившая ОС и отразившая их в забалансовом учете, обеспечивает таким образом раздельный учет собственного и арендованного имущества.

Учет арендованного имущества у арендодателя. С 1 января 2001 г., согласно приказу Минфина России от 31 октября 2001 г. № 94н, для учета ОС, переданных в аренду, используется счет 011 «Основные средства, сданные в аренду», если договором аренды предусмотрена передача объектов на баланс арендатора.

Счет 011 предназначен для обобщения информации о наличии и движении объектов ОС, сданных в аренду.

Основные средства, передаваемые в аренду, учитываются:

Д 011 — на стоимость, указанную в договоре аренды.

По окончании срока аренды они возвращаются арендодателю в полном объеме и снимаются с забалансового учета: К 011.

Аналитический учет ведется по каждому арендатору и каждому объекту, сданному в аренду.

14.3. УЧЕТ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ, ПРИНЯТЫХ НА ОТВЕТСТВЕННОЕ ХРАНЕНИЕ

Счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» используется предприятиями-покупателями для учета ценностей, которые по каким-либо причинам не оплачены, но поступили на предприятие и до разрешения спорных вопросов находятся на ответственном хранении.

Это могут быть:

- ценности, полученные хранителем по договору ответственного хранения;
- ценности, которые получены от поставщиков, но организация на законных основаниях отказалась от их оплаты (например, если товары оказались бракованными или присланные поставщиком ценности не соответствуют условиям договора поставки по качеству, количеству, ассортименту и т.п.);

- неоплаченные ценности, которые уже получены от поставщиков, но по условиям договора право собственности на них переходит к покупателю после оплаты;

- ценности, приобретенные организациями-посредниками для комитентов (принципалов, доверителей);

- ценности, принятые на ответственное хранение по прочим причинам.

В учете предприятия-покупателя такая ситуация возникает, когда ценности отгружаются в адрес покупателя, а последний на законных основаниях отказывается от акцепта (оплаты) выставленных платежных документов.

Иногда покупателю поступают еще неоплаченные им товарно-материальные ценности, запрещенные к расходованию до их полной оплаты.

Расходовать, использовать и даже просто оплачивать материальные ценности до выяснения всех спорных вопросов и получения комплекса товаросопроводительных документов бухгалтерия покупателя не имеет возможности, но обеспечить сохранность обязана. Поэтому предприятие-покупатель приходит ценности по дебету счета 002 в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах либо платежных требованиях, а при их отсутствии — комиссионно оценивает поступившие материальные ценности и оформляет соответствующий акт.

После оплаты ценностей, принятых на ответственное хранение, счет 002 закрывается, а сами ценности приходятся на соответствующий балансовый счет (10 «Материалы», 41 «Товары») в корреспонденции с соответствующим счетом расчетов.

Счет 002 может быть закрыт также при отрицательном решении вопроса об оплате и отправке товарно-материальных ценностей, находившихся на ответственном хранении, обратно поставщику.

Таким образом, у покупателя наиболее часто выполняются проводки:

Д 002 — на стоимость полученных от поставщиков, но неоплаченных ценностей, принятых на ответственное хранение;

К 002 — снятие с учета материальных ценностей, принятых ранее на ответственное хранение в связи с постановкой на баланс или в связи с их возвратом поставщику.

В учете предприятия-поставщика используют счет 002 в случаях, когда материальные ценности полностью оплачены покупателями и не вывезены по каким-либо объективным, независящим от предприятий причинам. Списанные с баланса поставщика продукция, товары после оплаты и оформления товаросопроводительных документов уже являются собственностью покупателя, но временно, в порядке исключения, могут находиться на складах поставщика (с условием оформления сохранными расписками).

Такого рода операции оформляются проводками:

Д 002 — оплаченные покупателем материальные ценности временно оставлены на ответственном хранении с оформлением сохранных расписок;

К 002 — находившиеся на ответственном хранении и оплаченные материальные ценности вывезены покупателем (заказчиком).

Аналитический учет на счете 002 организуется по аналогии с учетом на любом балансовом счете по учету материальных ценностей, т.е. по видам, сортам, местам хранения, предприятиям-владельцам, номенклатуре и т.п.

14.4. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ, ПРИНЯТЫХ В ПЕРЕРАБОТКУ

Счет 003 «Материалы, принятые в переработку» предназначен для учета получения, движения и использования так называемого давальческого сырья, являющегося собственностью заказчика, но передаваемого им на переработку, доработку, розлив другим специализированным организациям.

Предприятие, работающее на давальческом сырье, не оплачивает его, а принимает давальческое сырье на забалансовый счет по дебету счета 003 по ценам, предусмотренным в договорах, и занимается его переработкой. Свои затраты (без стоимости сырья и материалов заказчика) предприятие-переработчик учитывает в общеустановленном порядке на счетах учета затрат.

Когда новый полученный из давальческого сырья продукт передается заказчику, стоимость израсходованного давальческого сырья списывается проводкой по кредиту счета 003.

Забалансовый счет 003 после полной сдачи ранее полученных материалов заказчику в виде готовой продукции либо в виде неизрасходованного остатка не имеет сальдо.

Аналитический учет на счете 003 организуется по заказчикам, видам, сортам сырья и материалов и местам их нахождения.

Итоговые проводки по счету 003 имеют вид:

Д 003 — получено давальческое сырье от заказчиков для переработки (доработки) по ценам, предусмотренным в договоре;

Д 20 — К 10, 23, 70 и др. — отражаются затраты по переработке сырья и материалов;

Д 62 — К 90 — отражается выручка от выполнения работ по переработке (без стоимости материалов, принятых в переработку);
Д 90 — К 20 — списываются затраты по переработке давальческого сырья;
Д 90 — К 68 — отражается задолженность перед бюджетом по НДС от выручки (акцизов по подакцизной продукции);
К 003 — осуществляется списание сырья и материалов, ранее принятых в переработку, в случае передачи готовой продукции заказчику или собственнику;
Д 51 — К 62 — отражаются операции по полученным средствам в оплату за переработку.

Неиспользование забалансового счета 003 для учета давальческого сырья может быть расценено налоговыми органами как грубое нарушение правил ведения учета доходов и расходов и влечет взыскание штрафа в размере 5000 руб. на основании п. 1 ст. 120 НК РФ. Однако если в договоре на переработку давальческого сырья не определена стоимость передаваемого сырья, то нет оснований для его учета как хозяйственных операций, подлежащих отражению на счетах бухгалтерского учета. Кроме того, стоимость давальческого сырья не формирует ни актив, ни пассив баланса и не является доходом либо расходом предприятия, соответственно неотражение стоимости давальческого сырья (вследствие отсутствия его стоимости в договоре) на счете 003 не свидетельствует о совершении налогового правонарушения в виде грубого нарушения правил учета доходов, расходов или объектов налогообложения.

Переработчик является плательщиком налога на прибыль и НДС в общеустановленном порядке (как и заказчик).

14.5. УЧЕТ ТОВАРОВ, ПРИНЯТЫХ НА КОМИССИЮ

Счет 004 «Товары, принятые на комиссию» применяется предприятиями-комиссионерами, чаще всего — торговыми, для учета поступления, движения и выбытия товара, принятого на комиссию в соответствии с договором комиссии у комитента.

По договору комиссии комиссионер обязуется по поручению комитента (т.е. лица, по поручению которого совершается сделка) совершить одну или несколько операций от своего имени за вознаграждение.

Разновидностью договора комиссии на продажу является договор консигнации. Комитент, именуемый консигнантом, передает товары комиссионеру (консигнатору) для продажи третьим лицам. Консигнатор в случае выполнения условий договора получает комиссионное вознаграждение как скидку от цены товара, если цена консигнанта фиксирована.

Если договором предусмотрены свободные цены продажи, то консигнатор может получить дополнительную прибыль в виде процента от разницы в ценах, зафиксированных в договоре консигнации и фактически реализованных в сделке.

В любом случае по договору комиссии или консигнации комиссионер (консигнатор) получает товарно-материальные ценности на реализацию. Он должен обеспечить их сохранность и проследить за их реализацией — от этого в конечном счете зависит его вознаграждение. Поэтому ведение счета 004 является для

него обязательным условием для предоставления отчетности комитенту (собственнику товарно-материальных ценностей).

Для оформления и учета торговых операций в комиссионной торговле в данном случае необходимо применять формы первичной учетной документации, указанные в п. 1.4 постановления Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132.

Для аналитического учета товаров применяется Карточка учета товаров и расчетов по договорам комиссии (ф. № КОМИС-6), которая ведется по каждому товару. В карточке указываются поступление, уценка, а также возврат товара комитенту.

При приеме товара на комиссию и заключении договора комиссии оформляются Перечень товаров, принятых на комиссию (ф. № КОМИС-1), и Товарный ярлык (ф. № КОМИС-2). В названных формах указываются сведения, характеризующие состояние товара (новый, бывший в употреблении, степень износа, основные товарные признаки, недостатки товара).

Для оформления переоценки принятых на комиссию товаров применяется Акт об уценке товаров (ф. № КОМИС-3). Указанный документ составляется комиссионером (материально ответственным лицом) в одном экземпляре, подписывается заведующим организацией торговли (секцией) и комитентом и передается с товарным отчетом в бухгалтерию. При этом в товарном ярлыке проставляются новая цена, номер акта, дата уценки и подпись материально ответственного лица.

При составлении Акта о снятии товара с продажи (ф. № КОМИС-5) указывается причина снятия, в данном случае — возврат комитенту.

Полученные по договору комиссии товары приходуются по дебету счета 004 в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах, и списываются по кредиту забалансового счета 004 при реализации либо возврате товаров комитенту.

Аналитический учет на счете 004 ведется по видам товаров и предприятиям (лицам) — комитентам, так как необходимо обеспечить не только сохранность каждой единицы товара, но и правильно рассчитаться с каждым комитентом в отдельности.

Итоговые проводки по счету 004 имеют вид:

Д 004 — поступили товары по договору комиссии (консигнации) по ценам, предусмотренным в приемо-сдаточном акте или договоре;

Д 51 — К 76 — при погашении задолженности покупателей перед комиссионером или консигнатором;

К 004 — товары, принятые на комиссию, реализованы или возвращены комитенту;

Д 76 — К 90 — отражается комиссионное вознаграждение, подлежащее уплате комитентом комиссионеру или консигнантом консигнатору;

Д 76 — К 51 — выплачены денежные средства комитенту;

Д 90 — К 68 — начислена задолженность бюджету по НДС с суммы комиссии;

Д 90 — К 44 — при списании расходов комиссионера или консигнатора на продажу;

Д 90 (99) — К 99 (90) — при отражении финансовых результатов по операции по продаже товаров как сравнение оборотов за отчетный период.

14.6. УЧЕТ ОБОРУДОВАНИЯ ДЛЯ МОНТАЖА

Порядок обеспечения строительства технологическим оборудованием, требующим монтажа, предусматривается в договорах подряда в соответствии с нормами гражданского законодательства.

Оборудование, поставленное заказчиком, учитывается подрядчиком на забалансовом счете 005 «Оборудование, принятое для монтажа» в ценах, указанных заказчиком в сопроводительных документах.

Передача оборудования в монтаж оформляется актом о приеме-передаче по ф. № ОС-15, утвержденной постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7. У заказчика оборудование продолжает числиться на счете 07 «Оборудование к установке» до приемки работ по его монтажу.

По окончании монтажа подрядчик оформляет выполненные работы актами ф. № КС-2 и предъявляет заказчику их стоимость по справке ф. № КС-3. Одновременно смонтированное оборудование снимается с забалансового учета (К 005).

Если по условиям договора строительного подряда приобретение, монтаж и передача смонтированного оборудования входят, согласно ст. 704 ГК РФ, в обязанности подрядчика, хозяйственная операция по приобретению оборудования может быть отнесена к другим видам работ, не являющихся строительными. Для учета такой операции подрядчик открывает дополнительную статью «Прочие производственные расходы», по которой отражает полную себестоимость этого вида работ.

Подрядчик учитывает стоимость приобретенного оборудования в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, на отдельном субсчете счета 10. При этом по согласованию с заказчиком акт приема-передачи оборудования в монтаж по ф. № ОС-15 может не составляться.

По окончании монтажа подрядчик вместе с актом и справкой по ф. № КС-2 и КС-3 на стоимость монтажных работ предъявляет заказчику передаточный документ и счет на оплату смонтированного оборудования. Доходы подрядчика от указанных операций отражаются в его учете отдельно: от сдачи строительного-монтажных работ и от продажи оборудования.

При совершении данной хозяйственной операции необходимо иметь в виду, что стоимость оборудования по правилам сметного нормирования и ценообразования учитывается в сметной документации отдельно от стоимости строительных и монтажных работ.

Строительная организация учитывает оборудование следующими записями:

Д 005 «Оборудование, принятое для монтажа» — отражается стоимость оборудования, переданного в монтаж;

Д 20 «Основное производство»;

К 10 «Материалы» и др. — отражаются затраты на монтаж полученного оборудования;

К 005 «Оборудование, принятое для монтажа» — списывается с учета стоимость оборудования, переданного в монтаж.

При приобретении оборудования, требующего монтажа, строительной организацией, она учитывает его на своем балансе в порядке, установленном для

учета МПЗ. Заказчик в этом случае оплачивает организации стоимость выполненных работ в размере, предусмотренном в договоре, с учетом стоимости смонтированного оборудования.

Аналитический учет по счету 005 «Оборудование, принятое для монтажа» ведется по отдельным объектам или агрегатам.

14.7. УЧЕТ БЛАНКОВ СТРОГОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Порядок утверждения формы бланков строгой отчетности (БСО), приравненных к кассовым чекам, а также порядок их учета, хранения и уничтожения устанавливает Правительство РФ (п. 2 ст. 2 Федерального закона от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и расчетов с использованием платежных карт»), которое постановлением № 171 утвердило Положение об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения ККТ (далее — Положение).

Перечень документов, которые предприятие считает бланками строгой отчетности, порядок их хранения, выдачи, инвентаризации устанавливается руководителем предприятия и оформляется приказом.

В общем случае к бланкам строгой отчетности относятся: квитанционные книжки, по которым конкретными исполнителями могут быть получены денежные средства в оплату за услуги и работы, бланки удостоверений, дипломов, свидетельств, использование которых предоставляет определенные права или льготы, а также талоны, абонементы, билеты и прочие документы, являющиеся средством платежа; к бланкам строгой отчетности могут быть отнесены бланки векселей, незаполненные трудовые книжки, путевки, приобретаемые за счет предприятия или фонда социального страхования, до выдачи их работнику и многое другое.

Особое место среди ценностей, учитываемых на счете 006, занимают банковские (лимитированные и нелимитированные) чековые книжки, дающие право на снятие со счета денежных средств, а также получившие в последние годы широкое распространение дисконтные карты.

На предприятии должен быть организован забалансовый учет бланков строгой отчетности и таким образом, чтобы исключить использование неучтенных бланков, а также возможный подлог и подделку документов, по которым, в частности, принимаются денежные средства от населения.

С этой целью выдача пронумерованных бланков производится с указанием начального и конечного номера документа, под роспись ответственного лица. Все полученные бланки должны быть использованы, а испорченные или неиспользованные бланки сдаются обратно в бухгалтерию для хранения и уничтожения в сроки, установленные приказом руководителя.

Счет 006 «Бланки строгой отчетности» является самым распространенным из всех забалансовых счетов. Весь учет на предприятии по счету 006 ведется в условной оценке, чаще всего — поштучно по каждому виду бланков строгой отчетности.

Поступление на предприятие указанных бланков отражается по дебету счета 006. Пронумерованные, сброшюрованные бланки выдаются для исполь-

зования конкретным материально ответственным лицам и отражаются по кредиту 006, в разрезе конкретных исполнителей. Здесь для целей учета вполне применима двойная запись: бланки, выданные (списанные) бухгалтерией предприятия с учета в месте хранения должны найти свое отражение в том же количестве у материально ответственных лиц (исполнителей), получивших их под отчет.

Получение отчетов от ответственных лиц в случае использования (погашения) бланков строгой отчетности, т.е. с приложением корешков квитанций, расписок о полученных дипломах и т.п., или возврате — в случае порчи, невыдачи отражается также двойной записью: по дебету 006 при постановке на учет в централизованной бухгалтерии и одновременно кредиту 006 при списании бланков строгой отчетности с учета у конкретного исполнителя.

По окончании сроков хранения бланков строгой отчетности они уничтожаются по акту комиссии и окончательно списываются с забалансового счета 006.

Аналитический учет по счету 006 должен быть организован по каждому виду бланков и местам их хранения.

Итоговые проводки по счету 006 имеют вид:

Д 26, 44 и др. — К 76 — списываются затраты по покупке (изготовлению) бланков (как правило, в составе общехозяйственных расходов);

Д 006 — на величину (количество) поступивших бланков строгой отчетности;

К 006 — на величину (количество) бланков строгой отчетности, списываемых с учета в связи с их уничтожением.

Учет талонов на нефтепродукты ведется на счете 10 «Материалы», субсчет 10-3 «Топливо».

Документы, оформленные на бланках строгой отчетности, являются первичными учетными документами (за исключением билетов для проезда в наземном пассажирском транспорте общего пользования). Следовательно, за нарушение порядка и сроков их хранения предприниматель и организация могут быть оштрафованы на сумму от 2000 до 3000 руб. (ст. 15.11 КоАП РФ). Согласно ст. 120 НК РФ, отсутствие первичных документов (в том числе бланков строгой отчетности) квалифицируется как грубое нарушение правил учета доходов и расходов, за которое организацию (предпринимателя) могут привлечь к административной ответственности.

14.8. УЧЕТ И СРОКИ СПИСАНИЯ В УБЫТОК ЗАДОЛЖЕННОСТИ НЕПЛАТЕЖЕСПОСОБНЫХ ДЕБИТОРОВ

Счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» обобщает информацию о дебиторской задолженности, списанной и убыток вследствие неплатежеспособности должника.

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации либо за счет резерва сомнительных долгов, либо на финансовые результаты у коммерческой организации в соответствии с п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета.

Списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность должна отражаться за бухгалтерским балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

Счет 007 должен присутствовать за балансом каждого предприятия, имеющего должников, чья неплатежеспособность признана судом.

Одновременно со списанием с баланса дебиторской задолженности составляется проводка:

Д 63 «Резервы по сомнительным долгам» — К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на сумму списываемых с баланса неустребованных долгов при принятом в учетной политике методе формирования резерва;

Д 007 — принятие списанного долга на забалансовый учет.

В случае если организация не формирует резерв сомнительных долгов и списание дебиторской задолженности, нереальной к взысканию, осуществляется за счет финансовых результатов, постановка списанного долга на учет за балансом также является обязательным условием.

Проводки при этом имеют вид:

Д 91 «Прочие доходы и расходы» — К 76 — на сумму списываемых с баланса неустребованных долгов при отсутствии в учетной политике указаний на формирование резерва на подобные цели;

Д 007 — принятие списанного долга на забалансовый учет.

В случае если суммы ранее списанной дебиторской задолженности взысканы и поступили на счета или в кассу предприятия, в балансе выполняется проводка — Д 50 «Касса» или Д 51 «Расчетные счета» — К 91 — на сумму поступившей задолженности, ранее списанной с баланса.

Одновременно с забалансового счета задолженность списывается проводкой — К 007.

Также счет 007 кредитруется, если закончился пятилетний срок наблюдения за указанной задолженностью и возможность взыскания полностью исчерпана.

Аналитический учет по счету 007 организуется по каждому должнику и каждому долгу, списанному в убыток.

14.9. УЧЕТ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, ПОЛУЧЕННЫХ И ВЫДАННЫХ

Счет 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» предназначен для обобщения информации о наличии и движении полученных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей, а также в обеспечение под товары, переданные другим предприятиям на консигнацию. Развитие рынка ценных бумаг, которые чаще всего являются средством платежа, потребовало ведения учета наличия и движения полученных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей. Кроме того, любое предприятие, передающее другим предприятиям на консигнацию товары и получившее обеспечение под эти товары, также заинтересовано в их учете.

Обеспечение (гарантия) представляет собой документ, где одно предприятие гарантирует другому выполнение обязательств в определенный срок на определенную сумму и подтверждает, что готово погасить задолженность, если она образуется вследствие неисполнения обязательств.

Если в гарантии не указана четкая сумма, то для бухгалтерского учета она принимается исходя из условий договора. Но все же следует избегать «безсуммовых» гарантий, не подтвержденных договором, так как их учет и в последствии взыскание задолженности по ним крайне затруднены.

Полученные обеспечения приходятся по дебету счета 008 на основании полученного документа и списываются по мере погашения задолженности или выполнения обязательств согласно договоренности.

Аналитический учет на счете 008 ведется по каждому полученному обеспечению в отдельности.

Итоговые проводки по счету 008 имеют вид:

Д 008 — получена гарантия в обеспечение выполнения обязательств или обеспечение под товар, переданный другим предприятиям на консигнацию;

К 008 — списаны обеспечения в связи с погашением задолженности.

Счет 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» контролирует выданные предприятием гарантии в обеспечение выполнения обязательств и платежей.

По аналогии со счетом 008 в случае, если в гарантии не указана сумма, она определяется исходя из условий договора.

Аналитический учет на счете 009 ведется по каждому выданному обеспечению.

Наиболее распространенными ценными бумагами являются векселя, которые ведут к возникновению условных прав и обязательств организации.

Выдавая поручительство по векселю, организация дебетует счет 009. При получении извещения об оплате выданного векселя, истечении сроков исковой давности или оплате векселя самим поручителем счет 009 кредитруется.

Переданные (индоссированные) векселя также необходимо отражать на дебете счета 009 и снимать с учета при получении извещения об оплате векселя, истечении срока исковой давности или самостоятельной оплате.

14.10. УЧЕТ ИМУЩЕСТВА И ЦЕННЫХ БУМАГ, ПОЛУЧЕННЫХ В ЗАЛОГ

В соответствии с ПБУ 5/01 стоимость МПЗ, переданных покупателю в залог, принимается к бухгалтерскому учету в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости.

В соответствии с ГК РФ залог представляет собой один из способов обеспечения исполнения обязательств, сущность которого заключается в том, что кредитор по обеспеченному залогом обязательству (залогодержатель) имеет право в случае неисполнения должником этого обязательства получить удовлетворение из стоимости заложенного имущества преимущественно перед другими кредиторами лица, которому принадлежит это имущество (залогодателя).

Договор о залоге должен быть заключен в письменной форме. В нем должны быть указаны предмет залога и его стоимостная оценка, существо, размер и срок исполнения обязательства.

В договоре должно также содержаться указание на то, у какой из сторон находится заложенное имущество.

Предметом залога может быть всякое имущество, за исключением имущества, изъятого из оборота.

Залог товаров (товарных запасов, сырья, материалов, готовой продукции) с оставлением их у залогодателя предоставляет право залогодателю изменять состав и натуральную форму заложенного имущества при условии, что их общая стоимость не становится меньше указанной в договоре о залоге.

Уменьшение общей стоимости заложенных товаров в обороте допускается по мере исполнения обеспеченного залогом обязательства соразмерно исполненной части обязательства.

При залоге товаров в обороте залогодатель не связан при проведении обычных коммерческих операций. Он вправе продать товары и закупить другие товары, сырье, материалы. Интерес залогодержателя заключается в том, чтобы общая стоимость имеющихся у залогодателя товаров соответствовала той, что предусмотрена договором о залоге.

При передаче МПЗ в залог залогодержатель не приобретает право собственности на эти МПЗ. Поэтому в балансе залогодателя передача МПЗ не отражается. В бухгалтерском учете данная операция отражается в аналитическом учете.

Во-первых, МПЗ, переданные в залог, учитываются на отдельных субсчетах к соответствующим счетам учета МПЗ по фактической себестоимости, например, счет 41-1 «Товары, переданные в залог».

Во-вторых, у залогодателя открывается забалансовый счет 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

На этом забалансовом счете МПЗ, переданные в залог, в соответствии с п. 26 ПБУ 5/01 учитываются по стоимости, оговоренной в договоре залога.

У залогодержателя получение МПЗ в залог отражается на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»: Д 008.

Если залогодатель оказывается не в состоянии рассчитаться по договору, предмет залога может быть реализован, что отразится в учете следующими записями:

К 008 — списано обеспечение платежа;

Д 51 — К 91 — поступил доход от продажи объекта.

При неисполнении обязательства у залогодателя в бухгалтерском учете отразится реализация МПЗ по стоимости, оговоренной в договоре залога.

При обременении ценной бумаги правами залога — эта ценная бумага может быть передана во владение залогодержателю, однако при этом залогодержатель не приобретает права собственности. Следовательно, он не может отвечать предметом залога, переданным ему во владение. Поэтому в балансе у залогодателя передача ему предмета залога не отражается.

Приходование у залогодержателя переданных ему в залог ценных бумаг отражается на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» и сумме оценочной стоимости предмета залога. Залогодатель, пе-

редавший в залог принадлежавшие ему ценные бумаги, отражает у себя факт обременения правами залога на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» в сумме оценочной стоимости предмета залога. Следует обратить внимание на то, что в соответствии с ГК РФ залогодателем ценных бумаг может быть либо их собственник, либо лицо, имеющее на них права хозяйственного ведения.

14.11. УЧЕТ ИЗНОСА ЖИЛОГО ФОНДА И ОБЪЕКТОВ ВНЕШНЕГО БЛАГОУСТРОЙСТВА

Счет 010 «Износ основных средств» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм износа по объектам жилого фонда, объектов внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и т.п.). Данный счет используется также в учете некоммерческих организаций по объектам основных средств, по которым в соответствии с установленными правилами амортизация не начисляется.

Начисление износа по указанным объектам производится в конце года по установленным нормам амортизационных отчислений.

При выбытии объекта сумма износа списывается со счета 010 «Износ основных средств».

Аналитический учет должен быть организован по каждому имеющемуся объекту.

Записи по счету 010 имеют вид:

Д 010 — в конце года начислен износ по объектам внешнего благоустройства и жилфонда;

К 010 — начисленный износ по данным объектам списан в связи с их выбытием.

14.12. ОТРАЖЕНИЕ ДАННЫХ ЗАБАЛАНСОВОГО УЧЕТА В ОТЧЕТНОСТИ

Данные, отраженные на забалансовых счетах, включены в состав показателей бухгалтерской отчетности. С изданием приказа Минфина России от 13 января 2000 г. № 4н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» важность учета ценностей, учитываемых на забалансовых счетах, была подтверждена включением в состав бухгалтерского баланса соответствующей справки о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах.

Начиная с отчетности за 2000 г. бухгалтер ежеквартально заполняет данную справку, сформировав отчетность о наличии ценностей, учитываемых за балансом (либо подтверждает отсутствие объектов забалансового учета, прочеркнув строки 910—990 вышеназванной Справки).

В отчете о прибылях и убытках приводится расшифровка отдельных прибылей и убытков, выявленных организацией в течение отчетного года, в сравнении с данными за аналогичный период предыдущего года (п. 2 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности). Так, по строке 260 «Списание дебиторских и кредиторских задолженностей, по кото-

рым истек срок исковой давности» в столбце «За отчетный период» отражается сальдо забалансового счета 007 на конец этого периода. Данные должны быть тождественны данным строки 940 раздела «Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах» бухгалтерского баланса.

И хотя формы бухгалтерской отчетности носят рекомендательный характер, если у организации есть показатели по забалансовым счетам и они не включены в бухгалтерскую отчетность, то такая отчетность может быть признана недостоверной. А за это уже может наступить ответственность по ст. 15.11 КоАП РФ в виде наложения на должностных лиц штрафа в размере от 20 до 30 МРОТ за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности.

Перед заполнением справки в годовом отчете организации обязательно проведение инвентаризации имущества и обязательств, учитываемых на забалансовых счетах.

Контрольные вопросы и задания

1. В чем сущность простой системы ведения учета активов и обязательств на забалансовых счетах?
2. Как формируется забалансовый учет объектов, принятых на условиях аренды?
3. В какие группы можно объединить активы и обязательства, учитываемые на забалансовых счетах?
4. В какой оценке ведется учет бланков строгой отчетности?
5. Чем вызвана необходимость ведения забалансового учета МПЗ, принятых на ответственное хранение?
6. Назовите перечень забалансовых счетов, формирующих посреднические операции.
7. В каком разрезе должен быть организован аналитический учет товаров по счету 004 «Товары, принятые на комиссию»?
8. В пределах какого срока отражается непогашенная дебиторская задолженность на счете 007 «Списание в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов»?
9. Может ли быть передано в доверительное управление имущество, находящееся в хозяйственном ведении или оперативном управлении организации?
10. Есть ли какие-либо особенности в начислении амортизации по объектам жилого фонда, используемым организацией в коммерческих и некоммерческих целях?

ГЛАВА 15

БУХГАЛТЕРСКАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

15.1. СОСТАВ, НАЗНАЧЕНИЕ И ВИДЫ ОТЧЕТНОСТИ

Бухгалтерская отчетность — это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации.

Отчетность представляет собой совокупность показателей, отражающих результаты хозяйственной деятельности организации за отчетный период. Отчетность включает таблицы, которые составляют по данным бухгалтерского, статистического и оперативного учета. Она является завершающим этапом учетной работы.

Данные отчетности используются внешними пользователями для оценки эффективности деятельности организации, а также для экономического анализа в самой организации. Вместе с тем отчетность необходима для оперативного руководства хозяйственной деятельностью и служит исходной базой для последующего планирования, отчетность должна быть достоверной, своевременной. В ней должна обеспечиваться сопоставимость отчетных показателей с данными за прошлые периоды.

Организации составляют отчеты по формам и инструкциям (указаниям), рекомендованным Минфином России и Госкомстатом России. Единая система показателей отчетности организации позволяет составлять отчетные сводки по отдельным отраслям, экономическим районам, республикам и по всему народному хозяйству в целом.

Отчетность организации классифицируют по видам и назначению, периодичности составления, степени обобщения отчетных данных. Классификация отчетности по видам представлена на рис. 15.1.

По назначению отчетность подразделяется на управленческую, финансовую (бухгалтерскую), налоговую и статистическую.

Управленческая отчетность предназначена для использования в управлении хозяйствующим субъектом (руководством, другим управленческим персоналом). В связи с этим содержание, периодичность, сроки, формы и порядок ее составления определяются самостоятельно хозяйствующим субъектом. Как правило, она составляется на основе данных управленческого учета и содержит сведения по основным показателям за короткие промежутки времени — сутки, пятидневку, неделю, декаду, половину месяца. Эти данные используются для оперативного контроля и управления процессами снабжения, производства и реализации продукции.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности. Составляют ее по данным бухгалтерского учета.

Налоговая отчетность (налоговые декларации) предназначена для фискальных целей и обязательна для составления хозяйствующими субъектами, круг

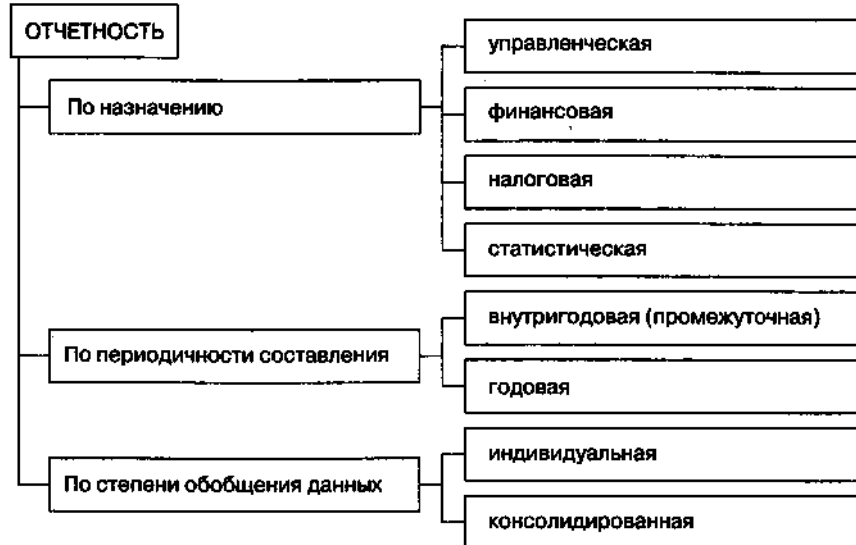


Рис. 15.1. Виды отчетности

которых установлен налоговым законодательством. Налоговая отчетность должна составляться на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете, путем корректировки ее по правилам налогового законодательства.

Статистическая отчетность составляется по данным статистического, бухгалтерского и оперативного учета и отражает сведения по отдельным показателям хозяйственной деятельности организации как в натуральном, так и в стоимостном выражении.

По периодичности составления различают внутригодовую и годовую отчетность. Внутригодовая отчетность включает отчеты за день, пятидневку, декаду, месяц, квартал и полугодие. Внутригодовую статистическую отчетность обычно называют текущей статистической отчетностью, внутригодовую бухгалтерскую — промежуточной бухгалтерской отчетностью. Годовая отчетность — это отчеты за год.

По степени обобщения данных различают индивидуальную и консолидированную отчетность.

Индивидуальная бухгалтерская отчетность — это бухгалтерская отчетность юридического лица. С одной стороны, она характеризует финансовое положение и финансовый результат деятельности хозяйствующего субъекта. С другой стороны, она обеспечивает системный контроль правильности и точности данных бухгалтерского учета при завершении каждого учетного цикла. В связи с этим все хозяйствующие субъекты должны составлять индивидуальную бухгалтерскую отчетность за каждый отчетный период. Таким образом, индивидуальная бухгалтерская отчетность как элемент метода бухгалтерского учета выполняет две функции: информационную и контрольную.

Индивидуальная бухгалтерская отчетность предназначена для выявления конечного финансового результата деятельности хозяйствующего субъекта —

чистой прибыли (убытка) и распределения ее между собственниками; представления в надзорные органы; выявления признаков банкротства хозяйствующих субъектов; использования в управлении хозяйствующим субъектом, судопроизводстве и при налогообложении.

Консолидированная финансовая отчетность как разновидность бухгалтерской отчетности предназначена для характеристики финансового положения и финансового результата деятельности группы хозяйствующих субъектов, основанной на отношениях контроля. Консолидированная финансовая отчетность выполняет исключительно информационную функцию и представляется заинтересованным внешним пользователям. Данная отчетность должна стать одним из основных источников финансовой информации для принятия экономических решений этими пользователями.

В настоящее время организации представляют в обязательном порядке промежуточную и годовую бухгалтерскую отчетность.

Промежуточная бухгалтерская отчетность включает:

- ф. № 1 «Бухгалтерский баланс»;
- ф. № 2 «Отчет о прибылях и убытках».

Организация должна сформировать промежуточную бухгалтерскую отчетность не позднее 30 дней по окончании отчетного периода.

В соответствии с Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» *годовая бухгалтерская отчетность* включает:

- бухгалтерский баланс (ф. № 1);
- отчет о прибылях и убытках (ф. № 2);
- отчет об изменениях капитала (ф. № 3);
- отчет о движении денежных средств (ф. № 4);
- приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5);
- отчет о целевом использовании полученных средств (ф. № 6);
- пояснительную записку;
- специализированные формы, устанавливаемые министерствами и ведомства Российской Федерации, для организаций системы по согласованию соответственно с министерствами финансов республик Российской Федерации;

■ итоговую часть аудиторского заключения, если эта организация в соответствии с федеральными законами подлежит аудиторской проверке. В том случае, если организация самостоятельно приняла решение о проведении аудита бухгалтерской отчетности, аудиторское заключение также может быть включено в состав бухгалтерской отчетности.

Субъекты малого предпринимательства, не применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности и не обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности, могут не представлять в состав годовой бухгалтерской отчетности отчеты об изменениях капитала и движении денежных средств, приложение к бухгалтерскому балансу (ф. 3, 4 и 5) и пояснительную записку.

Некоммерческие организации имеют право не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности отчет о движении денежных средств (ф. № 4), а также при отсутствии соответствующих данных отчет об изменениях капитала (ф. № 3) и приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5).

Общественные организации (объединения), не осуществляющие предпринимательскую деятельность и не имеющие, кроме выбывшего имущества, оборотов по продаже товаров (работ, услуг), промежуточную бухгалтерскую отчетность не составляют. Указанные организации в составе годовой бухгалтерской отчетности не представляют отчеты об изменениях капитала и о движении денежных средств (ф. № 3, 4), приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5) и пояснительную записку.

Бюджетные организации включают в состав годовой бухгалтерской отчетности следующие формы:

- отчет об исполнении сметы доходов и расходов по бюджетным средствам;
- отчет об исполнении сметы доходов и расходов по бюджетным средствам в иностранной валюте;
- справку о полученном финансировании из федерального бюджета;
- справку об остатках средств, полученных из федерального бюджета;
- пояснительную записку об исполнении сметы доходов и расходов.

Бюджетные организации представляют годовую бухгалтерскую отчетность вышестоящему органу, которому они подчиняются, в сроки, им установленные. Если бюджетная организация состоит на федеральном бюджете, то она обязана представить бухгалтерскую отчетность и в территориальный орган Федерального казначейства.

Отличительная черта современных форм бухгалтерской отчетности — их рекомендательный характер.

Организации вправе самостоятельно разрабатывать формы бухгалтерской отчетности. Однако при этом необходимо обеспечить, чтобы они содержали сведения для достоверного и полного представления информации о финансовом положении организации, изменениях этого положения и финансовых результатах деятельности. В формах должны быть сохранены коды итоговых строк, строк разделов и групп статей бухгалтерского баланса.

15.2. ОСНОВНЫЕ ТРЕБОВАНИЯ, ПРЕДЪЯВЛЯЕМЫЕ К БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Бухгалтерская отчетность организации является завершающим этапом учетного процесса. В ней отражаются нарастающим итогом имущественное и финансовое положение организации, результаты хозяйственной деятельности за отчетный период (месяц, квартал, год).

Типовые формы бухгалтерской отчетности и инструкции о порядке заполнения этих форм разрабатываются и рекомендуются к применению Минфином России.

Министерства и ведомства Российской Федерации, субъектов, входящих в состав Российской Федерации, дополнительно к типовым формам могут устанавливать специализированные формы бухгалтерской отчетности для органи-

заций системы по согласованию соответственно с министерствами финансов Российской Федерации и субъектов, входящих в состав Российской Федерации.

Организация составляет бухгалтерскую отчетность, отражающую состав имущества и источники его формирования, включая имущество производств, хозяйств, иных структурных подразделений, а также филиалов и представительств, выделенных на отдельный баланс и не являющихся юридическими лицами.

В случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ помимо собственного бухгалтерского отчета составляется также сводная бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчетов таких обществ, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами, в порядке, устанавливаемом Минфином России.

Отчетным годом для всех организаций считается период с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для создаваемых организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря включительно. Вновь созданным организациям после 1 октября разрешается считать первым отчетным годом период с даты их государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно.

Информация, содержащаяся в бухгалтерской отчетности, основывается на данных синтетического и аналитического учета.

Данные вступительного баланса должны соответствовать данным утвержденного заключительного баланса за период, предшествующий отчетному. В случае изменения вступительного баланса на 1 января отчетного года причины следует объяснить.

Изменения в бухгалтерской отчетности, относящиеся как к текущему, так и к прошлому году (после ее утверждения), производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных.

Исправления ошибок в бухгалтерской отчетности подтверждаются подписью лиц, ее подписавших, с указанием даты исправления.

Для того чтобы бухгалтерская отчетность соответствовала предъявляемым к ней требованиям, должно быть обеспечено соблюдение следующих условий: полное отражение за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации всех производственных ресурсов, готовой продукции и расчетов; полное совпадение данных синтетического и аналитического учета, а также соответствие показателей отчетов и балансов данным синтетического и аналитического учета; осуществление записей хозяйственных операций в бухгалтерском учете только на основании надлежаще оформленных оправдательных документов или приравненных к ним технических носителей информации; правильная оценка статей баланса.

Требования к информации, формируемой в бухгалтерской отчетности, определены Законом о бухгалтерском учете, Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и Положением «Бухгалтерская отчетность организации» и являются дополнительными по отношению к допущениям и требованиям, раскрытым в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), и означают следующее.

Требование достоверности и полноты означает, что бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности. При этом достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная и составленная исходя из правил, установленных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Если при составлении бухгалтерской отчетности выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении и ее финансовых результатах, то в бухгалтерскую отчетность включают соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Требование нейтральности означает, что при формировании бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена нейтральность информации, т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

Требование целостности означает необходимость включения в бухгалтерскую отчетность данных обо всех хозяйственных операциях, осуществленных как организацией в целом, так и ее филиалами, представительствами и иными подразделениями, в том числе выделенными на отдельные балансы.

Требование последовательности означает необходимость соблюдения постоянства в содержании и формах бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним от одного отчетного года к другому.

В соответствии с *требованием сопоставимости* в бухгалтерской отчетности должны содержаться данные, позволяющие осуществить их сравнение с аналогичными данными за годы, предшествовавшие отчетному. По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, должны быть приведены данные минимум за два года — отчетный и предшествующий отчетному. Если они не сопоставимы по ряду причин, то данные предшествующих периодов подлежат корректировке по установленным правилам.

Требование соблюдения отчетного периода означает, что в качестве отчетного года в России принят период с 1 января по 31 декабря включительно, т.е. отчетный год совпадает с календарным.

Требование правильности оформления связано с соблюдением формальных принципов отчетности: составление ее на русском языке, в валюте Российской Федерации (в рублях), подписание руководителем организации и специалистом, ведущим бухгалтерский учет (главным бухгалтером и т.п.).

В ПБУ 4/99 определены подходы к раскрытию существенной информации, ориентированные на ее важность для заинтересованных пользователей.

Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях в бухгалтерской отчетности:

1) должны приводиться обособленно в случае их существенности и если без них возможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности заинтересованными пользователями;

2) могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показа-

телей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

15.3. ЭЛЕМЕНТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И КРИТЕРИИ ИХ ПРИЗНАНИЯ

В соответствии с положениями Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России для удовлетворения общих потребностей заинтересованных пользователей в бухгалтерском учете должна формироваться информация о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Финансовое положение организации определяется существующими в ее распоряжении активами, структурой обязательств и капитала организации, а также ее способностью адаптироваться к изменениям в среде функционирования. Таким образом, элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовом положении организации, которые отражаются в бухгалтерском балансе, являются активы, обязательства и капитал.

Информация о финансовых результатах деятельности организации требуется, чтобы оценить потенциальные изменения в ресурсах, которые, вероятно, будет контролировать организация в будущем, при прогнозировании способности вызывать денежные потоки на основе имеющихся ресурсов при обосновании эффективности, с которой организация может использовать дополнительные ресурсы. Следовательно, элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовых результатах деятельности организации, которые отражаются в отчете о прибылях и убытках, являются доходы и расходы организации.

Информация об изменениях в финансовом положении организации дает возможность оценить ее инвестиционную, финансовую и текущую (операционную) деятельность в отчетном периоде. Информация об изменениях в финансовом положении организации, которая отражается в отчете о движении денежных средств, является производной от элементов бухгалтерского баланса и отчета о прибылях.

Активами считаются хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем. *Будущие экономические выгоды* — это потенциальная возможность активов прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств в организацию. Считается, что актив принесет в будущем экономические выгоды организации, когда он может быть:

- использован в процессе производства продукции, работ, услуг, предназначенных для продажи;
- обменян на другой актив;
- использован для погашения обязательств;
- распределен между собственниками организации.

Материально-вещественная форма актива и юридические условия его использования не являются критериями отнесения ее к активам.

Обязательством считается существующая на отчетную дату задолженность организации, которая является следствием свершившихся проектов ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку активов. Обязательство может возникнуть в силу действия договора или правовой нормы, а также обычаев делового оборота.

Капитал представляет собой вложения собственников и прибыль, накопленную за все время деятельности организации. При определении финансового положения организации величина капитала рассчитывается как разница между активами и обязательствами.

Доходом считается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению капитала, отличного от вклада собственников.

Расходами считается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновения обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников. При определении финансового результата деятельности организации прибыль (убыток) за отчетный период рассчитывается как разница между доходами и расходами.

Очень важным является вопрос определения критериев признания элементов финансовых отчетов. Признание — это включение в балансовый отчет или отчет о прибылях и убытках отдельных статей, отвечающих определению элемента финансовых отчетов. Существуют два критерия принятия элементов финансовой отчетности:

1) возможно, что любая будущая экономическая выгода, связанная со статьей, будет поступать в компанию или убывать из нее, т.е. организация получит или потеряет какие-либо будущие экономические выгоды, обусловленные объектом;

2) статья имеет стоимость, измеряемую с большой степенью надежности и достоверности. Если же какой-либо факт хозяйственной деятельности (или актив) не может быть измерен с достаточной степенью надежности, то он не должен включаться в формы бухгалтерской отчетности, а должен быть отражен и объяснен в пояснениях к отчетности.

Соответствие между элементами обуславливает взаимосвязь в их признании. Так, признание определенного актива автоматически требует признания соответствующего дохода или обязательства.

15.4. ПОРЯДОК СОСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОСТИ

Составлению отчетности должна предшествовать значительная подготовительная работа, осуществляемая по заранее составленному специальному графику, который включает в себя следующие этапы.

1. В соответствии со ст. 12 Закона о бухгалтерском учете обязательно должна проводиться инвентаризация всех статей баланса, после чего остатки по счетам Главной книги корректируются в полном соответствии с результатами инвентаризации.

2. Аналогичным образом осуществляется проверка расчетов со всеми покупателями, поставщиками и другими субъектами рынка, с которыми организа-

ция имеет расчеты. Такая проверка может вызвать появление сторнировочных записей, дополнительных статей.

3. Проводится переоценка (уточнение оценки) имущественных статей баланса: движимого и недвижимого имущества, материалов, товаров, ценных бумаг, долгов (обязательств) и т.п.; заключительными записями декабря образуются оценочные резервы (например, резервы по сомнительным долгам), предусмотренные учетной политикой организации или действующим законодательством.

4. Уточняется распределение доходов и расходов, прибылей и убытков между смежными отчетными периодами.

5. Выявляется окончательный финансовый результат работы организации путем суммирования всех частных результатов.

6. Производится закрытие в конце отчетного года всех операционных счетов: калькуляционных, собирательно-распределительных, сопоставляющих, финансово-результативных. До начала этой работы должны быть осуществлены все бухгалтерские записи на синтетических и аналитических счетах (включая результаты инвентаризации), проверена правильность этих записей.

Приступая к закрытию счетов, следует иметь в виду, что современные организации являются сложными объектами учета и калькулирования себестоимости продукции. Их продукция используется по различным направлениям. Взаимные услуги оказывают друг другу и основному производству вспомогательные производства. При взаимном использовании продукции и услуг невозможно во всех случаях отнести на все объекты калькуляции фактические затраты. Какую-то часть затрат по некоторым объектам калькуляции организации вынуждены отражать в плановой оценке.

В первую очередь исчисляют себестоимость услуг вспомогательных производств и закрывают счет 23 «Вспомогательное производство». Во вторую очередь распределяются расходы будущих периодов, общепроизводственные и общехозяйственные расходы и закрываются следующие счета: 97 «Расходы будущих периодов», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Затем калькулируют себестоимость продукции основных отраслей производства и списывают затраты со счета 20 «Основное производство». После этого осуществляют списание затрат со счета 29 «Обслуживание производства и хозяйства». В порядке последующей очередности производятся записи на счетах по учету капитальных вложений, определяется финансовый результат от деятельности организации и закрываются счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы».

7. Составляется оборотная ведомость по счетам Главной книги, охватывающая все исправительные, корректирующие и дополнительные записи, вызванные описанными выше действиями, и дающая материал (остатки по счетам) для составления годового (заключительного) баланса.

Данные вступительного баланса должны соответствовать данным утвержденного заключительного баланса за период, предшествующий отчетному. В случае изменения вступительного баланса на 1 января отчетного года причины следует объяснить.

Отчетной датой для составления бухгалтерской отчетности считается последний календарный день отчетного периода (п. 4, 12 ПБУ 4/99).

Отчетным периодом признается период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность (п. 4 ПБУ 4/99).

При составлении бухгалтерской отчетности организацией должны быть соблюдены следующие правила:

1) бухгалтерская отчетность должна быть составлена на русском языке (п. 15 ПБУ 4/99);

2) бухгалтерская отчетность должна быть составлена в валюте Российской Федерации (в рублях) (п. 16 ПБУ 4/99);

3) данные бухгалтерской отчетности приводятся в тысячах рублей без десятичных знаков. Организация, имеющая существенные обороты продаж, обязательств и т.п., может приводить данные в представляемой бухгалтерской отчетности в миллионах рублей без десятичных знаков (п. 7 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности);

4) в бухгалтерской отчетности не должно быть никаких подчисток и пома-рок (п. 9 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности);

5) если значение какого-либо числового показателя отсутствует, то в строке (графе) ставится прочерк (п. 11 ПБУ 4/99);

6) вычитаемый показатель или показатель, имеющий отрицательное значение, указывается в круглых скобках (п. 12 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности);

7) статьи бухгалтерской отчетности оцениваются по правилам, установленным соответствующими положениями по бухгалтерскому учету. При оценке статей отчетности организация обязана обеспечить соблюдение допущений и требований, предусмотренных п. 6 и 7 ПБУ 1/2008;

8) бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (п. 35 ПБУ 4/99);

9) в бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету (п. 34 ПБУ 4/99);

10) данные бухгалтерской отчетности должны быть сопоставимы с данными за предшествующие отчетные периоды (п. 6.4 Концепции, п. 10, 33 ПБУ 4/99).

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

15.5. ПОРЯДОК ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОСТИ

Предприятие (в том числе и предприятие с иностранными инвестициями) представляет 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).

Организации обязаны представить годовую бухгалтерскую отчетность в налоговые органы в течение 90 дней по окончании года, а квартальную — не позднее 30 дней по окончании отчетного периода, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. Она должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами организации.

Положением по ведению бухгалтерского учета установлено, что годовая бухгалтерская отчетность не может быть представлена ранее 60 дней по окончании отчетного года.

Годовая бухгалтерская отчетность у АО и ООО утверждается на годовом общем собрании акционеров и участников, которое должно быть проведено в сроки, установленные уставом:

- не ранее чем через два месяца и не позднее чем через четыре месяца после окончания финансового года — в обществах с ограниченной ответственностью (п. 1 ст. 32, подп. 6 п. 2 ст. 33, ст. 34 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»;

- не ранее чем через два месяца и не позднее чем через шесть месяцев после окончания финансового года — в акционерных обществах (п. 1 ст. 47, подп. 11 п. 1 ст. 48 Закона об АО).

Датой представления бухгалтерской отчетности для одногороднего предприятия считается день фактической передачи ее по принадлежности, а для иногороднего — дата ее отправления, обозначенная в штампе почтового предприятия. В случаях когда дата представления отчетности совпадает с выходным (нерабочим) днем, срок представления отчетности переносится на следующий за ним рабочий день.

Годовая бухгалтерская отчетность предприятий и учреждений о результатах хозяйственной деятельности, имущественном и финансовом положении является открытой к публикации для заинтересованных пользователей (бирж, покупателей, поставщиков и др.), которые могут знакомиться с годовой бухгалтерской отчетностью и получать ее копии с возмещением расходов на копирование.

Налоговая отчетность — совокупность налоговых деклараций, подлежащих представлению налогоплательщиками в налоговые органы по месту их учета в установленные сроки. Согласно ст. 80 НК РФ, налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога. Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате.

Бухгалтерская и налоговая отчетность может быть представлена в налоговые органы одним из следующих способов:

- 1) личное представление отчетности налогоплательщиком. При этом налогоплательщик — физическое лицо представляет налоговые декларации самостоятельно, а юридическое лицо — через своих должностных лиц (руководитель или главный бухгалтер);

- 2) предоставление отчетности через представителя (доверенное лицо) — отличается от вышерассмотренного тем, что отчетность представляет любое лицо, имеющее доверенность налогоплательщика на представление отчетности в налоговые органы;

3) представление отчетности в налоговые органы по почте — при этом способе отчетность высылается в адрес налогового органа. Днем представления отчетности считается дата отправки почтового отправления. Отправка отчетности по почте производится в форме почтового отправления с описью вложения;

4) представление отчетности в налоговые органы по телекоммуникационным каналам связи.

Для организации представления электронной отчетности предусмотрены специализированные операторы связи, выступающие организаторами инфраструктуры электронного документооборота налогоплательщиков и налоговых органов. Специализированные операторы связи — это юридические и физические лица, уполномоченные налоговыми органами предоставлять налогоплательщикам услуги поддержки электронного документооборота, управления ключевой информацией и поддержки актуальных форматов форм налоговых деклараций в системе сдачи налоговой и бухгалтерской отчетности в электронном виде по каналам связи. Электронный документооборот регламентируется Порядком представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденным приказом МНС России от 2 апреля 2002 г. № БГ-3-32/169, а также Методическими рекомендациями об организации и функционировании системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденными приказом МНС России от 10 декабря 2002 г. № БГ-3-32/705⁹.

Данный вариант имеет ряд особенностей:

- порядок представления отчетности определяется ФНС России;
- отчетность должна быть подписана электронной цифровой подписью;
- при получении налоговой декларации по телекоммуникационным каналам налоговый орган обязан передать налогоплательщику квитанцию о приеме в электронном виде;
- датой представления отчетности считается дата ее отправки, подтвержденная квитанцией.

Отчетность, представленная по форме, противоречащей действующему законодательству в сфере бухгалтерского учета и налогообложения, не рассматривается и возвращается налогоплательщику.

15.6. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС: ПОНЯТИЕ, ВИДЫ

Бухгалтерский баланс представляет собой систему показателей, характеризующих финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату.

В отечественной практике баланс обычно представляется в виде двусторонней таблицы, левая сторона которой называется активом, правая — пассивом баланса. Такое расположение частей вызывается чисто практическими соображениями и сложившимися национальными традициями.

В бухгалтерском балансе активы и обязательства должны показываться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на долгосрочные (свыше 12 месяцев после отчетной даты или обычного операционного цикла) и краткосрочные (в течение 12 месяцев после отчетной даты или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев).

Структура и содержание бухгалтерского баланса представлены в приложении к приказу Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности».

Бухгалтерский баланс состоит из пяти разделов.

I. Внеоборотные активы.

II. Оборотные активы.

III. Капитал и резервы.

IV. Долгосрочные обязательства.

V. Краткосрочные обязательства.

При составлении баланса следует иметь в виду, что:

- данные на начало года должны соответствовать данным за прошлый год;
- не допускается зачет между статьями активов и пассивов, прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету;

- отдельные показатели отражаются в нетто-оценке, т.е. за минусом регулирующих величин (амортизации, резервов и т.п.).

В бухгалтерский баланс включены отдельные показатели, не входящие в его итоговые показатели, конкретизирующие данные по определенному бухгалтерскому счету (такие как ОС; НМА; финансовые вложения; дебиторская задолженность и отдельные виды обязательств).

Существуют разные виды бухгалтерских балансов (рис. 15.2).

Эти балансы могут отличаться номенклатурой статей и методами оценки.

Составлением *вступительного* (организационного) баланса открывается, по существу, ведение бухгалтерского учета в данной организации. Баланс заново создаваемых организаций будет крайне простым, так как показываемая в нем имущественная масса окажется состоящей в основном из денежных вкладов и организационных расходов — с одной стороны баланса, и объявленным уставным капиталом — с другой его стороны.

Периодический и годовой бухгалтерские балансы по форме могут не отличаться один от другого (как правило, используется одна и та же форма бланка). В то же время в технике формирования периодического (месячного, квартального) и годового бухгалтерских балансов существуют значительные различия. Периодический баланс составляется обычно на основе учетных данных. Формированию годового бухгалтерского баланса обязательно предшествует большая подготовительная работа.

Годовой бухгалтерский баланс выступает как заключительный, являющийся завершением отчетного года, так и вступительный, служащий для открытия счетов в новом отчетном году. Заключительный и вступительный балансы формально должны быть тождественны, так как только при этом условии обеспечивается выполнение одного из важнейших требований к бухгалтерской отчетности — преемственность балансов.

Соединительный баланс составляют при слиянии двух и более хозяйствующих субъектов в одно юридическое лицо. Вступительный баланс нового хозяйствующего субъекта и будет соединительным балансом. Он составляется на основании заключительных (ликвидационных) балансов сливающихся организаций путем суммирования показателей.

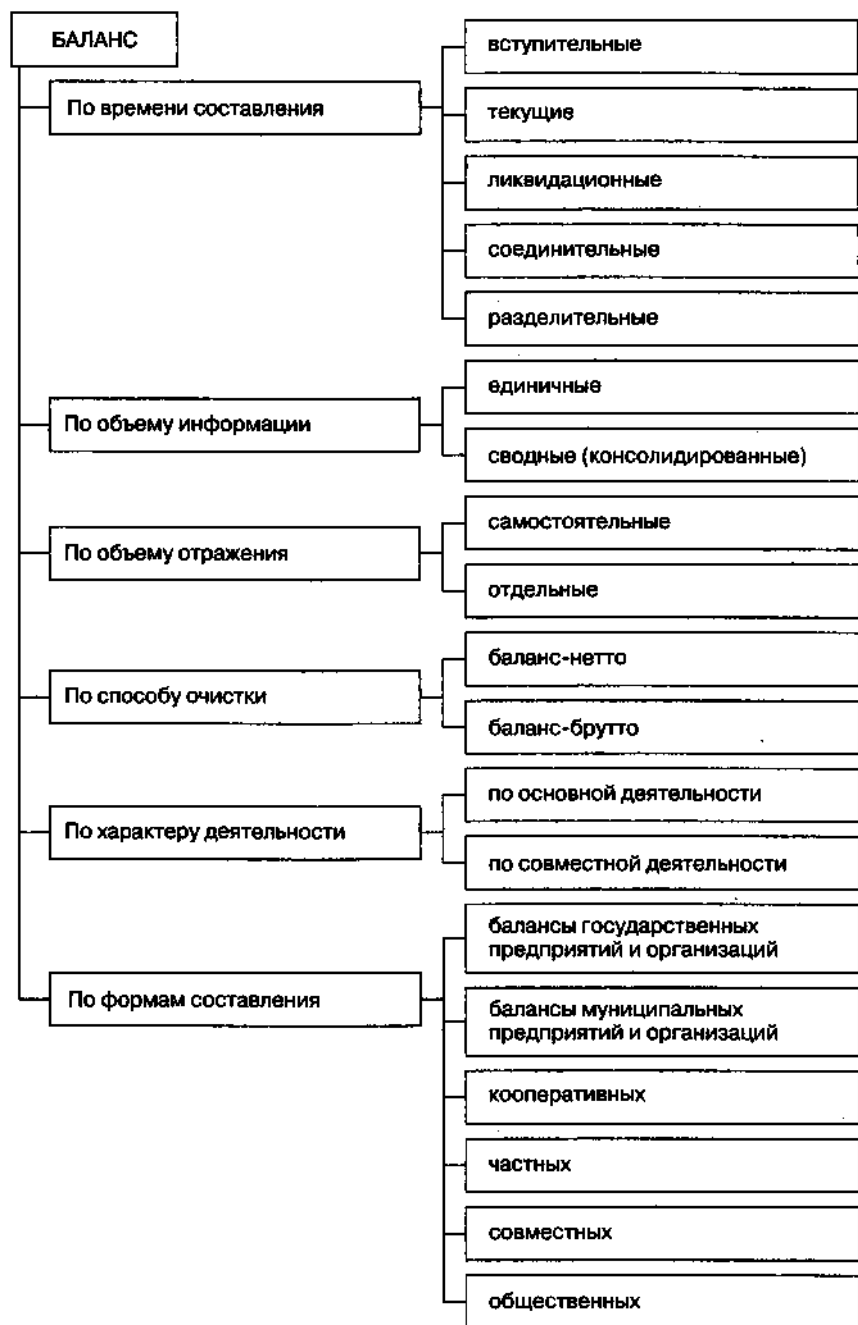


Рис. 15.2. Виды балансов

Разделительный баланс составляется при разделении одного хозяйствующего субъекта на ряд юридических лиц или при выделении из единого баланса хозяйства некоторой дачи капитала для образования новой организации.

Санируемый баланс составляется в тех случаях, когда организация приближается к банкротству. Санируемый баланс составляется с привлечением аудитора еще до окончания отчетного периода с целью показать реальное состояние дел в организации. В отличие от обычного, в котором отдельные статьи рассматриваются как реальные, в санируемом балансе эти статьи могут не приниматься в расчет либо подвергаться значительной уценке, если будет установлено, что их цифры не отвечают действительности, например отдельные виды дебиторской задолженности.

Ликвидационный баланс отличается от других главным образом оценкой своих статей (производимой по реализационной стоимости, в большинстве случаев более низкой, чем первоначальная балансовая стоимость). Некоторые статьи, обычные для отчетного баланса, в ликвидационном балансе могут отсутствовать, например бюджетно-распределительные статьи «Доходы будущих периодов», «Расходы будущих периодов». С другой стороны, в ликвидационном балансе могут появиться статьи, которых раньше не было, например стоимость фирмы (гудвилл), стоимость патента.

Ликвидационный баланс составляется с начала ликвидационного периода. Для нового хозяйства, которое возникает с этого момента, ликвидационный баланс будет вступительным.

Ликвидационный баланс составляет ликвидационная комиссия после выяснения всех претензий кредиторов, возможной реализации имущества и урегулирования расчетов с дебиторами. К такому балансу должен прилагаться проект распределения активной массы между кредиторами в очередности, установленной законодательством.

Бухгалтерский баланс, валюту которого составляет стоимость основных и регулирующих статей, называется *балансом-брутто*, а баланс, в валюту которого регулятивы не включаются, — *балансом-нетто*.

В экономически развитых странах бухгалтерский баланс составляется в нетто-оценке. Регулирующие суммы вычитаются, но, как правило, расщифровываются в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. В последние годы этот принцип используется и в российской бухгалтерской отчетности.

Сводный баланс формируется путем соединения отдельных заключительных балансов. При этом постатейные показатели по макету сложения одного и другого балансов суммируются и сводятся в особой колонке в виде общего итога актива и общего итога пассива. Такой баланс составляют различные министерства и ведомства.

Консолидированный баланс представляет собой объединение балансов организаций, юридически самостоятельных, но взаимосвязанных в экономическом отношении. Такой баланс объединяет бухгалтерский баланс головной организации и ее дочерних обществ, а также включает данные о зависимых обществах.

15.7. СОДЕРЖАНИЕ ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

Отчет о прибылях и убытках характеризует финансовые результаты деятельности организации за отчетный период и дает возможность сопоставить их с результатами за прошлый отчетный период. Если в отчете за прошлый год содержатся показатели, методология определения которых отлична от методологии отчетного года, необходимо в соответствии с требованиями ПБУ 4/99 пересчитать показатели за прошлый отчетный период по методологии учета данных показателей отчетного периода.

В отчете нет показателей, касающихся причитающихся к уплате налогов и других налоговых платежей в бюджет, кроме показателя о начисленной сумме налога на прибыль.

Порядок представления данных в отчете по ф. № 2 зависит от признания организацией доходов доходами от обычных видов деятельности и прочих поступлений.

При самостоятельной разработке формы отчета организации вправе показатели, приведенные в разделе «Расшифровка отдельных прибылей и убытков», представлять в виде расшифровок к соответствующим статьям отчета («в том числе» или «из них»).

Как минимум организация обязана раскрыть в отчете данные по группам статей, предусмотренным для отчета ПБУ 4/99:

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

- себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг (кроме коммерческих и управленческих расходов);

- коммерческие расходы;

- управленческие расходы;

- прибыль (убыток) от продаж;

- проценты к получению;

- проценты к уплате;

- доходы от участия в других организациях;

- прочие доходы и расходы;

- прибыль (убыток) до налогообложения;

- налог на прибыль и аналогичные обязательные платежи;

- прибыль (убыток) от обычной финансово-хозяйственной деятельности;

- чистая прибыль.

Статьи отчета формируются исходя из доходов и расходов организации, исчисляемых в соответствии с требованиями ПБУ 9/99 (в части доходов) и ПБУ 10/99 (в части расходов организации).

Выручка и прочие доходы (выручка от продажи продукции (товаров), выручка от выполнения работ (оказания услуг и т.п.), составляющие пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период, показывающиеся по каждому виду доходов в отдельности. При этом каждому из таких видов доходов должна соответствовать приходящаяся на их долю часть расходов.

15.8. СОДЕРЖАНИЕ ПОЯСНЕНИЙ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ И ОТЧЕТУ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать учетную политику организации и обеспечивать заинтересованных пользователей дополнительными данными, которые нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, но которые необходимы им для реальной оценки финансового положения организации, финансового результата ее деятельности и изменения ее финансового положения.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должно быть указано, что бухгалтерская отчетность сформирована организацией исходя из действующих в Российской Федерации правил бухгалтерского учета и отчетности, кроме случаев, когда организация допустила при формировании бухгалтерской отчетности отступления от этих правил. Каждое такое отступление должно быть раскрыто с указанием причин и результатов.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать следующие дополнительные данные:

- о наличии на начало и конец отчетного периода отдельных видов НМА;
- наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов ОС;
- наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода арендованных ОС;
- наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов финансовых вложений;
- наличии на начало и конец отчетного периода отдельных видов дебиторской задолженности;
- изменениях в капитале (уставном, резервном, добавочном и др.) организации;
- количестве акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных; количестве акций, выпущенных, но неоплаченных или оплаченных частично; номинальной стоимости акций, находящихся в собственности акционерного общества, его дочерних и зависимых обществ;
- составе резервов, предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов, о наличии их на начало и конец отчетного периода, движении средств каждого резерва в течение отчетного периода;
- наличии на начало и конец отчетного периода отдельных видов кредиторской задолженности;
- объемах продаж продукции, товаров, работ, услуг по видам (отраслям) деятельности и географическим рынкам сбыта;
- составе затрат на производство (издержках обращения);
- составе прочих доходов и расходов;
- любых выданных и полученных обеспечения обязательств и платежей организации;
- событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности;
- прекращенных операциях;

- связанных сторонах;
- государственной помощи;
- прибылях, приходящихся на одну акцию.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках могут раскрывать информацию в виде отдельных отчетных форм (отчет о движении денежных средств, отчет об изменении капитала и др.) либо в виде пояснительной записки.

Статья бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, к которой даются пояснения, должна иметь указание на такое раскрытие.

В бухгалтерской отчетности должны быть раскрыты данные о движении денежных средств в отчетном периоде, характеризующие наличие, поступление и расходование денежных средств в организации.

Отчет о движении денежных средств характеризует изменения в финансовом положении организации в разрезе инвентаризационной, финансовой и текущей (операционной) деятельности.

Акционерные общества, хозяйственные общества в составе бухгалтерской отчетности должны раскрыть информацию о наличии и изменениях уставного капитала, резервного капитала и других составляющих собственного капитала организации.

Бухгалтерская отчетность организации за отчетный год должна сопровождаться отчетом образованного в соответствии с законодательством Российской Федерации ее исполнительного органа (правления, дирекции и т.п.).

Отчет исполнительного органа должен характеризовать развитие деятельности организации в отчетном периоде и основные факторы, повлиявшие на хозяйственные и финансовые результаты деятельности организации.

В отчете исполнительного органа, в частности, раскрываются: динамика важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации за ряд лет; все значительные события, имевшие место после окончания отчетного периода и оказавшие или способные оказать существенное влияние на результаты деятельности организации; иная информация, представляющая интерес для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности и необходимая для реализации учредителями (участниками) организации контрольных прав.

15.9. ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ КАПИТАЛА

При раскрытии информации о собственном капитале следует руководствоваться концепцией остаточного подхода к определению его величины, как предусмотрено ГК РФ и международными стандартами бухгалтерского учета. Согласно данному подходу, величина собственного капитала характеризуется стоимостью его чистых активов.

Расчет чистых активов осуществляется по балансу на основании балансовой стоимости активов и пассивов, которая может не совпадать с их рыночной стоимостью. Поэтому величина собственного капитала (чистых активов) рассматривается в широком смысле как запас прочности в случае неэффективной деятельности предприятия в будущем и является определенной гарантией защиты интересов кредиторов.

Помимо раскрытия информации о величине чистых активов и причинах ее изменения по сравнению с предыдущим периодом в пояснениях к бухгалтерскому балансу должна содержаться информация об отдельных составляющих собственного капитала и их динамике.

Необходимость раздельного рассмотрения статей собственного капитала связана с тем, что каждая из них является характеристикой правовых и иных ограничений способности предприятия распорядиться своими активами.

В определенной степени данная информационная потребность удовлетворяется за счет отчета об изменениях капитала. Вместе с тем нуждаются в дополнительном раскрытии наиболее существенные изменения в основных элементах собственного капитала.

При анализе структуры собственного капитала целесообразно выделить две основные составляющие:

1) инвестированный капитал — вложенный собственниками в предприятие;

2) накопленный капитал — созданный на предприятии сверх того, что было первоначально авансировано собственниками.

Инвестированный капитал включает номинальную стоимость простых и привилегированных акций, а также дополнительно оплаченный (сверх номинальной стоимости акций) капитал. Первая составляющая представлена в балансе российских предприятий уставным капиталом, вторая — добавочным капиталом (в части субсчета «Эмиссионный доход»).

Накопленный капитал находит свое отражение в виде статей, возникающих в результате распределения чистой прибыли (резервный капитал, фонд накопления, нераспределенная прибыль, иные аналогичные статьи).

Расходование чистой прибыли на финансирование капитальных вложений представляет такой вид ее использования, который не сопровождается уменьшением капитала — средства остаются на предприятии, и лишь принимают иную форму (в отличие от использования прибыли на цели потребления).

Исходя из этого общая сумма накопленного капитала не должна уменьшаться вследствие капитализации прибыли и ее использования на цели развития и расширения предприятия. Данное положение является принципиальным для понимания структурных изменений в составе собственного капитала.

В форме «Отчет об изменениях капитала» хозяйственные товарищества и общества раскрывают информацию об изменениях своего капитала — уставного (складочного), резервного и др. Согласно п. 30 ПБУ 4/99, в отчете об изменениях капитала должны содержаться следующие числовые показатели:

- величина капитала на начало отчетного периода;
- увеличение капитала — всего;
- уменьшение капитала — всего;
- величина капитала на конец отчетного периода.

Кроме того, в отчете должно быть указано, за счет чего произошло изменение капитала.

Причины изменения размера капитала:

1) увеличение капитала:

- за счет дополнительного выпуска акций,
- за счет переоценки имущества,

- за счет прироста имущества,
- за счет реорганизации юридического лица (слияние, присоединение),
- за счет доходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно на увеличение капитала;

2) уменьшение капитала:

- за счет уменьшения номинала акций,
- за счет уменьшения количества акций,
- за счет реорганизации юридического лица (разделение, выделение),
- за счет расходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно на уменьшение капитала.

Все данные в отчете об изменениях капитала в соответствии с п. 10 ПБУ 4/99 приводятся за два года — отчетный и предыдущий (кроме отчетов, составляемых за первый отчетный период деятельности организации). Если организация приняла решение раскрывать в бухгалтерской отчетности данные более чем за два года, ф. № 3 дополняется строками, в которых отражаются показатели более ранних лет.

Если для каких-либо случаев изменения уставного, резервного и дополнительного капитала в ф. № 3, рекомендованной Минфином России, строки не предусмотрены, организация должна их добавить. Такими изменениями могут быть получение эмиссионного дохода, направление средств резервного капитала на выплату процентов по облигациям, эмитированным обществом, и т.д.

15.10. ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Отчет о движении денежных средств является одной из наиболее информационно значимых форм отчетности. В нем суммируются потоки денежных средств за отчетный период, с тем чтобы получить дополнительную информацию о результатах производственно-хозяйственной деятельности организации, ее инвестиционной и финансовой деятельности. В отчете проводится четкое разграничение между денежными средствами, формирующимися в результате нормальной производственно-хозяйственной деятельности и получаемыми от внешних источников.

Субъекты малого предпринимательства, не подлежащие обязательному аудиту, а также некоммерческие организации имеют право не включать ф. № 4 в состав бухгалтерской отчетности. Это право предоставлено также общественным организациям (объединениям), если они не осуществляли в отчетном периоде предпринимательскую деятельность и не продавали товары (работы, услуги), за исключением собственного имущества.

Отчет отражает инвестиции в дочерние и иные хозяйственные общества, капитальные вложения в ОС, на увеличение оборотных средств, содержит данные об изъятии денежных средств из сферы инвестиций, наконец, дает представление о деятельности организации по привлечению финансовых ресурсов для финансирования ее развития и других потребностей.

Данные отчета о движении денежных средств должны характеризовать изменения в финансовом положении организации в разрезе текущей, инвестици-

онной и финансовой деятельности (п. 15 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н). Сведения представляются за отчетный и за предыдущий период.

Текущая деятельность — это обычная деятельность организации: производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, продажа товаров, сдача имущества в аренду и др.

Инвестиционная деятельность — это приобретение и продажа земельных участков, объектов недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов; строительство собственными силами; расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические разработки. К инвестиционной деятельности относится также предоставление другим организациям займов и осуществление прочих финансовых вложений (приобретение ценных бумаг других организаций, в том числе долговых, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций и т.п.).

Финансовой деятельностью считается деятельность организации, в результате которой изменяются величина и состав собственного капитала и заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, получение от других организаций займов, погашение заемных средств и т.п.).

Каждая группа строк, посвященных отдельному виду деятельности (текущая, инвестиционная, финансовая), заканчивается итоговой строкой «Чистые денежные средства...». Показатель этой строки рассчитывается как разность между суммой полученных в связи с этой деятельностью денежных средств и суммой, направленной для осуществления этой деятельности.

Если организации получали и расходовали какие-либо денежные средства в связи с чрезвычайными обстоятельствами (пожарами, стихийными бедствиями и т.п.), эти суммы нужно показать отдельно.

Существует два метода составления отчета:

- 1) прямой метод отражает валовые потоки денег как платежных средств;
- 2) косвенный метод содержит данные о финансовых ресурсах предприятия, их движении в виде потоков денежных средств.

Выбор метода составления отчета о движении денежных средств следует оставить на усмотрение управляющих предприятием.

Кроме того, при составлении отчета нужно учитывать следующие особенности:

- движение денежных средств между кассой и расчетными счетами, перевод денежных средств с расчетного счета на депозитный счет и наоборот в ф. № 4 не отражаются;

- суммы по субсчету «Денежные документы» счета 50 в ф. № 4 не учитываются;

- информация о движении денежных средств организации представляется в валюте Российской Федерации;

- денежные средства в иностранной валюте отражаются в ф. № 4 в пересчете в рубли по курсу Банка России на отчетную дату;

- движение валюты между рублевым и валютным счетами при продаже (покупке) валюты в ф. № 4 не отражается;

■ не учитываются при составлении ф. № 4 курсовые разницы, возникающие при переоценке иностранной валюты на последнюю дату предыдущих отчетных периодов (1 квартал, полугодие, 9 месяцев).

15.11. ПРИЛОЖЕНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ

На основании п. 39 ПБУ 4/99, а также п. 1 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н, организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений.

Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5) призвано обеспечивать пользователей бухгалтерской отчетности дополнительными данными, которые представляют собой расшифровку основных статей бухгалтерского баланса. Эти данные необходимы пользователям для реальной оценки имущественного и финансового положения организации.

Приложение к бухгалтерскому балансу дает расшифровку статей бухгалтерского баланса и состоит из десяти разделов. Разделы не пронумерованы, так как, согласно п. 3 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, отдельные показатели, включенные в данное приложение, могут представляться в виде самостоятельных форм бухгалтерской отчетности или включаться в пояснительную записку.

В форме № 5 раскрываются:

- динамика важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации за ряд лет;
- планируемое развитие организации;
- предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения;
- политика в отношении заемных средств, управления рисками;
- деятельность организации в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- природоохранные мероприятия;
- иная информация.

Информация о расходах по обычным видам деятельности, сгруппированных по соответствующим элементам, приводится в целом по организации без учета внутрихозяйственного оборота. К внутрихозяйственному обороту относятся затраты, связанные с передачей изделий, продукции, работ и услуг внутри организации для нужд собственного производства, обслуживающих хозяйств и др.

При наличии показателей, подлежащих дополнительному раскрытию в финансовой отчетности, исходя из требований уместности и существенности, для оценки различных сторон производственно-хозяйственной, инвестиционной и финансовой деятельности организации, последняя вправе вводить в разделы дополнительные показатели и строки.

Отчет о целевом использовании полученных средств (ф. № 6) характеризует движение средств, поступающих в распоряжение некоммерческих организаций, деятельность которых осуществляется в соответствии с Федеральным

законом от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях». Согласно ст. 2 этого Закона, некоммерческой организацией является организация, не имеющая извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющая полученную прибыль между участниками.

Некоммерческие организации могут создаваться для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей, в целях охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан, защиты прав, законных интересов граждан и организаций, разрешения споров и конфликтов, оказания юридической помощи, а также в иных целях, направленных на достижение общественных благ в форме общественных или религиозных организаций (объединений), некоммерческих партнерств, учреждений, автономных некоммерческих организаций, социальных, благотворительных и иных фондов, ассоциаций и союзов, в других формах, предусмотренных федеральными законами.

В силу требований Закона о бухгалтерском учете отчет о целевом использовании полученных средств (ф. № 6) общественные организации (объединения) и их структурные подразделения, не осуществляющие предпринимательской деятельности и не имеющие, кроме выбывшего имущества, оборотов по реализации товаров (работ, услуг), обязаны представлять по итогам отчетного года.

Пунктом 4 Указаний об объеме форм бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н, остальным некоммерческим организациям данный отчет рекомендуется включать в состав бухгалтерской отчетности.

В форме № 6 отражают данные об остатках средств в части основной (уставной) деятельности, ранее поступившие в отчетном и в предыдущем году в качестве вступительных, членских, добровольных взносов, и суммы прочих поступлений. Кроме того, расшифровывается сумма о целевом использовании полученных денежных средств в отчетном и в предыдущем году.

Если расходы некоммерческой организации, произведенные в течение отчетного периода (с учетом остатка на начало года), превысили сумму поступивших целевых средств, то остаток средств приводится в ф. № 6 по строке «Остаток средств на конец отчетного года» в круглых скобках, а в бухгалтерском балансе (ф. № 1) — в составе прочих оборотных активов. В пояснительной записке необходимо отметить этот факт.

Если для каких-либо существенных данных в образце формы № 6 нет отдельных статей, организации самостоятельно определяют необходимые расшифровки и включают в форму отчета дополнительные статьи, поскольку образец отчета является лишь рекомендуемым.

15.12. ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

Заполнение данной части годового отчета осуществляется согласно требованиям п. 4 ст. 13 Закона о бухгалтерском учете, а также п. 6.4 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99).

Основное назначение пояснительной записки к годовой бухгалтерской отчетности — дополнить содержание приведенных в ней форм с целью получения более полной информации о финансовом положении организации и ее месте на рынке продукции (товаров, работ, услуг).

Для реализации данной задачи должна быть обеспечена сопоставимость показателей за отчетный и предшествующий ему годы, единообразие в применяемых методах оценки отдельных, наиболее существенных видов имущества и обязательств, представленных в общей сумме валюты баланса (ф. № 1) и отчета о финансовых результатах (ф. № 2). Существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих статей составляет не менее 5%. Данное правило существенности необходимо применять при раскрытии и других показателей бухгалтерской отчетности.

В пояснительной записке следует указать факты, когда те или иные правила ведения бухгалтерского учета не могут быть применены, и дать соответствующее обоснование. В противном случае неприменение таких правил дает основание рассматривать эту ситуацию как уклонение от их выполнения и признается нарушением организацией действующего законодательства о бухгалтерском учете.

Структура пояснительной записки представлена на рис. 15.3.

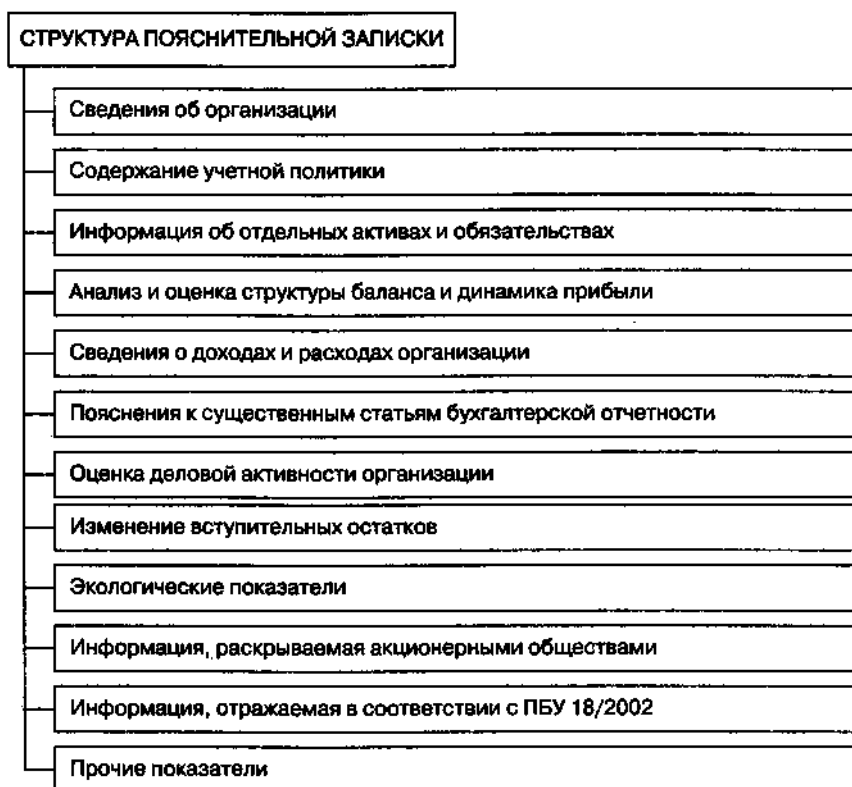


Рис. 15.3. Структура пояснительной записки

Содержание пояснительной записки должно включать основные технико-экономические показатели текущей, инвестиционной и финансовой деятельности организации, в том числе сведения о распределении или нераспределении прибыли организации, остающейся в ее распоряжении. В ней дается подробная характеристика учетной политики в части применяемых методов оценки производственных запасов, их заготовления и использования, начисления амортизации по основным средствам, анализа эффективности использования их активной части, вариантов исчисления выручки от реализации продукции, выполненных работ или оказанных услуг, осуществленных и планируемых различных инвестиционных проектов по разработке новых видов продукции, улучшению ее качества и т.п.

Список информации, обязательной для раскрытия в приложениях, пополнился. Теперь необходимо указывать еще и данные:

- о чрезвычайных фактах хозяйственной деятельности и их последствиях;
- событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности (ПБУ 7/99 и 8/01);
- прекращенных операциях (ПБУ 16/02);
- связанных сторонах (ПБУ 11/2008);
- государственной помощи (ПБУ 13/2000);
- изменении оценочных значений (ПБУ 21/2008);
- прибыли, приходящейся на одну акцию.

При наличии в составе организации дочерних и зависимых обществ следует раскрыть их деятельность по годовым результатам работы.

Особое место в пояснительной записке должно быть отведено стратегии развития организации, ее научно-техническому потенциалу, состоянию профессионального уровня персонала и мерам по повышению его квалификации.

В пояснительной записке организация объявляет изменения в своей учетной политике на следующий отчетный год, мотивированно обосновывая свои намерения. При возможности в пояснительной записке приводятся изменения отдельных абсолютных показателей и их влияние на формирование финансовых результатов организации. Например, при намерении организации перейти в следующем году на вариант применения ускоренной амортизации она должна указать размер снижения балансовой прибыли в результате удорожания себестоимости продукции (работ, услуг).

15.13. СОБЫТИЯ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ

До утверждения финансовой отчетности к публикации могут произойти события, которые указывают, что приведенные в отчетах отдельные статьи требуют корректировки или дополнительного раскрытия для более верного представления о финансовом положении, результатах деятельности компании и возможности продолжения этой деятельности в обозримом будущем. События, которые произошли после отчетной даты, могут требовать корректирования сумм, показанных в отчетности, или не потребуют такой корректировки. О них просто следует сообщить в примечаниях к финансовой отчетности.

События, происшедшие после отчетной даты, дают дополнительную информацию для уточнения показателей и статей, приведенных в отчетных формах.

Такие события требуют исправления величины отдельных статей отчетности. Необходимые корректировки должны быть сделаны и включены в финансовую отчетность.

Другие события, происшедшие после отчетной даты, не дают оснований для корректировки величины отдельных статей отчетности, но являются важными для понимания пользователем общего смысла отчетности, способствуют выработке правильных оценок и решений. Такие события раскрываются в примечаниях с указанием характера события и оценки его финансовых последствий. Когда такая оценка невозможна или сделана только приблизительно, об этом следует сообщить пользователям в примечаниях к финансовой отчетности.

До 1999 г. в Российской Федерации в бухгалтерской отчетности организаций отражались только события, имевшие место в отчетном году. Однако период между отчетной датой и датой подписания отчетности включает в себя несколько месяцев, в течение которых могут происходить события, без знания о которых информация, включенная в бухгалтерскую отчетность, может потерять свою актуальность, а пользователи бухгалтерской отчетности не будут иметь возможность сделать правильные выводы о финансовом положении организации, ее финансовых результатах, активах и обязательствах.

Событием после отчетной даты в соответствии с ПБУ 7/98 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.

Примерный перечень событий после отчетной даты приведен в приложении к ПБУ 7/98. Все события после отчетной даты разделены на две группы (табл. 15.1).

Таблица 15.1

Примерный перечень событий после отчетной даты

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 вела свою деятельность
Объявление в установленном порядке дебитора организации банкротом, если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура банкротства. Произведенная после отчетной даты оценка активов, результаты которой свидетельствуют об устойчивом и существенном снижении их стоимости, определенной по состоянию на отчетную дату. 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.	Принятие решения о реорганизации предприятия. 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 ОС и финансовых вложений. Пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена

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 вела свою деятельность

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

значительная часть активов организации.
Прекращение существенной части основной деятельности организации, если это нельзя было предвидеть по состоянию на отчетную дату.
Существенное снижение стоимости ОС, если это снижение имело место после отчетной даты.
Непрогнозируемое изменение курсов иностранных валют после отчетной даты.
Действия органов государственной власти (национализация и т.п.)

Данный перечень является закрытым, т.е. не может быть иных фактов хозяйственной деятельности, которые признаются событиями после отчетной даты. Датой подписания бухгалтерской отчетности считается дата, указанная в представляемой в адреса, определенные законодательством России, бухгалтерской отчетности при подписании ее в установленном порядке.

Отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный год независимо от положительного или отрицательного его характера для организации подлежит существенное событие после отчетной даты. Событие после отчетной даты признается *существенным*, если без знания о нем пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового состояния, движения денежных средств или результатов деятельности организации. Существенность события после отчетной даты организация определяет самостоятельно исходя из требований положений нормативных актов по бухгалтерскому учету.

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 собы-

тия 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.

15.14. УСЛОВНЫЕ ФАКТЫ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» установило порядок отражения условных фактов хозяйственной деятельности и их последствий в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации. ПБУ 8/01 может не применяться субъектами малого предпринимательства за исключением субъектов малого предпринимательства — эмитентов публично размещаемых ценных бумаг.

Условным фактом хозяйственной деятельности (УФХД) является 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. Примерами УФХД являются:

- не завершенные 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;
- выданные до отчетной даты гарантии, поручительства и другие виды обеспечения обязательств в пользу третьих лиц, сроки исполнения по которым не наступили;
- учтенные (дисконтированные) до отчетной даты векселя, срок платежа по которым не наступил до отчетной даты;
- какие-либо осуществленные до отчетной даты действия других организаций или лиц, в результате которых организация должна получить компенсацию, величина которой является предметом судебного разбирательства;
- выданные организацией гарантийные обязательства в отношении проданной ею в отчетном периоде продукции (товаров, выполненных работ, оказанных услуг);
- обязательства в отношении охраны окружающей среды;
- продажа или прекращение какого-либо направления деятельности организации, закрытие подразделений организации или их перемещение в другой географический регион и др.

Перечень УФХД является открытым, т.е. кроме перечисленных возможны и другие факты хозяйственной деятельности, которые могут признаваться условными.

Не относятся к УФХД:

- снижение или увеличение стоимости МПЗ и финансовых вложений организации на отчетную дату;
- расходы организации, которые признаются в бухгалтерском учете по получении от поставщика платежных документов (например, по услугам телефонной связи и т.п.).

Последствиями, определяемыми по состоянию на отчетную дату при формировании бухгалтерской отчетности, могут быть условные обязательства или условные активы (рис. 15.4).



Рис. 15.4. Порядок раскрытия в отчетности информации о последствиях УФХД

Условное обязательство — это обязательство, которое в будущем с очень высокой или высокой степенью вероятности может привести к уменьшению экономических выгод организации. Организация оценивает условные обязательства в денежном выражении.

Под условным активом понимается такое последствие условного факта, которое в будущем с очень высокой или высокой степенью вероятности приведет к увеличению экономических выгод организации. Условные активы для целей, определенных ПБУ 8/01, не подлежат оценке в денежном выражении.

Все существенные последствия УФХД подлежат отражению в бухгалтерской отчетности организации за отчетный год независимо от того, являются ли они благоприятными или неблагоприятными для организации.

Организация создает *резервы* в связи с существующими на отчетную дату обязательствами организации, в отношении величины либо срока исполнения которых существует неопределенность при одновременном наличии следующих условий:

- существует высокая вероятность, что будущие события приведут к уменьшению экономических выгод организации. Высокая вероятность обычно свидетельствует о том, что у организации отсутствует возможность отказаться от исполнения обязательства либо исходя из требований договора или действующего законодательства, либо сложившейся практики деятельности организации (например, практики выплаты дополнительных выходных пособий уволенным работникам);

- величина обязательства, порожденного условным фактом, может быть достаточно обоснованно оценена.

Создание резерва признается в бухгалтерском учете расходом и в зависимости от вида обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или прочие расходы.

В бухгалтерской отчетности организации по каждому условному обязательству раскрывается следующая информация:

- краткое описание характера обязательства и ожидаемого срока его исполнения;
- краткая характеристика неопределенностей, существующих в отношении срока исполнения и величины обязательства.

Для каждого резерва, образованного в связи с последствиями условного факта, дополнительно раскрывается следующая информация:

- сумма резерва на начало и конец отчетного периода;
- сумма резерва, списанная в отчетном периоде в связи с признанием организацией обязательства, ранее признанного условным;
- неиспользованная (излишне начисленная) сумма резерва, отнесенная в отчетном периоде на прочие доходы организации.

Информация о наличии и величине выданных организацией гарантий, обязательств, вытекающих из учтенных (дисконтированных) организацией векселей, и других аналогичных обязательств, принятых на себя организацией, как правило, раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации за отчетный период. Данное требование не зависит от степени вероятности возникновения последствий таких фактов хозяйственной деятельности.

В исключительных случаях, когда раскрытие информации о последствиях условных фактов в объеме, предусмотренном ПБУ 8/01, наносит или может нанести ущерб организации в ходе урегулирования последствий соответствующего условного факта, организация может не раскрывать информацию в полном объеме. Организация должна указать в пояснительной записке лишь общий характер условного факта и причину, по которой более подробная информация не раскрывается.

15.15. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ ОБ ИЗМЕНЕНИИ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ

Необходимость раскрытия в финансовой отчетности организации информации об изменении оценочных значений определена ПБУ 21/2008, утвержденным приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н. *Изменением оценочного значения* признается корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации и которая производится исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности.

Оценочным значением является величина резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости МПЗ, других оценочных резервов, сроки полезного использования ОС, НМА и иных амортизируемых активов, оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов и др.

Изменение способа оценки активов и обязательств не является изменением оценочного значения.

Если какое-то изменение в данных бухгалтерского учета не поддается однозначной классификации в качестве изменения учетной политики или изменения оценочного значения, то для целей бухгалтерской отчетности оно признается изменением оценочного значения.

Изменение оценочного значения, непосредственно влияющее на величину капитала организации, подлежит признанию путем корректировки соответствующих статей капитала в бухгалтерской отчетности за период, в котором произошло изменение.

Все остальные варианты изменения оценочного значения подлежат признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы или расходы организации (перспективно):

- периода, в котором произошло изменение, если такое изменение влияет на показатели бухгалтерской отчетности только данного отчетного периода;
- периода, в котором произошло изменение, и будущих периодов, если такое изменение влияет на бухгалтерскую отчетность данного отчетного периода и бухгалтерскую отчетность будущих периодов.

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация должна раскрывать содержание изменения:

- повлиявшего на бухгалтерскую отчетность за данный отчетный период;
- которое повлияет на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды за исключением случаев, когда оценить влияние изменения на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды невозможно. Факт невозможности такой оценки также подлежит раскрытию.

15.16. РАСКРЫТИЕ В ОТЧЕТНОСТИ ИНФОРМАЦИИ ОБ ОПЕРАЦИЯХ СО СВЯЗАННЫМИ СТОРОНАМИ

Порядок раскрытия информации о связанных сторонах в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций определяет Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» ПБУ 11/2008, утвержденное приказом Минфина России от 29 апреля 2008 г. № 48н.

Согласно ПБУ 11/2008, *связанными сторонами* признаются юридические и (или) физические лица, способные оказывать влияние на деятельность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, или на деятельность которых организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, способна оказывать влияние.

К ним могут быть отнесены:

- юридическое и (или) физическое лицо и организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, которые являются аффилированными лицами в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- юридическое и (или) физическое лицо, зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, и организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, которые участвуют в совместной деятельности;
- организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, и негосударственный пенсионный фонд, который действует в интересах работников такой организации или иной организации, являющейся связанной стороной организации, составляющей бухгалтерскую отчетность.

Состав операций между организацией, составляющей бухгалтерскую отчетность, и связанной стороной представлен на рис. 15.5.

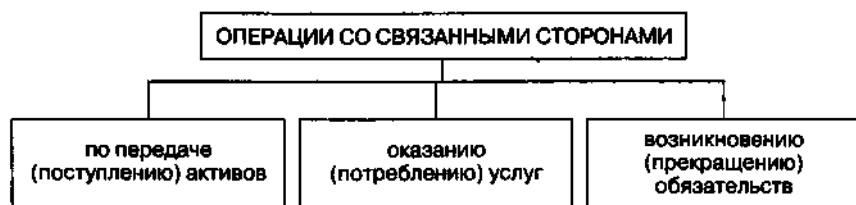


Рис. 15.5. Операции со связанными сторонами

Примерами таких операций являются:

- приобретение и продажа товаров, работ, услуг;
- приобретение и продажа ОС и других активов;
- аренда имущества и предоставление имущества в аренду;
- финансовые операции, включая предоставление займов;
- передача в виде вклада в уставные (складочные) капиталы;
- предоставление и получение обеспечений исполнения обязательств;
- другие операции.

Организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, раскрывает информацию о связанных сторонах в случаях, когда она:

- контролируется или на нее оказывается значительное влияние юридическим и (или) физическим лицом;
- контролирует или оказывает значительное влияние на юридическое лицо;
- сама организация и юридическое лицо контролируются или на них оказывается значительное влияние (непосредственно или через третьи юридические лица) одним и тем же юридическим и (или) одним и тем же физическим лицом (одной и той же группой лиц).

Перечень связанных сторон, информация о которых раскрывается в бухгалтерской отчетности организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, устанавливается такой организацией самостоятельно исходя из содержания отношений между ними (с учетом требования приоритета содержания перед формой).

Если в отчетном периоде организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, проводила операции со связанными сторонами, то в бухгалтерской отчетности по каждой связанной стороне раскрывается как минимум информация, представленная на рис. 15.6.

Информация должна раскрываться отдельно для каждой из следующих групп связанных сторон:

- основное хозяйственное общество (товарищества);
- дочерние хозяйственные общества;
- преобладающие (участвующие) хозяйственные общества;
- зависимые хозяйственные общества;
- участники совместной деятельности;

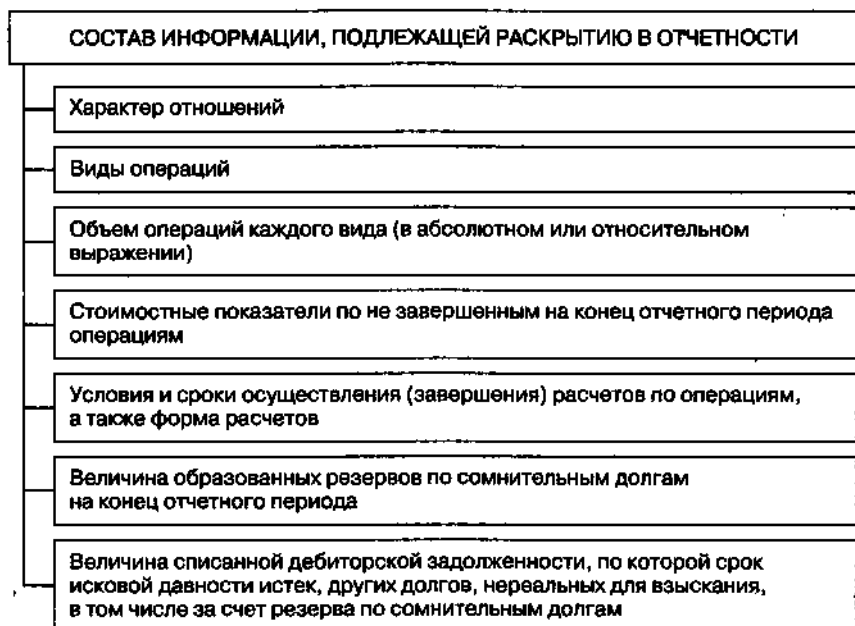


Рис. 15.6. Состав информации об операциях со связанными сторонами, подлежащей раскрытию в отчетности

- основной управленческий персонал организации, составляющей бухгалтерскую отчетность;
- другие связанные стороны.

Информация о связанных сторонах включается организацией в пояснительную записку отдельным разделом.

15.17. ОТЧЕТНОСТЬ ПО СЕГМЕНТАМ

Важную роль в крупных компаниях приобретает отчетная информация по сегментам.

Приказом Минфина России от 27 января 2000 г. № 11н утверждено Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000), которое впервые регламентирует правила формирования и представления информации по сегментам в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций.

ПБУ 12/2000 предназначено для коммерческих организаций (исключая организации кредитные) при составлении сводной бухгалтерской отчетности в двух случаях: если у организации есть дочерние и зависимые общества или если в соответствии с учредительными документами объединений юридических лиц (ассоциаций, союзов и др.), созданных на добровольных началах, на организацию возложена обязанность составления сводной бухгалтерской отчетности.

В пункте 5 ПБУ 12/2000 дается определение информации по следующим видам сегментов.

По операционному сегменту — это информация, которая раскрывает деятельность организации по производству определенного товара, выполнению оп-

ределенной работы, оказанию определенной услуги или группы однородных товаров, работ, услуг.

При выявлении товаров, работ, услуг в операционном сегменте могут учитываться следующие факторы:

- назначение товаров, работ, услуг;
- процесс производства товаров, выполнения работ;
- потребление (покупателем) товаров, работ, услуг;
- методы продажи товаров и распространения услуг;
- система управления деятельностью организации (если применимо).

По географическому сегменту — это информация, раскрывающая часть деятельности организации по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе. Причем предполагается, что такая деятельность подвержена рискам и получению прибыли, отличным от рисков и прибылей в других регионах деятельности организации.

При выделении информации по географическим сегментам предлагается исходить из следующих факторов:

- сходство условий, определяющих экономические и политические системы государств, на территории которых осуществляется деятельность организации;
- общность правил валютного контроля;
- наличие устойчивых связей в деятельности, осуществляемой в различных географических регионах;
- сходство деятельности;
- риски, присущие деятельности организации в определенном географическом регионе.

При этом формирование информации по географическому сегменту может осуществляться по определенному государству или нескольким государствам, региону или регионам в Российской Федерации.

Исходя из организационной структуры и системы внутренней отчетности организации, информация по географическому сегменту может выделяться по местам расположения активов (или ведения деятельности организации) или по местам расположения рынков сбыта (потребителей или покупателей товаров, работ, услуг).

По отчетному сегменту — это информация по отдельному операционному или географическому сегменту, подлежащая обязательному или свободному раскрытию в бухгалтерской отчетности.

Перечень отчетных сегментов в сводной бухгалтерской отчетности организации устанавливают самостоятельно, исходя из своей организационной и управленческой структуры.

При определении перечня, в частности, учитывается наличие филиалов, представительств и иных структурных подразделений организации, дочерних и зависимых обществ.

При выделении информации по отчетным сегментам принимаются во внимание общеэкономические, валютные, кредитные, ценовые, политические риски, которым может быть подвержена деятельность организации.

Вместе с тем оценка рисков при выделении информации по сегментам не предполагает точное количественное измерение и выражение их.

Для того чтобы считаться отчетным (т.е. представленным в бухгалтерской отчетности), операционный или географический сегмент должен иметь достаточно заметные величины показателей, а именно: выручка от продажи, финансовый результат, активы должны составлять не менее 10% от общих аналогичных показателей по всем сегментам.

При этом ПБУ 12/2000 требует, чтобы на долю всех отчетных сегментов, выделенных при подготовке бухгалтерской отчетности, приходилось не менее 75% выручки организации.

Если на отчетные сегменты, выделенные при подготовке бухгалтерской отчетности, приходится менее 75% выручки, то должны быть выделены дополнительные отчетные сегменты независимо от того, удовлетворяют ли они по отдельности условиям обязательного 10%-го размера.

При составлении бухгалтерской отчетности выделяется первичная и вторичная информация по сегментам. Деление на первичную и вторичную информацию по отчетным сегментам производится исходя из преобладающих источников и характера рисков и полученных прибылей организации.

Если риски и прибыли организации определяются главным образом различиями в производимых товарах, работах и услугах, то первичной признается информация по операционным сегментам, а вторичной — по географическим сегментам.

Если риски и прибыли организации определяются главным образом различиями в географических регионах деятельности, то первичной признается информация по географическим сегментам, а вторичной — по операционным сегментам.

Если риски и прибыли организации определяются в равной мере различиями в производстве товаров, работ, услуг и различиями в географических регионах деятельности, то первичной считается информация по операционным сегментам, а вторичной — по географическим сегментам.

В состав первичной информации по отчетному сегменту входят следующие показатели:

- общая выручка, в том числе полученная от продажи внешним покупателям и от операций с другими сегментами;
- финансовый результат (прибыль или убыток);
- общая балансовая величина актива;
- общая величина обязательств;
- общая величина капитальных вложений в ОС и НМА;
- общая величина амортизационных отчислений по ОС и НМА;
- совокупная доля чистой прибыли (убытка) зависимых и дочерних обществ, совместной деятельности, а также общая величина вложений в эти зависимые общества и совместную деятельность.

Если первичной информацией признается информация по операционным сегментам, то в состав вторичной информации по географическим сегментам в бухгалтерской отчетности представляются следующие показатели:

- величина выручки от продажи внешним покупателям в разрезе географических регионов, выделенных по местам расположения рынков сбыта;

■ балансовая величина активов отчетного сегмента по местам расположения активов;

■ величина капитальных вложений в ОС и НМА по местам расположения активов.

Данные показатели выделяются по географическим сегментам в случае соблюдения количественного измерителя построения сегмента — 10%.

ПБУ 12/2000 рассчитано на коммерческие организации, которые осуществляют различные виды деятельности и зачастую распределены по различным географическим регионам.

На основе бухгалтерской отчетности без ее специальной подготовки заинтересованный пользователь не может выделить информацию по производству конкретного вида продукции либо информацию по деятельности организации в том или ином географическом регионе, т.е. когда информация обобщенная, а не сегментированная.

ПБУ 12/2000 устанавливает правила формирования и представления в составе бухгалтерской отчетности информации по отдельным сегментам, которая позволяет заинтересованным пользователям лучше оценить деятельность организации, перспективы развития, подверженность рискам и получение прибыли.

15.18. ПУБЛИЧНАЯ БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Публичность бухгалтерской отчетности осуществляется организациями, перечень которых регламентирован действующим законодательством. К ним отнесены ОАО, кредитные и страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, созданные за счет частных, общественных и государственных источников (рис. 15.7).

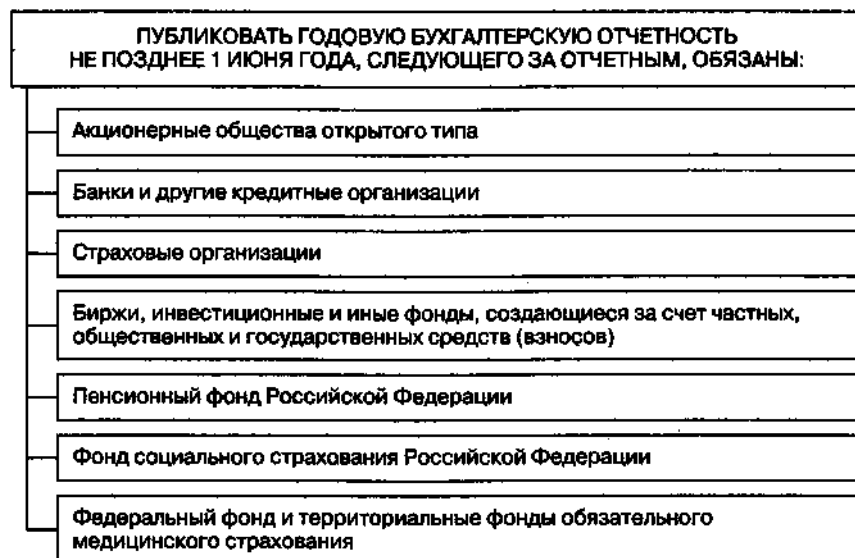


Рис. 15.7. Публичность бухгалтерской отчетности

Публичность предполагает публикацию годовой бухгалтерской отчетности в средствах массовой информации, доступных ее пользователям, либо распространение ее в соответствующих изданиях (брошюрах, буклетах и иных изданиях), а также передачу органам государственной статистики по месту регистрации для предоставления заинтересованным пользователям.

Годовая бухгалтерская отчетность должна быть опубликована не позднее 1 июня года, следующего за отчетным годом.

Публикации должна предшествовать аудиторская проверка с обязательным утверждением годового отчета общим собранием акционеров. Из перечня форм годовой отчетности публикации в обязательном порядке подлежат бухгалтерский баланс (ф. № 1) и отчет о финансовых результатах (счет прибылей и убытков) (ф. № 2). Такой подход принят и в международной практике, что позволяет внешним пользователям информации принять обоснованное решение в части вложения капитала в данную компанию.

Бухгалтерский баланс может быть опубликован по сокращенной форме, содержание которой определяется самим предприятием в пределах требований, предусмотренных Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99).

Основанием представления бухгалтерского баланса к публикации является наличие одного из следующих показателей деятельности общества:

- валюта баланса на конец года не должна превышать 500 000-кратный МРОТ, предусмотренного действующим законодательством;

- выручка (нетто) от реализации товаров, продукции, выполненных работ и оказанных услуг за отчетный год, не превышающая 200 000-кратный МРОТ, установленный действующим законодательством.

Бухгалтерская отчетность публикуется в тысячах рублей, а при наличии значительных оборотов — в миллионах рублей с одним десятичным знаком.

Наряду с публикацией годовой бухгалтерской отчетности публикуется также аудиторское заключение, суть которого должна содержать мнение (оценку) независимого аудитора (аудиторской фирмы) о ее достоверности (безусловно положительное, условно положительное, отрицательное, отказ от выражения мнения).

Внутренняя бухгалтерская отчетность не подлежит публикации, так как отнесена к коммерческой тайне. За незаконное получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую тайну, предусмотрена уголовная ответственность.

15.19. СВОДНАЯ (КОНСОЛИДИРОВАННАЯ) БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

В соответствии с действующими нормативными актами в случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ эта организация помимо собственного бухгалтерского отчета составляет консолидированную (сводную) бухгалтерскую отчетность, включающую показатели отчетов таких обществ.

Консолидированная финансовая отчетность как разновидность бухгалтерской отчетности предназначена для характеристики финансового положения

и финансового результата деятельности группы хозяйствующих субъектов, основанной на отношениях контроля.

В соответствии с ГК РФ *дочерним* признается хозяйственное общество, если другое (основное) хозяйственное общество или товарищество имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом в силу преобладающего участия в его уставном капитале, либо в соответствии с заключенным договором, либо иным образом.

Зависимое хозяйственное общество, согласно ст. 106 части первой ГК РФ, признается таковым, если другое общество располагает более 20% голосующих акций акционерного общества или 20% уставного капитала ООО.

Основное, дочерние и зависимые общества, образующие группу, являются самостоятельными юридическими лицами, поэтому каждое из них составляет полный комплект бухгалтерской отчетности и представляет ее в установленном порядке и сроки, согласно требованиям законодательства Российской Федерации. Годовые отчеты, бухгалтерские балансы, отчеты о финансовых результатах и распределение прибыли каждого общества, входящего в группу, утверждают общим собранием акционеров (участников) соответствующего общества.

При отсутствии единых методологических принципов составляется трансформационная таблица операций, оформленных согласно учетной политике головной компании. Основные различия между учетной политикой дочерних и головной компаний, а также различия в оценке объектов бухгалтерского учета и финансовых результатов должны раскрываться в соответствующем разделе консолидированной отчетности.

Составление консолидированной отчетности, которая аккумулирует данные бухгалтерской отчетности головной организации и ее дочерних обществ, а также включает информацию о зависимых обществах — обязанность головного общества. Эта отчетность составляется по формам, разработанным головной организацией на основе типовых форм бухгалтерской отчетности, в объеме и порядке, определенных ПБУ 4/99. Она состоит из образующих единое целое взаимосвязанных форм:

- консолидированного бухгалтерского баланса;
- консолидированного отчета о финансовых результатах;
- консолидированного отчета о движении денежных средств;
- пояснений к консолидированному балансу и отчету о финансовых результатах.

В соответствии с приказом Минфина России «О Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности» головная организация, имеющая дочерние общества, составляет сводную годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 30 июня, если иное не установлено законодательством или учредительными документами группы. В соответствии с законом планируется срок представления отчетности установить 180 дней.

Головная организация может не составлять сводную бухгалтерскую отчетность в случае наличия у нее только зависимых обществ. В данном случае она раскрывает причины этого в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых операциях головной организации.

Консолидированная финансовая отчетность выполняет исключительно информационную функцию и представляется заинтересованным внешним пользователям.

Она содержит информацию о результатах деятельности и финансовом положении группы в целом, а не ее отдельных структурных единиц. Это означает, что сводный показатель прибыли группы определяется как сумма финансовых результатов всех участников, и прибыль одной компании группы может перекрывать убыток другой. При анализе данных консолидированной финансовой отчетности следует учитывать указанное обстоятельство.

Цель составления консолидированной отчетности — предоставить акционерам, инвесторам, государственным органам управления объективную информацию об имущественном и финансовом положении, а также финансовых результатах объединения как единого хозяйствующего субъекта.

Пользователями консолидированной отчетности могут быть все заинтересованные лица, в частности:

- учредители (участники) всех компаний, входящих в группу;
- советы директоров (наблюдательные советы), исполнительные органы (дирекция, правление) головной организации и всех других участников группы;
- финансовые аналитики, инвестиционные консультанты, аудиторские компании;
- профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- кредиторы, поставщики, покупатели;
- государственные органы;
- иные заинтересованные лица.

Консолидированная финансовая отчетность не заменяет финансовых отчетов отдельных компаний группы, но дает объективное и целостное представление об имущественном и финансовом состоянии группы в целом как единой экономической единицы.

Консолидированная бухгалтерская отчетность является важным информационным документом и используется:

- при котировке акций обществ, входящих в группу;
- для оценки эффективности экономических взаимосвязей хозяйственных обществ группы;
- при принятии решений и контроле основного общества за деятельностью группы с целью получения выгоды от использования активов дочерних и зависимых обществ при соблюдении интересов меньшинства.

Группа может не составлять сводную бухгалтерскую отчетность по правилам, предусмотренным нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету Минфина России, в случае, если одновременно соблюдаются следующие условия:

- сводная бухгалтерская отчетность составлена на основе МСФО, разработанных Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО);
- группой должна быть обеспечена достоверность сводной бухгалтерской отчетности, составленной на основе МСФО;

■ пояснительная записка к сводной бухгалтерской отчетности содержит перечень применяемых требований бухгалтерской отчетности, раскрывает способы ведения бухгалтерского учета, включая оценки, отличающиеся от правил, предусмотренных нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету Минфина России.

Контрольные вопросы и задания

1. Что понимается под бухгалтерской (финансовой) отчетностью?
2. Какие основные этапы включает подготовительная работа перед составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности?
3. Какие требования предъявляются к бухгалтерской (финансовой) отчетности?
4. Назовите основополагающие принципы (допущения) формирования финансовой отчетности.
5. Что входит в состав промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности?
6. Что понимается под публичностью бухгалтерской (финансовой) отчетности?
7. Каковы цели проведения инвентаризации перед составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности?
8. Как перед составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется выверка расчетов с дебиторами и кредиторами?
9. Как осуществляется реформация бухгалтерского баланса?
10. Каковы информационные и функциональные возможности бухгалтерского баланса?
11. Как в бухгалтерском балансе классифицируются обязательства организации?
12. Какие принципы лежат в основе построения отчета о прибылях и убытках?
13. Каковы цели, задачи и структура отчета о прибылях и убытках?
14. Какая информация содержится в отчете о движении денежных средств?
15. Каким нормативным документом установлены содержание и порядок составления аудиторского заключения и какие реквизиты оно включает?
16. Какая информация используется при проведении аудиторской проверки?
17. Что такое консолидированная финансовая отчетность?
18. В каких случаях составляется консолидированная финансовая отчетность?
19. В чем отличие консолидированной финансовой отчетности от сводной бухгалтерской отчетности?
20. Какую информацию отражает сегментарная отчетность?

1. *Аверчев И.В.* МСФО: практика применения. М. : ЭКСМО, 2008.
2. *Астахов В.П.* Бухгалтерский финансовый учет : учеб. пособие. М. : МарТ, 2006.
3. *Астахов В.П.* Теория бухгалтерского учета. Ростов н/Д : Феникс, 2007.
4. *Белов В.Д.* Что легко и что трудно в бухгалтерии // Счетоводство. 1897. № 10, 16, 19, 20, 23, 24.
5. *Белов В.Д.* С Новым годом! // Счетоводство. 1901. № 1, 2.
6. *Белов В.Д.* Значение теории в бухгалтерии // Счетоводство. 1893. № 4.
7. *Бетге И.* Балансоведение : пер. с нем. / науч. ред. В.Д. Новодворский. М. : Бухгалтерский учет, 2000.
8. *Блейк Дж., Амант О.* Европейский бухгалтерский учет : справочник; пер. с англ. М. : Филин, 1997.
9. *Богатая И.Н., Хахонова Н.Н.* Бухгалтерский учет / 4-е изд., перераб. и доп. Ростов н/Д : Феникс, 2007.
10. *Бриттон Э., Ватерстон К.* Вводный курс по бухгалтерскому учету, аудиту, анализу : самоучитель / пер. с англ. И.А. Смирновой; под ред. Я.В. Соколова. М. : Финансы и статистика, 1998.
11. Бухгалтерский и налоговый учет для практиков / под ред. Г.Ю. Касьяновой. М. : Аргумент, 2008.
12. Бухгалтерский учет: основы теории, тесты, задачи / под ред. Н.Н. Хахоновой. М. : Дашков и К; Ростов н/Д : Наука-пресс, 2007.
13. *Вахрушина М.А., Мельникова Л.А., Пласкова Н.С.* Международные стандарты учета и финансовой отчетности. М. : Вузовский учебник, 2007.
14. *Врублевский Н.Д.* Управленческий учет издержек производства: теория и практика. М. : Финансы и статистика, 2002.
15. *Дитица С. (младший), Эклз Р.* Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. М. : Альпина Паблишер, 2003.
16. *Захарьин В.Р.* Налоговый учет : практическое руководство для бухгалтера. М. : Гросс-Медиа; РОСБУХ, 2007.
17. *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учет : учебник для вузов. М. : Экономистъ, 2003.
18. *Касьянова Г.Ю.* Бухгалтерский учет: просто о сложном : самоучитель по формуле «три в одном». М. : АБАК, 2008.
19. *Климова М.А.* Бухгалтерский и налоговый учет прочих расходов М. : Налоговый вестник, 2006.
20. *Кожин В.Я.* Современный бухгалтерский учет : учебник. М. : Альфа-Пресс, 2008.
21. *Кондраков Н.П.* Бухгалтерский (финансовый) управленческий учет : учебник. М. : Велби; Проспект, 2008.
22. *Кутер М.И., Таранец Н.Ф., Уланова И.Н.* Бухгалтерская (финансовая) отчетность. М. : Финансы и статистика, 2005.
23. *Курбангалеева О.А.* Новый порядок пересчета стоимости активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте // Советник бухгалтера. 2008. № 3.

24. Лермонтов Ю.М. Оплата труда: налогообложение, отчетность, арбитражная практика. М. : Налоговый вестник, 2006.
25. Малайкина Л.И. Налоговый учет доходов и расходов М. : Вершина, 2006.
26. Международные стандарты финансовой отчетности / под ред. Л.В. Горбатовой. М. : ВолтерсКлувер, 2006.
27. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений : пер. с англ. / под ред. И.И. Елисейевой. М. : Аудит; ЮНИТИ, 1997.
28. Мюллер Г., Гернон Х., Миш Г. Учет: международная перспектива : пер. с англ. М. : Финансы и статистика, 1992.
29. Налог на прибыль организаций. Комментарий (постатейный) к главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации. М. : Статус-Кво 97, 2007.
30. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета : пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. М. : Финансы и статистика, 1993.
31. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет. М. : Бухгалтерский учет, 2003.
32. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. М. : ИНФРА-М, 2008.
33. Смирнова С.А. Новое в налоговых проверках. М. : Бухгалтерский учет, 2006.
34. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996.
35. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета : учебник. М. : Финансы и статистика, 2003.
36. Стародубцева И.В. Налог на прибыль. Сложные моменты. М. : Налог Инфо; Статус-Кво 97, 2007.
37. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. М. : Финансы и статистика, 1991.
38. Умрихин С.А., Ильина Ю.В. Применение МСФО. М. : Гросс-Медиа, 2008.
39. Феоктистов И.А. Расходы организации. Бухгалтерский и налоговый учет. М. : Гросс-Медиа, 2007.
40. Финансовый учет / под ред. В.Г. Гетьмана. М. : Финансы и статистика, 2002.
41. Хахонова Н.Н. Бухучет для студентов вузов. Ростов н/Д : Феникс, 2008.
42. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.В. Теория бухгалтерского учета : пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. М. : Финансы и статистика, 1997.
43. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект : пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. М. : Финансы и статистика, 1995.
44. Этрилл П., Маклейни Э. Финансы и бухгалтерский учет для неспециалистов. М. : Альпина Бизнес Букс, 2006.
45. Эжкз Р.Д.Ж., Герц Р.Х., Киган М. Революция в корпоративной отчетности: Как разговаривать с рынком капитала на языке стоимости, а не прибыли / пер. с англ. Н. Барышниковой. М. : Олимп-Бизнес, 2002.

**Схема учетных записей по расчетам с персоналом
по всем видам начислений и удержаний**

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Документы
	Дебет	Кредит	
<i>Начисление зарплаты и других выплат работникам предприятия</i>			
1. Начисление заработной платы с отнесением на себестоимость продукции, работ, услуг:			Документы, определяющие отношение работника с предприятием:
■ основного производственного персонала;	20	70	трудоустройство;
■ персонала вспомогательного производства	23	70	(контракт);
■ общепроизводственного персонала	25	70	договор подряда;
■ общехозяйственного персонала	26	70	договор поручения.
■ обслуживающего персонала	29	70	Документы, разработанные на предприятии: коллективный договор;
■ персонала коммерческой деятельности.	44	70	штатное расписание.
2. Начисление выплат стимулирующего характера персоналу любой деятельности по системным Положениям с отнесением на себестоимость продукции, работ, услуг.			Положения:
3. Начисление премий за производственные результаты: вознаграждение по итогам года, надбавки за промастерство, высокие достижения в труде и т.д.			об оплате труда, о премировании,
4. Начисление выплат компенсирующего характера, связанных с режимом работы и условиями труда: за работу в ночное время, за сверхурочную работу, за работу в многосменном режиме и с отнесением на себестоимость продукции, работ, услуг			о выплате по итогам года вознаграждения за выслугу лет.
			Документы учета рабочего времени и выработки:
			■ табель учета рабочего времени;
			■ наряд на работу;
			■ акт приема-сдачи по договору подряда и поручения;
			■ акт о простое и т.д.
5. Начисление пособий по временной нетрудоспособности за первые два дня болезни за счет работодателя	20, 23, 25, 26, 29, 44	70	Листок нетрудоспособности, расчетно-платежная ведомость
6. Начисление выплат, не связанных с производственными результатами: оплата дополнительных отпусков и других выплат за счет целевого финансирования	86	70	Распоряжение (приказ) руководителя о выплатах
7. Начисление дивидендов			Решение совета директоров АО
■ работающим акционерам:			о начислении дивидендов
за счет резервного фонда;	82	70	
за счет прибыли;	84	70	
■ сторонним участникам общества	84	75	

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Документы
	Дебет	Кредит	
8. Начисление выплат в возмещение вреда, причиненного трудовым увечьем, профзаболеванием или иным повреждением здоровья	26 97	76	Заявление пострадавшего или других имеющих право на возмещение вреда. Справка медакспертизы. Распоряжение руководителя о выплате возмещения вреда. Решение суда
9. Начисление пособий из ФСС:			
■ пособия по временной нетрудоспособности начиная с третьего дня;	69-1-1	70	Листок нетрудоспособности.
■ пособие по беременности и родам;			Справка из женской консультации о постановке на учет.
■ единовременное пособие беременным женщинам, вставшим на учет в медучреждение;	69-1-1	70	
■ ежемесячное пособие на рождение ребенка;	69-1-1	70	Справка загса о рождении и заявление родителей.
■ ежемесячное пособие по уходу за ребенком до 1,5 лет;	69-1-1	70	Копия свидетельства о рождении и заявление на выдачу пособия.
■ пособие на погребение	69-1-1	70	Справка загса о смерти, заявление на выдачу пособия
<i>Начисление страховых взносов в государственные внебюджетные фонды</i>			
1. Начислены страховые взносы в государственные внебюджетные фонды с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в Фонд социального страхования	20, 23, 25, 26, 29, 44	69-1-1	Бухгалтерская справка-расчет
2. Начислены страховые взносы в государственные внебюджетные фонды с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в Пенсионный фонд РФ	20, 23, 25, 26, 26, 29, 44	69-2	Бухгалтерская справка-расчет
3. Начислены страховые взносы в государственные внебюджетные фонды с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	20, 23, 25, 26, 29, 44	69-3-1	Бухгалтерская справка-расчет
4. Начислены страховые взносы в государственные внебюджетные фонды с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в территориальный Фонд обязательного медицинского страхования	20, 23, 25, 26, 29, 44	69-3-2	Бухгалтерская справка-расчет
5. Начислены взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний	20, 23, 25, 26, 29, 44	69-1-2	Бухгалтерская справка-расчет

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Документы
	Дебет	Кредит	
Расчет обязательных удержаний из начисленных сумм работников			
1. Удержание НДФЛ	70	68	Расчетная ведомость, налоговая карточка (ф. № 1-НДФЛ)
2. Удержания по исполнительным листам	70	76	Исполнительный лист или личное заявление ответчика об удержании суммы
Расчет удержаний по инициативе администрации из начисленных сумм работников			
1. Удержание неиспользованных авансовых сумм	70	71	Авансовый отчет, бухгалтерская справка
2. Удержание за допущенный брак	70	73	Акт о производственном браке, наряд на исправление брака, распоряжение о взыскании
3. Удержание за причиненный материальный ущерб	70	73	Договор о материальной ответственности, заявление работника о согласии удержания за ущерб, распоряжение о взыскании, выписка из решения суда
4. Удержания за форменную одежду	70	73	Карточка учета выдачи форменной одежды
5. Удержания за товар, проданный в кредит	70	73	Поручение-обязательство из магазина
6. Удержание излишне выплаченной заработной платы	70	73	Распоряжение об удержании
7. Удержание займов и ссуд	70	73	Договор займа, ссуды
8. Удержание по договорам добровольного страхования	70		Личное заявление застрахованного
9. Удержание на благотворительные цели	70	76	Личное заявление работника
Выдача начислений в пользу работника			
1. Выдача всех видов начислений, отраженных по К 70 после всех удержаний	70	50	Расходный кассовый ордер, платежная ведомость
2. Выдача суммы возмещения ущерба из кассы	76	50	Расходный кассовый ордер
3. Перевод невыданной заработной платы на депоненты	70	76	Реестр депонентов
4. Выдача депонированных сумм	76	50	Расходный кассовый ордер

**Формирование фактической себестоимости импортных товаров
в учете у импортера на основе условий поставок Инкотермс**

Условия поставки	Вид транспорта	Переход риска случайной гибели	Расходы на перевозку	Расходы на страхование	Расходы на таможенное оформление
EXW С завода (наименование пункта)	Любой	В момент передачи товара на заводе продавца	Оплачивает все расходы от завода продавца до конечного пункта	Оплачивает страхование любых рисков от завода продавца до конечного пункта	При вывозе из страны продавца и ввозе в Российскую Федерацию
FCA Франко-перевозчик (наименование пункта)	Любой	В момент передачи товара перевозчику, названному импортером, в указанном пункте	Оплачивает все расходы от указанного пункта и до конечного пункта	Оплачивает страхование любых рисков от указанного пункта и до конечного пункта	При ввозе в Российскую Федерацию
FAS Свободно вдоль борта судна (наименование порта отгрузки)	Водный	В момент размещения товара на пристани вдоль борта судна, указан импортером в согласованном порту отгрузки	Оплачивает все расходы с момента размещения товара на пристани и до конечного пункта	Оплачивает страхование любых рисков с момента размещения товара на пристани и до конечного пункта	При вывозе из страны продавца и ввозе в Российскую Федерацию
FOB Свободно на борту (наименование порта отгрузки)	Водный	В момент фактического перехода товара через поручни судна, указанного импортером в согласованном порту отгрузки	Оплачивает все расходы с момента погрузки товаров и до конечного пункта	Оплачивает страхование любых рисков с момента погрузки и до конечного пункта	При ввозе в Российскую Федерацию
CFR Стоимость и наименование порта назначения	Водный	В момент перехода товара через поручни судна в порту отгрузки	Оплачивает все расходы от порта назначения и до конечного пункта, а также непредвиденные расходы от порта отгрузки	Оплачивает страхование любых рисков от порта отгрузки и до конечного пункта	При ввозе в Российскую Федерацию
GIF Стоимость, страхование, фрахт (наименование порта назначения)	Водный	В момент перехода товара через поручни судна в порту отгрузки	Оплачивает все расходы от порта назначения и до конечного пункта, а также иные расходы от порта отгрузки	Оплачивает страхование любых рисков от порта назначения и до конечного пункта	При ввозе в Российскую Федерацию

Условия поставки	Вид транспорта	Переход риска случайной гибели	Расходы на перевозку	Расходы на страхование	Расходы на таможенное оформление
СРТ Перевозка оплачена до указанного пункта	Любой	В момент передачи товара перевозчику	Оплачивает все расходы от указанного пункта, и до конечного пункта, а также непредвиденные расходы от пункта сдачи товаров перевозчику	Оплачивает страхование любых рисков от пункта сдачи товаров перевозчику и до конечного пункта	При ввозе в Российскую Федерацию
CIP Перевозка и страхования оплачены до указанного пункта	Любой	В момент передачи товара перевозчику	Оплачивает все расходы от указанного пункта, и до конечного пункта, а также непредвиденные расходы от пункта сдачи товаров перевозчику	Оплачивает страхование любых рисков от указанного пункта и до конечного пункта	При ввозе в Российскую Федерацию
DAF Поставка до границы указанного пункта	Любой	В момент передачи товара в согласованном пункте на границе	Оплачивает все расходы от указанного пункта до конечного пункта	Оплачивает страхование любых рисков от указанного пункта и до конечного пункта	При ввозе в Российскую Федерацию
DES Поставка с судна (наименование порта назначения)	Водный	В момент передачи товара на борту судна в порту назначения, указанном импортером	Оплачивает все расходы с момента получения товара на борту судна и до конечного пункта	Оплачивает страхование любых рисков с момента получения товара на борту судна и до конечного пункта	При ввозе в Российскую Федерацию
DEQ Поставка с пристани (наименование порта назначения)	Водный	В момент передачи товара на согласованной пристани в порту назначения, указанном импортером	Оплачивает все расходы от порта назначения, и до конечного пункта	Оплачивает страхование любых рисков от порта и до конечного пункта	Нет
DDU Поставка без оплаты пошлины (наименование пункта назначения)	Любой	В момент передачи товара в согласованном пункте назначения	Оплачивает все расходы от пункта назначения и до конечного пункта	Оплачивает страхование любых рисков от пункта назначения и до конечного пункта	При ввозе в Российскую Федерацию
DDP Поставка с оплатой пошлины (наименование пункта назначения)	Любой	В момент передачи товара в согласованном пункте назначения	Оплачивает все расходы от пункта назначения и до конечного пункта	Оплачивает страхование любых рисков от пункта назначения и до конечного пункта	Нет

МОДУЛЬ 1 (в, г, д, е)

**Отражение хозяйственных операций, связанных с выходом
одного из учредителей**

Содержание операции	Документы	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Модуль 1в — приобретение доли по требованию участников			
Модуль 1г¹ — выход участника из общества с переходом доли обществу			
Отражение перехода доли к обществу при выкупе в сумме фактических затрат	Письменное заявление участника о выходе из общества	81	51
Модуль 1д — выход участника из общества без перехода доли обществу			
Начислена задолженность выходящему учредителю в части его вклада в уставный капитал	Справка бухгалтерии, протокол собрания учредителей	80	75
Удержан налог НДФЛ	Справка бухгалтерии	75	68-НДФЛ
Произведено перечисление в бюджет удержанного НДФЛ	Платежные документы	68-НДФЛ	51
Выплата выходящему учредителю причитающейся доли в части его вклада в уставный капитал ²	Платежные документы	75	50, 51, 52
Начислена причитающаяся доля в части превышения вклада в уставный капитал	Справка бухгалтерии, протокол собрания учредителей	84, 82, 83	75
Выплата выходящему учредителю причитающейся доли в части превышения вклада в уставный капитал ³	Платежные документы	75	50, 51, 52
При использовании натуроплаты⁴			
Выплата выходящему учредителю причитающейся доли в части превышения вклада в уставный капитал ⁵ с использованием натуроплаты	Акты выбытия материальных ценностей	75	90, 91
Начислен НДС	Счет-фактура	90, 91	68-НДС
Удержан НДФЛ	Справка бухгалтерии	75	68-НДФЛ
Произведено перечисление в бюджет удержанного НДФЛ	Платежные документы	68-НДФЛ	51
Списание материальных ценностей	Акты выбытия материальных ценностей	90, 91	40, 41, 10, 11 и т.д.
Списание износа по выбывающим ценностям	Акты выбытия материальных ценностей	02, 05	01, 04
Определение финансового результата ⁶ : — прибыль; — убыток	Справка бухгалтерии	90, 91 99	99 90, 91
Начислен налог на прибыль	Справка бухгалтерии	99	68-Налог на прибыль

Содержание операции	Документы	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Начислен налог на пользователей автодорог	Справка бухгалтерии	26	68/Налог на пользователей автодорог

Модуль 1а -- исключение участника из общества*При полной неуплате взносов в уставный капитал*

Начисление взноса участника в уставный капитал	Учредительные документы	75	80
Отражение перехода доли участника обществу по истечении одного года с момента регистрации	Справка бухгалтерии	81	75

При частичной неуплате взносов в уставный капитал с выплатой действительной стоимости оплаченной части доли исключаемого участника с полным переходом всей доли обществу

Отражение задолженности участника по взносам в уставный капитал	Учредительные документы	75	80
Частичная оплата участником своей доли	Платежные документы	50, 51, 08 и т.д.	75
Отражение перехода доли участника к обществу по истечении одного года после регистрации	Справка бухгалтерии	81	75
Доначисление задолженности общества перед выходящим участником до величины действительной стоимости части его доли	Справка бухгалтерии	82, 83, 84	75
Удержан НДФЛ	Справка бухгалтерии	75	68-НДФЛ
Произведено перечисление в бюджет удержанного НДФЛ	Платежные документы	68-НДФЛ	51
Выплата участнику действительной стоимости его доли	Платежные документы	75	51, 51

При частичной неуплате взносов в уставный капитал участником с переходом неоплаченной части обществу

Отражение задолженности участника по взносам в уставный капитал	Учредительные документы	75	80
Частичная оплата участником своей доли	Платежные документы	50, 51	75
Отражение перехода неоплаченной участником части доли обществу по истечении одного года после регистрации	Справка бухгалтерии	81	75

¹ При стоимости доли выше номинала порядок отражения данной процедуры аналогичен операциям, рассмотренным в модуле 1в.

² Возвращаемый вклад в части, не превышающей первоначального вклада, не облагается НДС и НДФЛ в соответствии с действующим законодательством.

³ облагается НДС, НДФЛ и другими аналогичными налогами.

⁴ Возможность натуроплаты предусмотрена п. 2 ст. 12 Закона об обществах с ограниченной ответственностью.

⁵ облагается НДС, НДФЛ и другими аналогичными налогами.

⁶ При отражении процесса реализации материальных ценностей без переоценки по рыночным ценам с использованием счета 83.

И.Н. Богатая
Н.Н. Хахонова

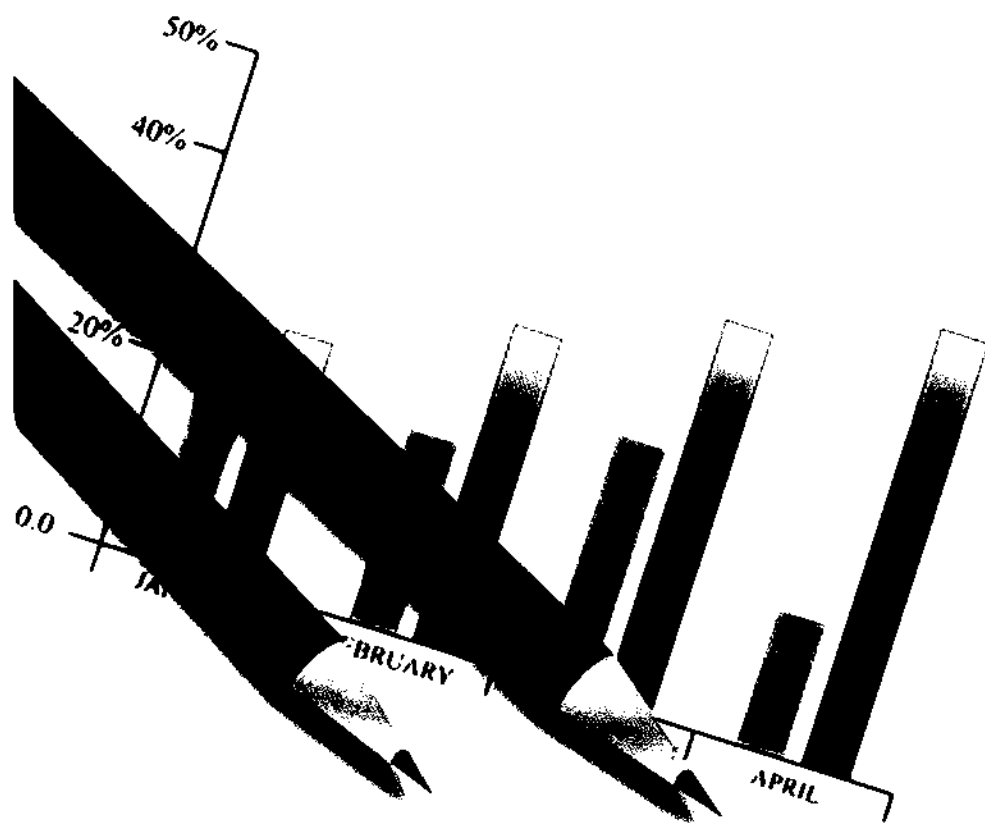
И.Н. Богатая
Н.Н. Хахонова

бухгалтерский
финансовый

учет

УЧЕБНИК

бухгалтерский
финансовый
учет



КНОРУС

КНОРУС

*И.Н. Богатая
Н.Н. Хахонова*

бухгалтерский финансовый учет

Подготовлен в соответствии с государственным образовательным стандартом и программой по бухгалтерскому учету.

Материал изложен на базе Федерального закона «О бухгалтерском учете», Плана счетов, Положений по бухгалтерскому учету и Налогового кодекса Российской Федерации. Рассмотрен действующий порядок бухгалтерского (финансового) учета в организациях различных форм собственности.

Для преподавателей и студентов вузов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», слушателей учебно-методических центров и курсов повышения квалификации, бухгалтеров, финансистов, менеджеров.

*И.Н. Богатая
Н.Н. Хахонова*

бухгалтерский финансовый учет

ISBN 978-5-406-00368-8



9 785406 003688

КНОРУС