

П.И. Камышанов  
А.П. Камышанов

# БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

*Учебник*

Второе издание, исправленное и дополненное

*Рекомендовано  
Учебно-методическим объединением вузов  
по образованию в области финансов, учета и мировой экономики  
в качестве учебника для студентов,  
обучающихся по специальностям:  
«Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»*

 **ОМЕГА-Л**

Москва 2005

УДК 657 (470+571)(075.8)

ББК 65.052(2Рос)я73-1

К18

Рецензенты:

*И.М. Дмитриева, доктор экономических наук, профессор, завкафедрой бухгалтерского учета Российского государственного торгово-экономического университета,*

*А.П. Бархатов, доктор экономических наук, профессор, завкафедрой бухгалтерского учета Московского университета потребительской кооперации,*

*В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор, завкафедрой бухгалтерского учета Финансовой академии при Правительстве РФ,*

*В.В. Панков, доктор экономических наук, профессор, завкафедрой бухгалтерского учета и аудита РЭА им. Г.В. Плеханова.*

**Камышанов, Петр Иванович.**

**К18** Бухгалтерский финансовый учет: Учебник для студентов, обучающихся по специальностям: «Финансы и кредит», «Бухгалт. учет, анализ и аудит», «Мировая экономика»/П.И. Камышанов, А.П. Камышанов. — 2-е изд., испр. и доп. — М.: Омега-Л, 2005. — 656 с. — (Высшее финансовое образование). — ISBN 5-98119-424-3.

**И. Камышанов, Александр Петрович.**

**Агентство СІР РГБ**

В книге раскрываются новые методики и процедуры, вносимые в методологию обработки учетной информации.

В ней в популярной форме с использованием числовых примеров рассмотрены базовые понятия и категории, общегосударственная регламентация бухгалтерского финансового учета, раскрыты методики обработки финансовых операций в различных типах организаций, включая сферы производства и обращения.

Изложение учета активов, обязательств и капитала увязано с налогообложением, а также с международной практикой.

Сделан акцент на новые подходы к составлению финансовой отчетности. Даны приемы анализа важнейших показателей. Приложены основные официальные документы в новой редакции, необходимые в повседневной работе.

Учебник предназначен для лиц, обучающихся по экономическим специальностям.

УДК 657 (470+571)(075.8)

ББК 65.052(2Рос)я73-1

© П.И. Камышанов, 2004, 2005

© А.П. Камышанов, 2004, 2005

© Омега-Л, 2005

ISBN 5-98119-424-3

## СОДЕРЖАНИЕ

|                                                                                  |    |
|----------------------------------------------------------------------------------|----|
| ВВЕДЕНИЕ .....                                                                   | 14 |
| ГЛАВА 1. ПОНЯТИЯ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА .....                                         | 15 |
| 1.1. Необходимость бухгалтерского финансового учета .....                        | 15 |
| 1.2. Предмет бухгалтерского учета .....                                          | 17 |
| 1.3. Классификация хозяйственных средств .....                                   | 17 |
| 1.4. Капитал и обязательства .....                                               | 18 |
| 1.5. Хозяйственные операции .....                                                | 21 |
| 1.6. Общая характеристика метода бухгалтерского учета .....                      | 21 |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                           | 24 |
| ГЛАВА 2. БАЛАНС И СЧЕТА — ОСНОВНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ<br>МЕТОДА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ..... | 26 |
| 2.1. Бухгалтерский баланс .....                                                  | 26 |
| 2.2. Изменения в балансе под влиянием<br>хозяйственных операций .....            | 27 |
| 2.3. Бухгалтерские счета и порядок двойной записи .....                          | 28 |
| 2.4. Синтетические и аналитические счета .....                                   | 31 |
| 2.5. План счетов .....                                                           | 31 |
| 2.6. Оборотная ведомость по синтетическим счетам .....                           | 41 |
| 2.7. Оборотные ведомости по счетам аналитического учета .....                    | 42 |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                           | 44 |
| ГЛАВА 3. ДОКУМЕНТЫ, РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ<br>БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА .....               | 47 |
| 3.1. Документы .....                                                             | 47 |
| 3.2. Учетные регистры .....                                                      | 51 |
| 3.3. Понятие форм счетоводства и их перечень .....                               | 52 |

|                                                                                                          |        |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| 3.4. Мемориально-ордерная форма .....                                                                    | 52     |
| 3.5. Форма журнал-Главная .....                                                                          | 53     |
| 3.6. Журнально-ордерная форма .....                                                                      | 54     |
| 3.7. Автоматизированный способ ведения учета .....                                                       | 64     |
| 3.8. Автоматизированное рабочее место (АРМ) бухгалтера .....                                             | 66     |
| 3.9. Книга учета доходов и расходов .....                                                                | 67     |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                                                   | 79     |
| <br>ГЛАВА 4. ОБЩЕГОСУДАРСТВЕННАЯ РЕГЛАМЕНТАЦИЯ<br>БУХГАЛТЕРСКОГО ФИНАНСОВОГО УЧЕТА<br>И ОТЧЕТНОСТИ ..... | <br>82 |
| 4.1. Верхний уровень нормативной базы .....                                                              | 82     |
| 4.2. Положения (стандарты) по бухгалтерскому учету .....                                                 | 83     |
| 4.3. Третий уровень нормативного регулирования .....                                                     | 86     |
| 4.4. Учетная политика организации .....                                                                  | 87     |
| 4.5. Права и обязанности главного бухгалтера .....                                                       | 89     |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                                                   | 90     |
| <br>ГЛАВА 5. УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ .....                                                          | <br>92 |
| 5.1. Сущность и оценка долгосрочных инвестиций .....                                                     | 92     |
| 5.2. Правовое регулирование и объекты учета .....                                                        | 94     |
| 5.3. Учет инвестиций в капитальное строительство .....                                                   | 95     |
| 5.4. Учет инвестиций при подрядном способе работ .....                                                   | 97     |
| 5.5. Инвентарная стоимость объектов строительства .....                                                  | 99     |
| 5.6. Система бухгалтерских записей<br>при хозяйственном способе строительства .....                      | 101    |
| 5.7. Учет затрат, увеличивающих общую<br>инвентарную стоимость основных средств .....                    | 102    |
| 5.8. Учет приобретения объектов<br>основных средств .....                                                | 103    |
| 5.9. Учет затрат по формированию<br>основного стада .....                                                | 104    |
| 5.10. Учет затрат на НИОКР .....                                                                         | 104    |
| 5.11. Источники финансирования<br>капитальных вложений .....                                             | 105    |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                                                   | 106    |



|                                                                                                           |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| ГЛАВА 6. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ .....                                                                      | 108 |
| 6.1. Понятие и классификация основных средств .....                                                       | 108 |
| 6.2. Оценка основных средств<br>и бухгалтерские счета для их учета .....                                  | 111 |
| 6.3. Документальное оформление движения основных средств ..                                               | 115 |
| 6.4. Амортизация основных средств<br>по правилам бухгалтерского учета .....                               | 119 |
| 6.5. Расчет амортизации имущества<br>в целях налогообложения .....                                        | 125 |
| 6.6. Учет аренды имущества .....                                                                          | 128 |
| 6.7. Финансовая аренда (лизинг) .....                                                                     | 134 |
| 6.8. Учет выбытия основных средств и доходных вложений .....                                              | 140 |
| 6.9. Учет восстановления основных средств .....                                                           | 142 |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                                                    | 144 |
| ГЛАВА 7. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ .....                                                                | 147 |
| 7.1. Сущность нематериальных активов .....                                                                | 147 |
| 7.2. Оценка и бухгалтерский учет НМА .....                                                                | 148 |
| 7.3. Понятие деловой репутации и ее учет .....                                                            | 151 |
| 7.4. Особенности налогового учета НМА .....                                                               | 152 |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                                                    | 153 |
| ГЛАВА 8. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ<br>ЗАПАСОВ .....                                               | 155 |
| 8.1. Материально-производственные запасы и их оценка .....                                                | 155 |
| 8.2. Основные нормативные документы .....                                                                 | 157 |
| 8.3. Документальное оформление движения материалов .....                                                  | 159 |
| 8.4. Учет неотфактурованных поставок .....                                                                | 161 |
| 8.5. Учет материалов на складе .....                                                                      | 162 |
| 8.6. Синтетический и аналитический учет .....                                                             | 164 |
| 8.7. Порядок расчета фактической себестоимости<br>материальных ресурсов, списываемых в производство ..... | 167 |
| 8.8. Прочее выбытие материалов .....                                                                      | 170 |
| 8.9. Учет материалов на забалансовых счетах .....                                                         | 171 |
| 8.10. Формирование резервов под снижение стоимости<br>материальных ценностей .....                        | 172 |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                                                    | 173 |

|                                                                                                                                                 |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| ГЛАВА 9. УЧЕТ ТАРЫ .....                                                                                                                        | 176 |
| 9.1. Виды тары и ее оценка .....                                                                                                                | 176 |
| 9.2. Учет тары у поставщика продукции .....                                                                                                     | 179 |
| 9.3. Учет тары у покупателя продукции .....                                                                                                     | 180 |
| 9.4. Операции с тарой, обращающейся по залоговым ценам ....                                                                                     | 181 |
| 9.5. Учет затрат по изготовлению, ремонту,<br>возврату тары и ее списание .....                                                                 | 182 |
| 9.6. Учет тары-оборудования .....                                                                                                               | 183 |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                                                                                          | 184 |
| <br>ГЛАВА 10. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА СПЕЦИАЛЬНОЙ<br>ОСНАСТКИ И СПЕЦИАЛЬНОЙ ОДЕЖДЫ .....                                                              | 186 |
| 10.1. Понятия специальной оснастки и специальной одежды ...                                                                                     | 186 |
| 10.2. Учет операций по поступлению .....                                                                                                        | 187 |
| 10.3. Учет отпуска специальной оснастки и специальной<br>одежды в производство и порядок включения<br>их стоимости в затраты производства ..... | 189 |
| 10.4. Бухгалтерский учет выбытия специальной оснастки<br>и специальной одежды .....                                                             | 191 |
| 10.5. Особенности бухгалтерского учета<br>специальной оснастки .....                                                                            | 193 |
| 10.6. Оперативный учет специальных инструментов<br>и приспособлений .....                                                                       | 194 |
| 10.7. Оперативный учет специальной одежды .....                                                                                                 | 198 |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                                                                                          | 199 |
| <br>ГЛАВА 11. УЧЕТ ТРУДА И РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ .....                                                                                          | 201 |
| 11.1. Правовое регулирование организации труда .....                                                                                            | 201 |
| 11.2. Формы заработной платы и порядок ее начисления .....                                                                                      | 202 |
| 11.3. Исчисление среднего заработка .....                                                                                                       | 203 |
| 11.4. Состав выплат, включаемых при расчете<br>средней заработной платы .....                                                                   | 206 |
| 11.5. Удержание налога на доходы физических лиц .....                                                                                           | 208 |
| 11.6. Определение размера пособия<br>по временной нетрудоспособности .....                                                                      | 214 |
| 11.7. Документы по учету труда и его оплате .....                                                                                               | 215 |
| 11.8. Учет расходов по оплате труда .....                                                                                                       | 217 |

|                                                                                                  |            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 11.9. Расчеты по единому социальному налогу (ЕСН) .....                                          | 219        |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                                           | 226        |
| <b>ГЛАВА 12. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ<br/>И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ .....</b> | <b>229</b> |
| 12.1. Основные нормативные документы .....                                                       | 229        |
| 12.2. Базовые принципы бухгалтерского учета затрат .....                                         | 229        |
| 12.3. Бухгалтерская классификация производственных затрат ....                                   | 232        |
| 12.4. Учет затрат на производство по статьям калькуляции .....                                   | 236        |
| 12.5. Методы учета затрат на производство<br>и калькулирования себестоимости продукции .....     | 239        |
| 12.6. Оценка и бухгалтерский учет незавершенного производства ...                                | 242        |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                                           | 246        |
| <b>ГЛАВА 13. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ ПРОДАЖ .....</b>                                        | <b>248</b> |
| 13.1. Правовое регулирование продаж .....                                                        | 248        |
| 13.2. Оценка готовой продукции .....                                                             | 249        |
| 13.3. Документальное оформление отгрузки (отпуска)<br>готовой продукции .....                    | 251        |
| 13.4. Учет продажи .....                                                                         | 253        |
| 13.5. Учет расходов на продажу .....                                                             | 259        |
| 13.6. Порядок оценки остатков готовой продукции<br>и товаров отгруженных в налоговом учете ..... | 260        |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                                           | 261        |
| <b>ГЛАВА 14. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ, ИНОСТРАННОЙ<br/>ВАЛЮТЫ И ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ .....</b>       | <b>263</b> |
| 14.1. Правовое регулирование денежного обращения .....                                           | 263        |
| 14.2. Учет кассовых операций .....                                                               | 265        |
| 14.3. Безналичные расчеты в рублях .....                                                         | 274        |
| 14.4. Учет операций на валютных счетах,<br>касса в иностранной валюте .....                      | 279        |
| 14.5. Учет курсовых и суммовых разниц .....                                                      | 285        |
| 14.6. Учет операций по другим счетам в банке<br>и денежных средств в пути .....                  | 288        |
| 14.7. Учет финансовых вложений .....                                                             | 296        |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                                           | 305        |

|                                                                                          |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| ГЛАВА 15. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО КОММЕРЧЕСКИМ<br>ДОГОВОРАМ И ДОГОВОРАМ ПОДРЯДА .....           | 308 |
| 15.1. Основные понятия и нормативная база .....                                          | 308 |
| 15.2. Синтетический и аналитический учет расчетов<br>с поставщиками и подрядчиками ..... | 311 |
| 15.3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками .....                                   | 314 |
| 15.4. Особенности учета расчетов по этапам<br>выполнения капитальных работ .....         | 318 |
| 15.5. Учет затрат на НИИОКР .....                                                        | 319 |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                                   | 322 |
| ГЛАВА 16. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО КРЕДИТАМ<br>И СРЕДСТВАМ ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ .....         | 324 |
| 16.1. Нормативный документ .....                                                         | 324 |
| 16.2. Задолженность срочная или просроченная .....                                       | 324 |
| 16.3. Состав и порядок расчета текущих расходов .....                                    | 325 |
| 16.4. Начисление процентов .....                                                         | 326 |
| 16.5. Проценты, дисконт по векселям и облигациям .....                                   | 326 |
| 16.6. Процент один — источник погашения разный .....                                     | 327 |
| 16.7. Учет средств целевого финансирования .....                                         | 329 |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                                   | 331 |
| ГЛАВА 17. ДОВЕРИТЕЛЬНОЕ УПРАВЛЕНИЕ ИМУЩЕСТВОМ ...                                        | 333 |
| 17.1. Законодательная база .....                                                         | 333 |
| 17.2. Объект управления .....                                                            | 334 |
| 17.3. Бухгалтерский учет операций<br>по доверительному управлению .....                  | 334 |
| 17.4. Учет у выгодоприобретателя .....                                                   | 336 |
| 17.5. Отчет доверительного управляющего .....                                            | 336 |
| 17.6. Учет текущих операций<br>у доверительного управляющего .....                       | 337 |
| 17.7. Учет вкладов в простое товарищество .....                                          | 338 |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                                   | 339 |
| ГЛАВА 18. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ .....                                                 | 341 |
| 18.1. Учет налога на прибыль .....                                                       | 341 |
| 18.2. Расчеты по налогу на добавленную стоимость .....                                   | 347 |

|                                                                                                                |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 18.3. Учет налога на имущество организаций .....                                                               | 348        |
| 18.4. Транспортный налог .....                                                                                 | 350        |
| 18.5. Упрощенная система налогообложения .....                                                                 | 358        |
| 18.6. Система налогообложения в виде единого налога<br>на вменённый доход для отдельных видов деятельности ... | 366        |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                                                         | 367        |
| <b>ГЛАВА 19. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С УЧРЕДИТЕЛЯМИ<br/>И ПЕРСОНАЛОМ ПО ПРОЧИМ ОПЕРАЦИЯМ .....</b>                       | <b>370</b> |
| 19.1. Расчеты с учредителями .....                                                                             | 370        |
| 19.2. Подотчетные лица .....                                                                                   | 371        |
| 19.3. Учет прочих операций с персоналом .....                                                                  | 376        |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                                                         | 377        |
| <b>ГЛАВА 20. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С РАЗНЫМИ ДЕБИТОРАМИ<br/>И КРЕДИТОРАМИ .....</b>                                    | <b>379</b> |
| 20.1. Расчеты по имущественному и личному страхованию .....                                                    | 379        |
| 20.2. Характеристика субсчета 76-2 «Расчеты по претензиям» ...                                                 | 380        |
| 20.3. Расчеты по дивидендам,<br>полученным от других организаций .....                                         | 381        |
| 20.4. Депонированные суммы .....                                                                               | 381        |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                                                         | 382        |
| <b>ГЛАВА 21. ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫЕ РАСЧЕТЫ .....</b>                                                             | <b>383</b> |
| 21.1. Учет расчетов с унитарными предприятиями .....                                                           | 383        |
| 21.2. Получение информации о текущих расчетах<br>с зависимыми обществами .....                                 | 385        |
| 21.3. Учет расчетов с филиалами .....                                                                          | 386        |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                                                         | 387        |
| <b>ГЛАВА 22. УЧЕТ ОПТОВЫХ ТОРГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ .....</b>                                                          | <b>389</b> |
| 22.1. Особенности учета торговых операций<br>в оптовой торговле .....                                          | 389        |
| 22.2. Правовое регулирование и оценка товаров .....                                                            | 390        |
| 22.3. Учет поступления товаров и расчетов с поставщиками ....                                                  | 392        |
| 22.4. Учет оптовой продажи собственных товаров .....                                                           | 394        |
| 22.5. Учет реализации товаров на экспорт .....                                                                 | 396        |

|                                                                               |            |
|-------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 22.6. Учет комиссионных операций .....                                        | 396        |
| 22.7. Учет бартерных сделок .....                                             | 400        |
| 22.8. Аналитический бухгалтерский учет товаров .....                          | 401        |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                        | 402        |
| <b>ГЛАВА 23. УЧЕТ ВЫРУЧКИ ОТ РОЗНИЧНОЙ ПРОДАЖИ</b>                            |            |
| <b>ТОВАРОВ .....</b>                                                          | <b>405</b> |
| 23.1. Учет выручки от продажи<br>и формы расчетов за товары .....             | 405        |
| 23.2. Учет продажи товаров в кредит .....                                     | 408        |
| 23.3. Розничная продажа комиссионных товаров .....                            | 410        |
| 23.4. Учет продаж<br>в производственных организациях .....                    | 415        |
| 23.5. Учет реализации товаров в предприятиях неторгового<br>профиля .....     | 417        |
| 23.6. Учет реализованных торговых наценок .....                               | 421        |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                        | 424        |
| <b>ГЛАВА 24. УЧЕТ ОСНОВНЫХ ОПЕРАЦИЙ</b>                                       |            |
| <b>ПРЕДПРИЯТИЙ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ .....</b>                                | <b>426</b> |
| 24.1. Основная нормативно-техническая<br>и технологическая документация ..... | 426        |
| 24.2. Наценки .....                                                           | 427        |
| 24.3. Товарный отчет .....                                                    | 428        |
| 24.4. Складской учет .....                                                    | 429        |
| 24.5. Бухгалтерский учет .....                                                | 430        |
| 24.6. Порядок расчетов за реализуемые изделия .....                           | 431        |
| 24.7. Отпуск изделий кухни .....                                              | 431        |
| 24.8. Ответственность заведующего производством .....                         | 432        |
| 24.9. Учет продуктов в кондитерских цехах .....                               | 433        |
| 24.10. Учет производства полуфабрикатов .....                                 | 435        |
| 24.11. Учет изделий кулинарии в розничной сети .....                          | 436        |
| 24.12. Инвентаризация .....                                                   | 437        |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                        | 438        |
| <b>ГЛАВА 25. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ .....</b>                            |            |
| <b>439</b>                                                                    |            |
| 25.1. Нормативная база .....                                                  | 439        |

|                                                                                                  |            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 25.2. Учет доходов от обычных видов деятельности .....                                           | 440        |
| 25.3. Учет расходов от обычных видов деятельности .....                                          | 442        |
| 25.4. Виды прочих поступлений и прочих расходов .....                                            | 445        |
| 25.5. Признание расходов .....                                                                   | 449        |
| 25.6. Отчетная информация о расходах .....                                                       | 450        |
| 25.7. Бухгалтерский учет прочих доходов и расходов .....                                         | 451        |
| 25.8. Содержание других счетов, влияющих<br>на конечный финансовый результат .....               | 452        |
| 25.9. Определение промежуточного<br>финансового результата .....                                 | 454        |
| 25.10. Определение чистой прибыли (убытка)<br>по данным бухгалтерского учета на конец года ..... | 455        |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                                           | 456        |
| <b>ГЛАВА 26. ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ ЗАБАЛАНСОВЫХ СЧЕТОВ ...</b>                                          | <b>458</b> |
| 26.1. Общие положения .....                                                                      | 458        |
| 26.2. Учет имущества .....                                                                       | 458        |
| 26.3. Учет списанной в убыток задолженности<br>несплатежеспособных дебиторов .....               | 460        |
| 26.4. Учет обеспечения обязательств и платежей .....                                             | 460        |
| 26.5. Основные средства и их износ .....                                                         | 460        |
| 26.6. Учет бланков строгой отчетности .....                                                      | 461        |
| 26.7. Учет нематериальных активов,<br>полученных в пользование .....                             | 462        |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                                           | 462        |
| <b>ГЛАВА 27. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ .....</b>                                                  | <b>464</b> |
| 27.1. Новые подходы к составлению<br>бухгалтерской отчетности .....                              | 464        |
| 27.2. Состав отчетности и требования к ней .....                                                 | 469        |
| 27.3. Бухгалтерский баланс — важнейшая форма<br>бухгалтерской отчетности .....                   | 474        |
| 27.4. Содержание и порядок составления Отчета<br>о прибылях и убытках .....                      | 494        |
| 27.5. Отчет о капитале .....                                                                     | 514        |
| 27.6. Отчет о движении денежных средств .....                                                    | 515        |
| 27.7. Содержание и порядок формирования показателей<br>приложения формы № 5 .....                | 517        |

|                                                                                       |            |
|---------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 27.8. Отчет о целевом использовании полученных средств .....                          | 517        |
| 27.9. Чистые активы .....                                                             | 518        |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                                | 521        |
| <b>ГЛАВА 28. СВОДНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ .....</b>                                             | <b>523</b> |
| 28.1. Основные правила сводной бухгалтерской отчетности .....                         | 523        |
| 28.2. Сводный бухгалтерский баланс .....                                              | 526        |
| 28.3. Сводный отчет о прибылях и убытках .....                                        | 529        |
| 28.4. Включение доли меньшинства в сводную бухгалтерскую отчетность .....             | 530        |
| 28.5. Включение информации о зависимых обществах в сводную отчетность .....           | 531        |
| 28.6. Случаи, в которых сводная отчетность необязательна .....                        | 533        |
| 28.7. Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности .....                  | 536        |
| 28.8. Публикация бухгалтерской отчетности .....                                       | 539        |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                                | 544        |
| <b>ГЛАВА 29. АНАЛИЗ ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ .....</b>                       | <b>545</b> |
| 29.1. Задачи и содержание финансового анализа .....                                   | 545        |
| 29.2. Анализ финансового состояния организации по данным бухгалтерского баланса ..... | 547        |
| 29.3. Анализ ликвидности бухгалтерского баланса .....                                 | 551        |
| 29.4. Анализ платежеспособности организации по данным бухгалтерского баланса .....    | 552        |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                                | 556        |
| <b>ГЛАВА 30. МЕТОДЫ АНАЛИЗА ФИНАНСОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ .....</b>                          | <b>557</b> |
| 30.1. Критерии оценки несостоятельности (банкротства) организации .....               | 557        |
| 30.2. Методы анализа коэффициентов финансовой устойчивости организации .....          | 562        |
| 30.3. Анализ деловой активности .....                                                 | 563        |



|                                                                                                                                                                               |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 30.4. Анализ рентабельности .....                                                                                                                                             | 567 |
| 30.5. Факторный анализ прибыли .....                                                                                                                                          | 569 |
| Вопросы для самоконтроля и тесты .....                                                                                                                                        | 573 |
| Ответы на задания в форме тестов .....                                                                                                                                        | 575 |
| Список литературы .....                                                                                                                                                       | 580 |
| Приложения .....                                                                                                                                                              | 581 |
| Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности<br>в Российской Федерации на среднесрочную перспективу.<br>Одобрена Приказом<br>Минфина РФ от 1 июля 2004 г. № 180 ..... | 626 |
| Словарь финансовых терминов .....                                                                                                                                             | 640 |

## ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях происходит ускорение процессов экономической интеграции, получают быстрое развитие новейшие технологии и методики, в том числе и в области бухгалтерского учета. Российская Федерация активно участвует в этих преобразованиях, разрабатывая новые учетные правила, стандарты и положения, приближенные к международным стандартам финансовой отчетности.

Постепенный переход отечественной системы учета и отчетности на международные стандарты способствует росту иностранных инвестиций в Россию, а в более широком плане — ускорению реформирования нашей экономики в соответствии с генеральной стратегией развития страны.

Как показывает мировой опыт, использование учетной информации в менеджменте наиболее эффективно в условиях разделения бухгалтерии на две самостоятельные структуры: бухгалтерский финансовый учет и бухгалтерский управленческий учет. Именно финансовому учету принадлежит приоритетное значение в выходе России на международные фондовые и валютные рынки.

Добившись публикации открытой и нейтральной отчетности, Россия способна привлечь большое число инвесторов на выгодных для себя условиях.

Оправданный переход национальной системы бухгалтерского учета на международные стандарты требует издания новых книг и прежде всего по финансовому учету.

Авторы надеются, что настоящий учебник позволит читателям разобраться в сложных проблемах бухгалтерского финансового учета и найти профессионально грамотные решения.

Авторами книги являются ученые-практики, совмещающие педагогическую деятельность с работой бухгалтеров-аудиторов: А.П. Камышанов, доцент, заместитель директора аудиторской фирмы (главы 1—4; 17—18; 26—30), П.И. Камышанов, профессор (главы 5—16; 19—25).

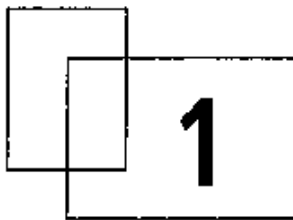
Руководителем авторского коллектива является профессор П.И. Камышанов, директор аудиторской организации «Управление и аудит».

Бухгалтерский учет является  
непогрешимым судьей прошлого,  
необходимым консультантом настоящим  
и надежным помощником  
в оценке будущего Вашего бизнеса.

*И. Шер (Германия)*

Наш век — это век машин.  
Но он является также и веком учета.

*П. Самуэльсон (США)*



## ПОНЯТИЯ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА

- ✓ объективная необходимость бухгалтерского финансового учета в любом государстве
- ✓ содержание его предмета
- ✓ группирование средства в бухгалтерском учете
- ✓ характеристика капитала и обязательств как финансовых категорий, присущих бухгалтерскому учету
- ✓ сущность хозяйственных операций, подлежащих обязательному фиксации в учете
- ✓ использование особого метода в научном предмете изучения; его сущность и составные элементы

### 1.1. Необходимость бухгалтерского финансового учета

В соответствии с федеральным законодательством Российской Федерации все юридические лица (организаций) и индивидуальные предприниматели обязаны вести бухгалтерский учет и представлять отчетность налоговым инспекциям, собственникам и другим органам по подчиненности.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в *денежном* выражении об имуществе, обязательствах организации (индивидуального

предпринимателя), их движении и финансовых результатах путем сплошного, непрерывного и документального оформления всех хозяйственных операций. Имея в виду документальную обоснованность всех фактов деятельности хозяйствующих субъектов, бухгалтерский учет можно назвать точной экономической наукой.

Его ведут с целью формирования полной и достоверной информации о деятельности организации, ее имущественном положении и финансовом состоянии, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности: руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества, менеджерам, представителям трудового коллектива и персоналу предприятия, а также внешним пользователям, т. е. инвесторам, кредиторам, налоговым органам, профсоюзным объединениям, средствам массовой информации и др. Кроме того, публикуемая финансовая отчетность, составленная по европейским или мировым правилам, считается международным средством общения предпринимателей всех уровней.

Без правильного ведения бухгалтерского учета не представляется возможным:

- получать полную и достоверную информацию о хозяйственных процессах и финансовых результатах деятельности;
- обеспечить контроль за наличием имущества и рациональным использованием всех видов ресурсов;
- своевременно устанавливать недостатки в хозяйственной деятельности, выявлять и мобилизовывать резервы, разрабатывать меры по их использованию;
- правильно рассчитываться с финансовыми организациями и внебюджетными фондами.

В системе управления организаций бухгалтерская служба выполняет ряд функций, основными из которых являются: информационная, обеспечения сохранности собственности, аналитическая и прогнозная.

В соответствии с Конституцией РФ организация и методология бухгалтерского учета относятся к компетенции высшего исполнительного органа — Правительства РФ. Большинство своих функций оно делегирует Министерству финансов РФ, которое разрабатывает основные нормативные документы, обязательные для всех организаций (кроме банков).

Построение бухгалтерского учета в России аналогично континентальной европейской модели, в соответствии с которой учет и показатели отчетности формируются в соответствии с Едиными директивами Совета Министров Европейского союза.

Правовые и методологические основы бухгалтерского учета, закрепленные в российском законодательстве, постепенно приближаются к Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО).

Использование МСФО необходимо в первую очередь крупным коммерческим организациям, фирмам, холдингам, ценные бумаги которых котируются на международном фондовом рынке или биржах других стран. В зависимости от местонахождения зависимых и дочерних обществ российского головного предприятия его бухгалтерская отчетность может составляться в форматах, предусмотренных международными стандартами или упомянутыми выше Директивами.

## 1.2. Предмет бухгалтерского учета

Предметом бухгалтерского учета являются имущество, или средства организации, а также финансовые ресурсы, или источники их образования. Средства и источники находятся в постоянном кругообороте. Деньги превращаются в сырье, которое под воздействием человека и средств труда становится готовой продукцией. Последняя реализуется (продается) за наличные деньги или безналичным путем. Возникают расчеты с юридическими или физическими лицами, с коллективом, пенсионным фондом, органами социального и медицинского страхования, бюджетом и др. Иными словами, происходит постоянный кругооборот средств, осуществляются, как говорят, факты хозяйственной деятельности.

Бухгалтер<sup>1</sup> — одна из древнейших профессий. В цивилизованном мире она весьма престижна. У научного обоснования бухгалтерского учета стоял друг Леонардо да Винчи профессор математики Лука Пачоли. Специалисты ставят его в один ряд с Ломоносовым, Коперником, Декартом.

## 1.3. Классификация хозяйственных средств

Хозяйственные средства (имущество) любой организации бухгалтерия рассматривает с двух позиций. С одной стороны, необходимо знать их структуру (состав имущества), сферу размещения (производство, торговля и др.) и под чьей имущественной ответ-

---

<sup>1</sup> Слово заимствовано из немецкого языка, означает служащего ведущего книгу. В России впервые упомянуто в «Ведомостях» за 1710 г.

ственностью они находятся. С другой — за счет каких источников это имущество приобреталось или сформировалось. Известно, что для того чтобы начать предпринимательскую деятельность, необходим капитал, собственный или взятый в долг.

Средства в бухгалтерском учете группируют на основные и оборотные.

К **основным средствам** относят: орудия труда, здания, сооружения и другие объекты, срок службы которых превышает 1 год.

Основные средства длительно сохраняют свою натуральную форму и изнашиваются постепенно, перенося частями свою стоимость на цену готовой продукции (амортизация).

К **оборотным средствам** относят: материалы, готовую продукцию, товары, деньги в кассе, на расчетных и валютном счетах, деньги в долгах данной организации (дебиторская задолженность) и некоторые другие объекты учета. Отличительной особенностью оборотных средств является то, что они постоянно находятся в обороте, непрерывно меняют свою натуральную форму.

Основные и оборотные средства вместе взятые составляют **активы организации**. По международной терминологии под активами понимают хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате осуществления предпринимательской деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем.

## 1.4. Капитал и обязательства

Хозяйственные средства формируются за счет источников или, другими словами, финансовых ресурсов, в числе которых различают: собственные средства (капитал), заемные средства и обязательства.

Основное место в *собственных средствах* занимает **уставный капитал**. Он образуется за счет взносов собственников: учредителей (участников) хозяйственных товариществ и хозяйственных обществ (в форме акционерных обществ, обществ с ограниченной ответственностью), муниципалитетов государства.

В соответствии с Гражданским кодексом РФ *хозяйственными товариществами и хозяйственными обществами* признаются коммерческие организации с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным (складочным) капиталом. Вкладом в имущество могут быть деньги, основные и оборотные средства в натуре, ценные бумаги, имущественные и иные права, имеющие денежную оценку.

Уставный капитал формируется в *обществах с ограниченной ответственностью* и в акционерных обществах. В первых этот капитал делится на доли, а его участники не отвечают по обязательствам общества и несут риск убытков в пределах стоимости внесенных ими вкладов. В *акционерных обществах* уставный капитал разделен на определенное число акций; его участники могут возмещать убытки только в пределах принадлежащих им акций.

В хозяйственных товариществах средства образуются за счет складочного капитала. Различают *полное товарищество* и *товарищество на вере*. Полным признается товарищество, участники которого (по юридической терминологии полные товарищи) в соответствии с заключенным между ними договором занимаются предпринимательской деятельностью от имени товарищества и несут ответственность по его обязательствам принадлежащим им имуществом. В товариществе на вере (коммандитном товариществе) наряду с полными товарищами имеется один или несколько участников, т. е. вкладчиков (коммандистов), не принимающих участия в предпринимательской деятельности, но несущих риск убытков в пределах внесенных ими вкладов.

По *унитарным*<sup>1</sup> *предприятиям* уставный капитал формируется муниципальными или федеральными органами, которые в качестве учредителей имеют право собственности на имущество этих предприятий. Имущество унитарных предприятий является неделимым и не может быть разделено на вклады (доли, паи). Это имущество, как говорят юристы, принадлежит такому предприятию на праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

На базе унитарного предприятия, находящегося в федеральной собственности, может быть создано федеральное казенное предприятие, устав которого утверждается Правительством РФ; «стартовый», т. е. уставный, капитал таких предприятий формируется, естественно, за счет государственного бюджета.

В числе источников средств может быть также **резервный капитал**, создаваемый как дополнительный финансовый ресурс для покрытия убытков, возмещения потерь от неблагоприятно сложившейся конъюнктуры, выплаты дивидендов по облигациям (при нехватке прибыли) и др. Он создается за счет прибыли в соответствии с законодательством Российской Федерации и в случае, когда его образование предусмотрено учредительными документами.

**Добавочный капитал** увеличивает размер источников собственных средств. Он образуется благодаря эмиссионному доходу акци-

---

<sup>1</sup> Из латыни и французского языка, означает единый.

онерного общества (продаже акций сверх номинальной стоимости), приросту стоимости имущества по переоценке в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Важным источником собственных средств является **прибыль**, т. е. положительный финансовый результат, который образуется при превышении доходов над расходами организации.

**Засмные средства** выступают в виде кредитов банков, займов у других организаций, а также кредиторской задолженности.

Кредиторская задолженность — это долги в пользу других организаций. Возникает в том случае, если материал и товары в организацию поступают раньше, чем произведен платеж за них, т. е. поступление товарно-материальных ценностей предшествует его оплате.

К **обязательствам** относят задолженность:

- бюджету;
- трудовому коллективу по оплате труда;
- органам социального и медицинского страхования;
- Пенсионному фонду РФ.

Задолженность по оплате труда возникает в связи с тем, что выполнение работы предшествует расчетам за нее.

Задолженность бюджету и внебюджетным фондам может иметь место, так как начисление налогов и отчислений предшествует погашению данной задолженности.

Сумма имущества всегда должна быть равна сумме его источников, что обеспечивает баланс организации.

Схематично баланс может быть представлен формулой:

$$A = K + O,$$

где  $A$  — сумма активов;

$K$  — капитал, т. е. вложения собственников, и прибыль, накопленная за все время деятельности предприятия;

$O$  — обязательства, которыми, как отмечалось, считается существующая на отчетную дату задолженность организации, являющаяся следствием свершившихся проектов ее хозяйственной деятельности, расчеты по которым приведут к оттоку денежных средств или других активов. Обязательство, напомним, возникает в силу действия договора или правовой нормы, а также обычаев делового оборота.

Приведенную выше формулу можно преобразовать следующим образом:

$$A - O = K,$$

что означает капитал — это активы, не обремененные долгами.



## 1.5. Хозяйственные операции

Хозяйственные операции как объект бухгалтерского учета состоят из процессов снабжения или приобретения материалов, производства продукции и ее реализации (продажи).

При чередовании этих процессов происходит изменение натуральной формы средств.

На стадии снабжения денежные средства превращаются в материалы. Основные средства увеличиваются в результате строительства или приобретения. Они поступают в организацию через капитальные вложения, которые также являются объектом бухгалтерского учета.

Поступившие материалы направляют на производство, где с помощью рабочей силы и орудий производства предмет труда превращается в готовую продукцию. Она подлежит реализации (продаже). В процессе этих действий готовая продукция становится деньгами, которые вновь направляются на закупку материалов, капитальные вложения и т. д. Таким образом, происходит постоянный кругооборот средств. В результате совершаются многочисленные операции или факты хозяйственной жизни, которые должны находить отражение в бухгалтерском учете сплошным порядком на основании документов.

## 1.6. Общая характеристика метода бухгалтерского учета

Совокупность приемов и способов, применяемых в определенной последовательности и взаимосвязи для отражения объектов бухгалтерского учета, составляет его метод.

Элементами метода бухгалтерского учета являются: документация, оценка, бухгалтерские счета, двойная запись, инвентаризация, калькуляция, балансовое обобщение, отчетность.

Документация представляет собой способ сплошного и непрерывного фиксирования каждой хозяйственной операции. В документах или технических носителях информации (дискетах, магнитных лентах и др.) отражают данные о содержании произведенных операций, которые затем подвергаются экономической группировке и обобщению. Документальное оформление операций является важнейшим средством контроля за соблюдением законности, сохранностью и целесообразным использованием хозяйственных средств.

Для дальнейшего отражения в бухгалтерском учете и обобщения документально подтвержденных разнородных хозяйственных операций их следует подвергнуть **оценке**, которая заключается в денежном измерении средств, их источников и операций. В процессе оценки натуральные и трудовые показатели, содержащиеся в документах, переводятся в денежные с помощью цен, тарифных ставок и должностных окладов.

Для получения итоговых данных о каждом объекте бухгалтерского учета после оценки все операции обобщают и группируют в определенном порядке. С этой целью используют **бухгалтерские счета**. На счетах регистрируют состояние средств и их источников, а также изменения в объектах бухгалтерского учета, происшедшие под влиянием хозяйственных операций. По каждому учетному объекту, т. е. по каждому виду хозяйственных процессов, категории средств и их источников открывают отдельный счет. Тем самым счета служат для группировки учетных объектов по принципу однородности их экономического содержания.

Отражение хозяйственных операций производится способом **двойной записи**. Сущность способа состоит в регистрации каждой операции одновременно в двух счетах в одной и той же сумме. Благодаря двойной записи объекты бухгалтерского учета получают отражение на счетах во взаимной связи, что имеет важное значение для контроля.

Правильность отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета периодически проверяется **инвентаризацией**. Она представляет собой способ проверки наличия средств, их источников, а также состояния расчетов с дебиторами и кредиторами.

Инвентаризация является важным средством контроля за сохранностью собственности и работой материально ответственных лиц. Ее данные сверяют с показателями учета. Выявленные при этом недостатки в зависимости от причин относят в учете на счета затрат или за счет виновных лиц, а излишки приходуяют. Тем самым учетные данные приводят в соответствие с действительным наличием средств данного хозяйства.

Инвентаризация — не только средство контроля и достижения реальности учетных данных, но и способ наблюдения и регистрации таких операций и явлений, которые не поддаются документальному оформлению в момент их совершения. С ее помощью в учете отражают естественную убыль сырья, товаров и материалов, потери, недостатки, излишки, а также устанавливают правильность расчетов и бухгалтерских записей.

Документально обоснованные данные, выраженные в денежной форме, сгруппированные на счетах бухгалтерского учета с применением двойной записи и проверенные с помощью инвентаризации, служат основанием для **калькуляции**.

Калькуляция представляет собой способ исчисления себестоимости средств и предметов труда, а также произведенной готовой продукции и оказанных услуг. Она заключается в подсчете общей суммы затрат, относящейся к калькулируемому объекту, и установлении себестоимости единицы продукции или общего ее объема. Калькуляцию используют для установления договорных цен. При калькуляции в промышленности, сельском хозяйстве и строительстве исчисляется себестоимость приобретенных материалов и сырья, производственная и полная себестоимость, включающая в себя не только расходы по производству, но и по сбыту продукции (упаковка, транспортные расходы и др.).

Исчисление фактической себестоимости готовой продукции, товарно-материальных ценностей необходимо для определения финансового результата хозяйственной деятельности предприятия: прибыли или убытка.

Итоговые данные по счетам, полученные с помощью двойной записи, и исчисленный финансовый результат подвергают дальнейшей укрупненной группировке с целью получения обобщенных показателей деятельности. Для этого применяют **баланс и отчетность**. С помощью балансового обобщения осуществляется контроль за совокупностью объектов бухгалтерского учета путем сопоставления хозяйственных средств с их источниками, которые по общей сумме должны быть равны друг другу. Бухгалтерский баланс характеризует финансовое состояние организации.

Наряду с балансом обобщенные данные о деятельности и финансовом состоянии организации содержатся и в других формах бухгалтерской отчетности. Последняя, кроме баланса, состоит из ряда таблиц (форм) и служит для оперативного руководства хозяйственной деятельностью организации, контроля за сохранностью имущества, экономического анализа и оценки деятельности организации.

Данные для составления отчетности, включая баланс, получают из бухгалтерских счетов. Некоторые отчетные показатели содержат также информацию статистики и оперативного учета. Составление и рассмотрение бухгалтерской отчетности является завершающим этапом учетной работы в организации.



## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Назовите характерные признаки бухгалтерского учета.
2. Каковы задачи бухгалтерского учета?
3. Назовите высшие исполнительные органы в области бухгалтерского учета.
4. Раскройте понятия «континентальная европейская модель бухгалтерского учета» и Международные стандарты финансовой отчетности.
5. Что является предметом бухгалтерского учета?
6. Какие группы хозяйственных средств вы знаете?
7. Как формируется капитал организации?
8. Перед кем у организации возникают обязательства и кредиторская задолженность?
9. Приведите буквенную формулу баланса.
10. Назовите типы хозяйственных операций.
11. Определите место документации и оценки в методе бухгалтерского учета.
12. Опишите сущность бухгалтерских счетов и двойной записи.
13. Роль инвентаризации и калькуляции как элементов метода бухгалтерского учета.



## ТЕСТЫ

Укажите букву правильного ответа.

1. Какой основной вид оценки объектов бухгалтерского учета:
  - а) натуральный;
  - б) денежный;
  - в) трудовой;
  - г) натурально-трудовой;
  - д) временной.

2. Что является одной из основных задач бухгалтерского учета:

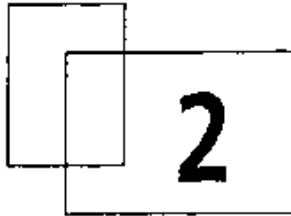
- а) правильно рассчитывать зарплату персоналу предприятия;
- б) вести расчеты с бюджетом по налогам;
- в) составлять бухгалтерские балансы;
- г) формировать полную и достоверную информацию о деятельности предприятия и его имущественном положении.

3. Кредиторская задолженность возникает перед:

- а) покупателем;
- б) поставщиком;
- в) банком.

Изучение экономических наук требует  
выносливости верблюда и терпения святого.

*А. Хейльброннер (США)*



## БАЛАНС И СЧЕТА — ОСНОВНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ МЕТОДА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

- ✓ ознакомление с определением и структурой бухгалтерского баланса
- ✓ типы изменений в нем
- ✓ роль бухгалтерских счетов и принцип двойной записи
- ✓ характеристика бухгалтерских счетов: активных, пассивных и активно-пассивных
- ✓ принципиальные различия между счетами синтетическими и аналитическими, а также взаимосвязь между ними
- ✓ План счетов бухгалтерского учета и его отличие от мировой практики
- ✓ содержание оборотных ведомостей по синтетическим и аналитическим счетам, их различие и взаимосвязь

### 2.1. Бухгалтерский баланс

Бухгалтерский баланс — это способ экономической группировки и обобщенного отражения в рублевой или валютной оценке средств (имущества) по их составу, размещению и источникам образования каждой организации.

Итоговая сумма средств в нем постоянно равна общей величине источников. В переводе с французского языка баланс<sup>1</sup> означает равновесие.

Внешне баланс представляет собой двустороннюю таблицу следующего вида.

---

<sup>1</sup> Впервые термин употреблен в 1427 г. во Флоренции, затем встречается в отчете итальянского банкира Медичи за 1495 г.

**Баланс акционерного общества (АО) на 1 «\_\_\_\_\_» 200\_\_ г.**

| Актив                         |                      |                 | Пассив                                |                                                              |                 |
|-------------------------------|----------------------|-----------------|---------------------------------------|--------------------------------------------------------------|-----------------|
| № статьи                      | Наименование средств | Сумма, ден. ед. | № статьи                              | Наименование источников формирования средств и их назначения | Сумма, ден. ед. |
| <b>I. Внеоборотные активы</b> |                      |                 | <b>III. Капитал и резервы</b>         |                                                              |                 |
| 1                             | Станки               | 60,0            | 1                                     | Уставный капитал                                             | 4894,0          |
| 2                             | Здание               | 1500,0          | 2                                     | Нераспределенная прибыль                                     | 130,0           |
|                               | Итого                | 1560,0          |                                       | Итого                                                        | 5024,0          |
| <b>II. Оборотные активы</b>   |                      |                 | <b>IV. Долгосрочные обязательства</b> |                                                              |                 |
| 3                             | Материалы            | 80,0            | 4                                     | Задолженность банку                                          | 350,0           |
| 4                             | Готовая продукция    | 280,0           |                                       | Итого                                                        | 350,0           |
| 5                             | Касса                | 18,0            | <b>V. Краткосрочные обязательства</b> |                                                              |                 |
| 6                             | Расчетный счет       | 3500,0          | 5                                     | Задолженность по оплате труда                                | 50,0            |
| 7                             | Дебиторы             | 11,0            | 6                                     | Задолженность финансовым органам                             | 25,0            |
|                               | Итого                | 3889,0          |                                       | Итого                                                        | 75,0            |
|                               | <b>Баланс</b>        | <b>5449,0</b>   |                                       | <b>Баланс</b>                                                | <b>5449,0</b>   |

Левую сторону баланса, на которой показывают средства или имущество по его структуре, называют **активом** баланса. Правая, т. е. финансовые ресурсы, представляет **пассив** баланса. Актив (*лат.*) — деятельный; пассив (*лат.*) — недейтельный.

Для самоконтроля в организациях баланс делают ежемесячно (в банках ежедневно), а в соответствующие органы его представляют раз в квартал.

## 2.2. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций

В организациях ежедневно могут происходить десятки тысяч и даже миллионы хозяйственных операций, которые оказывают влияние на величину имущества и источники образования. Но все изменения под влиянием хозяйственных операций сводятся к тому, что одновременно что-то увеличивается, что-то уменьшается либо одномоментно возрастают или сокращаются и средства, и их источники.

*Первый вид* изменений состоит в том, что одна статья актива увеличивается, а другая его статья уменьшается на одну и ту же сумму. Общий итог баланса остается прежним (например, в кассу с расчетного счета получены деньги).

*Второй вид* изменений заключается в том, что одна статья пассива увеличивается, а другая его статья уменьшается на одну и ту же сумму. Общий итог баланса остается прежним.

*Пример.* По решению собрания акционеров часть резервного капитала в сумме 200 тыс. ден. ед. направлена на увеличение уставного капитала. Иными словами, резервный капитал уменьшился, а уставный капитал увеличился на 200 тыс. ден. ед.

*Третий вид* изменений — одна статья актива увеличивается и одновременно на ту же сумму возрастает статья пассива баланса. В результате итог баланса увеличивается.

*Пример.* Получена ссуда (кредит) банка — 300 тыс. ден. ед., которая зачислена на расчетный счет. В результате этой операции возрастает сумма на расчетном счете (актив баланса) и задолженность банку (пассив баланса).

При *четвертом виде* изменений одновременно уменьшается и статья пассива, и статья актива, что приводит соответственно к уменьшению общего итога баланса.

*Пример.* С расчетного счета погашена задолженность поставщику за поставленные материалы — 20 тыс. ден. ед. В результате этой операции на расчетном счете денег стало меньше (уменьшение актива баланса). Снижился также долг кредитору (пассив баланса). Это привело и к уменьшению общего итога баланса.

**И. Гете называл двойную запись в бухгалтерии «величайшим достижением ума человеческого».**

### 2.3. Бухгалтерские счета и порядок двойной записи

Многочисленные изменения, которые происходят в хозяйстве, иногда ежесекундно, отразить непосредственно в балансе не представляется возможным. Для этого используют другой метод бухгалтерского учета — счета бухгалтерского учета.

*Бухгалтерские счета* представляют собой способ текущей группировки и контроля средств, источников и хозяйственных операций. Такой контроль осуществляют путем систематизации операций по однородным признакам.

Счета подразделяют на активные и пассивные. *Активными* являются те счета, на которых учитывают основные и оборотные средства. На *пассивных* счетах отражают изменения источников средств: капи-



тала и обязательств. Отдельные счета могут быть активно-пассивными, например счета расчетов, продажи, прочих доходов и расходов.

### Схема записей на активном счете

| Счет 10 «Материалы»                  |                                       |
|--------------------------------------|---------------------------------------|
| Дебет                                | Кредит                                |
| Сн (сальдо начальное или остаток)    |                                       |
| Увеличение (+) Од (оборот дебетовый) | Уменьшение (–) Ок (оборот кредитовый) |
| Ск (сальдо конечное)                 |                                       |
| $Сн + Од - Ок = Ск$                  |                                       |

### Схема записей на пассивном счете

| Счет 99 «Прибыли»   |                   |
|---------------------|-------------------|
| Дебет               | Кредит            |
| Уменьшение (–)      | Сн                |
|                     | Увеличение (+) Ок |
|                     | Ск                |
| $Ск = Сн + Ок - Од$ |                   |

**Примеры:** 1. По счету «Основные средства» остаток на 1 декабря 200... г. составляет 1500 млн. ден. ед. Оборот по дебету — 2000 тыс. ден. ед. (поступило за декабрь). Оборот по кредиту — 1000 тыс. ден. ед. (выбыло за этот же период).

Каков остаток на 01.01.200... г?

$Ск = 1500 \text{ млн ден. ед.} + 2000 \text{ тыс. ден. ед.} - 1000 \text{ тыс. ден. ед.} = 2500 \text{ млн ден. ед.}$

2. По счету «Дебиторы» остаток на 1 ноября 200... г. составляет 100 тыс. ден. ед. За месяц погашено 15 тыс. ден. ед. Возникла новая задолженность в размере 20 тыс. ден. ед.

Каково сальдо дебиторской задолженности на 01.12.200... г?

$Ск = 100 \text{ тыс. ден. ед.} + 20 \text{ тыс. ден. ед.} - 15 \text{ тыс. ден. ед.} = 105 \text{ тыс. ден. ед.}$

3. По счету «Кредиторы» остаток на 01.11.200... г. составляет 200 тыс. ден. ед. В течение месяца от кредиторов поступило материалов на 300 тыс. ден. ед., оплата которых не произведена.

Каков остаток по этому счету на 1 декабря 200... г?

$Ск = 200 \text{ тыс. ден. ед.} + 300 \text{ тыс. ден. ед.} = 500 \text{ тыс. ден. ед.}$

4. Задолженность по оплате труда на 1 февраля 200... г. составляет 180 млн ден. ед. В течение января начислено работникам 90 млн ден. ед. Удержания и выплаты составили за этот месяц 95 млн ден. ед.

Каков долг работникам на 1 марта 200... г?

$Ск = 180 \text{ млн ден. ед.} + 90 \text{ млн ден. ед.} - 95 \text{ млн ден. ед.} = 175 \text{ млн ден. ед.}$

Все хозяйственные операции записывают на счетах бухгалтерского учета методом *двойной записи*.

Сущность этого метода, или принципа, состоит в том, что каждая финансовая операция отражается по дебету одного и кредиту другого счета обязательно в одной и той же сумме.

Это вытекает из содержания хозяйственной операции, в результате которой обязательно что-то увеличивается, а что-то уменьшается на одну и ту же сумму либо одновременно увеличиваются и средства, и источники или уменьшается и то и другое.

Принцип двойной записи имеет важное контрольное значение. Например, при оплате счета поставщикам сумма платежа должна соответствовать сумме поступивших и оприходованных ценностей. Или при отпуске материалов со склада в цех стоимость отпущенных материалов сопоставляют со стоимостью принятых (оприходованных) материалов в цехе; сумма наличных денег, полученных в кассу расчетного счета, должна точно соответствовать и данным кассира, и показателям выписки банка с этого счета.

В бухгалтерии всегда должна осуществляться встречная проверка документов: по оплате и приходу товарно-материальных ценностей, переброске ценностей от одного лица к другому; контроль реализации — по зачислению выручки и обороту по продаже и т. д.

**Примеры:** 1. Поступили материалы от поставщика на 60 тыс. ден. ед. Оплата не произведена.

| Счет «Материалы» |     | Счет «Расчеты с поставщиками<br>и подрядчиками» |           |
|------------------|-----|-------------------------------------------------|-----------|
| Д-т              | К-т | Д-т                                             | К-т       |
| Сн               |     | Сн                                              | Сн        |
| 1) 60 000        |     | 2) 60 000                                       | 1) 60 000 |

2. В соответствии с выпиской из банка оплачены полученные материалы на 60 тыс. ден. ед.

| Счет «Расчетный счет» |           |
|-----------------------|-----------|
| Д-т                   | К-т       |
| Сн                    |           |
|                       | 2) 60 000 |

Отражая в учете факты хозяйственной жизни, счетный работник составляет бухгалтерские проводки, т. е. указывает название дебетуемого и кредитуемого счетов, точные их коды и сумму операции.

Взаимно связанные счета по данной хозяйственной операции называют *корреспондирующими*.

## 2.4. Синтетические и аналитические счета

Для различных целей используют счета обобщенные и более подробные, или детальные. Для обобщенной характеристики учетных объектов, т. е. средств, источников, фактов хозяйственной жизни, используют **синтетические счета**, или счета синтетического учета. Для более детальной характеристики применяют **аналитические счета**.

Например, для ответа на вопрос о достаточности средств в кассе для выплаты заработной платы руководитель организации и главный бухгалтер должны располагать информацией об общей задолженности перед коллективом по оплате труда — знать величину кредитового сальдо по пассивному счету «Расчеты с персоналом по оплате труда» и дебетового по активному счету «Касса».

Об информации о размере начисленной заработной платы и удержаний из нее, а также выплатах конкретному лицу можно судить лишь на основании данных по каждому члену трудового коллектива. Для этого используют счета аналитического учета или лицевые счета, которые являются документами длительного хранения.

В счетах синтетического учета используют только *денежные измерители*.

Что касается аналитических счетов, предназначенных для учета основных средств, товарно-материальных ценностей и др., то, кроме денежного измерителя, необходим *количественный показатель* — килограммы, штуки, пары и т. д.

Для аналитического учета основных средств, материалов, товаров на базах, в комиссионных, ювелирных магазинах и некоторых других организациях ведут количественно-суммовой или натурально-стоимостной учет, т. е. учетные записи производят по наименованию, количеству, цене и сумме. Если потребности в такой информации не возникает, осуществляют только суммовой (стоимостной) учет.

## 2.5. План счетов

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности представляет собой схему регистрации и группировки активов, капитала, обязательств и фактов предпринимательской деятельности. По существу, это экономическая модель фиксирования всех составных элементов хозяйственного механизма в статике

и динамике. Принятая модель позволяет контролировать ход событий в бизнесе, формировать финансовые результаты и получать обобщенные данные, необходимые для внутренних и внешних пользователей информации.

Действующий План счетов организаций (кроме кредитных и бюджетных) утвержден Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н и дополнен Приказом Минфина РФ от 07.05.2003 г. № 38н. Он включает в себя (с резервными кодами) 99 счетов первого порядка, многие из которых имеют субсчета.

Последние представляют собой счета второго порядка, открываемые в развитие основного счета.

Например, счет «Материалы» имеет код 10 и одиннадцать субсчетов. Записываются счета с субсчетами таким образом:

- 10-1 «Сырье и материалы»;
- 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;
- 10-3 «Топливо»;
- 10-4 «Тара и тарные материалы»;
- 10-5 «Запасные части»;
- 10-6 «Прочие материалы»;
- 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»;
- 10-8 «Строительные материалы»;
- 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»;
- 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;
- 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Организациям предоставлено право вводить новые субсчета, изменять название и содержание имеющихся.

Счета первого порядка могут предусматриваться с согласия Минфина России.

Для малых предприятий существует сокращенный рабочий вариант.

В общем Плате счетов имеются забалансовые счета для учета, в основном имущества, не принадлежащего на правах собственности данной организации. При отражении на них операций принцип двойной записи не используется.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций приведен ниже.

Утвержден Приказом  
Министерства финансов Российской Федерации  
от 31 октября 2000 г. № 94н

**План счетов бухгалтерского учета  
финансово-хозяйственной деятельности организаций**

| Наименование<br>счета                     | Номер<br>счета | Номер и наименование<br>субсчета                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|-------------------------------------------|----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Раздел I. Внеоборотные активы</b>      |                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Основные средства                         | 01             | По видам основных средств                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Амортизация основных средств              | 02             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Доходные вложения в материальные ценности | 03             | По видам материальных ценностей                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Нематериальные активы                     | 04             | По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Амортизация нематериальных активов        | 05             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| .....                                     | 06             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Оборудование к установке                  | 07             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Вложения во внеоборотные активы           | 08             | 1. Приобретение земельных участков<br>2. Приобретение объектов природопользования<br>3. Строительство объектов основных средств<br>4. Приобретение объектов основных средств<br>5. Приобретение нематериальных активов<br>6. Перевод молодняка животных в основное стадо<br>7. Приобретение взрослых животных<br>8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ |
| Отложенные налоговые активы               | 09             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |

| Наименование<br>счета                                     | Номер<br>счета | Номер и наименование<br>субсчета                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|-----------------------------------------------------------|----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Раздел II. Производственные запасы</b>                 |                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Материалы                                                 | 10             | 1. Сырье и материалы<br>2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали<br>3. Топливо<br>4. Тара и тарные материалы<br>5. Запасные части<br>6. Прочие материалы<br>7. Материалы, переданные в переработку на сторону<br>8. Строительные материалы<br>9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности<br>10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе<br>11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации |
| Животные на выращивании и откорме                         | 11             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| .....                                                     | 12             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| .....                                                     | 13             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Резервы под снижение стоимости материальных ценностей     | 14             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Заготовление и приобретение материальных ценностей        | 15             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Отклонения в стоимости материальных ценностей             | 16             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| .....                                                     | 17             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| .....                                                     | 18             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям | 19             | 1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств<br>2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам<br>3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам                                                                                                                                                                                                         |
| <b>Раздел III. Затраты на производство</b>                |                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Основное производство                                     | 20             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Полуфабрикаты собственного производства                   | 21             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |

| Наименование<br>счета                         | Номер<br>счета | Номер и наименование<br>субсчета                                                                               |
|-----------------------------------------------|----------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| .....                                         | 22             |                                                                                                                |
| Вспомогательные производства                  | 23             |                                                                                                                |
| .....                                         | 24             |                                                                                                                |
| Общепроизводственные расходы                  | 25             |                                                                                                                |
| Общехозяйственные расходы                     | 26             |                                                                                                                |
| .....                                         | 27             |                                                                                                                |
| Брак в производстве                           | 28             |                                                                                                                |
| Обслуживающие производства<br>и хозяйства     | 29             |                                                                                                                |
| .....                                         | 30             |                                                                                                                |
| .....                                         | 31             |                                                                                                                |
| .....                                         | 32             |                                                                                                                |
| .....                                         | 33             |                                                                                                                |
| .....                                         | 34             |                                                                                                                |
| .....                                         | 35             |                                                                                                                |
| .....                                         | 36             |                                                                                                                |
| .....                                         | 37             |                                                                                                                |
| .....                                         | 38             |                                                                                                                |
| .....                                         | 39             |                                                                                                                |
| <b>Раздел IV. Готовая продукция и товары</b>  |                |                                                                                                                |
| Выпуск продукции (работ, услуг)               | 40             |                                                                                                                |
| Товары                                        | 41             | 1. Товары на складах<br>2. Товары в розничной торговле<br>3. Тара под товаром и порожня<br>4. Покупные изделия |
| Торговая наценка                              | 42             |                                                                                                                |
| Готовая продукция                             | 43             |                                                                                                                |
| Расходы на продажу                            | 44             |                                                                                                                |
| Выполненные этапы по<br>незавершенным работам | 46             |                                                                                                                |
| .....                                         | 47             |                                                                                                                |
| .....                                         | 48             |                                                                                                                |
| .....                                         | 49             |                                                                                                                |

| Наименование<br>счета                          | Номер<br>счета | Номер и наименование<br>субсчета                                                                                                                         |
|------------------------------------------------|----------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Раздел V. Денежные средства</b>             |                |                                                                                                                                                          |
| Касса                                          | 50             | 1. Касса организации<br>2. Операционная касса<br>3. Денежные документы                                                                                   |
| Расчетные счета                                | 51             |                                                                                                                                                          |
| Валютные счета                                 | 52             | 1. Текущий валютный счет<br>2. Валютный счет за рубежом<br>3. Валютный счет внутри страны<br>4. Специальный транзитный                                   |
| .....                                          | 53             |                                                                                                                                                          |
| .....                                          | 54             |                                                                                                                                                          |
| Специальные счета в банках                     | 55             | 1. Аккредитивы<br>2. Чековые книжки<br>3. Депозитные счета                                                                                               |
| .....                                          | 56             |                                                                                                                                                          |
| Переводы в пути                                | 57             | 1. Выручка, внесенная в банк<br>2. Обязательная продажа валюты<br>3. Продажа собственных валютных средств<br>4. Валютные средства, депонированные банком |
| Финансовые вложения                            | 58             | 1. Паи и акции<br>2. Долговые ценные бумаги<br>3. Предоставленные займы<br>4. Вклады по договору простого товарищества                                   |
| Резервы под обесценение<br>финансовых вложений | 59             |                                                                                                                                                          |
| <b>Раздел VI. Расчеты</b>                      |                |                                                                                                                                                          |
| Расчеты с поставщиками и<br>подрядчиками       | 60             |                                                                                                                                                          |
| .....                                          | 61             |                                                                                                                                                          |
| Расчеты с покупателями и<br>заказчиками        | 62             |                                                                                                                                                          |
| Резервы по сомнительным долгам                 | 63             |                                                                                                                                                          |
| .....                                          | 64             |                                                                                                                                                          |
| .....                                          | 65             |                                                                                                                                                          |
| Расчеты по краткосрочным кредитам<br>и займам  | 66             | По видам кредитов и займов                                                                                                                               |



| Наименование<br>счета                            | Номер<br>счета | Номер и наименование<br>субсчета                                                                                                                                                 |
|--------------------------------------------------|----------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Расчеты по долгосрочным кредитам и займам        | 67             | По видам кредитов и займов                                                                                                                                                       |
| Расчеты по налогам и сборам                      | 68             | По видам налогов и сборов                                                                                                                                                        |
| Расчеты по социальному страхованию и обеспечению | 69             | 1. Расчеты по социальному страхованию<br>2. Расчеты по пенсионному обеспечению<br>3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию                                           |
| Расчеты с персоналом по оплате труда             | 70             |                                                                                                                                                                                  |
| Расчеты с подотчетными лицами                    | 71             |                                                                                                                                                                                  |
| .....                                            | 72             |                                                                                                                                                                                  |
| Расчеты с персоналом по прочим операциям         | 73             | 1. Расчеты по предоставленным займам<br>2. Расчеты по возмещению материального ущерба                                                                                            |
| .....                                            | 74             |                                                                                                                                                                                  |
| Расчеты с учредителями                           | 75             | 1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал<br>2. Расчеты по выплате доходов                                                                                           |
| Расчеты с разными дебиторами и кредиторами       | 76             | 1. Расчеты по имущественному и личному страхованию<br>2. Расчеты по претензиям<br>3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам<br>4. Расчеты по депонированным суммам |
| Отложенные налоговые обязательства               | 77             |                                                                                                                                                                                  |
| .....                                            | 78             |                                                                                                                                                                                  |
| Внутрихозяйственные расчеты                      | 79             | 1. Расчеты по выделенному имуществу<br>2. Расчеты по текущим операциям<br>3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом                                            |
| <b>Раздел VII. Капитал</b>                       |                |                                                                                                                                                                                  |
| Уставный капитал                                 | 80             |                                                                                                                                                                                  |
| Собственные акции (доли)                         | 81             |                                                                                                                                                                                  |

| Наименование<br>счета                           | Номер<br>счета | Номер и наименование<br>субсчета                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|-------------------------------------------------|----------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Резервный капитал                               | 82             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Добавочный капитал                              | 83             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Нераспределенная прибыль<br>(непокрытый убыток) | 84             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| .....                                           | 85             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Целевое финансирование                          | 86             | По видам финансирования                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| .....                                           | 87             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| .....                                           | 88             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| .....                                           | 89             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| <b>Раздел VIII. Финансовые результаты</b>       |                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Продажи                                         | 90             | 1. Выручка<br>2. Себестоимость продаж<br>3. Налог на добавленную<br>стоимость<br>4. Акцизы<br>9. Прибыль/убыток от продаж                                                                                                                                                                                |
| Прочие доходы и расходы                         | 91             | 1. Прочие доходы<br>2. Прочие расходы<br>9. Сальдо прочих доходов и<br>расходов                                                                                                                                                                                                                          |
| .....                                           | 92             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| .....                                           | 93             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Недостачи и потери от порчи<br>ценностей        | 94             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| .....                                           | 95             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Резервы предстоящих расходов                    | 96             | По видам резервов                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Расходы будущих периодов                        | 97             | По видам расходов                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Доходы будущих периодов                         | 98             | 1. Доходы, полученные в счет<br>будущих периодов<br>2. Безвозмездные поступления<br>3. Предстоящие поступления<br>задолженности по недостачам,<br>выявленным за прошлые годы<br>4. Разница между суммой, под-<br>лежащей взысканию с виновных<br>лиц, и балансовой стоимостью<br>по недостачам ценностей |
| Прибыли и убытки                                | 99             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |

| Наименование<br>счета                                                | Номер<br>счета | Номер и наименование<br>субсчета |
|----------------------------------------------------------------------|----------------|----------------------------------|
| <b>Забалансовые счета</b>                                            |                |                                  |
| Арендованные основные средства                                       | 001            |                                  |
| Товарно-материальные ценности,<br>принятые на ответственное хранение | 002            |                                  |
| Материалы, принятые в переработку                                    | 003            |                                  |
| Товары, принятые на комиссию                                         | 004            |                                  |
| Оборудование, принятое для<br>монтажа                                | 005            |                                  |
| Бланки строгой отчетности                                            | 006            |                                  |
| Списанная в убыток задолженность<br>неплатежеспособных дебиторов     | 007            |                                  |
| Обеспечения обязательств и<br>платежей полученные                    | 008            |                                  |
| Обеспечения обязательств и<br>платежей выданные                      | 009            |                                  |
| Износ основных средств                                               | 010            |                                  |
| Основные средства, сданные в<br>аренду                               | 011            |                                  |
| Нематериальные активы, полученные<br>в пользование                   | 012            |                                  |

Структура Плана счетов отражает в логической последовательности:

- наличие материально-технической базы, необходимой для предпринимательской деятельности, и затраты на ее расширение и обновление (счета раздела «Внеоборотные активы»);
- создание запасов сырья и материалов, без наличия которых невозможно изготовление готовых изделий и оказание услуг (счета раздела «Производственные запасы»);
- использование материальных ресурсов и расходов на управление технологическими процессами и всем предприятием в целом (счета раздела «Затраты на производство»);
- появление новой готовой продукции, товаров, объектов строительного производства, их отгрузку покупателям и связанные с продажей расходы (счета раздела «Готовая продукция, товары»);
- процессы материально-технического снабжения, создания внеоборотных активов, что приводит к денежным потокам, возникновению и погашению многочисленных финансовых

обязательств (бухгалтерские счета, необходимые для отражения денежных средств и таких обязательств, сосредоточены в разделах «Денежные средства» и «Расчеты»);

- все названные выше факты хозяйственной жизни, требующие наличия капитала, составные части которого рассмотрены в п. 1.4 (раздел Плана счетов имеет такое же наименование «Капитал»);
- обобщающие итоги хозяйственной деятельности — прибыли и убытки. Все бухгалтерские счета, объектом которых являются структурные составляющие конечного результата предпринимательского бизнеса, собраны в заключительном разделе, названном «Финансовые результаты».

Нынешний План счетов бухгалтерского учета приближен к нормам, заложенным в Директивах ЕС и МСФО. Российская система учета теперь в большей мере обеспечивает подготовку данных, пригодных для составления отчетности по МСФО или как минимум сопоставимых с показателями, полученными на основе как этих стандартов, так и Директив ЕС.

Однако достижение полной гармонии принципов российского бухгалтерского учета с международными возможно в длительной перспективе, когда будут устранены принципиальные различия в области гражданского, трудового, налогового, финансового, банковского, пенсионного, страхового и других законодательств.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности дополнен Инструкцией по его применению, которая также утверждена Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н. Этим документом установлены единые подходы к применению Плана счетов и отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета. В ней приведена краткая характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов: раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых на них фактов хозяйственной деятельности, порядок отражения наиболее распространенных событий. Описание счетов бухгалтерского учета по разделам приводится в последовательности, предусмотренной Планом счетов. Принципы, правила и способы ведения организациями бухгалтерского учета отдельных активов, обязательств, финансовых, хозяйственных операций и других, в том числе признание оценки, группировки, устанавливаются положениями и другими нормативными актами, методическими указаниями по вопросам бухгалтерского учета.

По Плану счетов бухгалтерского учета и в соответствии с Инструкцией бухгалтерский учет должен вестись в организациях (кроме кредитных и бюджетных) всех форм собственности и организационно-правовых форм, использующих метод двойной записи.

## 2.6. Оборотная ведомость по синтетическим счетам

Текущая учетная информация в течение месяца оказывается разобранной по многим счетам синтетического и аналитического учета. В таком виде она трудно обозрима, ее сложно прочесть и осознать.

Для обобщения учетной информации используются различные способы. Одним из них является составление оборотных ведомостей.

Различают оборотные ведомости по счетам синтетического и аналитического учета.

*Оборотная ведомость по счетам синтетического учета* имеет такую форму:

| Код<br>счета         | Наименование<br>счета                      | Сальдо на<br>начало месяца,<br>ден. ед. |        | Обороты<br>за месяц |         | Сальдо на<br>конец<br>месяца, ден.<br>ед. |        |
|----------------------|--------------------------------------------|-----------------------------------------|--------|---------------------|---------|-------------------------------------------|--------|
|                      |                                            | Д                                       | К      | Д                   | К       | Д                                         | К      |
| 1                    | 2                                          | 3                                       | 4      | 5                   | 6       | 7                                         | 8      |
| 01                   | Основные средства                          | 2000                                    | —      | 800                 | 100     | 2700                                      | —      |
| 50                   | Касса                                      | 1                                       | —      | 1500                | 1496    | 5                                         | —      |
| 80                   | Уставный капитал                           | —                                       | 300    | 50                  | 30      | —                                         | 280    |
| 70                   | Расчеты<br>с персоналом<br>по оплате труда | —                                       | 80     | 79                  | 81      | —                                         | 82     |
| И т. д. <sup>1</sup> |                                            |                                         |        |                     |         |                                           |        |
| Итого                |                                            | 65 000                                  | 65 000 | 250 000             | 250 000 | 78 000                                    | 78 000 |

Как видно из приведенной формы, в оборотной ведомости имеются три пары равенств:

Итоги гр. 3 и гр. 4 равны, так как сумма средств должна соответствовать сумме источников.

Итог гр. 5 равен гр. 6 исходя из принципа двойной записи; разрыв между итогами гр. 5 и гр. 6 свидетельствует об ошибках при записях по счетам бухгалтерского учета либо в подсчетах.

<sup>1</sup> С целью сокращения здесь и далее в формах ведомостей не приведены суммы по другим счетам.

Равенство итогов гр. 7 и гр. 8 вытекает из равенства итогов средств и источников.

## 2.7. Оборотные ведомости по счетам аналитического учета

Различают три формы оборотных ведомостей по счетам аналитического учета.

Одну форму используют для аналитических счетов по учету имущества, т. е. если применяют количественный или натуральный показатель. Иными словами, когда ведут количественно-суммовой или натурально-стоимостной учет. В таких оборотных ведомостях предусматривают графы для отражения количества и цены.

| №<br>п/п<br>инв.<br>№ | Наименование<br>счета | Ед.<br>изм. | Цена | Остаток<br>на начало<br>месяца |            | Оборот за месяц |            |            |            | Остаток<br>на конец<br>месяца |            |
|-----------------------|-----------------------|-------------|------|--------------------------------|------------|-----------------|------------|------------|------------|-------------------------------|------------|
|                       |                       |             |      |                                |            | Приход          |            | Расход     |            |                               |            |
|                       |                       |             |      | кол-<br>во                     | сум-<br>ма | кол-<br>во      | сум-<br>ма | кол-<br>во | сум-<br>ма | кол-<br>во                    | сум-<br>ма |
| 1                     | 2                     | 3           | 4    | 5                              | 6          | 7               | 8          | 9          | 10         | 11                            | 12         |
| 1                     | Материал А            | кв. м       | 80   | 10                             | 800        | 20              | 1600       | 25         | 2000       | 5                             | 400        |
| 2                     | Материал Б            | кг          | 50   | 110                            | 5500       | 120             | 6000       | 130        | 6500       | 100                           | 5000       |
| И т. д.               |                       |             |      |                                |            |                 |            |            |            |                               |            |
| Итого                 |                       | —           | —    | —                              | 25 000     | —               | 40 000     | —          | 50 000     | —                             | 15 000     |

Итоговые показатели в суммовом выражении этой оборотной ведомости сопоставляют с суммами начального остатка, дебетового оборота, кредитового оборота и конечного остатка по соответствующему синтетическому счету. Отсутствие равенства итогов свидетельствует об ошибке, которую необходимо выявить и устранить.

При автоматизации обычно данные аналитического учета представляют данным синтетического учета, т. е. последний представляет итог первого.

При поступлении материала по разной цене в конце месяца рассчитывают среднюю цену. Во внимание берутся начальное сальдо и итог поступления (остатки на начало месяца с учетом поступления за месяц). Полученную сумму делят на количество. В итоге получают среднюю цену товара за месяц. Такой расчет при необходимости можно составлять чаще.

Другая форма оборотной ведомости используется по счетам для учета обязательств и некоторым другим показателям, по которым нет необходимости отражать количество, т. е. когда учет ведут только в денежном выражении. По таким счетам оборотная ведомость будет иметь другой вид.

*Оборотная ведомость по счетам аналитического учета синтетического счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» за февраль 200\_\_ г. имеет следующий вид:*

| Таб. №  | Ф.И.О.      | Сальдо на<br>01.02.200__ г. | Обороты за<br>февраль, ден. ед. |         | Сальдо<br>на 01.03.200__ г. |
|---------|-------------|-----------------------------|---------------------------------|---------|-----------------------------|
|         |             |                             | Дебет                           | Кредит  |                             |
| 1       | 2           | 3                           | 4                               | 5       | 6                           |
| 52      | Авдеев А.Н. | 85 000                      | 85 000                          | 90 000  | 90 000                      |
| 53      | Белов И.И.  | 100 000                     | 100 000                         | 120 000 | 120 000                     |
| И т. д. |             |                             |                                 |         |                             |
| Итого   |             | 685 000                     | 690 000                         | 705 000 | 700 000                     |

Суммы в гр. 4 обычно близки к суммам гр. 3. Итоги этой оборотной ведомости должны соответствовать показателям синтетического учета по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Особая форма оборотной ведомости существует по *счетам учета расчетов с разными дебиторами и кредиторами*. Это обусловлено тем, что по одним организациям задолженность может быть кредитовой, а по другим — дебетовой.

Более того, по одной и той же организации на начало месяца остаток может быть дебетовым, а на конец месяца — кредитовым, и наоборот. Однако в данном случае пользуются одним и тем же синтетическим счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В балансе сальдо по этому счету должно показываться развернуто: дебетовое сальдо — в активе, кредитовое — в пассиве.

Запрещается в балансе сальдо по этому счету приводить в свернутом виде, т. е. как разность между различными видами задолженности.

**Пример:** По аналитическим показателям к счету 76 кредитовое сальдо составляет 2,8 млн ден. ед., дебетовое — 2,5 млн ден. ед.

Свернутое сальдо в данном случае кредитовое — 300 тыс. ден. ед. (2,8 — 2,5). При составлении баланса необходимо отразить одновременно в пассиве 2,8 млн ден. ед., в активе 2,5 млн ден. ед.

Оборотная ведомость по синтетическому счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» имеет следующий вид:

(млн ден. ед.)

| №<br>п/п | Организация                    | Сальдо<br>на начало месяца |    | Обороты<br>за месяц |    | Сальдо<br>на конец месяца |    |
|----------|--------------------------------|----------------------------|----|---------------------|----|---------------------------|----|
|          |                                | Д                          | К  | Д                   | К  | Д                         | К  |
| 1        | 2                              | 3                          | 4  | 5                   | 6  | 7                         | 8  |
| 1        | ЖКХ<br>Курчатовского<br>района | 3                          | —  | 8                   | 10 | 1                         | —  |
| 2        | Автобаза № 2                   | 10                         | —  | 15                  | 30 | —                         | 5  |
| 3        | Профилакторий                  | —                          | 40 | 40                  | 45 | —                         | 45 |
| Итого    |                                | 13                         | 40 | 63                  | 85 | 1                         | 50 |

В свернутом виде сальдо по счету 76 в данном примере составит по кредиту 49 млн ден. ед. Однако в балансе исходя из показателей этой оборотной ведомости сальдо должно быть приведено в развернутом виде: 1 млн ден. ед. в активе как дебиторская задолженность; 50 млн ден. ед. — в пассиве как кредиторская задолженность.

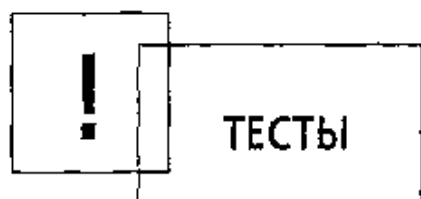
?

### ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. Какова цель и структура баланса?
2. Назовите четыре вида изменений в бухгалтерском балансе под влиянием событий в хозяйственной жизни организации.
3. Дайте определение бухгалтерских счетов.
4. Назовите различия между активными и пассивными счетами бухгалтерского учета.
5. Какие счета являются активно-пассивными?
6. Счета синтетического учета. Как Вы их понимаете?
7. Что такое счета аналитические?
8. В чем состоит назначение Плана счетов бухгалтерского учета?
9. Каким официальным документом Минфина РФ следует руководствоваться при выяснении структуры и назначении каждого балансового и забалансового счета?
10. Вспомните содержание и форму оборотной ведомости по счетам синтетического учета. Каково ее предназначение?



11. Какие три формы оборотных ведомостей по счетам аналитического учета Вам известны? В чем их различие? Какова их связь с оборотной ведомостью по счетам синтетического учета?



Укажите букву правильного ответа.

1. Бухгалтерский баланс — это:
  - а) форма регистрации фактов хозяйственной жизни;
  - б) способ отражения текущих изменений величины статей актива и пассива;
  - в) способ детальной характеристики имущества и источников его формирования;
  - г) форма экономической группировки в обобщенном виде в денежной оценке активов и пассивов организации.
2. Система бухгалтерских счетов служит для:
  - а) оформления расчетов с поставщиками и покупателями;
  - б) перечисления налогов и сборов финансовым органам;
  - в) выдачи заработной платы персоналу организации;
  - г) экономической группировки и контроля средств, источников и фактов предпринимательской деятельности.
3. Двойная запись — это способ:
  - а) отражения изменений в активах, пассивах и хозяйственных операциях;
  - б) взаимной связи между субсчетами и аналитическими счетами;
  - в) обязательной записи по дебету одного счета (субсчета) и кредиту другого счета (субсчета) в одной и той же сумме;
  - г) обобщения данных бухгалтерского учета.
4. Корреспонденция бухгалтерских счетов — это взаимосвязь между:
  - а) синтетическими и аналитическими счетами;
  - б) счетами покупателей и поставщиков;
  - в) аналитическими счетами и субсчетами;

- г) балансом и счетами;
- д) дебетом одного и кредитом другого синтетического счета (субсчета).

5. Синтетические счета необходимы для:

- а) получения обобщенных данных в количественном выражении;
- б) обобщения информации в натурально-стоимостном выражении;
- в) обобщенной характеристики учетных объектов в денежном выражении.

6. Счета аналитического учета представляют:

- а) попредметный учет конкретных объектов в натурально-стоимостном или суммовом выражении;
- б) учет по наименованиям предметов только по количеству;
- в) перечень дебиторов и кредиторов без указания суммы долгов.

7. План счетов бухгалтерского учета — это:

- а) схема регистрации и группировки активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций;
- б) перечень аналитических счетов;
- в) перечень субсчетов;
- г) структура счетов для учета финансовых результатов.

8. Забалансовые счета необходимы для:

- а) учета особо ценных активов;
- б) учета средств, не принадлежащих данной организации;
- в) учета активов, обязательств и платежей, износа основных средств, которые в данный момент не влияют на общую сумму баланса организации.

9. Оборотная ведомость по синтетическим счетам служит для:

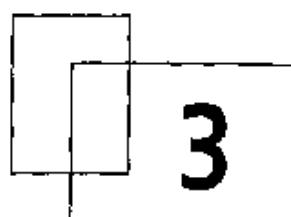
- а) обобщения оборотов за отчетный период;
- б) выведения конечных остатков по каждому счету;
- в) составления баланса на конец отчетного периода.

10. Оборотные ведомости по счетам аналитического учета необходимы для:

- а) обобщения оборотов;
- б) исчисления натуральных показателей на конец отчетного периода;
- в) сверки аналитических показателей в суммовом выражении и сравнения с данными синтетических счетов.

Предприниматель, не ведущий никаких приходно-расходных книг, является мошенником.

Цицерон



## ДОКУМЕНТЫ, РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

- ✓ содержание и роль документов, а также законодательная база по данной проблеме
- ✓ место учетных регистров в процессе бухгалтерской работы
- ✓ понятие формы счетоводства
- ✓ раскрытие содержания:
  - мемориально-ордерной формы
  - формы журнал-Главная
  - журнально-ордерной формы
  - автоматизированных способов учета
  - автоматизированного рабочего места бухгалтера
  - учетных регистров для индивидуальных предпринимателей

Роль документов поняли давно.  
*Петр I* в письме командующему войсками давал указание:  
«Перед важным делом у господ енералов мнение  
испрашивай письменно, дабы при проигрыше  
баталии не говорили, что советовали инако».  
Он же учил к приказам относиться творчески:  
«не держись устава, яко слепой стенки:  
там есть правила, но нет места и времени.»

### 3.1. Документы

Записи в бухгалтерском учете обязательно обосновываются документами. *Бухгалтерский документ* — это бумажный или машинный носитель информации, дающий право на совершение хозяйственной операции или подтверждающий факт ее исполнения.

Особенно велико значение документов для предварительного и последующего контроля за законностью хозяйственных операций, а

также для более эффективного использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов организации. Документы являются письменным доказательством при рассмотрении исков и претензий в судах и арбитраже. Важную роль играют документы в контроле за сохранностью собственности. Прием и отпуск товарно-материальных ценностей и денежных средств, производимые на основании правильно оформленных документов, предотвращают возможность злоупотреблений.

Первичные документы должны быть составлены в момент совершения операции или, если это невозможно, непосредственно по ее окончании. Для контроля и упорядочения обработки данных на основе первичных документов могут составляться сводные учетные документы. При реализации товара (продукции) за наличный расчет допускается составление первичного документа не реже одного раза в день на основании кассовых чеков и других аналогичных документов.

Ответственность за обеспечение контроля проводимых хозяйственных операций и регистрацию их в первичных документах несет руководитель организации.

Денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства должны быть завизированы двумя лицами, имеющими право подписи на них согласно утвержденному руководителем организации перечню: первая подпись — лица, представляющего функцию общего руководства, вторая — лица, представляющего бухгалтерскую функцию в управлении организации. При отсутствии главного бухгалтера руководитель организации назначает контролера, имеющего право второй подписи на документах и несущего определенную ответственность.

Операции, связанные с приемом и выдачей денежных средств, материальных ценностей и других объектов имущества, сопровождаются составлением первичного документа, а участвующие в ней физические лица и представители юридических лиц получают юридически полноценные его копии. Обязанность обеспечить участников операции копиями возлагается на организацию, выполняющую эту операцию.

Первичные документы признаются доказательными, если они содержат следующие *обязательные реквизиты*: наименование документа, дату и место его составления; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание и количественные измерения хозяйственной операции (в натуральном или денежном выражении); наименование должностей лиц, ответственных за совершение и оформление хозяйственной операции; личные подписи и иные знаки, однозначно идентифицирующие личность человека, совершившего операцию.

В зависимости от характера хозяйственной операции и системы обработки данных в первичные документы могут быть включены *дополнительные реквизиты*.

Первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации. В последнем случае организация, оформившая такие документы, обязана за свой счет и своими силами сделать их копии на бумажных носителях по требованию своих клиентов, контрольных или судебных органов.

Лица, составившие и подписавшие первичные документы, несут ответственность за своевременное и правильное их составление, достоверность содержащихся в них сведений, а также за передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете.

В первичные документы внесение поправок, не подтвержденных участниками хозяйственной операции, не допускается. При этом в денежных, банковских и кассовых документах не должно быть никаких исправлений.

Сроки обработки информации и качество учета зависят от документооборота, т. е. движения документа от момента его составления до поступления в архив. Порядок, сроки и пути прохождения документов фиксируются в графике. Документооборот должен быть построен по рациональной схеме, т. е. наименьшим числом промежуточных инстанций и минимальным временем нахождения в них.

В настоящее время порядок применения и оформления первичных документов учета регулируется следующими нормативными актами:

1. Законом РФ от 21 ноября 1996 г. «О бухгалтерском учете» (введен в действие с 28 ноября 1996 г., далее — Закон о бухгалтерском учете) определены возможность создания самой организацией форм первичных учетных документов и порядок их утверждения (ст. 6) и основные требования по применению и оформлению первичных учетных документов (ст. 9) (в ред. от 31.12.02 № 191 ФЗ).

2. Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н, введено в действие с 1 января 1999 г. в ред. приказа от 24.03.2000 № 31н). В нем содержатся:

- основные правила применения и оформления документов первичного учета, в том числе с использованием средств автоматизации, внесения исправлений в первичные учетные документы, контроля за соблюдением установленных требований по документированию хозяйственных операций (п. 12—18);
- требования к порядку хранения документов бухгалтерского учета (п. 98—101).

3. Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете (утверждено Приказом Минфина СССР от 29 июля 1983 г. № 105). Определяет порядок создания, принятия и отражения в бухгалтерском учете, исправления ошибок и хранения первичных учетных документов.

С вводом в действие Закона о бухгалтерском учете и Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности Российской Федерации указанный документ не утратил силы, и его требования необходимо учитывать при документировании хозяйственных операций.

4. Решением Росархива и Госналогслужбы России от 27 июня 1996 г. «Об изменении сроков хранения документов бухгалтерского учета» установлены новые сроки хранения документов.

5. Постановлениями Правительства РФ от 8 июля 1997 г. № 835 «О первичных учетных документах» и Минфина России от 18 июня 1998 г. № 27н и Госкомстата России от 29 мая 1998 г. № 57а «Об утверждении порядка поэтапного введения в организациях независимо от формы собственности, осуществляющих деятельность на территории Российской Федерации, унифицированных форм первичной учетной документации», которые изданы во исполнение требований Закона о бухгалтерском учете по унификации форм первичной учетной документации. Этими постановлениями:

- определен порядок поэтапного введения в организациях унифицированных форм первичной учетной документации;
- утверждены новые формы первичных документов и требования по их применению и оформлению.

В частности, Постановлением Госкомстата РФ № 57а и Минфина России № 27н определены следующие разделы учета, по которым с 1 января 1999 г. вводятся новые формы унифицированной учетной документации, а именно:

- сельскохозяйственной продукции и сырья;
- труда и его оплаты;
- основных средств и нематериальных активов;
- материалов;
- работ в капитальном строительстве;
- работы строительных машин и механизмов;
- работ в автомобильном транспорте;
- результатов инвентаризаций;
- кассовых операций;
- торговых операций.

Предприятиям предоставлено право вносить в унифицированные формы (кроме форм по учету кассовых операций) дополнительные реквизиты. Однако удаление отдельных реквизитов из унифицированных форм не допускается. Могут расширяться и сужаться графы и строки с учетом значности показателей, включаться дополнительные строки и вкладные листы для удобства размещения и обработки информации. Такое предусмотрено Порядком применения унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденным постановлением Госкомстата РФ от 24 марта 1999 г. № 20.

### 3.2. Учетные регистры

Необходимая для отражения на счетах бухгалтерского учета информация, содержащаяся в принятых к учету первичных документах, обязательно накапливается и систематизируется в регистрах бухгалтерского учета. Регистры могут иметь форму специально разграфленных книг (журналов), отдельных листов и карточек, машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также магнитных лент, дисков, дискет и иных машинных носителей.

Организация, использующая регистры бухгалтерского учета на машинных носителях, обязана обеспечить технические средства для их воспроизводства в удобном для использования виде.

Хозяйственные операции отражаются в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности с систематизацией их в разрезе счетов бухгалтерского учета.

Регистры бухгалтерского учета должны составляться способом, исключающим несанкционированные и незаметные исправления. Поправка в регистрах бухгалтерского учета осуществляется методом сторно<sup>1</sup> или другим методом, позволяющим установить факт исправления и лицо, его сделавшее.

За правильность отражения данных в регистре бухгалтерского учета несут ответственность лица, составившие и подписавшие данный регистр. Ответственность за правильность составления Главной книги (оборотной ведомости по синтетическим счетам), а также за сохранность регистров бухгалтерского учета и защиту зарегистрированных в них данных несет главный бухгалтер или другое лицо, специально назначенное руководителем организации.

Содержание регистров бухгалтерского учета, внутренней бухгалтерской отчетности и иной документации является коммерческой тайной. Никто не может знакомиться с содержанием этих документов иначе, как по разрешению руководителя организации или органов суда и прокуратуры и в иных случаях, разрешенных законодательством Российской Федерации.

Проверяющие, аудиторы и другие лица, получившие доступ к бухгалтерской информации, обязаны хранить коммерческую тайну и не разглашать ставшие им известными сведения.

---

<sup>1</sup> Повторение ошибочной записи, но отрицательными числами (со знаком —), которые при подсчета оборотов из его итога исключаются. Если вторичная запись производится красным или печатается с использованием красной ленты, то говорят, что сделана проводка «красным сторно». «Сторно» взято из итальянского языка, означает «перевод счета» (имеется в виду на противоположную сторону бухгалтерского счета).

Организация обязана хранить первичные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в течение срока, установленного органами государственного архивного дела. Как правило, это не менее пяти лет.

Рабочий План счетов, Инструкция по бухгалтерскому учету, процедуры кодирования, программы машинной обработки данных с указанием календарных сроков их использования должны храниться в организации не менее пяти лет после отчетного года, с целью обеспечения возможности проверки ранее использованных учетных процедур и составленных на их основе регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

### 3.3. Понятие форм счетоводства и их перечень

В зависимости от объема предпринимательской деятельности, количества осуществляемых хозяйственных операций и технологии обработки учетной информации применяют различные формы счетоводства. Под формой счетоводства или бухгалтерского учета понимают порядок сочетания учетных регистров, их внешний вид, последовательность записей в них, использование вычислительной техники и схему документооборота.

В настоящее время наибольшее распространение получили следующие формы бухгалтерского учета:

- 1) мемориально-ордерная;
- 2) журнал-Главная;
- 3) журнально-ордерная;
- 4) автоматизированная;
- 5) специфические формы учета для субъектов малого предпринимательства.

### 3.4. Мемориально-ордерная форма

Эта форма является предшественницей современных форм учета. При ней на основе первичных документов или итогов накопительных ведомостей однородных хозяйственных операций, оформленных такими документами, составляют мемориальные<sup>1</sup> ордера<sup>2</sup>. В них указывают номер, дату, содержание записи, коды (цифры) дебетуемых и кредитуемых счетов бухгалтерского учета, сумму операции.

---

<sup>1</sup> От лат. — «памятный».

<sup>2</sup> От нем. и франц. — «порядок, письменный приказ, предписание».



Мемориальные ордера фиксируют в регистрационном журнале, где в календарной последовательности записывают (по каждому месяцу отдельно) номер ордера, его дату и итоговую сумму. По окончании месяца подсчитывают общий итог регистрационного журнала, который является контрольным моментом. Он должен совпадать с итогом оборотов по дебету и кредиту в оборотной ведомости по счетам синтетического учета.

Данные мемориальных ордеров разносят по счетам синтетического учета в Главной книге. В ней на каждый счет предусматривают отдельные листы, в которых указывают начальное сальдо по этому счету, обороты по дебету с разбивкой по корреспондирующим кредитваемым счетам и обороты по кредиту с разделением по корреспондирующим дебетуемым счетам.

Ниже приведена форма Главной книги по одному из бухгалтерских счетов синтетического учета.

### Главная книга

| Дебет           |                            | Счет 01 «Основные средства» |    |         |       |      |                            | Кредит       |    |         |       |
|-----------------|----------------------------|-----------------------------|----|---------|-------|------|----------------------------|--------------|----|---------|-------|
| Дата            | Номер мемориального ордера | Кредит счетов               |    |         | Итого | Дата | Номер мемориального ордера | Дебет счетов |    |         | Итого |
|                 |                            | 08                          | 91 | и т. д. |       |      |                            | 02           | 91 | и т. д. |       |
|                 |                            |                             |    |         |       |      |                            |              |    |         |       |
| Сальдо на 01... |                            |                             |    |         |       |      |                            |              |    |         |       |
| Итого           |                            |                             |    |         |       |      |                            |              |    |         |       |
| Сальдо на 01... |                            |                             |    |         |       |      |                            |              |    |         |       |
| Итого           |                            |                             |    |         |       |      |                            |              |    |         |       |

На основании этой книги составляют оборотную ведомость по счетам синтетического учета, которую используют в контрольных целях для получения обобщенной информации об имуществе, капитале, обязательствах, их изменениях и как материал для составления бухгалтерской отчетности.

Аналитический учет обособляется от синтетического и ведется на карточках, в книгах и ведомостях.

### 3.5. Форма журнал-Главная

Такая форма учета является разновидностью мемориально-ордерной формы. Используется в небольших организациях. При ней мемориальные ордера с приложенными к ним документами являются осно-

ванием для записей по счетам аналитического и синтетического учета. Синтетический учет ведут в книге журнал-Главная. В ней совмещаются хронологическая и систематическая регистрация мемориальных ордеров. В конце месяца подсчитывают обороты по счетам. Итог в графе «Сумма оборота» должен равняться сумме дебетовых и сумме кредитовых оборотов по всем счетам. Одновременно выводят сальдо по счетам, которые являются основанием для составления баланса.

Образец формы журнал-Главная

| Номер<br>мемо-<br>риаль-<br>ного<br>ордера | Дата | Сумма<br>обо-<br>рота | Стро-<br>ка | 01<br>«Основ-<br>ные<br>средства» |             | 02<br>«Аморти-<br>зация<br>основных<br>средств» |             | 10 «Мате-<br>риалы» |             | 50<br>«Касса» |             | Итого |
|--------------------------------------------|------|-----------------------|-------------|-----------------------------------|-------------|-------------------------------------------------|-------------|---------------------|-------------|---------------|-------------|-------|
|                                            |      |                       |             | Де-<br>бет                        | Кре-<br>дит | Де-<br>бет                                      | Кре-<br>дит | Де-<br>бет          | Кре-<br>дит | Де-<br>бет    | Кре-<br>дит |       |
|                                            |      |                       |             |                                   |             |                                                 |             |                     |             |               |             |       |
| Сальдо на 1                                |      |                       |             |                                   |             |                                                 |             |                     |             |               |             |       |
| Итого                                      |      |                       |             |                                   |             |                                                 |             |                     |             |               |             |       |
| Сальдо на 1                                |      |                       |             |                                   |             |                                                 |             |                     |             |               |             |       |

Аналитический учет ведут в книгах или карточках. По счетам аналитического учета составляют оборотные ведомости, итоги которых сверяют с данными счетов синтетического учета в книге журнал-Главная.

### 3.6. Журнально-ордерная форма

При журнально-ордерной форме счетоводства данные документов непосредственно или с помощью вспомогательных ведомостей, используемых для первоначальной группировки исходных данных, записывают в журналы-ордера. Последние представляют собой таблицу шахматной формы, построенную по кредитовому признаку. В графах указывают дебетуемые счета и суммы операции.

Журналы-ордера используют в течение месяца для записей операций по отдельному синтетическому счету или нескольким взаимосвязанным счетам. Итоги за месяц журнала-ордера показывают сумму кредитового оборота по данному синтетическому счету с подразделением ее по дебетуемым счетам. Каждый отдельный журнал-ордер является регистром хронологического и систематического учета. Ниже с некоторыми сокращениями приведена форма журнала-ордера по кредиту счета 51 «Расчетные счета».

**Журнал-ордер по кредиту счета 51 «Расчетные счета»  
за январь 200\_ г.**

(ден. ед.)

| Дата    | В дебет счетов |           |        |       |           |
|---------|----------------|-----------|--------|-------|-----------|
|         | 50             | 60        | 68     | и др. | Итого     |
| 1       | 2              | 3         | 4      | 5     | 6         |
| 2       | 350            | 80 000    | 900    | —     | 81 250    |
| 3       | —              | 91 000    | —      | —     | 91 000    |
| И т. д. |                |           |        |       |           |
| Итого   | 7000           | 1 600 000 | 18 000 | —     | 1 625 000 |

Такой принцип построения учетных регистров позволяет осуществлять одновременно запись по двум счетам, что устраняет повторение оборотов в регистрах, вносит стройность и порядок в записи, сокращает их количество.

По окончании месяца итоги журналов-ордеров переносят в Главную книгу, открываемую на год. В ней обороты по дебету каждого синтетического счета отражают в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов, а обороты по кредиту записывают одной общей суммой. Таким образом, журналы-ордера и Главная книга взаимно дополняют друг друга и дают развернутую корреспонденцию по дебету и кредиту каждого отдельного синтетического счета.

По ряду счетов бухгалтерского учета журналы-ордера совмещены с дебетовыми ведомостями. В них производится регистрация дебетовых оборотов в корреспонденции с кредитруемыми счетами.

Накопительные ведомости по дебету счетов имеют вспомогательное значение. Они используются для обеспечения аналитического учета в единой системе записей с синтетическим учетом, а также для накапливания сумм по кредиту счетов. Суммы по итогам за месяц переносят иногда из ведомостей в журналы-ордера.

Вспомогательные дебетовые ведомости ведут по счетам: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др.

Совмещение синтетического и аналитического учета, например, по счету 60 обеспечивается тем, что в журнале-ордере по каждому платежному поручению записывают оприходованные материалы, а в ведомости по тем же строкам делают записи об оплате этих поручений. Такой порядок учетной регистрации позволяет отказаться от составления оборотных и сальдовых ведомостей по счетам аналитического учета.

**Главная книга**  
**Счет 51 «Расчетные счета»**

(ден. ед.)

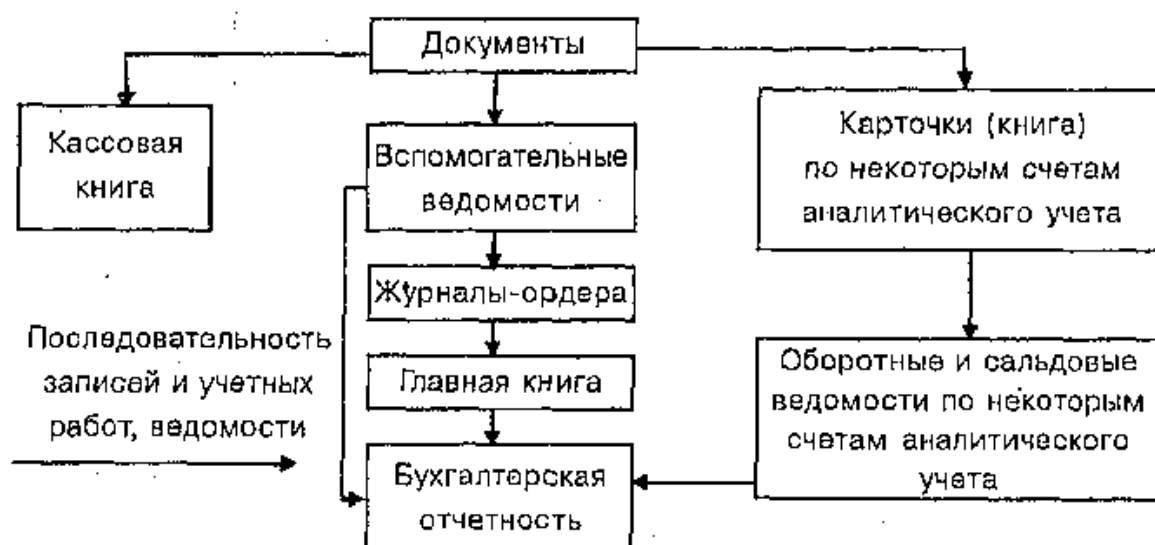
| Месяц   | Обороты по дебету с кредита счетов |        |                    |                 | Обороты по кредиту | Сальдо  |
|---------|------------------------------------|--------|--------------------|-----------------|--------------------|---------|
|         | 50                                 | 66     | И т. д.            | Итого по дебету |                    |         |
| 1       | 2                                  | 3      | 4                  | 5               | 6                  | 7       |
|         |                                    |        | Сальдо на 01.01... |                 |                    | 131 000 |
| Январь  | 1 821 000                          | 35 000 |                    | 1 856 000       | 1 625 000          | 362 000 |
| И т. д. |                                    |        |                    |                 |                    |         |

В некоторых случаях объединение синтетических и аналитических регистров является важной особенностью и достоинством журнально-ордерной формы учета.

Однако эта форма счетоводства не исключает необходимости использования отдельных регистров аналитического учета (книг, карточек) по тем счетам, по которым журналы-ордера и вспомогательные к ним ведомости не дают всей необходимой информации для оперативного руководства и контроля за хозяйственной деятельностью организации. Так, для учета материалов необходимо иметь данные о движении остатков по каждому их наименованию. Поэтому сохраняется ведение аналитического учета на отдельных регистрах, что обуславливает необходимость составлять по их данным оборотной или сальдовой ведомости для сверки с синтетическими счетами.

На основе проверенных данных Главной книги, некоторых журналов-ордеров и регистров аналитического учета составляют бухгалтерскую отчетность (см. схему).

**Схема журнально-ордерной формы учета**



Поскольку журналы-ордера имеют форму многографных таблиц, их целесообразно заполнять на соответствующих машинах. Особенно эффективно применение таких машин при составлении журналов-ордеров с дебетовыми ведомостями. Бухгалтерские машины позволяют одновременно с группировкой операций по счетам в учетных регистрах выводить сальдо и подсчитывать за один рабочий прием итоги хронологических (по строкам) и систематических (по графам) записей.

Это не означает, что при названной форме учета нельзя рационально применять и другие вычислительные машины, но следует иметь в виду, что построение журналов-ордеров и порядок записей в них должны быть приспособлены к определенным видам имеющейся в наличии счетной машины. Общие же требования к регистрам в данных условиях состоят в том, что они должны иметь форму листов бумаги стандартного формата, а не книг (тетрадей); графы листов — по размеру и размещению соответствовать эксплуатационным возможностям вычислительных машин.

Министерство финансов РФ разработало рекомендации по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства по следующим видам деятельности: промышленность, строительство, наука, снабжение и сбыт. Рекомендации сообщены Письмом Минфина России от 24 июля 1992 г. № 59. В нем дан перечень типовых регистров этой формы для крупных организаций. Ниже приводится набор типовых регистров единой журнально-ордерной формы для крупных организаций.

| Регистр  |                              |                     |                                                                            | Учет-<br>ный<br>период,<br>на ко-<br>торый<br>откры-<br>вается<br>регистр | Вид деятельности, где<br>применяется регистр |                         |       |                             |
|----------|------------------------------|---------------------|----------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|-------------------------|-------|-----------------------------|
| №<br>п/п | Номер                        |                     | Наимено-<br>вание<br>и назначение                                          |                                                                           | Про-<br>мыш-<br>лен-<br>ность                | Стро-<br>итель-<br>ство | Наука | Снаб-<br>жение<br>и<br>сбыт |
|          | жур-<br>нала-<br>орде-<br>ра | ведо-<br>мос-<br>ти |                                                                            |                                                                           |                                              |                         |       |                             |
| 1        | 2                            | 3                   | 4                                                                          | 5                                                                         | 6                                            | 7                       | 8     | 9                           |
| 1        | 1                            | —                   | По кредиту счета<br>50                                                     | Месяц                                                                     | x                                            | x                       | x     | x                           |
| 2        | —                            | 1                   | Ведомость<br>к счету 50<br>(помещена на<br>обороте журнала-<br>ордера № 1) | —»—                                                                       | x                                            | x                       | x     | x                           |

| 1  | 2 | 3    | 4                                                                                                                                                                | 5                       | 6 | 7 | 8 | 9 |
|----|---|------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|---|---|---|---|
| 3  | 2 | —    | По кредиту счета 51                                                                                                                                              | Месяц                   | x | x | x | x |
| 4  | — | 2    | Ведомость к счету 51 (помещена на обороте журнала-ордера № 2)                                                                                                    | —»—                     | x | x | x | x |
| 5  | 3 | —    | По кредиту счетов 55, 57                                                                                                                                         | —»—                     | x | x | x | x |
| 6  | 4 | —    | По кредиту счетов 66, 67                                                                                                                                         | —»—                     | x | x | x | x |
| 7  | 6 | —    | По кредиту счета 60 (с вкладным листом на каждые 50—60 счетов-фактур)                                                                                            | —»—                     | x | x | x | x |
| 8  | — | 5    | Ведомость аналитического учета расчетов с поставщиками в порядке плановых платежей (с вкладным листом для отдельных месяцев)                                     | Квартал, полугодие, год | x | — | — | x |
| 9  | — | 5-с  | Ведомость учета расчетов с заказчиками (генподрядчиками), подрядчиками (субподрядчиками) за выполненные работы (с вкладным листом на каждые 50—60 счетов-фактур) | Месяц                   | — | x | x | — |
| 10 | — | 6-с  | Ведомость учета неотфактурованных поставок (с вкладным листом на каждые 50—60 счетов-фактур)                                                                     | Полугодие, год          | — | x | — | — |
| 11 | — | 6а-с | Ведомость учета материалов в пути (с вкладным листом на каждые 50—60 счетов-фактур)                                                                              | Год                     | — | x | — | — |

| 1  | 2    | 3   | 4                                                                                                                                         | 5     | 6 | 7 | 8 | 9 |
|----|------|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|---|---|---|---|
| 12 | 7    | —   | По кредиту счета 71                                                                                                                       | Год   | x | x | x | x |
| 13 | 8    | —   | По кредиту счетов<br>58, 60, 62, 63,<br>73, 76                                                                                            | —»—   | x | x | x | x |
| 14 | —    | 7   | Ведомость учета<br>расчетов с разными<br>дебиторами и креди-<br>торами (с вкладным<br>листом на каждые<br>20 дебиторов или<br>кредиторов) | —»—   | x | x | x | x |
| 15 | —    | 8   | Книга учета<br>депонированной<br>зарботной платы                                                                                          | —»—   | x | x | x | x |
| 16 | —    | 9   | Ведомость учета<br>расчетов с жиль-<br>цами квартир и<br>общежитий (для<br>крупных<br>предприятий)                                        | —»—   | x | x | x | x |
| 17 | 9    | —   | По кредиту счета 79                                                                                                                       | Месяц | x | x | x | x |
| 18 | 10   | —   | По кредиту счетов<br>02, 05, 10, 20, 21,<br>23, 25, 26, 28, 29,<br>97, 76, 69, 70, 94                                                     | —»—   | x | — | — | — |
| 19 | 10/1 | —   | По кредиту счетов<br>02, 05, 10, 20, 21,<br>23, 25, 26, 28, 29,<br>97, 76, 69, 70, 94                                                     | —»—   | x | — | — | — |
| 20 | 10a  | —   | По кредиту счетов<br>02, 05, 10, 20, 25,<br>26, 28, 29, 97, 76,<br>69, 70, 94                                                             | —»—   | x | — | — | — |
| 21 | —    | 10  | Ведомость учета<br>материалов на скла-<br>дах (для предприя-<br>тий, имеющих более<br>пяти складов)                                       | —»—   | x | — | — | — |
| 22 | —    | 10a | Ведомость учета<br>материалов на<br>складах (для<br>предприятий,<br>имеющих не более<br>пяти складов)                                     | —»—   | x | — | — | — |

| 1  | 2    | 3    | 4                                                                                                                       | 5     | 6 | 7 | 8 | 9 |
|----|------|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|---|---|---|---|
| 23 | —    | 11   | Ведомость учета материалов в ценах                                                                                      | Месяц | x | — | — | — |
| 24 | —    | 12   | Ведомость учета затрат цехов (предназначена только к журналу-ордеру № 10) с вкладным листом для каждого цеха)           | —»—   | x | — | — | — |
| 25 | —    | 13   | Ведомость учета затрат обслуживающих производств и хозяйств                                                             | —»—   | x | — | — | x |
| 26 | —    | 13а  | Ведомость учета затрат обслуживающих производств и хозяйств (для небольших предприятий)                                 | —»—   | x | x | — | x |
| 27 | —    | 14   | Ведомость учета потерь в производстве                                                                                   | —»—   | x | — | — | — |
| 28 | —    | 15   | Ведомость учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и непроизводственных расходов                     | —»—   | x | — | — | — |
| 29 | 10-с | —    | По кредиту счетов 02, 05, 07, 08, 10, 20, 23, 25, 26, 28, 29, 97, 44, 76, 69, 70, 94                                    | —»—   | — | x | — | — |
| 30 | —    | 10-с | Ведомость учета движения материалов в денежном выражении (с вкладным листом на каждые 20 материально-ответственных лиц) | —»—   | — | x | x | — |
| 31 | —    | 15-с | Ведомость аналитического учета временных зданий, сооружений и приспособлений (с вкладным листом                         | Год   | — | x | x | — |



| 1  | 2     | 3               | 4                                                                                                                                                        | 5                  | 6 | 7 | 8 | 9 |
|----|-------|-----------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|---|---|---|---|
|    |       |                 | на каждые 50 названий зданий, сооружений и приспособлений)                                                                                               |                    |   |   |   |   |
| 32 | 10-н  | —               | По кредиту счетов 02, 05, 08, 10, 20, 23, 26, 28, 29, 97, 44, 76, 69, 70, 94                                                                             | Месяц              | — | — | x | — |
| 33 | 10-сн | —               | По кредиту счетов 02, 05, 10, 20, 23, 26, 28, 29, 97, 44, 76, 69, 70, 94                                                                                 | —»—                | — | — | — | x |
| 34 | 11    | —               | По кредиту счетов 41, 43, 45, 90, 62                                                                                                                     | —»—                | x | x | x | x |
| 35 | —     | 16а             | Ведомость учета реализации продукции (работ, услуг) (используется при определении выручки по оплате) (с вкладным листом на каждые 50— 60 счетов-фактур)  | —»—                | x | x | x | x |
| 36 | —     | 16 (от-груз-ка) | Ведомость учета реализации продукции (работ, услуг) (используется при определении выручки по отгрузке) (с вкладным листом на каждые 50—60 счетов-фактур) | —»—                | x | x | x | x |
| 37 | 12    | —               | По кредиту счетов 59, 63, 80, 82, 83, 84, 89, 86                                                                                                         | —»—                | x | x | x | x |
| 38 | 13    | —               | По кредиту счетов 01, 03, 04, 91                                                                                                                         | —»—                | x | x | x | x |
| 39 | —     | 17              | Ведомость учета нематериальных активов и износа (с вкладным листом на каждые 50 объектов)                                                                | —»—                | x | x | x | x |
| 40 | 14    | —               | По кредиту счета 14                                                                                                                                      | По мере надобности | x | x | x | x |

| 1  | 2  | 3    | 4                                                                                                     | 5                       | 6 | 7 | 8 | 9 |
|----|----|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|---|---|---|---|
| 41 | 15 | —    | По кредиту счетов 99, 98                                                                              | Месяц                   | x | x | x | x |
| 42 | 16 | —    | По кредиту счетов 07, 08, 11                                                                          | —»—                     | x | x | x | x |
| 43 | —  | 18   | Ведомость учета затрат по капитальным вложениям (с вкладным листом на каждые 50 объектов)             | Квартал, полугодие, год | x | x | x | x |
| 44 | —  | 18-1 | Ведомость учета затрат по законченным капитальным вложениям (с вкладным листом на каждые 50 объектов) | Год                     | x | x | x | x |

Кроме учетных регистров, рекомендованы следующие формы разработочных таблиц.

| № п/п | Номер формы | Наименование и назначение разработочных таблиц                                                     | Учетный период, на который открывается таблица | Вид деятельности, где применяется |               |       |                  |
|-------|-------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------|-----------------------------------|---------------|-------|------------------|
|       |             |                                                                                                    |                                                | Промышленность                    | Строительство | Наука | Снабжение и сбыт |
| 1     | 2           | 3                                                                                                  | 4                                              | 5                                 | 6             | 7     | 8                |
| 1     | РТ-1        | Распределение заработной платы и расходов материалов (для предприятий с децентрализованным учетом) | Месяц                                          | x                                 | —             | —     | —                |
| 2     | РТ-2        | Распределение заработной платы                                                                     | —»—                                            | —                                 | x             | x     | —                |
| 3     | РТ-3        | Сводка данных по расчетам с рабочими и служащими                                                   | —»—                                            | x                                 | —             | —     | —                |
| 4     | РТ-4        | Сводка начисленной заработной платы по составу и категориям работников                             | —»—                                            | x                                 | —             | —     | —                |
| 5     | РТ-5        | Сводка начисленной заработной платы по ее составу                                                  | —»—                                            | x                                 | x             | —     | —                |

| 1  | 2       | 3                                                                                                                                                                           | 4                                                          | 5 | 6 | 7 | 8 |
|----|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------|---|---|---|---|
|    |         | и категориям работников и сводка данных по расчетам с рабочими и служащими (взамен таблиц РТ-3 и РТ-4)                                                                      |                                                            |   |   |   |   |
| 6  | РТ-5с   | Сводка начисленной заработной платы по ее составу и категориям работников, учета расчетов с работниками по страхованию и распределению заработной платы (с вкладным листом) | Месяц                                                      | — | х | х | — |
| 7  | РТ-6    | Расчет амортизации основных средств                                                                                                                                         | —»—                                                        | х | — | — | — |
| 8  | РТ-7    | Расчет амортизации основных средств                                                                                                                                         | —»—                                                        | — | х | х | — |
| 9  | РТ-9    | Распределение услуг вспомогательных (обслуживающих) производств и хозяйств                                                                                                  | —»—                                                        | х | — | — | — |
| 10 | РТ-11   | Реестр невыданной заработной платы                                                                                                                                          | На месяц<br>8—10 экз.                                      | х | х | — | х |
| 11 | РТ-12   | Карточка аналитического учета расчетов с дебиторами и кредиторами                                                                                                           | По числу<br>лицевых<br>счетов<br>дебиторов и<br>кредиторов | х | х | х | х |
| 12 | РТ-13   | Листок-расшифровка                                                                                                                                                          | На месяц<br>25—30 экз.                                     | х | х | х | х |
| 13 | РТ-1-3а | Листок-расшифровка                                                                                                                                                          | На месяц<br>10—15 экз.                                     | х | х | х | х |
| 14 | РТ-14   | Бухгалтерская справка                                                                                                                                                       | На месяц<br>25 экз.                                        | х | х | х | х |
| 15 | РТ-15   | Справка для архива                                                                                                                                                          | На месяц<br>25—50 экз.                                     | х | х | х | х |

Следует иметь в виду, что в соответствии с названным выше Письмом Минфина России министерствам и ведомствам предоставлено право по отраслям, не включенным в перечень, самостоятельно разрабатывать для предприятий своей системы специализированные учетные регистры с соблюдением единых российских методологических принципов бухгалтерского учета. Так, в организациях системы Комитета по торговле Российской Федерации для ведения бухгалтерского учета предусмотрено пять типовых форм журналов-ордеров. Эти регистры изготовлены по счетам, сгруппированным по экономическому содержанию. Журнал-ордер № 1 накапливает информацию по счетам 01, 04, 05, 10, 20, 43 и 41; журнал-ордер № 2 — по счетам 45, 60, 71, 76; журнал-ордер № 3 — по счетам 50, 51, 52, 55, 66; журнал-ордер № 4 — по счету 70 и журнал-ордер № 5 — по всем остальным счетам счетного плана.

Разработана также ведомость расшифровки записей к каждой типовой форме учетного регистра.

### 3.7. Автоматизированный способ ведения учета

Возник с появлением мини-ЭВМ, внедрение которых привело к принципиальным изменениям технологии регистрации, накопления, обработки учетных данных и формирования предусмотренной отчетности.

Этот способ требует разработки компьютерного Плана счетов, предусматривающего возможность программным путем получать данные синтетического и аналитического учета и регламентированных форм внешней отчетности.

В каждом отчетном периоде циклически повторяются следующие стадии обработки информации:

1. Документирование фактов хозяйственной деятельности и формирование внутримашинной базы данных.
2. Обобщение учетной информации, формирование текущих регистров и внутренних отчетов.
3. Завершение отчетного периода и изготовление бухгалтерской, налоговой, статистической и других форм отчетности.

Основными документами для ввода первичной информации являются журнал операций и журнал проводок.

В первом фиксируют основные данные первичного документа.

В журнале проводок в хронологической последовательности в разделе каждого документа указывают содержание операции, дебе-

туемые и кредитуемые счета первого и второго порядка, суммы и количество учитываемого объекта.

Записи массива информации о хозяйственных операциях, зарегистрированные на входе системы, дают импульс движению обрабатываемой информации. В процедуре бухгалтерского учета такое движение представляет собой отражение учетных записей в регистрах.

В АСУ основным регистром, используемым для группировки и обобщения учетной информации в систематическом порядке, является *бухгалтерский счет*. Информационная база состоит из массива входящих остатков, оборотов по дебету и кредиту счетов, субсчетов, объектов аналитического учета и исходящего сальдо. Данные выдаются либо в автоматическом режиме по мере регистрации бухгалтерских записей или по запросу пользователя.

Указанная информационная база, хранящаяся в компьютере, является основным источником формирования любых аналитических и синтетических регистров, оборотных ведомостей. Учетные регистры в автоматизированном варианте, как правило, называют *стандартными отчетами*. Они могут быть получены в произвольной последовательности, неоднократно в отчетном периоде на любой момент, а также выдаваться в виде фрагментируемой информации по интересующим объектам.

Форма регистров отличается от традиционной, что обусловлено ориентированием на удобство восприятия информации с экрана монитора компьютера.

По окончании периода рассчитывают итоговые обороты и исходящее сальдо. В дальнейшем реализуются процедуры закрытия месяца, квартала, года, регламентированные нормативной базой и отраслевыми инструкциями. Затем выполняются окончательные расчеты и формируется заключительный баланс, другие отчеты для всех органов.

При переходе к новому отчетному периоду конечные остатки, а при необходимости и накопительные итоги с начала года, квартала автоматически переносят на следующую дату. Таким образом, концептуальная модель автоматизированной формы учета освобождает бухгалтерскую службу от рутинной работы, позволяет главное внимание сосредоточить на контроле и анализе эффективности деятельности.

### 3.8. Автоматизированное рабочее место (АРМ) бухгалтера

АРМ бухгалтера представляет собой его рабочее место, оснащенное персональным компьютером и пакетами прикладных программ, необходимых для выполнения профессиональных задач. Иными словами, в одном лице совмещаются функции бухгалтера и оператора компьютера. Счетный работник становится непосредственным участником процесса автоматизированной обработки информации. При этом он может вмешиваться в процесс решения задач, самостоятельно формируя информацию для принятия обоснованных решений. Следовательно, происходит смещение акцентов с формально-логических акцентов обработки информации на процесс принятия решений. Такая технология сокращает поток бумажных носителей, снижая трудоемкость, повышает культуру и улучшает условия труда.

Кроме ПЭВМ, АРМ бухгалтера включает в себя следующие компоненты:

1. Комплекс программ.
2. Обучающую систему с интегрированными подсказками, указателями и справками, примерами, системами контроля и обнаружения ошибок.
3. Сервисные средства настройки: алгоритмы расчетов бухгалтерских и технологических параметров, принтеры, модем, сканер, эргономика экранных форм и другие, а также средства эксплуатации АРМ в виде классификаторов, генераторов отчетных форм, администратора баз данных, инструментария приема и передачи информации по каналам связи, ее копирования и сохранности; мониторинг: контроль за работой конкретных пользователей, часы и калькулятор.

АРМ бухгалтера организуют по функциональному признаку, т. е. по разделам учета: учет основных средств, материально-производственных запасов, труда и расчетов с персоналом, готовой продукции, товаров и их продаж, расчетов и финансовых результатов, обобщения информации и составления отчетности.

АРМ могут функционировать как автономно, так и в составе компьютерной сети. В первом случае решаются отдельные учетные задачи и оперативно не используется вся информационная база в целом по экономическому объекту. Обмен информацией происходит с помощью машинных носителей.

Работа на основе компьютерной сети предполагает организацию обмена данными между АРМ по каналам связи, обеспечивая объединение всего информационного пространства в объект управления.

Преимущество использования АРМ состоит в обеспечении возможности решать в едином комплексе задачи бухгалтерского (финансового), управленческого и налогового учета, экономического анализа и внутреннего аудита.

Внедрение АРМ позволяет использовать безбумажную технологию бухгалтерскую учета, заменяя ежемесячную распечатку многих учетных регистров просмотром данных на дисплее.

Тем самым кардинально меняется характер и содержание бухгалтерской работы, сокращается доля технических процессов, основанных на ручном труде. Главными для учетного персонала становятся функции организаторов процесса обработки экономической информации, контролеров и аналитиков.

### 3.9. Книга учета доходов и расходов

С целью создания благоприятных условий для развития малого бизнеса в России приняты меры по значительному сокращению бухгалтерской работы, включая отмену считавшейся до сих пор неотъемлемым атрибутом счетоводства — двойной записи на счетах<sup>1</sup>. В соответствии с Приказом МНС РФ от 28 октября 2002 г. № БГ-3-22/606 утвердило форму Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения. В нее Приказом МНС России от 26 марта 2003 г. № БГ-3-22/135 внесены изменения. Новую Книгу должны применять с 1 января 2003 г.

Она имеет следующую форму.

---

<sup>1</sup> Организации-«упрощенцы», выплачивающие дивиденды, должны вести бухгалтерский учет в общем порядке. Это предусмотрено Письмом Минфина РФ от 11 марта 2004 г. № 04-02-05/3/19 «О порядке расчета чистой прибыли организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения».

# Приложение 1

УТВЕРЖДЕНА  
Приказом МНС России  
от 28 октября 2002 г.  
№ БГ-3-22/606

(в ред. Приказа от 26 марта 2003 г. № БГ-3-22/135)

## Книга учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей<sup>1</sup>, применяющих упрощенную систему налогообложения

| КОДЫ       |    |    |
|------------|----|----|
| 04         | 01 | 01 |
|            |    |    |
|            |    |    |
| 7727042278 |    |    |
| 772701001  |    |    |
|            |    |    |
|            |    |    |
|            |    |    |
|            |    |    |
| 383        |    |    |

форма № 2 по ОКУД  
Дата (год, месяц, число)  
по ОКПО  
ИНН/КПП  
ИНН  
по ОКДП  
по СОЕИ

на 2004 год

Налогоплательщик (наименование организации/фамилия, имя,  
отчество индивидуального предпринимателя) \_\_\_\_\_  
ООО «Оптовик»

<sup>1</sup> Для индивидуальных предпринимателей внесены изменения (Приказ МНС РФ от 24.05.2004 г. № САЭ-3-22/332@).



Идентификационный номер налогоплательщика/код причины постановки на учет в налоговом органе организации  
1025139000222/772701001

Идентификационный номер налогоплательщика индивидуального предпринимателя  
2222042278

Вид осуществляемой предпринимательской деятельности  
Оптовая торговля

Объект налогообложения  
Доходы за вычетом расходов

(наименование выбранного объекта налогообложения

в соответствии со ст. 346.14 Налогового кодекса Российской Федерации)

Единица измерения: руб.

Адрес места нахождения организации (места жительства индивидуального предпринимателя)

г. Москва Ново-Черемушкинская ул., 30

Номера расчетных и иных счетов, открытых в учреждениях банков

(номера расчетных и иных счетов и наименование соответствующих банков)

№ в

Уведомление о возможности применения упрощенной системы налогообложения

от 18 декабря 2003 г. № 86/1

Дата выдачи 18.12.2003 г.

Должностное лицо налогового органа

18.12.03

Трусова

(расшифровка подписи)

# I. Доходы и расходы

| Регистрация |                                   |                     | Сумма          |                                                        |                 |                                                         |
|-------------|-----------------------------------|---------------------|----------------|--------------------------------------------------------|-----------------|---------------------------------------------------------|
| № п/п       | Дата и номер первичного документа | Содержание операции | Доходы — всего | В т. ч. доходы, учитываемые при расчете единого налога | Расходы — всего | В т. ч. расходы, учитываемые при расчете единого налога |
| 1           | 2                                 | 3                   | 4              | 5                                                      | 6               | 7                                                       |
| 1           | 06.01.04                          | Арендная плата      | —              | —                                                      | 39000           | 39 000                                                  |
|             | п/п № 10                          |                     | —              | —                                                      | —               | —                                                       |
| 2           | 15.01.04 п/п 125                  | Реализованы товары  | 354000         | 354000                                                 | —               | —                                                       |
|             |                                   | и т. д.             |                |                                                        |                 |                                                         |
|             |                                   |                     |                |                                                        |                 |                                                         |
|             | Итого за I кв.                    |                     | 709500         | 709500                                                 | 826927          | 826927                                                  |
|             |                                   | I. Доходы и расходы |                |                                                        |                 |                                                         |
|             |                                   |                     |                |                                                        |                 |                                                         |
|             |                                   |                     |                |                                                        |                 |                                                         |
|             | Итого за II кв.                   |                     |                |                                                        |                 |                                                         |
|             | Итого за полугодие                |                     |                |                                                        |                 |                                                         |
|             |                                   | I. Доходы и расходы |                |                                                        |                 |                                                         |
|             |                                   |                     |                |                                                        |                 |                                                         |
|             |                                   |                     |                |                                                        |                 |                                                         |
|             | Итого за III кв.                  |                     |                |                                                        |                 |                                                         |
|             | Итого за 9 месяцев                |                     |                |                                                        |                 |                                                         |
|             | I. Доходы и расходы               |                     |                |                                                        |                 |                                                         |
|             |                                   |                     |                |                                                        |                 |                                                         |
|             |                                   |                     |                |                                                        |                 |                                                         |
|             |                                   |                     |                |                                                        |                 |                                                         |
|             | Итого за IV кв.                   |                     |                |                                                        |                 |                                                         |
|             | Итого за год                      |                     |                |                                                        |                 |                                                         |

У организаций, перешедших на упрощенную систему учета и налогообложения, остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов не должна превышать 100 млн руб. Для контроля за соблюдением этого лимита в Книге предусмотрен следующий раздел:

**II. Расчет расходов на приобретение основных средств, принимаемых при расчете налоговой базы по единому налогу**  
за \_\_\_\_\_ 20\_\_ года отчетный (налоговый) период

| 1                                                | 2                                              | 3                                                                                | 4                                                                              | 5                                                                       | 6                                                                   | 7                                                                                           | 8                                                                                                                                |
|--------------------------------------------------|------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| №<br>п/п                                         | Наименование<br>объекта<br>основных<br>средств | Дата<br>и основание<br>ввода<br>в эксплуатацию<br>объекта<br>основных<br>средств | Дата<br>оплаты<br>объекта<br>основных<br>средств<br>(число,<br>месяц<br>и год) | Первоначальная<br>стоимость<br>объекта<br>основных<br>средств<br>(руб.) | Остаточная<br>стоимость<br>объекта<br>основных<br>средств<br>(руб.) | Срок<br>полезного<br>использования<br>объекта<br>основных<br>средств<br>(количество<br>лет) | Количество<br>кварталов<br>эксплуатации<br>оплаченного<br>объекта<br>основных<br>средств<br>в отчетном<br>(налоговом)<br>периоде |
| 1                                                | 2                                              | 3                                                                                | 4                                                                              | 5                                                                       | 6                                                                   | 7                                                                                           | 8                                                                                                                                |
| 1                                                | Газ-51                                         | 15.04.03.<br>ОС-1                                                                | 05.04.03                                                                       | 300 000                                                                 | 260 000                                                             | 6                                                                                           | 1                                                                                                                                |
| 2                                                | Компьютеры                                     | 15.02.04                                                                         | 10.02.04                                                                       | 78 000                                                                  |                                                                     |                                                                                             |                                                                                                                                  |
| Всего<br>за<br>отчетный<br>(налоговый<br>период) | —                                              | —                                                                                | —                                                                              | —                                                                       | —                                                                   | —                                                                                           | —                                                                                                                                |

| 9                                                                                          | 10                                                                                                                       | 11                                                                                                                                                      | 12                                                                                                                                | 13                                                                                                                                                                          | 14                                                                                                                             | 15                                                                                                                                                                   | 16                                                        |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|
| Количество кварталов эксплуатации оплаченного объекта основных средств в налоговом периоде | Доля стоимости объекта основных средств, принимаемая в расходы на приобретение основных средств, за налоговый период (%) | Доля стоимости объекта основных средств, принимаемая в расходы на приобретение основных средств, за каждый квартал налогового периода (%) (гр. 10/гр.9) | Суммы расходов на приобретение основных средств, принимаемая при определении налоговой базы за отчетный (налоговый) период (руб.) |                                                                                                                                                                             | Включено в расходы за предшествующие налоговые периоды применения УСНО (руб.) (гр. 12 Расчета за предыдущие налоговые периоды) | Остаток расходов на приобретение основных средств, подлежащих списанию в последующие отчетные (налоговые) периоды (руб.) (гр.5 — гр. 12 или гр. 6 — гр. 12 — гр. 14) | Дата выбытия и основание выбытия объекта основных средств |
|                                                                                            |                                                                                                                          |                                                                                                                                                         | Всего за отчетный (налоговый) период (гр. 5 или гр. 6 х х гр. 8 х х гр. 11/100                                                    | В т. ч. за последний квартал отчетного (налогового) периода — гр. 12 Расчета за отчетный (налоговый) период — гр. 12 Расчета за предшествующий отчетный (налоговый) период) |                                                                                                                                |                                                                                                                                                                      |                                                           |
| 4                                                                                          | 50                                                                                                                       | 12,5                                                                                                                                                    | 32 500                                                                                                                            | 32 500                                                                                                                                                                      | —                                                                                                                              | 227 500                                                                                                                                                              | —                                                         |
| —                                                                                          | —                                                                                                                        | —                                                                                                                                                       | 78 000                                                                                                                            | 78 000                                                                                                                                                                      | —                                                                                                                              |                                                                                                                                                                      |                                                           |
|                                                                                            |                                                                                                                          |                                                                                                                                                         |                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                |                                                                                                                                                                      |                                                           |
| —                                                                                          | —                                                                                                                        | —                                                                                                                                                       | 110 500                                                                                                                           | 110 500                                                                                                                                                                     | —                                                                                                                              | —                                                                                                                                                                    | —                                                         |

Книга открывается на один календарный год и может вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде.

В случае ведения в бумажном виде Книга пронумеровывается, пронумеровывается, на последней странице указывается число содержащихся в ней страниц, что подтверждается подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) и печатью организации (индивидуального предпринимателя — при ее

наличии), а также заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью (до начала ведения).

Если Книга ведется в электронном виде, то по окончании года ее распечатывают, а также прошнуровывают и пронумеровывают. На последней странице указывают число содержащихся страниц, которое заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью.

Книга состоит из трех разделов: раздел I «Доходы и расходы»; раздел II «Расчет расходов на приобретение основных средств, принимаемых при расчете налоговой базы по единому налогу»; раздел III «Расчет налоговой базы по единому налогу». Разделы I и III заполняются всеми налогоплательщиками, а раздел II — только теми, кто выбрал в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

В разделе I Книги учета доходов и расходов указываются:

в *графе 1* — арабскими цифрами порядковый номер регистрируемой операции;

в *графе 2* заполняются дата и номер первичного документа, на основании которого осуществлена регистрируемая операция;

в *графе 3* — содержание регистрируемой операции (например, выручка от реализации услуг по договору № 10 от 24 марта 2003 г.);

в *графе 4* организации отражают все полученные доходы, а индивидуальные предприниматели указывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности;

в *графе 5* организации показывают доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущества и имущественных прав и внереализационные доходы. Доходы, перечисленные в ст. 251 НК РФ, при формировании объекта налогообложения организациями не учитываются. Индивидуальные предприниматели указывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности;

*графа 6* заполняется только теми налогоплательщиками, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. В ней они отражают все расходы, произведенные в результате осуществления предпринимательской деятельности;

*графа 7* служит для налогоплательщиков, которые выбрали в качестве объекта обложения доходы, уменьшенные на величину расходов. В ней они отражают расходы, указанные в ст. 346.16 НК РФ и п. 6 ст. 346.18 НК РФ.

Подчеркнем, что согласно ст. 346.17 НК РФ датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках

и(или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и(или) имущественных прав (кассовый метод), а датой осуществления расходов — дата их фактической оплаты. Исключение составляют лишь расходы на приобретение основных средств, учитываемые в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 346.16 НК РФ. Они отражаются в последний день отчетного (налогового) периода.

**Раздел II Книги учета доходов и расходов** заполняется только теми налогоплательщиками, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

В этом разделе определяется размер расходов на приобретение основных средств, принимаемых в порядке, установленном п. 3 ст. 346.16 Кодекса.

При заполнении данного раздела указывается отчетный (налоговый) период, за который производится расчет расходов на приобретение основных средств, принимаемых при расчете налоговой базы по единому налогу (I квартал, полугодие, 9 месяцев, год).

Данные по приобретенным и оплаченным объектам основных средств отражаются в расчете позиционным способом по каждому объекту отдельно:

в *графе 1* — порядковый номер операции;

в *графе 2* — наименование объекта основных средств в соответствии с техническим паспортом, инвентарными карточками и иными документами на основное средство;

в *графе 3* — число, месяц, год, а также наименование и номер документа, подтверждающего факт ввода в эксплуатацию объекта основных средств.

в *графе 4* — число, месяц и год оплаты основных средств на основании первичных документов (платежное поручение, квитанция к приходному кассовому ордеру, иные документы, подтверждающие факт оплаты);

в *графе 5* — первоначальная стоимость основного средства, определяемая в соответствии с положениями п. 1 ст. 257 НК РФ;

в *графе 6* приводится остаточная стоимость основного средства, приобретенного и оплаченного в период применения общего режима налогообложения и оплаченного в период применения упрощенной системы налогообложения.

Остаточная стоимость основных средств, приобретенных и оплаченных в период применения общего режима налогообложения, определяется и отражается в Расчете на дату перехода на упрощенную систему налогообложения, а стоимость основных средств, приобретенных в период применения общего режима налогообложения, но оплаченных в период применения упрощенной системы

налогообложения, определяется на дату перехода на упрощенную систему налогообложения и отражается в Расчете начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена оплата такого объекта основного средства.

По основному средству, приобретенному и введенному в эксплуатацию в период применения упрощенной системы налогообложения, графа 6 не заполняется;

в *графе 7* указывается срок полезного использования основного средства;

в *графе 8* фиксируют количество кварталов эксплуатации в отчетном (налоговом) периоде применения упрощенной системы налогообложения оплаченного и введенного в эксплуатацию основного средства. Если оно приобретено в период применения общего режима налогообложения, а оплачено в одном из месяцев, кроме последнего квартала в период применения упрощенной системы налогообложения, то этот квартал является первым кварталом эксплуатации основного средства. Если же основное средство оплачено в последнем месяце квартала, то первым кварталом эксплуатации основного средства будет являться квартал, следующий за месяцем оплаты основного средства.

Например, если основное средство приобретено и введено в эксплуатацию в декабре 2002 г., когда налогоплательщиком применялся общий режим налогообложения, и оплачено в апреле 2003 г., когда налогоплательщик применяет упрощенную систему налогообложения, то в гр. 8 в отчетных (налоговых) периодах (периоде) указывается соответственно I, II, III кварталы эксплуатации основного средства.

По основному средству, приобретенному и введенному в эксплуатацию в период применения упрощенной системы налогообложения, гр. 8 не заполняется;

в *графе 9* указывается количество кварталов эксплуатации в налоговом периоде применения упрощенной системы налогообложения оплаченного и введенного в эксплуатацию основного средства. Если основное средство оплачено в одном из месяцев квартала, то этот квартал учитывается как полный квартал эксплуатации основного средства.

Например, если основное средство приобретено и введено в эксплуатацию в декабре 2002 г., когда налогоплательщиком применялся общий режим налогообложения, и оплачено в апреле 2003 г., когда налогоплательщик применяет упрощенную систему налогообложения, то в гр. 9 за отчетный (налоговый) период указывается срок эксплуатации, соответствующий трем кварталам.

По основному средству, приобретенному и введенному в эксплуатацию в период применения упрощенной системы налогообложения, гр. 9 не заполняется;

в *графе 10* приводят долю стоимости основного средства, приобретенного налогоплательщиком до перехода на упрощенную систему налогообложения, принимаемую в расходы на приобретение основного средства, в соответствии с подп. 2 п. 3 ст. 346.16 НК РФ, за налоговый период.

По основному средству, приобретенному и введенному в эксплуатацию в период применения упрощенной системы налогообложения, гр. 10 не заполняется;

в *графе 11* указывается доля стоимости основного средства, приобретенного налогоплательщиком до перехода на упрощенную систему налогообложения, принимаемая в расходы на приобретение основного средства, за каждый квартал налогового периода, определяемая как отношение данных гр. 10 к данным гр. 9.

Значение доли стоимости основного средства, принимаемое в расходы на приобретение основного средства за каждый квартал налогового периода, округляется до четвертого знака после запятой.

По основному средству, приобретенному и введенному в эксплуатацию в период применения упрощенной системы налогообложения, гр. 11 не заполняется;

в *графе 12* отражаются расходы на приобретение основного средства, подлежащие включению в состав расходов, принимаемых при исчислении налоговой базы по единому налогу за отчетный (налоговый) период. Данная сумма отражается нарастающим итогом соответственно за I квартал, полугодие, 9 месяцев, год и определяется следующим образом:

- по основному средству, приобретенному и оплаченному в период применения общего режима налогообложения, а также по основному средству, приобретенному в период применения общего режима налогообложения, но оплаченному после перехода на упрощенную систему налогообложения, — произведение данных гр. 6, 8 и 11, деленное на 100;
- по основному средству, приобретенному и введенному в эксплуатацию в период применения упрощенной системы налогообложения, указываются данные гр. 5;

в *графе 13* записываются расходы на приобретение основного средства, подлежащие включению в состав расходов, принимаемых при исчислении налоговой базы, за последний квартал отчетного (налогового) периода.



Данная сумма расходов определяется как разница между значением, указанным в гр. 12 Расчета расходов на приобретение основных средств, принимаемых при расчете налоговой базы по единому налогу за отчетный (налоговый) период (далее — Расчет), и значением гр. 12 Расчета за предшествующий отчетный (налоговый) период.

Итоговая сумма расходов по данной графе за отчетный (налоговый) период отражается в гр. 5 раздела I Книги учета доходов и расходов за соответствующий квартал отчетного (налогового) периода;

в *графе 14* отражается сумма расходов на приобретение основного средства, включенная в состав расходов, принятых при определении налоговой базы по единому налогу за предшествующие налоговые периоды.

Данная сумма расходов определяется как сумма значений граф 12 Расчетов за предшествующие налоговые периоды применения упрощенной системы налогообложения по основному средству.

По основному средству, приобретенному и введенному в эксплуатацию в период применения упрощенной системы налогообложения, графа 14 не заполняется;

в *графе 15* показывают сумму остатка расходов на приобретение основного средства, подлежащую списанию в последующие отчетные (налоговые) периоды, которая определяется следующим образом:

- по основному средству, приобретенному и оплаченному в период применения общего режима налогообложения, а также по основному средству, приобретенному в период общего режима налогообложения, но оплаченному после перехода на упрощенную систему налогообложения, — разница между значениями, указанными в гр. 6, 12 и 14;
- по основному средству, приобретенному и введенному в эксплуатацию в период применения упрощенной системы налогообложения, — разница между значениями, указанными в графах 5 и 12 (нулевое значение в гр. 15);

в *графе 16* указываются число, месяц и год выбытия из эксплуатации объекта основных средств, а также наименование, номер и дата документа, подтверждающего факт выбытия из эксплуатации объекта основных средств.

По итоговой строке данного раздела Книги учета доходов и расходов отражается сумма значений, указанных в гр. 5—6, 12—15.

Раздел III. Книги учета доходов и расходов.

III. Расчет налоговой базы по единому налогу  
за 2004 г. отчетный (налоговый) период

| Наименование<br>показателей                                                                    | Код<br>строки | I квартал | Полугодие | 9 месяцев | Год |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-----------|-----------|-----------|-----|
| 1                                                                                              | 2             | 3         | 4         | 5         | 6   |
| — доходы, учиты-<br>ваемые при расче-<br>те единого налога                                     | 010           | 709 500   |           |           |     |
| — расходы, учиты-<br>ваемые при расче-<br>те единого налога                                    | 020           | 826 927   |           |           |     |
| Итого:<br>— доходы, умень-<br>шенные на вели-<br>чину расходов<br>(строка 010 –<br>строка 020) | 030           | —         |           |           |     |
| — превышение<br>расходов над<br>доходами (строка<br>020 – строка 010)                          | 031           | 117 427   |           |           |     |

По строке 010 данного раздела Книги отражается сумма получен-  
ных им доходов за отчетный (налоговый) период (значение гр. 4 раз-  
дела I).

По строке 020 фиксируется сумма произведенных расходов за  
отчетный (налоговый) период (значение гр. 5 раздела I).

Предприятия, выбравшие в качестве объекта налогообложения  
доходы, данную строку не заполняют.

По строке 030 показывается сумма доходов, уменьшенных на  
величину расходов, определяемая как разница между значениями,  
указанными в строках 010 и 020.

Хозяйствующие субъекты выбравшие в качестве объекта нало-  
гообложения доходы, данную строку не заполняют.

По строке 031 отражается сумма превышения расходов над до-  
ходами, определяемая как разница между значениями, указанны-  
ми в строках 020 и 010.

Предприятия, выбравшие в качестве объекта налогообложения  
доходы, данную строку не заполняют.



## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. Сформулируйте понятие «бухгалтерский документ» и что такое документооборот?
2. Перечислите обязательные реквизиты любого бухгалтерского документа.
3. Какими нормативными актами регулируется система документов?
4. Что такое бухгалтерский регистр и что представляет собой коммерческая тайна?
5. Дайте определение понятию «форма счетоводства»?
6. Охарактеризуйте порядок учета при мемориально-ордерной форме счетоводства.
7. В чем заключается различие между мемориально-ордерной формой и формой журнал-Главная?
8. Назовите основные регистры журнально-ордерной формы.
9. Каковы принципиальные отличия автоматизированной системы учета от вышеуказанных форм счетоводства?
10. Приведите признаки АРМ бухгалтера?
11. В каких учетных регистрах отражают операции индивидуальные предприниматели?



## ТЕСТЫ

Укажите букву правильного ответа.

1. Бухгалтерский документ — это:
  - а) устное распоряжение руководителя;
  - б) протокол совещания;
  - в) обмен мнением между должностными лицами;
  - г) бумажный носитель информации с наличием обязательных реквизитов.
2. Сроки хранения документов:

- а) 1 год;
- б) 3 года;
- в) не менее 5 лет.

3. Каким нормативным актом предусмотрен перечень обязательных реквизитов в документах:

- а) законом о бухгалтерском учете;
- б) положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ;
- в) положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете;
- г) постановлениями Правительства РФ, Минфина РФ и Госкомстата России «Об утверждении порядка поэтапного введения в организациях независимо от формы собственности, осуществляющих деятельность на территории РФ, унифицированных форм первичной учетной документации».

4. Учетные регистры используются для:

- а) группировки данных в необходимых разрезах;
- б) подготовки информации для машинной обработки;
- в) упрощения бухгалтерского учета.

5. Для мемориально-ордерной формы характерны:

- а) составление отдельных мемориальных проводок и бухгалтерских ордеров;
- б) систематизация информации по бухгалтерским счетам в регистрационном журнале;
- в) ведение Главной книги с фиксированием по каждому бухгалтерскому счету: сальдо и оборотов в разрезе корреспондирующих счетов. Основанием записей в ней являются мемориальные ордера, предварительно записанные в регистрационном журнале.

6. Форма журнал-Главная используется:

- а) на крупных предприятиях;
- б) для ведения журнала по каждому счету с переносом итогов в Главный журнал;
- в) совмещения хронологической и систематической регистрации мемориальных ордеров в целом по предприятию.

7. Для журнально-ордерной формы характерны:

- а) составление мемориальных ордеров;
- б) ведение журналов-ордеров по каждому синтетическому счету;

- в) совмещение синтетического и аналитического учета в одном журнале-ордере исключается;
- г) сочетание мемориальных ордеров с регистрационным журналом, совмещение в ряде случаев в одном регистре синтетического и аналитического учета — более рациональный способ ведения Главной книги.

8. При автоматизированном способе учета:

- а) бухгалтерских проводок не составляют;
- б) изготавливают традиционные формы учетных регистров;
- в) любые регистры, оборотные ведомости и формы бухгалтерской отчетности могут быть составлены на мини-ЭВМ автоматизированным способом.

9. АРМ бухгалтера — это:

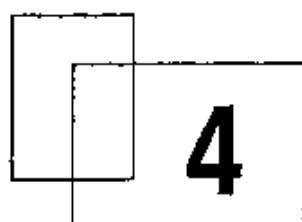
- а) обособленная работа бухгалтера на компьютере;
- б) бухгалтер не может вмешиваться в процесс решения учетных задач;
- в) работа на основе компьютерной сети позволяет обмениваться данными между АРМ по каналам связи, обеспечивая объединение информации по предприятию в целом.

10. Характерные особенности учетных регистров для индивидуальных предпринимателей:

- а) регистры разрабатывают предприниматели самостоятельно;
- б) статьи расходов предусматриваются в учетной политике предпринимателя;
- в) содержание и форма книги учета расходов и доходов и хозяйственных операций официально не регламентированы;
- г) порядок учета нормализован приказами Минфина РФ и МНС России, а статьи расходов — главой 25 НК РФ.

Создавайте немного законов, но следите за тем,  
чтобы они соблюдались.

*Д. Локк (Англия)*



## ОБЩЕГОСУДАРСТВЕННАЯ РЕГЛАМЕНТАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО ФИНАНСОВОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

- ✓ уровни системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России
- ✓ роль российских положений по бухгалтерскому учету (ПБУ)
- ✓ краткое сравнение ПБУ с МСФО
- ✓ характеристика третьего уровня нормативных актов по учету
- ✓ учетная политика организации
- ✓ права и обязанности главного бухгалтера

### 4.1. Верхний уровень нормативной базы

Сложность и ответственность задач, решаемых учетом на макро- и микроуровне, обуславливают необходимость наличия четкой нормативной базы. В зависимости от содержания таких задач создана и продолжает углубляться система законодательства различного уровня.

Высший уровень представлен федеральными законами. К ним относятся Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ (в ред. от 31.12.02 г. № 191-ФЗ) «О бухгалтерском учете». Данный закон устанавливает единые правовые и методологические основы организации и внедрения бухгалтерского учета для предприятий, находящихся на территории РФ, а также для филиалов и представительств иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами. К высшему уровню относятся ГК РФ, НК РФ и другие законы, регламентирующие порядок учета и налогообложения соответствующих видов имущества, обяза-

тельств и хозяйственных операций. Указы Президента РФ и постановления Правительства РФ – это также документы верхней иерархической ступени нормативных актов.

К основополагающим документам нормативного характера следует отнести Положения по внедрению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Утверждены Приказом Минфина России от 27 июля 1998 г. № 34н (с изменениями от 30 декабря 1999 г. № 107н и от 24 марта 2000 г. № 31н).

Вторым уровнем регулирования бухгалтерского учета являются Положения (Стандарты) ПБУ Минфина России, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета фактов хозяйственной жизни, составления и представления бухгалтерской отчетности. Они, как правило, регистрируются Минюстом России и имеют законодательную силу для всех предприятий, которым адресуются.

Государственные органы России с участием научной общественности продолжают деятельность по созданию оптимальной национальной модели финансового учета, отражающей мировые процессы, происходящие в этой области.

## 4.2. Положения (стандарты) по бухгалтерскому учету

После долгих дискуссий решено новые нормативные акты по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности называть не Стандартами, а Положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ), сохранив тем самым национальную особенность в решении методологических вопросов.

Приведем перечень ныне действующих российских ПБУ, условно разбив их по проблемам, в сопоставлении с МСФО.

Слева указаны ПБУ РФ со ссылкой на дату и номер Приказа Минфина России, утверждающего данный документ, справа – Стандарт, входящий в блок МСФО. Следует иметь в виду, что нумерация международных стандартов устанавливалась, как правило, в зависимости от даты внедрения. Кроме того, отдельные стандарты (номера) отсутствуют в связи с их заменой другими стандартами полностью либо переносом отдельных положений в другие.

Даже визуальное сравнение показывает, что многие ПБУ по наименованиям почти совпадают с международными стандартами. Таковы: Информация по сегментам, Условные факты хозяйственной деятельности, События после отчетной даты, Информация по прекращаемой деятельности, Учет основных средств, Учет материально-производственных запасов, Учет нематериальных активов, Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию, Учет государствен-

## Перечень ПБУ в сопоставлении с МСФО

| Раскрытие информации<br>в отчетности РФ                                                                                                                     | Номер и наименование МСФО<br>по аналогичным вопросам                                                                                                 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>I. Отчетность</b>                                                                                                                                        |                                                                                                                                                      |
| 1 Учетная политика организации<br>(ПБУ 1/98); 09.12.98 № 60н с изм.<br>от 30.12.99 № 107н<br>Зарегистрировано Минюстом РФ                                   | 1 Представление финансовой<br>отчетности<br>7 Отчеты о движении денежных<br>средств                                                                  |
| 2 Бухгалтерская отчетность организации<br>(ПБУ 4/98); 06.07.99 № 43н.<br>В государственной регистрации<br>не нуждалась                                      | 8, 27, 29, 30, 31, 34<br>Чистая прибыль или убыток за<br>период, фундаментальные ошибки и<br>изменения в учетной политике и др.                      |
| 3 Информация по сегментам <sup>1</sup> (ПБУ<br>12/2000) 27.01.2000 № 11н<br>(по заключению Минюста России<br>в государственной регистрации<br>не нуждается) | 10 Условные события и события,<br>произошедшие после отчетной даты<br>14 Сегментная отчетность<br>15 Информация, отражающая<br>влияние изменения цен |
| 4 Условные факты хозяйственной деятель-<br>ности (ПБУ 8/1); 28.11.01<br>Зарегистрировано в Минюсте России                                                   | 22, 24 Объединение компаний<br>Раскрытие информации о связанных<br>сторонах                                                                          |
| 5 События после отчетной даты<br>(ПБУ 7/98); 25.11.98 г. № 56<br>Зарегистрировано в Минюсте России                                                          | 27 Сводная финансовая отчетность<br>и учет инвестиций в дочерние<br>компании                                                                         |
| 6 Информация об аффилированных лицах<br>ПБУ 11/2000); 13.01.2000 № 5н с изм.<br>от 30.03.01 № 27н)<br>Зарегистрировано в Минюсте России                     | 29 Финансовая отчетность<br>в условиях гиперинфляции                                                                                                 |
| 7 Информация по прекращаемой деятель-<br>ности (ПБУ 16/02); 02.07.02 № 66н<br>Зарегистрировано в Минюсте России                                             | 31 Финансовая отчетность об<br>участии в совместной деятельности<br>34 Промежуточная финансовая<br>отчетность<br>35 Прекращаемая деятельность        |
| <b>II Активы и обязательства</b>                                                                                                                            |                                                                                                                                                      |
| 1 Учет основных средств (ПБУ 6/01);<br>30.03.01 № 26н. Изменения внесены<br>18.05.02 № 45н<br>Зарегистрировано в Минюсте России                             | 2 Запасы<br>4 Учет амортизации<br>16 Основные средства                                                                                               |

<sup>1</sup> По видам деятельности, группам продукции (товаров), географическим районам и др.



| Раскрытие информации<br>в отчетности РФ                                                                                                                                        | Номер и наименование МСФО<br>по аналогичным вопросам                                                       |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 2 Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте (ПБУ 3/2000); 10.01.2000 № 2н<br>В государственной регистрации не нуждалось                     | 17 Аренда<br>21 Влияние изменения валютных курсов<br>23 Затраты по займам<br>36 Обесценение активов        |
| 3 Учет материально-производственных запасов (ПБУ 5/01); 09.06.01 № 44н<br>Зарегистрировано в Минюсте России                                                                    | 37 Резервы, условные обязательства и условные активы                                                       |
| 4 Учет нематериальных активов (ПБУ 14/2000); 16.10.2000 № 91н. В государственной регистрации не нуждалось                                                                      | 38 Нематериальные активы                                                                                   |
| 5 Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию (ПБУ 15/01); 02.08.01 № 60н. Зарегистрировано в Минюсте России                                                            | 39 Финансовые инструменты: признание и оценка<br>40 Инвестиционная собственность                           |
| <b>III Финансовые результаты</b>                                                                                                                                               |                                                                                                            |
| 1 Доходы организации (ПБУ 9/99); 06.05.99 № 32н (с изм. от 30.12.99 № 107н от 30.03.01 № 27н)<br>Зарегистрировано в Минюсте России<br>2 Учет расходов на НИОКР                 | 4 Учет амортизации<br>9 Затраты на исследование и разработки<br>1 Договоры подряда<br>18 Выручка           |
| 3 Расходы организации (ПБУ 10/99); 06.05.99 № 33н (с изм. от 30.12.99 № 107н и от 30.03.01 № 27н)<br>Зарегистрировано в Минюсте России<br>Учет финансовых вложений (ПБУ 19/02) | 20 Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи<br>25 Учет инвестиций |
| 4 Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство (ПБУ 2/94); 20.12.99 № 167. В государственной регистрации не нуждалось                                              | 27 Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании                                     |
| 5 Учет государственной помощи (ПБУ 13/2000); 16.10.2000 № 92н В государственной регистрации не нуждалось                                                                       | 28 Учет инвестиций в ассоциированные компании                                                              |
| 6 Учет расчетов по налогу на прибыль (ПБУ 18/02)                                                                                                                               | 12 Учет расчетов по налогу на прибыль                                                                      |

ной помощи. Ряд российских положений находится в разработке, в частности Промежуточная отчетность, Аренда.

Вместе с тем следует сделать вывод, что в МСФО подробно раскрывается влияние на финансовое положение инфляционных процессов. Наличие трансконтинентальных компаний, головных организаций дочерних предприятий потребовало представлять пользователям развернутые данные об инвестициях в зависимые общества. Имеются стандарты по финансовым инструментам. Проводя политику достижения гармонии с МСФО, государственные органы России с участием научной общественности продолжают деятельность по созданию оптимальной национальной модели финансового (бухгалтерского) учета, отражающей мировые процессы, происходящие в этой области.

#### 4.3. Третий уровень нормативного регулирования

Весьма обширен перечень документов, регулирующих методику бухгалтерского учета (третий уровень регулирования). Данные документы следует разбить на две группы. Одна регулирует учет объектов общепромышленного назначения, другая имеет отраслевую направленность.

Первая группа включает в себя, в частности:

- Порядок ведения кассовых операций в РФ. Инструкция ЦБ РФ от 4 октября 1993 г. № 40;

- Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утверждены Приказом Минфина России от 28 июля 1998 г. № 33н (в ред. Приказа Минфина России от 23 марта 2000 г. № 32н);

- Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утверждены Приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н (в ред. Приказа Минфина России от 23 апреля 2002 г. № 33н);

- Методические указания по проведению инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены Приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49;

- Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию. Утверждены Приказом Минфина России от 21 марта 2000 г. № 29;

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Ут-

верждены Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н (в ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.03 г. № 38н).

Документы третьего уровня, отражающие методические вопросы бухгалтерского учета в отдельных отраслях, включают в себя инструкции по учету затрат и калькулированию себестоимости готовой продукции (работ, услуг) в различных отраслях промышленности, строительства, сельского хозяйства, подразделениях производственной среды и др. В условиях директивной экономики было разработано около 150 отраслевых инструкций по методическим вопросам. Они нуждаются в обновлении в связи с переходом экономики на рыночные отношения и необходимостью достижения гармонии с МСФО. Такая работа идет медленно.

Из документов третьего уровня регулирования отраслевого бухгалтерского учета следует назвать Инструкцию по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности на автомобильном транспорте, утвержденную Приказом Министерства транспорта РФ от 24.06.2003 г. № 153.

Нормативные документы третьего уровня конкретизируют и раскрывают порядок применения федеральных законов и положений (стандартов) Минфина России. Они не могут противоречить правовым актам более высокого уровня. Подчеркнем, что документы третьего уровня не имеют юридической силы, т. е. на них не следует ссылаться при судебных разбирательствах. Однако эти документы позволяют рационально организовать учет в соответствии с правилами, предусмотренными Минфином России и потребностями пользователей экономической информации. Соблюдение требований документов третьего уровня проверяют аудиторы и ведомственные ревизионные органы.

Документы четвертого уровня — это формализованный порядок, установленный самой организацией, исходя из конкретных особенностей деятельности. Основным документом данного уровня является учетная политика.

#### 4.4. Учетная политика организации

Возникновение термина «учетная политика» связано с переходом на рыночную экономику. В условиях директивно-планируемого управления все правила, формы и организации бухгалтерского учета устанавливались высшими правительственными органами. Бухгалтерии предприятий обязывались периодически отчитываться о выполнении централизованно предусматриваемых показателей плана.

Устранение монополии государственной собственности коренным образом изменило систему управления и методику информационного его обеспечения.

Появились новые пользователи данными бухгалтерского учета и отчетности — собственники предприятий. Последние исходя из предоставленных им законодательством прав, предъявляют свои требования к постановке бухгалтерского учета. Возникла необходимость формализовать такие требования в особом документе, имеющем законную силу для всех пользователей отчетной информации, включающих налоговые органы. Так, в российской практике в начале 1992 г. появилась категория «учетная политика». Ныне действующее ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» утверждено Приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н. Оно зарегистрировано в Минюсте России 31 декабря 1998 г.

Под учетной политикой понимают совокупность конкретных методов и форм ведения бухгалтерского учета, определяемых самой организацией на основе предусмотренных требований и особенностей деятельности. Ее необходимость обусловлена тем, что в нормативных документах иногда отсутствуют способы ведения бухгалтерского учета конкретных фактов хозяйственной деятельности либо допускаются варианты решения вопросов, а требуется выбрать один. Кроме того, в учетной политике следует предусмотреть оптимальное сочетание системы бухгалтерского учета с аналитическими регистрами налогового учета, разрабатываемыми организацией самостоятельно.

Общее требование к учетной политике, сформулированное Минфином России, состоит в том, чтобы в этом документе были раскрыты способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности. Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания которых невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности. К таким признакам следует отнести:

- способы погашения стоимости амортизируемого имущества по правилам бухгалтерского учета и налогового учета;
- порядок оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции;
- виды создаваемых резервов и сроки списания расходов будущих периодов;
- признание прибыли от продажи продукции (работ, услуг);
- порядок использования чистой прибыли;
- другие вопросы, которые собственники, руководители и менеджеры организации сочтут существенными.

Учетная политика разрабатывается главным бухгалтером, утверждается руководителем организации. Утверждению подлежат:

1. Рабочий план счетов бухгалтерского учета.
2. Аналитические регистры налогового учета.
3. Формы первичных учетных документов, которые отсутствуют в альбомах типовых унифицированных форм, а также формы документов для внутренней отчетности.
4. Порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств.
5. Методы оценки активов и обязательств.
6. Правила документооборота и технология обработки учетной информации.
7. Порядок внутреннего контроля за хозяйственными операциями.
8. Другие вопросы, которые организация признает целесообразными.

Учетная политика, как правило, должна быть стабильной. Ее пересмотр возможен при:

- изменении законодательства РФ или нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- разработке новых способов обработки информации;
- существенном изменении условий деятельности: реорганизации, прекращении одних и появлении других видов предпринимательства, смене собственников и т. п.

Изменение учетной политики на год, следующий за отчетным, должны быть объявлены в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

#### 4.5. Права и обязанности главного бухгалтера

Обязанности и ответственность главного бухгалтера определяется Федеральным законом России. Статьей 7 Закона РФ «О бухгалтерском учете» предусмотрено, что главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций с законодательством РФ, контроль за движением имущества и выполнением обязательств. Его требования по документальному оформлению фактов деятельности предприятий всех организационно-правовых форм, представлению в бухгалтерию необходимых документов и информации имеют всеобщую обязательность.

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

При наличии разногласий между руководителем и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут приниматься к исполнению только при наличии письменного распоряжения руководителя организации, который в этом случае несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций.

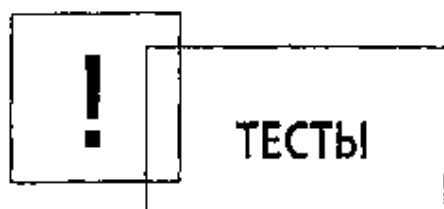
По указанному выше закону главный бухгалтер ответственен за формирование учетной политики, правильное ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. Однако ответственность за организацию бухгалтерского учета в целом, организацию хранения учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель предприятия. Он в зависимости от объема учетной работы может:

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

?

### ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. Что входит в понятие «нормативная база учета»?
2. Из чего складывается верхний уровень регулирования учета?
3. Какие ПБУ приняты к настоящему времени?
4. В чем отличие ПБУ от МСФО? Ориентировочное число последних.
5. Что входит в третий уровень нормативных документов?
6. Какие требования предъявляет Минфин РФ к учетной политике предприятия?
7. Место главного бухгалтера в служебной иерархии.



Укажите букву правильного ответа.

1. Сколько уровней различают в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета?

- а) два;
- б) три;
- в) четыре.

2. ПБУ — это:

- а) законы для предприятия;
- б) регуляторы национальной модели финансового учета;
- в) синонимы МСФО.

3. Третий уровень системы нормативного регулирования включает в себя:

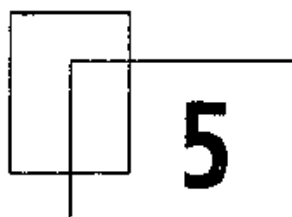
- а) законы субъектов РФ;
- б) методические указания министерств и ведомств;
- в) документы ведомственного характера, не имеющие юридической силы.

4. Учетная политика представляет собой:

- а) совокупность конкретных методов и форм ведения бухгалтерского учета, устанавливаемых предприятием;
- б) рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- в) аналитические регистры налогового учета;
- г) правила документооборота и технологию обработки учетной информации.

5. Главный бухгалтер ответствен за:

- а) организацию бухгалтерского учета в целом;
- б) организацию хранения учетных документов, регистров бухгалтерского учета и отчетности;
- в) формирование учетной политики, правильное ведение бухгалтерского учета, своевременное представление достоверной отчетности.



## УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ

- ✓ понимание сущности долгосрочных инвестиций, их оценка и законодательства в этой области
- ✓ уяснение методики синтетического и аналитического учета затрат во внеоборотные активы при различных способах строительства, а также при приобретении основных средств
- ✓ раскрытие первоначальной стоимости вводимых объектов и источников финансирования капитальных работ

### 5.1. Сущность и оценка долгосрочных инвестиций

Под инвестициями в широком смысле понимают денежные средства, ценные бумаги, иное имущество (в том числе имущественные права, имеющие денежную оценку), вкладываемые в объект предпринимательской деятельности в целях получения прибыли или достижения иного полезного эффекта.

Капитальные вложения — это та часть инвестиций, которая направляется в основные средства, в том числе затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, инвентаря, а также проектно-изыскательские работы.

В отличие от капитальных вложений, инвестиции в ценные бумаги являются финансовыми вложениями, долгосрочными (если есть намерение получать доходы более одного года) или краткосрочными.

Субъекты инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений, — инвесторы, заказчики, подрядчики, пользователи объектов капитальных вложений и другие лица.

Инвесторы выделяют собственные и привлеченные средства юридических и физических лиц.



Заказчики реализуют инвестиционные проекты. Заказчиками могут быть инвесторы. Заказчик, не являющийся инвестором, наделяется правами владения, пользования и распоряжения капитальными вложениями на период и в пределах полномочий, которые установлены договором или государственным контрактом.

Подрядчиками выступают юридические и физические лица, которые выполняют работы по договору подряда или государственному контракту, заключаемому с заказчиками.

Субъект инвестиционной деятельности вправе совмещать функции двух и более субъектов. Так, заказчик может осуществлять функции застройщика. Последний аккумулирует средства инвесторов в доле, приходящейся, в частности, на жилищное строительство. Застройщик-заказчик может выступать в качестве дирекции строящегося предприятия, осуществляющего капитальные вложения как подрядным, так и хозяйственным способами.

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

Пользователями объектов капитальных вложений являются физические лица, в том числе иностранные, а также государственные органы, органы местного самоуправления, международные объединения, для которых создаются названные объекты. Пользователями объектов капитальных вложений могут быть инвесторы.

Долгосрочные инвестиции в виде капитальных вложений осуществляются в таких формах:

- приобретение земельных участков, объектов природопользования, отдельных объектов основных средств;
- приобретение и создание нематериальных активов;
- приобретение и выращивание взрослого продуктивного и рабочего скота;
- создание объектов основных средств путем капитального строительства и др.

Объекты долгосрочных инвестиций при постановке на учет оцениваются в размере фактических затрат на их возведение, ввод и сдачу в эксплуатацию, а также на приобретение отдельных объектов. По международной терминологии такая оценка называется исторической.

## 5.2. Правовое регулирование и объекты учета

Нормативная база бухгалтерского учета состоит из общих и специальных законодательных и нормативных актов. К общим законодательным актам относятся:

- Гражданский кодекс Российской Федерации;
- Налоговый кодекс Российской Федерации;
- Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изменениями и дополнениями);
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н (в ред. от 24.03.2000 г. № 31н);
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению, утвержденные Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н (в ред. от 07.05.03 г. № 38н);
- Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденное Приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н;

— Постановления Госкомстата России, утверждающие унифицированные формы первичной учетной документации по соответствующим активам, обязательствам и хозяйственным операциям.

Специальные правила (нормы), относящиеся к излагаемым проблемам, содержатся в:

— Федеральном законе от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений»;

— Положении по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94, утвержденном Приказом Минфина России от 30 декабря 1994 г. № 167;

— Положении по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденном Письмом Минфина России от 30 декабря 1993 г. № 160;

— Методических указаниях по определению стоимости строительной продукции на территории РФ МДС 81-1, 99, утвержденных постановлением Госстата РФ от 26.04.99 г. № 31.

— Положении «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденном Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н (в ред. приказа от 18 мая 2002 г. № 45н);

— Системе налогового учета, рекомендуемой МНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами главы 25 НК РФ;

— Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 20 июля 1998 г. № 33н.

Во многих других нормативных документах нашли отражение вопросы учета и отчетности, касающиеся капитальных вложений. Это, в частности, ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации».

### 5.3. Учет инвестиций в капитальное строительство

Капитальное строительство — это вид деятельности, обеспечивающий воспроизводство основных средств путем создания новых и расширения действующих объектов, а также их реконструкции и технического перевооружения.

Для учета долгосрочных инвестиций предусмотрен счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», на котором, в частности, формируется информация о затратах по приобретению (отдельно): земельных участков (субсчет 1); объектов природопользования (субсчет 2); объектов основных средств (субсчет 4); нематериальных активов (субсчет 5); взрослых животных (субсчет 7).

Приоритетное значение для понимания проблем инвестирования в основные средства имеет рассмотрение методики учета строительства объектов основных средств (субсчет 3) и выполнение НИОКР (субсчет 8).

Учет затрат по дебету счета 08 ведут нарастающим итогом по каждому объекту. Эти затраты до ввода возводимого объекта в эксплуатацию представляют незавершенное строительство. К последнему относятся: объекты, строительство которых продолжается; объекты, строительство которых приостановлено, законсервировано или прекращено окончательно, но затраты по которым не списаны; объекты, которые находятся в эксплуатации, но ввод которых не оформлен, а также незаконченные НИОКР.

Порядок отражения в бухгалтерском учете затрат по производству строительно-монтажных работ (СМР) зависит от способа их осуществления. Различают *подрядный способ* и *хозяйственный способ* ведения СМР.

При первом работы выполняются специализированными организациями по заключенному договору подряда, оформленному на основе проектно-сметной документации. В проектно-сметной до-

кументации определяется, кроме специальных строительных вопросов, *стоимость* строительства и реконструкции объекта. В соответствии с правилами о договорах его сторонами являются *подрядчик* и *заказчик*. В договоре указывают весь объем работ, их стоимость (называемую сметной или договорной), сроки завершения технических этапов и комплексов работ.

Подрядчик для выполнения работ может привлекать другие строительные или монтажные организации, являющиеся субподрядчиками по отношению к генеральному подрядчику. Заказчик заключает договор только с генеральным подрядчиком, который несет ответственность перед заказчиком за выполнение всех общестроительных, специальных строительных и монтажных работ.

При осуществлении строительства хозяйственным способом функции подрядчика и заказчика совмещает один экономический субъект. Последний осуществляет строительство самостоятельно либо создает в рамках своей основной уставной деятельности вспомогательное производство — внутреннее строительно-монтажное подразделение. Иными словами, и строительное производство, и основная деятельность, предусмотренная уставом, находят отражение в единой системе бухгалтерского учета и в одном бухгалтерском отчете данного хозяйствующего субъекта.

При любом способе строительства бухгалтерский учет должен обеспечить получение информации о *технологической структуре строительных работ* (капитальных вложений).

Рекомендовано выделять следующие статьи технологической структуры капитальных вложений:

- строительные работы;
- работы по монтажу оборудования;
- приобретение оборудования, сданного в монтаж;
- приобретение оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря; оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса;
- прочие капитальные затраты;
- затраты текущего и перспективного характера, увеличивающие общую стоимость вводимых в эксплуатацию объектов.

Типовыми методическими рекомендациями предусмотрены следующие экономические статьи:

- материалы;
- расходы на оплату труда рабочих;
- расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов;
- накладные расходы.

Строительным организациям предоставлено право расширять номенклатуру статей.

#### 5.4. Учет инвестиций при подрядном способе работ

Учет затрат, как отмечалось, ведут в порядке, установленном для строительных организаций Типовыми методическими рекомендациями по планированию и учету себестоимости строительных работ, утвержденными Минстроем России 4 декабря 1995 г. № БЕ-11-260/7, а также Письмом Госстроя от 20.03.2001 г. № НЗ-1311/10 «О порядке применения Методических указаний по определению величины сметной прибыли в строительстве». Бухгалтерия должна обеспечить контроль за затратами по статьям, определяемым сметной документацией.

Заказчик организует бухгалтерский учет нестроительного производства, а произведенных затрат по мере оплаты или принятия счетов к оплате за выполненный объем работ и сданный в эксплуатацию объект. При этом он делает запись:

*Дебет 08*

*Кредит 60 — на сумму договорной стоимости по счету подрядчика.*

Проектами строительства может предусматриваться создание *временных титульных зданий и сооружений*. Затраты на их возведение предусматриваются сметами строек; их состав зависит от срока использования этих сооружений. В случае когда подобные объекты используют только в течение времени строительства основного объекта, их стоимость может формироваться только из стоимости СМР. Если временные постройки будут функционировать после их передачи заказчику или подлежат реализации на сторону, то в сумме СМР прибавляют прочие капитальные затраты.

Затраты на возведение временных титульных сооружений амортизируют, как и основные средства.

Временные титульные здания и сооружения, числящиеся на балансе подрядчика и используемые только в процессе строительства основного объекта, ликвидируют в установленном порядке с отнесением убытков на счет 99 «Прибыли и убытки». Эти убытки увеличивают инвентарную стоимость строящихся объектов.

Если подрядчик получил от заказчика средства на возведение временных титульных объектов, их учитывают в составе выручки, а непосредственно затраты отражают на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Оборудование, требующее монтажа, для строящегося объекта может приобретать как заказчик, так и подрядчик. В первом случае оно учитывается на балансе заказчика на счете 07 «Оборудование к установке» по стоимости приобретения.

В дальнейшем по акту это оборудование передается подрядчику, но оно продолжает учитываться у заказчика на отдельном аналитическом счете к счету 07.

Подрядчик берет такое оборудование на забалансовый счет 005 «Оборудование, принятое для монтажа» (без кредитования какого-либо другого счета).

При сдаче строительной организацией оборудования в монтаж его стоимость в оценке поставщиков заказчик списывает:

*Дебет 08*

*Кредит 07.*

Основанием служат справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма ЗКС) или акты инвентаризации незавершенного производства.

Кроме того, на счет 08 необходимо отнести соответствующую часть расходов по доставке и заготовительно-складские расходы.

Следует иметь в виду, что в отчетности оборудование отражают в составе капитальных вложений с того месяца, в котором начаты работы по его установке на постоянном месте эксплуатации.

Поступление на склад оборудования, не требующего монтажа, оформляют актами о приемке оборудования, а инструментов и инвентаря — приходными ордерами. В случае когда по оплаченному счету поставщика указанные ценности к концу месяца на склад заказчика не поступили, их учитывают на счетах как ценности в пути.

Если стройки обеспечивают этим оборудованием и предметами непосредственно подрядчики, то заказчик отражает такое оборудование и предметы в составе затрат на капитальное строительство по договорной стоимости по мере оплаты или принятия к оплате счетов подрядчика вместе с объектом строительства, для которого они приобретались.

Инвентарная стоимость оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря, предназначенных для вводимых объектов в качестве первого комплекта, а также оборудования для постоянного запаса, переданного заказчиком подрядчику, в балансе заказчика отражают по дебету счета 08 с кредитованием счетов 07 и 10, субсчет 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности». С вводом в эксплуатацию объекта инвентарную стоимость каждой единицы в действующих организациях приходят проводкой:

*Дебет 01*

*Кредит 08.*

При отпуске строительных материалов заказчиком со своих складов подрядчику заказчик делает запись:

*Дебет 08*

*Кредит 10, субсчет 8 «Строительные материалы».*

*Прочие капитальные затраты* включают в себя в инвентарную стоимость вводимых объектов либо по прямому назначению (оплата проектных работ, затраты по отводу земельных участков), либо пропорционально договорной стоимости каждого объекта (если затраты осуществлялись для нескольких объектов одновременно). Можно использовать нормативы исходя из соотношений ассигнований на эти цели по смете и общей сметной стоимости объектов, когда последние вводят частями.

По объектам, вводимым в эксплуатацию по завершении строительства, налог на добавленную стоимость не возмещается; его сумма, уплаченная поставщикам, включается в балансовую стоимость объекта.

## 5.5. Инвентарная стоимость объектов строительства

Законченные строительством отдельно стоящие здания, встроенные и пристроенные помещения подсобного назначения (котельные, электростанции, насосные и компрессорные станции), входящие в состав строящегося объекта, отражают в учете как принятые одновременно с вводом в эксплуатацию основного объекта. Инвентарная стоимость перечисленных объектов складывается из затрат на строительные работы и прочих капитальных затрат, приходящихся на них.

По объектам, вводимым в эксплуатацию частями, в состав основных средств вначале зачисляется их инвентарная стоимость без сумм прочих капитальных вложений, приходящихся на введенную часть. Ограниченная инвентарная стоимость исчисляется на основе процентного отношения договорной стоимости выполненных работ по части объекта к договорной стоимости этих работ по объему в целом. Умножая процент на фактические затраты по строительству части объекта, рассчитывают искомую величину инвентарной стоимости (без прочих капитальных затрат).

Прочие капитальные затраты включают в инвентарную стоимость объектов либо по прямому назначению, либо косвенным путем. Непосредственно на конкретные объекты относят, в частности, затраты на оплату проектных работ, отвод земельных участков по строи-

тельству. Если прочие капитальные затраты производились для нескольких объектов по одним документам, возникает необходимость в их распределении пропорционально договорной (сметной) стоимости каждого введенного объекта.

Когда объекты вводят в эксплуатацию частями, прочие затраты включают в их инвентарную стоимость по соотношению ассигнований на эти цели согласно смете и общей договорной стоимости объектов. По завершении строительства объекта в целом исчисляют фактическую сумму прочих капитальных затрат и корректируют инвентарную стоимость ранее оприходованных объектов.

Инвентарная стоимость введенных в эксплуатацию объектов списывается с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с дебетованием счетов:

01 «Основные средства» — в организациях-заказчиках;

86 «Целевое финансирование» — в организациях муниципального подчинения и на предприятиях, осуществляющих строительство за счет бюджетных ассигнований или средств долевого участия, введенные объекты которых затем передаются на баланс другим организациям.

*Оборудование, требующее монтажа*, отражается в учете как введение одновременно со сдачей в эксплуатацию основного объекта. Его инвентарная стоимость складывается из фактических затрат на приобретение, расходов на СМР, а также прочих капитальных затрат, относящихся к этому оборудованию. Если СМР и прочие затраты относятся к нескольким видам оборудования, их распределяют между видами оборудования пропорционально стоимости по ценам поставщика.

С вводом в эксплуатацию основного объекта затраты по монтажу каждой единицы оборудования списывают в размере его инвентарной стоимости проводками, указанными выше.

*Оборудование, не требующее монтажа, инструмент и инвентарь, приобретенные для строящихся объектов*, фиксируют в учете как введенные в эксплуатацию одновременно с вводом в эксплуатацию основного объекта по стоимости приобретения, включающей расходы на доставку.

С вводом в эксплуатацию основного объекта затраты в размере инвентарной стоимости каждой единицы отражают в учете как и по оборудованию, требующему монтажа:

*Дебет 01 или 86*

*Кредит 08.*



## 5.6. Система бухгалтерских записей при хозяйственном способе строительства

При данном способе инвестиций в основные средства в учете экономического субъекта, по уставу которого строительство не является основной деятельностью, формируется информация о технологической и воспроизводственной структуре капитальных вложений. Кроме того, на балансе организации, не выступающей подрядчиком, отражается фактическая (а не нормативная) себестоимость строительной продукции по статьям калькулирования, предусмотренным Типовыми методическими рекомендациями по планированию и учету себестоимости строительных работ, утвержденными Минстроем России 4 декабря 1995г. № БЕ-11-260-/7.

Застройщик обязан обеспечить учет затрат и по экономическим элементам (материальные затраты, затраты на оплату труда и др.)

Подчеркнем также, что продукция, созданная при таком способе строительства, отражается как реализация.

Затраты на производство СМР накапливают на счете 23 «Вспомогательные производства», а по окончании строительства составляют проводку:

*Дебет 08*

*Кредит 23.*

Использование счета 08 целесообразно в связи с возможностью воспользоваться льготой по налогу на прибыль (согласно законодательной норме государственные налоговые инспекции для определения этих льгот принимают учетные записи только по счету 08).

В учете застройщика по дебету счета 08 отражаются: списание оборудования, отпущенного со склада для монтажа (кредит счета 07); отпуск материалов (кредит счета 10, субсчет 8 «Строительные материалы»); начисление заработной платы (кредит счета 70) и платежей по социальному страхованию и обеспечению (кредит счета 69, субсчета 1—3); другие расходы (кредит счетов 02, 05, 23, 26, 60, 71, 76, 97 и др.) Начисляется НДС на сумму затрат:

*Дебет 08*

*Кредит 68 — налог на добавленную стоимость включается в фактическую стоимость объекта.*

Собранные на дебете счета 08 затраты списывают на счет 90 «Продажи» проводкой:

*Дебет 90,  
субсчет 1 «Выручка»*

*Кредит 08*

Оприходование по акту введенного объекта по фактической себестоимости отражают так:

*Дебет 01*

*Кредит 90-1.*

Одновременно фиксируют использование источника:

*Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»*

*Кредит 83 «Добавочный капитал».*

Фактические расходы по содержанию собственного аппарата относят в дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» с кредитованием счетов 01, 05, 10, 70, 68, 69 и др. По окончании месяца счет 26 закрывают переносом оборота в дебет счета 90. Сальдо по счету 90 относят на финансовый результат (счет 99).

## 5.7. Учет затрат, увеличивающих общую инвентарную стоимость основных средств

При осуществлении строительства у экономического субъекта возникают расходы, непосредственно не связанные с созданием объекта, но без которых он не может быть возведен. С 2000 г. такие затраты входят в инвентарную стоимость объектов.

Различаются затраты, *предусмотренные и не предусмотренные сводными сметными расчетами* стоимости строительства.

К первым относят затраты:

- на подготовку эксплуатационных кадров для основной деятельности строящихся предприятий;
- геолого-разведочные, изыскательские и аналогичные работы перспективного характера, связанные со строительством объектов, если в дальнейшем не представляется возможным включить их в его стоимость;
- строительство объектов, передаваемых в порядке долевого участия в случае, когда они будут приняты в собственность другими организациями (чаще всего муниципальным жилищным фондом);
- возмещение собственникам стоимости строений и посадок, сносимых при отводе земельных участков под строительство.

Не предусмотренными сводными сметными расчетами стоимости строительства являются затраты на:

- объекты, не законченные строительством, а также материальные ценности, переданные безвозмездно;
- консервацию строительства;

- снос, демонтаж и охрану объектов, прекращенных строительством, а также:
- уплату процентов, штрафов, пени и неустоек за нарушения в финансово-хозяйственной деятельности;
- уплату процентов за кредиты банка по ставкам, превышающим ставку рефинансирования Банка России;
- убытки по основным средствам строительства от разрушений в результате стихийных бедствий.

Такая группировка затрат в сводных сметных расчетах обуславливает различия в их отражении на счетах бухгалтерского учета.

Названные затраты, предусмотренные в сметных расчетах, учитываются в общем порядке как незавершенное строительство объектов основных средств до завершения строительных работ. Другие расходы относят на уменьшение прибыли.

## 5.8. Учет приобретения объектов основных средств

Отдельные объекты: здания, сооружения, оборудование, земельные участки, объекты природопользования и др. — могут приобретаться независимо от потребностей капитального строительства. Стоимость таких приобретений для действующих организаций без включения в смету на строительство отражают в составе долгосрочных инвестиций на счете 08, субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств».

Закупаемые запасные части, инструмент и инвентарь, используемые в качестве вспомогательных материалов при эксплуатации основных средств, учитывают в составе материально-производственных запасов: субсчета 10-5 «Запасные части», 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» и др.

Затраты на работы по установке оборудования отражают на счете 08, субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» в порядке, установленном для СМР. По окончании таких работ составляют внутреннюю проводку по счету 08:

*Дебет 08-4*

*Кредит 08-3.*

Стоимость земельных участков и объектов природопользования, приобретенных в собственность, на основании принятых к оплате счетов или оплаченных счетов продавцов отражают соответственно по дебету субсчетов 08-1 «Приобретение земельных участков» и 08-2 «Приобретение объектов природопользования».

Названные объекты, находящиеся в собственности, отличаются от объектов, на которые хозяйствующий субъект имеет только права пользования. Во втором случае такие объекты учитывают как нематериальные активы.

## 5.9. Учет затрат по формированию основного стада

На сельскохозяйственных фермах и в крупных городских организациях, имеющих соответствующие подсобные хозяйства, выращивают молодняк животных, часть которого по достижении соответствующего возраста переводят в основное стадо (например, телят — в стадо дойных коров). Кроме того, взрослый и рабочий скот приобретают на стороне; при этом возникают расходы по его доставке до места содержания.

При первом виде операций дебетуют счет 08, субсчет 6 «Перевод молодняка животных в основное стадо» с кредитованием счета 11 «Животные на выращивании и откорме» на сумму фактической себестоимости выращивания животных. Расходы по приобретению взрослого и рабочего скота, включая его рыночную стоимость и расходы по доставке, относят в дебет счета 08, субсчет 7 «Приобретение взрослых животных» с кредитованием счетов, предназначенных для учета расходов с поставщиками, или счетов денежных средств. В дальнейшем по сформировавшимся фактическим затратам этот вид долгосрочных активов приходят:

*Дебет 01*

*Кредит 08-7.*

## 5.10. Учет затрат на НИОКР

Учет расчетов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы должен вестись в порядке, определенном ПБУ 17/02, утвержденным Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. Для этого предусмотрен субсчет 08-8 «Выполнение НИОКР».

Расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, результаты которых подлежат применению в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации, списываются с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 04 «Нематериальные активы».

Расходы по НИОКР, результаты которых не подлежат применению в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), либо для управленческих нужд, или по которым не получены положительные результаты, списываются с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

## 5.11. Источники финансирования капитальных вложений

Оптимальное развитие предпринимательской деятельности требует соотнесения предстоящих капитальных вложений с источниками их финансирования. Превышение затрат над источниками финансирования означает отвлечение денежных средств из оборота, т. е. их иммобилизацию, при которой ограничиваются возможности текущей деятельности, предусмотренной уставом предприятия.

Рассмотрим учет отдельных видов источников финансирования.

**Амортизационные отчисления.** По основным средствам производственного назначения амортизационные отчисления включают в себестоимость продукции, и они «возвращаются» на предприятие в составе выручки от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг). Размеры этого источника определить непосредственно из системы бухгалтерских записей невозможно. Их устанавливают расчетно на основе записей по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» (в части начислений) и по дебету этого счета. В подсчет дебетового оборота включают затраты на капитальное строительство, приобретение отдельных видов основных средств и оборудования, отраженные по дебету счетов 07 и 08 в той части амортизационных отчислений, которая перечислена подрядчику на возмещение его затрат, связанных с производством СМР.

**Прибыль и добавочный капитал.** В отличие от амортизации, включаемой в себестоимость готовой продукции, прибыль и добавочный капитал представляют собой полный или частичный результат деятельности предприятия, и данные о них формируются в системе бухгалтерского учета. Планом счетов бухгалтерского учета для отражения названных источников финансирования предусмотрены особые счета — 83 «Добавочный капитал» и 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».



## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. Что такое долгосрочные инвестиции и каковы формы их осуществления?
2. В чем различие подрядного и хозяйственного способа строительства?
3. Каковы составляющие инвентарной стоимости объектов строительства и их приобретения?
4. За счет каких источников происходит увеличение внеоборотных активов?



## ТЕСТЫ

Укажите букву правильного ответа.

1. Принят к оплате счет подрядчика за выполненные строительные работы:

- |                                               |                                                    |
|-----------------------------------------------|----------------------------------------------------|
| а) Дебет 01 «Основные средства»               | Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; |
| б) Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» | Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;  |
| в) Дебет 08                                   | Кредит 60.                                         |

2. Ремонтным цехом приобретен станок, в том числе: расходы на приобретение, расходы на доставку и доведение его до рабочего состояния:

- |                                            |                                                                                   |
|--------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|
| а) Дебет 23 «Вспомогательные производства» | Кредит 60 на сумму расходов на приобретение плюс затраты на доставку и установку; |
|--------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|

б) Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»      Кредит 60;

в) Дебет 08      Кредит 23;

г) Дебет 20 «Основное производство»      Кредит 60;

д) Дебет 01      Кредит 60;

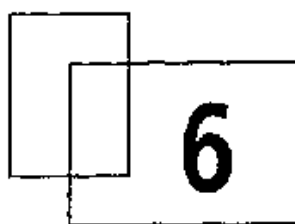
3. Молодняк животных переведен в основное стадо:

а) Дебет 08      Кредит 08-б «Перевод молодняка животных в основное стадо»;

б) Дебет 01      Кредит 08-б;

в) Дебет 01      Кредит 08.

Все прожекты зело исправно быть должны,  
дабы казну зряшно не разорять  
и ущерба Отечеству не чинить.  
*Петр I (Россия)*



## УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

- ✓ отличие основных средств от других видов активов
- ✓ методология синтетического и аналитического учета движения основных средств
- ✓ методика расчета амортизации основных средств по правилам бухгалтерского учета и по налоговому кодексу
- ✓ порядок организации аналитического учета различных видов имущества
- ✓ учет восстановления основных средств

### 6.1. Понятие и классификация основных средств

Основные средства представляют собой часть имущества, используемого в качестве средств труда при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд предприятия в течение периода, превышающего один год, или обычного операционного цикла, если он продолжительнее 12 месяцев. И, как правило, стоимостью не менее 10 000 руб. за единицу.

Следует иметь в виду также целевое назначение имущественного объекта. В частности, станок, изготовленный для продажи, — это готовая продукция (оборотные средства), а тот же станок, созданный для использования в собственном производстве, — это оборудование (основные средства).

Поголовье скота, находящееся на откорме или предназначенное для последующей реализации, — оборотные средства, а продуктивный и племенной скот (как и рабочий) относятся к основным средствам.

Одним из важных принципов правильной организации бухгалтерского учета на микроуровне и макроэкономического обобщения является научно обоснованная классификация основных средств.

Основные средства группируют по различным признакам, предусмотренным Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ), утвержденным Постановлением Госкомстата России от 26 декабря 1994 г. № 359.



*В зависимости от роли в создании и использовании валового внутреннего продукта* основные средства подразделяют на производственные и непроизводственные.

К первым относят объекты, использование которых направлено на достижение основной цели деятельности предприятия — получение прибыли в процессе производства промышленной, строительной, сельскохозяйственной и других видов продукции.

Основные средства вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств, относящихся к транспорту организации, полностью или преимущественно связанные с производством основной продукции, а также структур предприятия, занятых материально-техническим снабжением и сбытом, ведением складского хозяйства, погрузочно-разгрузочными работами и охраной, тоже относят к производственным основным средствам данного предприятия.

В состав производственных основных средств включают и здания, в которых размещаются службы управления данного хозяйствующего субъекта.

К основным средствам непроизводственного назначения относят объекты, не создающие валового внутреннего продукта, а потребляющие его. Они призваны обеспечить нормальные социально-бытовые условия для персонала предприятия. Это жилищное и коммунальное хозяйство, объекты социально-культурного назначения и др.

С целью получения информации о величине и структуре материально-технической базы используют и *отраслевой признак*. По этому признаку выделяются, например, следующие отрасли: промышленность; строительство; сельское хозяйство; транспорт; торговля; лесное хозяйство; связь; материально-техническое снабжение и сбыт; информационно-вычислительное обслуживание; жилищно-коммунальное хозяйство; здравоохранение; физическая культура и социальное обеспечение; народное образование; культура.

*По принадлежности* основные средства подразделяют на собственные, в том числе сданные в аренду без права выкупа; находящиеся в хозяйственном ведении или оперативном управлении; полученные на условиях аренды без права выкупа (текущая аренда), долгосрочной аренды имущества с правом выкупа и финансовой аренды (лизинга).

*По использованию* основные средства различают на находящиеся: в эксплуатации; в запасе (резерве); в стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации; на консервации.

Такое деление обусловлено порядком включения изнашиваемой части в себестоимость продукции (расход на продажу). По действующим объектам, в частности, возможна ускоренная амортизация. И напротив, если основные средства переводят на консервацию на срок более трех месяцев или период восстановления объектов превышает 12 месяцев, начисление амортизации приостанавливается.

*По видам* выделяют: здания и сооружения; рабочие и силовые машины, а также оборудование; измерительные и регулирующие приборы и устройства; вычислительную технику; транспортные средства; инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь, а также принадлежности; рабочий, продуктивный и племенной скот; многолетние насаждения; капитальные вложения в многолетние насаждения и коренное улучшение земель; земельные участки и объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Эта группировка вызвана наличием различного порядка амортизации, а также необходимостью анализа структуры материально-производственной базы, при котором выделяют части: активную (машины, оборудование, приборы и др.) и пассивную (здания, сооружения).

И наконец, существует инвентарная группировка, при которой обособляют *инвентарный объект*.

Инвентарным объектом считается:

- по зданиям — каждое отдельно стоящее здание с его внутренними устройствами (системами отопления, газоснабжения и водопроводами, канализацией и вентиляционными устройствами), а также примыкающие к нему надворные постройки (сарай, забор и др.);

- по сооружениям — каждое обособленное сооружение с устройствами, составляющими с ним органическое целое, например мост вместе с опорами, фермами, подъездами и подходами к нему;

- по передаточным устройствам — каждое самостоятельное устройство, не являющееся составной частью здания либо сооружения;

- по силовым машинам и оборудованию — каждая такая машина с фундаментом и всеми приспособлениями к ней и принадлежностями, приборами и индивидуальным ограждением;

- по рабочим машинам и производственному оборудованию — аналогично силовым машинам;

- по транспортным средствам — каждое транспортное средство с включением относящихся к нему приспособлений и принадлежностей, например грузовой автомобиль с запасными колесами и крышкой, а также комплект инструментов;

- по инструментам и инвентарю — каждый предмет, имеющий самостоятельное значение и не являющийся составной частью какого-либо инвентарного объекта (машины, станка и т. д.).

С целью рациональной организации учета основных средств отдельные предметы идентифицируют, т. е. придают им индивидуальный учетный признак. Это обусловлено тем, что ряд групп может иметь одинаковое производственное назначение, например токарные станки, но стоимость каждого или срок ввода разный, неодинакова степень изношенности и т. д. Чтобы индивидуализи-

ровать в учете отдельные объекты, им присваивают *инвентарные номера*, фиксируемые в реестре. Данные номера указывают во всех документах, фиксирующих движение этого объекта, а также в регистрах аналитического учета.

Кроме общих законодательных актов, специальные правила, относящиеся к рассматриваемой теме, установлены:

- Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденными Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н (в ред. приказа от 18 мая 2002 г. № 45н);

- Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными приказом Минфина России от 20 июля 1998 г. № 33н;

- Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» (с доп. от 09.07.03 г. № 415);

- Ст. 256–260 НК РФ части второй;

- Приказом Минфина России от 17 февраля 1997 г. № 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга»;

- Постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств»;

- Федеральным законом от 14 июня 1995 г. № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации».

На основании этих документов экономический субъект разрабатывает собственную учетную политику, утверждаемую приказом (распоряжением) руководителя предприятия, которую сдают в налоговые органы вместе с годовой отчетностью.

## 6.2. Оценка основных средств и бухгалтерские счета для их учета

Для правильного учета основных средств важно верно их оценить. При постановке на учет объекты основных средств (как новые, так и бывшие в эксплуатации) отражают по *первоначальной стоимости*. В зависимости от изменения условий использования, влияния внешних факторов, в частности инфляции, объекты основных средств могут переоцениваться и приобретать *восстановительную стоимость*.

Первоначальная стоимость зависит от характера приобретения объекта: сооружения или изготовления, покупки, внесения учредителями в счет вклада в уставный (складочный) капитал, получения по договору дарения и в иных случаях безвозмездного поступления, по бартеру.

При сооружении и изготовлении объекта сумма первоначальной стоимости определяется фактическими затратами по созданию объекта, сформированными в порядке, установленном для учета инвестиций в капитальное строительство, т. е. речь идет о договорной (подрядный способ) или фактической (хозяйственный способ) стоимости.

При приобретении объекта, в том числе бывшего в эксплуатации, первоначальная стоимость формируется из суммы денежных средств, уплаченных продавцу, за исключением НДС (кроме случаев, предусмотренных налоговым законодательством), а также специализированным организациям за информационные и консультационные услуги, регистрационными сборами, пошлинами и другими аналогичными платежами, производимыми в связи с переуступкой прав на объект, таможенными пошлинами и невозмещаемыми налогами.

Основные средства, внесенные учредителями в счет их вклада в уставный капитал, оцениваются по *согласованной оценке* с выделением суммы реального износа.

Стоимость основных средств, полученных безвозмездно, а также в качестве правительственной субсидии (помощи), устанавливает экспертная комиссия на основе рыночных цен на дату оприходования. Комиссия устанавливает также степень их износа.

Объекты, полученные в обмен на другое имущество, оценивают по стоимости активов, передаваемых по бартеру, исходя из цены, по которой в сравнительных обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичного имущества.

Затраты по доставке объектов, полученных безвозмездно или по договору дарения, их монтажу фиксируют по дебету счета 08 и включают в первоначальную стоимость основных средств.

Работы по созданию многолетних насаждений и коренному улучшению земель (осушительные, оросительные и др.) при включении их в состав основных средств ежегодно оценивают по сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ.

Арендованные основные средства, принятые на учет после их выкупа, оценивают в размере, предусмотренном условиями договора.

Объекты основных средств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, оценивают в рублях на дату их постановки на учет путем пересчета стоимости в рубли по официальному курсу Банка России.

Аналогично пересчитывают стоимость основных средств, сумма которых отражена в договоре купли-продажи в условных денежных единицах. Однако в этом случае применяют курс, установленный договором.

Объекты, выявленные при инвентаризации как неучтенные, принимают на учет по рыночной стоимости с отнесением в кредит счета 99 в качестве внереализационных доходов.

Первоначальная стоимость основных средств изменению не подлежит, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Первоначальная стоимость может быть изменена, в частности, в случаях:

- проведения на действующем объекте работ капитального характера, увеличивающих его производительность или срок эксплуатации;
- расширения, реконструкции, технического перевооружения, дооборудования (следует такие работы отличать от капитального ремонта в связи с тем, что они осуществляются за счет разных источников: капитальные работы — за счет прибыли, затраты на капитальный ремонт включаются в себестоимость готовой продукции);
- переоценки объекта, проводимой по решению руководителя организации, но не чаще одного раза в год по состоянию на 1 января отчетного года;
- частичной ликвидации объекта.

Детализируя вопрос переоценки, отметим, что стоимость действующего объекта в результате переоценки может быть изменена путем *индексации* либо *прямого пересчета*.

При первом способе применяют индексы, устанавливаемые государством. При этом первоначальную стоимость и сумму начисленной амортизации умножают на соответствующие индексы и получают восстановительную стоимость и новую сумму амортизации.

Прямой пересчет состоит в использовании документально подтвержденных данных о рыночной цене объекта. Подтверждениями являются: данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от предприятий-изготовителей; сведения органов статистики и торговых инспекций об уровне цен; сообщения средств массовой информации и публикации в специальной литературе; заключения экспертов.

На основе прямого пересчета исчисляют восстановительную стоимость объекта, а сумму амортизации индексируют на соотношение восстановительной стоимости к его прежней первоначальной стоимости.

**Пример:** Первоначальная стоимость объекта — 120 000 руб., начисленная амортизация — 60 000 руб. По результатам переоценки зафиксирована восстановительная стоимость объекта — 180 000 руб. Новая сумма амортизации составит:

$$60\,000 \times (180\,000 : 120\,000) = 90\,000 \text{ руб.}$$

Стоимость земельных участков и объектов природопользования переоценке не подлежит.

При дооценке объекта составляют следующие бухгалтерские проводки:

- |             |                                                                                               |
|-------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1) Дебет 01 | Кредит 83 «Добавочный капитал»,<br>субсчет 1 «Прирост стоимости<br>имущества по переоценке» — |
|-------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|

отражается сумма увеличения стоимости основных средств;

- |             |             |
|-------------|-------------|
| 2) Дебет 83 | Кредит 02 — |
|-------------|-------------|

списывается увеличенная сумма амортизации.

Уценку стоимости основных средств относят на дебет счета 83 и кредит счета 01 (в части уменьшения стоимости объекта). Однако при выбытии объекта сумму дооценки направляют на увеличение нераспределенной прибыли (кредит счета 84).

Отметим, что помимо случаев работ капитального характера и переоценки первоначальная стоимость изменяется (уменьшается) в случае частичной ликвидации объекта.

Следует обратить внимание на то, что в бухгалтерском балансе основные средства приводят в реальной оценке, которой считается *остаточная стоимость* объекта, т. е. первоначальная (восстановительная) стоимость за вычетом износа.

По рассмотренным видам оценок ведут синтетический учет основных средств на балансовых счетах: 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 07 «Оборудование к установке». В соответствующих случаях используются забалансовые счета 001 «Арендованные основные средства», 005 «Оборудование, принятое для монтажа» и 011 «Основные средства, сданные в аренду».

Счет 01 предназначен для учета собственных основных средств, а также средств, находящихся на балансе организации на правах хозяйственного ведения или оперативного управления.

Для учета основных средств, приобретаемых для передачи другой организации по договору финансовой аренды (лизинга), используется счет 03.

Коммерческая организация имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группу однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются

регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта (абзац введен Приказом Минфина РФ от 18.05.2002 № 45н).

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

Сумма дооценки объекта основных средств зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет прибылей и убытков отчетного периода учитывается в качестве дохода.

Величина уценки объекта относится на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток), и должна раскрываться в бухгалтерской отчетности. Сумма уценки относится в уменьшение добавочного капитала, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток). Она раскрывается в бухгалтерской отчетности (в ред. Приказа Минфина РФ от 18.05.2002 № 45н)

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

### 6.3. Документальное оформление движения основных средств

Для правильной постановки учета требуется:

- определить перечень форм первичных учетных документов для использования при учете движения основных средств;
- предусмотреть в учетной политике рациональную систему документооборота и перечень лиц, уполномоченных подписывать

документы, а также лиц, ответственных за правильное оформление и соблюдение графика движения документов;

— установить круг лиц, материально ответственных за сохранность и эффективное использование основных средств.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» должны применяться первичные учетные документы, составленные по формам, содержащимся в альбоме унифицированных форм первичной учетной документации, утверждаемых постановлениями Госкомстата России. Формы таких документов для оформления операций движения основных средств утверждены Постановлением этого ведомства от 21 января 2003 г. № 7.

Для оформления поступления, выбытия и внутреннего перемещения следует применять № 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».

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

Напомним, что во всех документах должен указываться инвентарный номер объекта, присвоенный ему при постановке на первичный учет. Данный номер сопровождает объект основных средств в течение всего срока его службы. При списании объекта с баланса его инвентарный номер не присваивают новому объекту в течение пяти лет, т. е. минимального срока хранения учетной информации.

Объект основных средств, получаемый арендатором, может учитываться под номенклатурным номером, назначенным арендодателем.



При незначительном количестве объектов учет можно вести в ежегодно открываемой книге учета основных средств.

Порядок принятия к бухгалтерскому учету основных средств обусловлен формой их поступления, способом строительства, видами приобретения различных объектов основных средств и др.

При создании юридического лица в форме акционерного общества, общества с ограниченной ответственностью, предприятия с участием иностранного капитала объекты основных средств могут поступать в оплату акций, вкладов участников и инвесторов в уставный капитал.

Приходование основных средств в таких случаях отражают проводками:

|                                                       |                                                                                                                     |
|-------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Дебет 08 «Вложения во<br/>внеоборотные активы»</i> | <i>Кредит 75 «Расчеты с учредителями»,<br/>субсчет «Расчеты по вкладам в устав-<br/>ный (складочный) капитал» —</i> |
|-------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

на дату регистрации предприятия;

|                                         |                    |
|-----------------------------------------|--------------------|
| <i>Дебет 01 «Основные<br/>средства»</i> | <i>Кредит 08 —</i> |
|-----------------------------------------|--------------------|

на дату оприходования основных средств;

|                                                                                               |                                       |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|
| <i>Дебет 75, субсчет 1 «Рас-<br/>четы по вкладам<br/>в уставный (складочный)<br/>капитал»</i> | <i>Кредит 80 «Уставный капитал» —</i> |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|

погашается долг учредителя.

При приобретении и возведении объектов все затраты, собираемые на счете 08, подлежат включению в первоначальную стоимость этих объектов, в том числе затраты, ранее отражавшиеся на счете 08, субсчет «Затраты, не увеличивающие стоимости основных средств».

Основные средства, полученные безвозмездно, относят на увеличение доходов будущих периодов:

|                 |                                             |
|-----------------|---------------------------------------------|
| <i>Дебет 08</i> | <i>Кредит 98 «Доходы будущих периодов».</i> |
| <i>Дебет 01</i> | <i>Кредит 08.</i>                           |

Сумма ежемесячной амортизации в общем порядке увеличивает затраты:

|                               |                                                      |
|-------------------------------|------------------------------------------------------|
| <i>Дебет 20, 26, 44 и др.</i> | <i>Кредит 02 «Амортизация основных<br/>средств».</i> |
|-------------------------------|------------------------------------------------------|

Одновременно эту сумму со счета 98 включают в прибыль отчетного периода:

*Дебет 98**Кредит 99 «Прибыли и убытки».*

Капитальные вложения в имущество, подлежащее государственной регистрации, считаются незавершенными до подтверждения их официальной регистрации, они продолжают учитываться в составе незавершенного строительства на счете 08.

Производимые расходы по монтажу безвозмездно полученного оборудования увеличивают его первоначальную стоимость. Такого рода монтажные работы, как правило, осуществляются собственными силами (хозяйственный способ строительства). При этом составляют типовые проводки:

*Дебет 08-3 «Строительство объектов основных средств»*

*Кредит 10-8 «Строительные материалы» — списание материалов;*

*Дебет 08-3*

*Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — начисление заработной платы;*

*Дебет 08-3*

*Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчет 1 «Расчеты по социальному страхованию», субсчет 2 «Расчеты по пенсионному обеспечению», субсчет 3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию» — начисление выплат во внебюджетные фонды;*

*Дебет 08-3*

*Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» — начисление НДС;*

*Дебет 01 «Основные средства»*

*Кредит 08-3 — присоединение затрат по монтажу к стоимости принятого объекта.*

При получении основным участником оборудования для совместной деятельности с оценкой его по договорной стоимости оформляют запись по балансу основной деятельности:

*Дебет 01*

*Кредит 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 1 «Расчеты по выделенному имуществу».*

Имущество, приобретаемое для предоставления в аренду, приходят на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

## 6.4. Амортизация основных средств по правилам бухгалтерского учета

Амортизацию основных средств, подлежащих фиксированию в учете, определяют ежемесячно исходя из норм амортизационных отчислений в течение всего срока полезного использования.

С 1 января 1998 г. на основе принципов, заложенных в международных стандартах финансовой отчетности, амортизацию начисляют одним из следующих способов:

- линейным;
- уменьшаемого остатка;
- списанием стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- списанием стоимости пропорционально объему продукции (работ).

При *линейном способе* амортизация начисляется равными долями в течение всего срока работы оборудования или других видов основных средств до полного перенесения их стоимости на сумму производимой продукции. При этом годовая сумма амортизации определяется делением первоначальной стоимости единицы основного средства на весь срок его полезного использования.

**Пример.** Первоначальная стоимость единицы оборудования равна 48000 ден. ед., срок ее полезного использования — четыре года.

Сумма амортизации за год составит:

$48\,000 \text{ ден. ед.} : 4 \text{ года} = 12\,000 \text{ ден. ед.},$

а в процентах к первоначальной стоимости:

$12\,000 \text{ ден. ед.} : 48\,000 \text{ ден. ед.} \times 100\% = 25\%.$

Срок полезного использования объекта основных средств юридическое лицо определяет самостоятельно при принятии этого объекта к бухгалтерскому учету. Названный срок может устанавливаться в централизованном порядке или фиксироваться в технических паспортах. При отсутствии такой информации срок полезного использования можно определить исходя:

- из ожидаемого срока использования в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации и системы планово-предупредительных ремонтов;
- нормативно-правовых ограничений использования объекта (например, срока аренды).

Сущность *способа уменьшаемого остатка* заключается в определении амортизации по остаточной (а не по первоначальной) стоимости объекта. Другими словами, каждый год величина амортизации того или иного вида основных средств, которая приходится на себестоимость готовой продукции, будет уменьшаться в соответствии со снижением остаточной стоимости.

**Пример.** При первоначальной стоимости объекта основных средств 200 000 ден. ед. и сроке полезного использования пять лет начисление амортизации будет производиться по следующей методике.

(ден. ед.)

| Период —<br>конец года | Годовая сумма амортизации        | Накопленная<br>амортизация | Остаточная<br>стоимость |
|------------------------|----------------------------------|----------------------------|-------------------------|
| 1-го                   | $200\,000 \times 20\% = 40\,000$ | 40 000                     | 160 000                 |
| 2-го                   | $160\,000 \times 20\% = 32\,000$ | 72 000                     | 128 000                 |
| 3-го                   | $128\,000 \times 20\% = 25\,600$ | 97 600                     | 102 400                 |
| 4-го                   | $102\,400 \times 20\% = 20\,480$ | 118 080                    | 81 920                  |
| 5-го                   | 18 920                           | 137 000                    | 63 000                  |

В последний год сумма амортизации исчисляется вычитанием из остаточной стоимости на начало последнего года ликвидационной стоимости:

$$81\,920 \text{ ден. ед.} - 63\,000 \text{ ден. ед.} = 18\,920 \text{ ден. ед.}$$

Как видно из примера, при данном способе годовая сумма амортизации снижается, что экономически обосновано уменьшением производительности оборудования и сокращением объема выпуска готовой продукции с такого объекта основных средств.

*Способ списания стоимости основных средств по сумме чисел лет срока полезного использования* состоит в том, что на каждый год амортизация определяется умножением первоначальной стоимости объекта на соответствующий коэффициент. Этот коэффициент представляет собой дробь, в числителе которой проставляется число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока полезного использования.

**Пример.** Предполагаемый срок полезного использования объекта основных средств пять лет. Сумма чисел лет срока полезного использования равна:

$$1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15.$$

Коэффициент составит: в первый год —  $\frac{5}{15}$ ; во второй год —  $\frac{4}{15}$ ; в третий год —  $\frac{3}{15}$ ; в четвертый год —  $\frac{2}{15}$ ; в последний, пятый, год —  $\frac{1}{15}$ . Первоначальная стоимость объекта составляет 200 000 ден. ед. Сумма амортизации по годам представлена в таблице.

(ден. ед.)

| Период —<br>конец года | Годовая сумма амортизации                | Накопленная<br>амортизация | Остаточная<br>стоимость |
|------------------------|------------------------------------------|----------------------------|-------------------------|
| 1-го                   | $200\,000 \times \frac{5}{15} = 66\,600$ | 66 600                     | 133 400                 |
| 2-го                   | $200\,000 \times \frac{4}{15} = 53\,400$ | 120 000                    | 80 000                  |
| 3-го                   | $200\,000 \times \frac{3}{15} = 40\,000$ | 160 000                    | 40 000                  |
| 4-го                   | $200\,000 \times \frac{2}{15} = 26\,600$ | 186 600                    | 13 400                  |
| 5-го                   | 3 400                                    | 190 000                    | 10 000                  |

Как и при предыдущем способе, величина ежегодной амортизации снижается, что обоснованно для активной части основных средств. Кроме того, срок переноса стоимости основных средств увеличивается на время нахождения соответствующих объектов на консервации, в ремонте, модернизации.

При способе списания стоимости основных средств пропорционально объему продукции (работ) сумму амортизации на единицу продукции (работ) определяют, вычитая из первоначальной стоимости ликвидационную стоимость и деля полученную разность на планируемый (предполагаемый) объем работы.

**Пример.** Пробег легкового автомобиля в 1-й год составит 15 000 км, во 2-й год — 30 000 км.

Величина амортизации во 2-й год в два раза превысит величину амортизации в 1-й год.

Подчеркнем, что объем продукции (работ) исчисляют в натуральных показателях.

Данный способ полезен в условиях неритмичного использования оборудования. Например, если предприятие работает в три смены, то объем производимой продукции возрастает, т. е. высока интенсивность использования оборудования. Если оборудование работает полсмены из-за недостатка заказов, сырья, материалов, комплектующих изделий и т. п., пропорциональное списание стоимости объектов позволяет «растянуть» фактическое начисление амортизации.

Обратим внимание на то, что линейный способ, а также Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление

основных средств, утвержденные Постановлением Совета Министров СССР от 22 октября 1990 г. № 1072, применяют по основным средствам, введенным в эксплуатацию до 1 января 1998 г. По объектам, вступившим в эксплуатацию после этой даты, могут быть использованы способы начисления амортизации пропорционально объему выпущенной продукции (работ), уменьшаемого остатка или по сумме чисел лет срока полезного использования.

В течение отчетного года амортизационные отчисления начисляются ежемесячно с величины остатка или по сумме чисел лет срока полезного использования, независимо от применяемого способа в размере  $\frac{1}{12}$  годовой суммы.

Не амортизируют жилищный фонд, объекты внешнего благоустройства и другие аналогичные объекты (лесного и дорожного хозяйства, специализированные сооружения судоходной обстановки и пр.), а также продуктивный скот, буйволов, волов и оленей, многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста. По указанным объектам и объектам основных средств некоммерческих организаций производят начисление износа в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчислений. Движение сумм износа по данным объектам учитывают на отдельном забалансовом счете.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительные свойства которых с течением времени не меняются: земельные участки и объекты природопользования.

Объекты основных средств стоимостью не более 10 000 руб. за единицу, а также приобретенные книги, брошюры и другие подобные изделия могут быть списаны на затраты (расходы на продажу) по мере их отпуска в производство или эксплуатацию. С целью обеспечения сохранности таких объектов необходимо организовать оперативный контроль за их движением, в частности, вести учет по количеству единиц, периодически проводить инвентаризацию и др.

В соответствии с Федеральным законом от 14 июня 1995 г. № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» малые предприятия вправе применять ускоренную амортизацию всех объектов основных средств.

Наряду с этим такие предприятия могут списывать дополнительно в виде амортизации до 50% первоначальной стоимости основных средств со сроком службы более трех лет. В случае прекращения деятельности малого предприятия до истечения одного года с момента ввода его в действие суммы дополнительно начисленной амортизации подлежат восстановлению за счет увеличения балансовой прибыли.

Сумма амортизации начисляется на конец каждого месяца. На вновь поступившие основные средства амортизация начисляется с начала месяца, следующего за месяцем их введения в эксплуатацию. На выбывшие основные средства начисление амортизации прекращают с начала месяца, следующего за месяцем выбытия.

**Пример.** За март амортизацию определяют следующим образом: к сумме амортизации по средствам, числящимся в эксплуатации на 1 февраля, прибавляют отчисления по основным средствам, поступившим в феврале, и вычитают отчисления по средствам труда, выбывшим в этом же месяце.

Амортизацию по собственным и долгосрочно арендуемым основным средствам производственного назначения отражают по дебету счетов, предназначенных для учета затрат (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.), и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств», соответствующий субсчет.

Амортизация предметов непроизводственного назначения себестоимость готовой продукции не увеличивает, а относится на уменьшение собственного источника.

Амортизация основных средств, находящихся в эксплуатации на условиях текущей аренды, входит в состав арендной платы, уплачиваемой арендатором. Последний отражает ее так:

*Дебет 25, 26*

*Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».*

При этом в бухгалтерском учете арендодателя делается запись:

*Дебет 90 «Продажи» (91  
«Прочие доходы и расходы»)*

*Кредит 02.*

В случае долгосрочно финансируемой аренды арендатор отражает амортизацию в таком же порядке, что и по собственным основным средствам, а арендодатель включает амортизацию в сумму арендного платежа.

Арендодатель суммы начисленных платежей отражает следующим образом:

*Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,  
субсчет «Арендные обязательства к поступлению»*

*Кредит 90 (91).*

Поступление арендной платы фиксируют по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 76.

При переоценке основных средств, числящихся в бухгалтерском учете, путем индексации сумму амортизации объектов (в том числе объектов, по которым полностью начислена амортизация) умножают на соответствующие индексы изменения стоимости основных средств при ее пересчете в восстановительную стоимость. При переоценке стоимости основных средств, числящихся в бухгалтерском учете, методом прямого пересчета сумму амортизации индексируют посредством коэффициента пересчета, исчисляемого по соотношению рыночной стоимости объекта к его балансовой стоимости.

Разность между новой суммой амортизации и суммой амортизации, начисленной до переоценки, отражают по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» и дебету счета 83 «Добавочный капитал».

Правительство РФ предоставляет организациям право использовать понижающие коэффициенты к амортизационным отчислениям. При применении таких коэффициентов к амортизационным отчислениям на издержки производства (обращения) относят сумму начисленной амортизации основных средств, определенную по утвержденным нормам амортизационных отчислений на полное восстановление основных средств с учетом используемых коэффициентов, в корреспонденции с кредитом счета 02.

Накопленная на счете 02 амортизация является источником погашения первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств. Учетные данные по этому счету используют при расчете налогооблагаемой базы по прибыли, имуществу, а также для определения остаточной стоимости основных средств.

При выбытии собственных основных средств сумму амортизации по ним списывают так:

*Дебет 02 «Амортизация  
основных средств»*

*Кредит 91 «Прочие доходы и  
расходы».*

С 1 января 2000 г. амортизация начисляется в общем порядке по объектам основных средств, полученным по договору дарения и безвозмездно в процессе приватизации. Такая амортизация уменьшает доходы будущих периодов и увеличивает прибыль. Не подлежат амортизации объекты основных средств некоммерческих организаций.

Аналитический учет на счете 02 ведут по видам основных средств и инвентарным объектам.



Использование амортизационного фонда в бухгалтерском учете не отражают. В составе выручки от реализации продукции амортизационные отчисления зачисляют на расчетный счет или на другие счета организации и списывают с этих счетов на расходы по финансированию капитальных вложений.

Изложенные способы расчета амортизации применяют на предприятиях, освобожденных от уплаты налогов на прибыль и на имущество, а также введенных до 1 января 2001 г.

## 6.5. Расчет амортизации имущества в целях налогообложения

Главой 25 НК РФ внесены принципиальные изменения в состав основных средств, их классификацию с учетом сроков полезного использования, а также в методику расчета амортизационных отчислений.

В соответствии со ст. 258 НК РФ имущество объединено в следующие десять групп.

*Первая:* все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно.

*Вторая:* имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно.

*Третья:* имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно.

*Четвертая:* имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно.

*Пятая:* имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно.

*Шестая:* имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно.

*Седьмая:* имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно.

*Восьмая:* имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно.

*Девятая:* имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно.

*Десятая:* имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Отметим, что классификация основных средств по амортизационным группам определена Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 с изменениями, внесенными Постановлением Правительства РФ от 09.07.03. № 415. В ином случае срок полезного

использования организации устанавливают самостоятельно в соответствии с техническими условиями и рекомендациями изготовителей.

НК РФ предусмотрены два способа определения величины амортизации:

- 1) линейный;
- 2) нелинейный.

Линейный способ применяется по зданиям, сооружениям и передаточным устройствам, входящим в восьмую—десятую группы (срок полезного использования свыше 20 лет). При этом ежемесячную норму амортизации рассчитывают по формуле:

$$K = (1 : n) \times 100\%,$$

где  $K$  — норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

$n$  — срок полезного использования объекта, месяцев.

**Пример.** Подъездной железнодорожный путь предприятия имеет полезный срок использования 300 месяцев, или 25 лет. Ежемесячная норма амортизации составит:

$$(1 \text{ мес.} : 300 \text{ мес.}) \times 100\% = 0,333\%.$$

При восстановительной стоимости пути 2 000 000 руб. сумма амортизации за месяц будет равна:

$$(2\,000\,000 \text{ руб.} : 100\%) \times 0,333\% = 6660 \text{ руб.}$$

При нелинейном способе норму амортизации определяют в процентах к остаточной стоимости объекта, а число месяцев по сравнению с тем, что получается по линейному способу, удваивается. Формула расчета нормы амортизации видоизменяется:

$$K = (2 : n) \times 100\%.$$

**Пример.** Отбойный молоток стоимостью 200 000 руб. при сроке полезного использования 20 месяцев будет иметь такую норму амортизации в процентах к остаточной стоимости:

$$K = (2 \text{ мес.} : 20 \text{ мес.}) \times 100\% = 10\%.$$

При таких условиях амортизация этого инструмента составит следующие величины.

1-й месяц:  $10\%$  от 200 000 руб. = 20 000 руб.,

2-й месяц:  $(200\,000 \text{ руб.} - 20\,000 \text{ руб.}) \times 0,1 = 18\,000 \text{ руб.},$

3-й месяц:  $(180\,000 \text{ руб.} - 18\,000 \text{ руб.}) \times 0,1 = 16\,200 \text{ руб.}$

и т. д. — до периода, в котором остаточная стоимость станет равной 40 000 руб., а до истечения срока полезного использования останется 4 месяца.

В дальнейшем, начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта достигнет 20% первоначальной (восстановительной) стоимости, амортизация по объекту исчисляется в следующем порядке:

- остаточная стоимость принимается как базовая стоимость для дальнейших расчетов;

- эта стоимость делится на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования данного объекта.

Следует обратить внимание на то, что по амортизационным объектам, отнесенным к первой—седьмой группам, может применяться и линейный способ, что должно определяться в учетной политике организации.

Если основные средства используются для работы в условиях агрессивной среды или повышенной сменности, то к основной норме амортизации может применяться специальный коэффициент, но не выше 2. Для амортизируемых основных средств, которые являются предметом договора финансовой аренды (лизинга), к основной норме амортизации организация вправе применять специальный коэффициент, но не выше 3.

По легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам первоначальной стоимостью соответственно более 300 000 руб. и 400 000 руб. основная норма амортизации применяется со специальным коэффициентом 0,5.

Налоговый кодекс РФ (п. 10 ст. 259) допускает начисление амортизации по нормам ниже установленных в соответствии с решением руководителя организации, закрепленным в учетной политике. Использование пониженных норм возможно только с начала года и в течение всего налогового периода.

При реализации данных объектов основных средств перерасчет налоговой базы на сумму недоначисленной амортизации против норм не проводят (п. 11 ст. 259 НК РФ). Организация, приобретающая объекты основных средств, бывшие в эксплуатации (когда относительно такого имущества принято решение о линейном способе начисления амортизации), имеет право определять норму погашения стоимости с учетом срока полезного использования, уменьшенного на число лет (месяцев) эксплуатации данного имущества у предыдущих собственников.

Не амортизируется имущество бюджетных организаций, имущество некоммерческих организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и эксплуатируемого для ведения такой деятельности.

Кроме того, амортизация не начисляется на произведения искусства.

Имущество, первоначальная стоимость которого составляет до 10 000 руб., включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода этого имущества в эксплуатацию.

Из состава амортизируемого имущества исключены основные средства:

- переданные (полученные) по договору в безвозмездное пользование;
- переведенные на консервацию на срок свыше трех месяцев;
- находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью 12 месяцев.

Налоговое законодательство исключает из состава амортизируемых объектов, кроме названных выше, также:

- имущество, полученное в рамках целевого финансирования;
- полученные сельскохозяйственным товаропроизводителем мелиоративные и иные объекты сельскохозяйственного назначения, возведенные за счет бюджетных средств;
- основные средства, безвозмездно полученные в соответствии с международными договорами Российской Федерации атомными электростанциями для повышения их безопасности и используемые для производственных целей.

## 6.6. Учет аренды имущества

По условиям предоставления объектов существуют аренды текущая и долгосрочная.

*Текущая аренда* предполагает сдачу арендодателем своего имущества на определенный срок арендатору с обязательным возвратом. В арендный период права и обязанности собственника остаются у арендодателя, к арендатору переходит лишь право владения имуществом.

К *долгосрочно арендуемым основным средствам* относят объекты, договор аренды по которым предусматривает их переход в собственность арендатора (выкуп) по истечении срока аренды или ранее при условии внесения последним всей обусловленной договором выкупной цены.

При текущей аренде арендодатель сданное в аренду имущество продолжает учитывать на своем балансе в составе собственных основных средств с соответствующей отметкой об их выбытии в инвентарной карточке (книге). Такие карточки группируют отдельно. Имущество передается в аренду по договору аренды и оформляется приемо-передаточным актом. В договоре оговариваются срок использования, который рассчитывают исходя из оценки имущества с учетом его фактического износа и действующих норм амортизационных отчислений, и величина арендной платы. Последняя включает, как правило, средства, предусмотренные нормами отчислений на полное восстановление основных средств, сметами затрат на ремонт и часть прибыли.

Финансовые результаты от сдачи в аренду имущества арендодатель отражает в составе прибыли или доходов будущих периодов, а начисление амортизационных сумм по сданным в аренду основным средствам относит на уменьшение прибыли:

*Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»*

*Кредит 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация собственных основных средств».*

Начисление арендной платы за отчетный период отражают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 91. Арендную плату, начисленную авансом за будущие периоды, показывают по дебету счета 76 и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». Поступившие арендные платежи записывают так:

*Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»*

*Кредит 76.*

При включении арендной платы, полученной авансом, в финансовые результаты отчетного периода делают запись:

*Дебет 98*

*Кредит 91.*

На стоимость проведенных арендатором за свой счет капитальных вложений в арендованные основные средства проводят их дооценку у арендодателя при возврате средств арендатором. У арендодателя приходование дооценки фиксируют записью:

*Дебет 01 «Основные средства» Кредит 83 «Добавочный капитал».*

У арендатора эти вложения увеличивают стоимость основных средств:

*Дебет 01*

*Кредит 08.*

При возврате имущества, в которое арендатор вложил средства, он использует счет 91 «Прочие доходы и расходы». Формируют следующие проводки:

*Дебет 91-2*

*Кредит 01 — на сумму полных затрат;*

*Дебет 02*

*Кредит 91-1 — на сумму амортизации.*

Первоначальную (восстановительную) стоимость возвращенного имущества арендатор отражает записью по кредиту забалансового счета 001 «Арендованные основные средства» (без дебетования какого-либо другого счета). Полученное имущество арендодатель записывает так:

*Дебет 01*

*Кредит 01, субсчет «Основные средства, переданные в аренду».*

Арендованные основные средства арендатор учитывает на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» по первоначальной стоимости, обозначенной в договоре аренды. Аналитический учет ведется по объектам, принятым в аренду, и по арендодателям.

На сумму арендной платы, начисленной арендодателю, арендатор дебетует счета издержек производства и обращения (на сумму амортизационных отчислений и расходов на ремонт основных средств), счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (на часть прибыли, включенную в арендную плату) и кредитует счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» на всю сумму начисленной арендной платы.

Перечисление суммы арендной платы отражают так:

*Дебет 76*

*Кредит 51, 52.*

Арендная плата за будущие периоды начисляется следующим образом:

*Дебет 97 «Расходы будущих периодов»*

*Кредит 76.*

Текущие перечисления арендной платы списывают с кредита счета 97 в дебет счетов издержек производства и обращения.

Если по условиям договора аренды капитальный ремонт основных средств арендатор проводит за свой счет, то затраты на такой ремонт списывают с кредита соответствующих материальных и расчетных счетов в дебет счетов издержек производства или счета

97 «Расходы будущих периодов». Со счета 97 затраты частями списывают на счета издержек производства.

Если капитальный ремонт проводится за счет арендодателя, то затраты на такой ремонт отражают следующим образом:

*Дебет 76*

*Кредит 97 (или соответствующих  
материальных и расчетных счетов).*

Основные средства сдаются в долгосрочную аренду по цене, согласованной арендодателем и арендатором (выкупная цена). В составе арендных платежей предусматривают погашение стоимости арендованного имущества (амортизационные отчисления), расходы на услуги по арендным операциям и прибыль, которую получил бы арендодатель от эксплуатации объекта, но не выше процента за пользование кредитом.

Для учета операций по долгосрочной аренде арендодатель использует счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Арендные обязательства к поступлению», на котором отражают расчеты с арендаторами за арендованные ими основные средства.

При передаче основных средств в долгосрочную аренду арендодатель составляет рекомендуемые Планом счетов проводки по выбытию основных средств (на списание первоначальной стоимости объекта, суммы амортизации; на согласованную стоимость; на разность между согласованной и остаточной стоимостью). Затем отражает начисление арендной платы в виде процентов по долгосрочной аренде и части разницы между согласованной и остаточной стоимостью объектов, приходящейся на период, за который начисляется арендная плата.

Арендатор может выкупить долгосрочно арендуемые основные средства до истечения срока аренды. Поступившие платежи арендодатель отражает так:

*Дебет 51, 52*

*Кредит 76, субсчет «Арендные обязательства к поступлению».*

Часть разности между согласованной и остаточной стоимостью основных средств и сумму начисленных процентов, приходящихся на очередной срок платежа, оформляют проводкой:

*Дебет 98*

*Кредит 91.*

Выкупные платежи, поступившие по окончании долгосрочной аренды, отражают так:

*Дебет 51, 52*

*Кредит 91.*

**Пример.** Восстановительная стоимость основных средств, переданных в долгосрочную аренду, составила 300 млн. руб.; сумма амортизации — 120 млн. руб.; остаточная стоимость — 180 млн. руб.; согласованная стоимость — 240 млн. руб. Объект передан в аренду на пять лет, арендный процент установлен на уровне 15% годовых.

За год по арендному проценту должно быть начислено 36 млн. руб.  $(240 \text{ млн. руб.} \times 15\%) : 100\%$ , а за месяц — 3 млн. руб.

Амортизационные отчисления равны 4 млн. руб. в месяц  $(240 \text{ млн. руб.} : 5 \text{ лет} : 12 \text{ мес.})$ . Разность между согласованной и остаточной стоимостью составляет 60 млн. руб.  $(240 \text{ млн. руб.} - 180 \text{ млн. руб.})$ ; в расчете на один год — 12 млн. руб.; в расчете на один месяц — 1 млн. руб.

#### Бухгалтерские записи за отчетный месяц

*Дебет 91*

*Кредит 01 —*

на восстановительную стоимость средств (300 млн. руб.);

*Дебет 02*

*Кредит 91 —*

на сумму амортизации основных средств (120 млн. руб.);

*Дебет 76, субсчет «Арендные обязательства к поступлению»*

*Кредит 91 —*

на согласованную стоимость основных средств (240 млн. руб.);

*Дебет 91*

*Кредит 98 —*

на разность между согласованной и остаточной стоимостью основных средств (60 млн. руб.);

*Дебет 76, субсчет «Арендные обязательства к поступлению»*

*Кредит 91 —*

на сумму начисленных процентов по долгосрочной аренде за соответствующий период (3 млн. руб.);

*Дебет 98*

*Кредит 91 —*

на разницу за месяц между согласованной и остаточной стоимостью основных средств (1 млн. руб.);

*Дебет 51, 52*

*Кредит 76, субсчет «Арендные обязательства к поступлению» —*

на поступление арендных платежей в размере амортизационных отчислений плюс процент за аренду (7 млн. руб.).

Арендатор для учета долгосрочно арендуемых основных средств использует счета 01 «Основные средства», субсчет «Арендованное имущество», 76, субсчет «Задолженность к уплате по долгосрочной



аренде» и 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация имущества, сданного в лизинг».

Названный субсчет к счету 01 — активный. На нем учитывают долгосрочно арендуемые основные средства в оценке, согласованной арендодателем и арендатором. Аналитический учет на этом счете ведут по видам и отдельным инвентарным объектам основных средств.

Указанный субсчет к счету 76 — пассивный. Его применяют для учета расчетов с арендодателями за основные средства, предоставленные на условиях долгосрочной аренды. Аналитический учет на этом счете осуществляют по каждому арендодателю.

По долгосрочно арендуемым основным средствам арендатор делает такие записи:

*Дебет 01, субсчет*

*«Арендованное имущество»*

*Кредит 76, субсчет «Задолженность к уплате по долгосрочной аренде» —*

на поступление основных средств по согласованной стоимости;

*Дебет 25*

*Кредит 02, субсчет «Амортизация имущества, сданного в лизинг» —*

на сумму начисленной амортизации по арендованным основным средствам;

*Кредит 76, субсчет «Задолженность к уплате по долгосрочной аренде» —*

на сумму начисленных процентов по долгосрочной аренде;

*Дебет 76, субсчет «Задолженность к уплате по долгосрочной аренде»*

*Кредит 51 —*

на сумму причитающихся арендодателю платежей за арендуемые основные средства.

По окончании срока арендованные основные средства переходят в собственность организации и делается запись:

*Дебет 01, субсчет «Собственные основные средства»*

*Кредит 01, субсчет «Арендованное имущество».*

Одновременно осуществляется проводка:

*Дебет 02, субсчет «Амортизация имущества, сданного в лизинг»*

*Кредит 02, субсчет «Амортизация собственных основных средств».*

Если по окончании срока договора объекты возвращаются арендодателю, их списывают у арендатора за счет амортизации:

*Дебет 02, субсчет «Амортизация имущества, сданного в лизинг»*

*Кредит 01, субсчет «Арендованное имущество».*

При возвращении объектов арендодателю до окончания срока аренды делают запись:

*Дебет 02, субсчет 2 (на сумму начисленной по объекту амортизации);*

*Кредит 01, субсчет «Арендованное имущество» —*

*Дебет 76 (на сумму невыплаченных арендодателю платежей);*

на согласованную стоимость долгосрочно арендуемых основных средств.

При долгосрочном выкупе основных средств арендатор делает следующие записи:

*Дебет 76 (на сумму невыплаченных арендодателю платежей);*

*Кредит 51 или 52 — на совокупную величину указанных выше сумм.*

*Дебет 91 — на сумму недоначисленных процентов по долгосрочной аренде;*

*Дебет 01, субсчет «Арендованное имущество» (на сумму выкупа, превышающего арендные обязательства)*

Приходят основные средства так:

*Дебет 01, субсчет «Собственные основные средства»*

*Кредит 01, субсчет «Арендованное имущество» — на согласованную стоимость объекта плюс сумма выкупа, превышающая договорные обязательства.*

*Дебет 02, субсчет «Амортизация имущества, сданного в лизинг»*

*Кредит 02, субсчет «Амортизация собственных основных средств» — на сумму амортизации по объекту.*

## 6.7. Финансовая аренда (лизинг)

Субъектами лизинговых отношений являются лизингодатель (юридическое лицо, осуществляющее лизинговую деятельность, или

физическое лицо — предприниматель без образования юридического лица) и *лизингополучатель* (также юридическое или физическое лицо). Отношения между ними регулируются договором лизинга. Лизингодатель предоставляет обусловленное договором имущество лизингополучателю за плату во временное пользование для предпринимательских целей.

Лизинговые отношения регулируются ГК РФ ст. 665—670, Указом Президента РФ от 17 сентября 1994 г. № 1929 «О развитии финансового лизинга в инвестиционной деятельности», Постановлением Правительства РФ от 27 июня 1996 г. № 752 «О государственной поддержке развития лизинговой деятельности в Российской Федерации», Постановлением Правительства РФ от 29 июня 1995 г. № 633, утвердившим Временное положение о лизинге, Постановлением Правительства РФ от 26 февраля 1996 г. № 167, утвердившим Положение о лицензировании лизинговой деятельности.

Объектом лизинга может быть любое движимое и недвижимое имущество, относящееся по действующей классификации к основным средствам, кроме имущества, запрещенного к свободному обращению на рынке. Лизингодатель сохраняет право собственности на имущество, передает его во владение и пользование для хозяйственной эксплуатации лизингополучателю, который перечисляет за это лизинговые платежи.

Постановлением Правительства РФ от 27 июня 1996 г. № 752 разрешено учитывать имущество, передаваемое в лизинг, на балансе как лизингодателя, так и лизингополучателя. В последнем случае происходит передача права собственности на это имущество, и все последующие отношения рассматриваются как его выкуп в порядке рассрочки платежа.

Лизинг выгоден лизингодателю, поскольку приносит постоянный доход, постепенно возмещая затраты на приобретение объекта лизинга, его страхование, выплату процентов за денежные средства, направленные на приобретение имущества, передаваемого в лизинг.

Выгода лизингополучателя заключается в том, что ему не требуется мобилизовывать значительные денежные суммы для единовременной выплаты в случае приобретения объектов основных средств по договору купли-продажи. По договору лизинга выплаты производятся в течение ряда лет. При этом в распоряжении лизингополучателя находится необходимое ему оборудование.

Договор лизинга может быть заключен сторонами на любой срок, который они сочтут целесообразным. Размер лизинговых платежей также устанавливается по соглашению сторон.

В соответствии с Временным положением о лизинге в состав лизинговых платежей входят суммы:

- возмещающие полную (или близкую к ней) стоимость лизингового имущества;
- выплачиваемые лизингодателю проценты за кредитные ресурсы, использованные им для приобретения имущества по договору лизинга;
- комиссионного вознаграждения лизингодателя;
- выплачиваемые за страхование лизингового имущества, если оно было застраховано лизингодателем;
- иных затрат лизингодателя, предусмотренных договором лизинга.

Гражданским кодексом Российской Федерации предусматривается, что риск случайной гибели и случайного повреждения имущества по общему правилу возлагается на лизингополучателя с момента передачи ему имущества. Лизингодатель, если иное не предусмотрено договором, оставаясь собственником, от бремени риска освобождается.

Бухгалтерский учет лизинговых операций регулируется Указаниями Минфина России, утвержденными приказом от 17 февраля 1997 г. № 15. Порядок отражений операций определяется тем, на чем балансе учитывается переданное в лизинг имущество.

**Бухгалтерский учет у лизингодателя.** Приобретаемое по указанию лизингополучателя имущество лизингодатель отражает в общеустановленном порядке на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» в сумме фактических затрат по его приобретению, расходов по доставке, монтажу и установке у лизингополучателя. После того как все затраты по имуществу, передаваемому в лизинг, учтены, их перечисляют на счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет «Имущество для сдачи в аренду».

При передаче имущества лизингополучателю лизингодатель отражает его стоимость по приходу забалансового счета 011 «Основные средства, сданные в аренду».

Лизинговое имущество может поставляться непосредственно лизингополучателю, минуя лизингодателя. Такая транзитная операция также отражается на счетах учета капитальных вложений и доходных вложений в материальные ценности, как и при поступлении имущества лизингодателю.

В соответствии с принципом временной определенности фактов хозяйственной деятельности объемы реализации и финансовых результатов следует объявлять по мере начисления лизинговых платежей в сроки, вытекающие из условий договора.

Суммы платежей, причитающихся по договору лизинга за работы и услуги на основании расчетных документов, отражаются по кредиту счета 90 «Продажи» в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с поку-

пателями и заказчиками», на котором эти суммы числятся до момента погашения (дебет счетов учета денежных средств в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов с покупателями и заказчиками).

Затраты при осуществлении лизинговой деятельности формируются из амортизационных отчислений по лизинговому имуществу, других объектов основных средств, приобретаемых лизингодателем для осуществления своей деятельности, оплаты труда работников, иных расходов. По мере образования их списывают на счета издержек производства в корреспонденции с соответствующими счетами: 10, 69, 70 и др.

По имуществу, учитываемому лизингодателем на балансовом счете 03, амортизация начисляется равномерно по дебету счета издержек производства и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств». Временным положением о лизинге допускается по соглашению между лизингодателем и лизингополучателем применять механизм ускоренной амортизации. Такой порядок может увеличивать норму амортизации на коэффициент ускорения не выше 3.

Всю сумму затрат, накопленную на счете учета издержек производства, лизингодатель ежемесячно списывает в дебет счета 90 «Продажи».

Финансовый результат от лизинговой деятельности (прибыль или убыток) списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Возврат лизингового имущества и прекращение его использования для лизинга лизингодатель оформляет записью:

|                                     |                                                                                                       |
|-------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Дебет 01 «Основные средства»</i> | <i>Кредит 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет «Имущество для сдачи в аренду».</i> |
|-------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Если лизингодатель передает имущество на баланс лизингополучателя, он списывает его со своего баланса, дебетуя счет 91 «Прочие доходы и расходы». Оформляется проводка:

|                 |                                                                                    |
|-----------------|------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Дебет 91</i> | <i>Кредит 03, субсчет «Имущество для сдачи в аренду» — на стоимость имущества.</i> |
|-----------------|------------------------------------------------------------------------------------|

Сумма платежей, причитающихся за переданное с баланса имущество, отражается записью:

|                                                                                                              |                   |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|
| <i>Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»</i> | <i>Кредит 91.</i> |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|

Превышение суммы платежей над стоимостью передаваемого имущества лизингодатель относит на доходы будущих периодов:

*Дебет 91*

*Кредит 98 «Доходы будущих периодов».*

При поступлении средств от лизингополучателя за передаваемое имущество делается запись:

*Дебет 51 «Расчетные счета»*

*Кредит 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»;*

и одновременно:

*Дебет 98*

*Кредит 91.*

Переданное имущество снимается с учета по забалансовому счету 011. Если имущество по условиям договора учитывалось на балансе лизингополучателя, его возврат оформляется на основании первичного учетного документа лизингополучателя записью у лизингодателя:

*Дебет 03, субсчет «Имущество для сдачи в аренду»*

*Кредит 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам».*

В случае возврата имущества с полностью погашенной стоимостью его приходят в условной оценке 1 руб. за объект и отражают проводкой:

*Дебет 01 — «Основные средства»*

*Кредит 91 (имущество не будет в дальнейшем использовано по договорам лизинга) или*

*Кредит 98 «Доходы будущих периодов» (имущество может быть сдано в лизинг).*

Бухгалтерский учет у лизингополучателя. В случае сохранения права собственности на переданное имущество у лизингодателя лизингополучатель отражает стоимость полученного имущества до его возврата и окончания договора на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

Когда переданное в лизинг имущество учитывается на балансе лизингополучателя, оно отражается в общеустановленном порядке:

*Дебет 08, субсчет «Приобретение отдельных объектов основных средств по договору лизинга»*

*Кредит 76, субсчет «Арендные обязательства».*

Затраты, связанные с получением имущества в лизинг, по аналогии с формированием первоначальной стоимости приобретенных объектов основных средств могут увеличивать сумму, учитываемую на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Эти затраты списывают со счета 08, субсчет «Приобретение отдельных объектов основных средств по договору лизинга» на счет 01 «Основные средства», субсчет «Арендованное имущество».

Постановлением Правительства РФ от 20 ноября 1995 г. № 1133 лизинговые платежи по операциям финансового лизинга включены в состав затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг).

Начисление лизинговых платежей за отчетный период лизингополучатель отражает по дебету счета издержек производства в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам».

Сумму задолженности по всем лизинговым платежам показывают по дебету счета 76, субсчет «Арендные обязательства» и кредиту этого же счета, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам». Очередной платеж уменьшает денежные средства лизингополучателя, но одновременно уменьшаются и арендные обязательства.

Исходя из стоимости полученного имущества лизингополучатель сам начисляет амортизацию (в том числе ускоренную, если это предусмотрено договором) по установленным нормам:

*Дебет счета издержек  
производства*

*Кредит 02 «Амортизация  
основных средств».*

При переходе по окончании действия договора права собственности на имущество к лизингополучателю он принимает это имущество к учету:

*Дебет 01 «Основные средства»*

*Кредит 02 «Амортизация основ-  
ных средств»*

(при этом делают внутренние записи по переносу данных с субсчета учета имущества, полученного в лизинг, на субсчет собственных основных средств).

Стоимость имущества при возврате лизингодателю, когда он же и вел учет этого имущества, списывается с забалансового счета лизингополучателя 001 «Арендованные основные средства».

Если учет велся на счете основных средств лизингополучателя, возврат имущества отражается записью:

*Дебет 91 «Прочие доходы  
и расходы»*

*Кредит 01.*

Когда возвращается имущество с полностью погашенной стоимостью, на счете 91 останется нулевое сальдо. В этом случае по дебету данного счета в корреспонденции со счетом 01 отражается стоимость арендованного имущества, а по кредиту в корреспонденции с дебетом счета 02 — сумма начисленной амортизации, равная стоимости имущества.

При возврате имущества с не полностью оплаченной стоимостью дебетовое сальдо со счета 91 должно быть перечислено на счет 99 «Прибыли и убытки» как прочие операционные расходы.

Если лизингополучатель намерен выкупить переданное ему имущество до окончания срока действия договора, он должен сумму досрочно начисленных платежей отнести первоначально на счет 97 «Расходы будущих периодов». В случае использования собственных источников начисленные платежи относятся в дебет счета 84 «Не-распределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 02. Одновременно на указанную сумму делается проводка:

|                                                   |                                                                   |
|---------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|
| <i>Дебет 76, субсчет «Арендные обязательства»</i> | <i>Кредит 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам».</i> |
|---------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|

## 6.8. Учет выбытия основных средств и доходных вложений

Как предусмотрено п. 29 ПБУ 6/01, выбытие объектов основных средств происходит в случаях продажи, безвозмездной передачи, списания по причине морального и физического износа, ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, а также в случае передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций.

Нелишне напомнить, что по Плану счетов 1990 г. такие операции отражались на счете 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» с отнесением финансового результата по окончании процедуры ликвидации на счет 80 «Прибыли и убытки». Из Плана счетов 2000 г. счет 47, как и другие счета, предназначавшиеся для учета продажи иных активов, исключен. По аналогии с международной практикой такие операции (в зависимости от того, являются ли они по уставу основным видом деятельности или нет) должны фиксироваться на счете 90 «Продажи» или 91 «Прочие доходы и расходы».

В большинстве случаев выбытие основных средств по Плану счетов 2000 г. отражается такими бухгалтерскими записями:

|                                                              |                    |
|--------------------------------------------------------------|--------------------|
| <i>Дебет 91</i>                                              | <i>Кредит 01 —</i> |
| отражена сумма первоначальной (восстановительной) стоимости; |                    |
| <i>Дебет 02</i>                                              | <i>Кредит 01 —</i> |
| отражена сумма амортизации списываемых основных средств;     |                    |



*Дебет 91* *Кредит 69, 70, 76 и др. —*  
отражена сумма затрат на разборку, демонтаж основных средств;

*Дебет 10* *Кредит 91 —*  
оприходованы материальные ценности от ликвидации основных средств;

*Дебет 62* *Кредит 91 —*  
получена выручка от продажи основных средств, если данные операции не являются основным видом деятельности;

*Дебет 91* *Кредит 68 —*  
начислен НДС по проданным основным средствам;

*Дебет 99* *Кредит 01;*

*Дебет 02* *Кредит 99 —*  
отражено выбытие основных средств в результате чрезвычайных обстоятельств.

Для учета списания основных средств возможно открытие к счету 01 субсчета «Выбытие основных средств». В таких случаях первоначальная (восстановительная) стоимость списывается записями:

*Дебет 01, субсчет «Выбытие основных средств»* *Кредит 01, субсчет «Первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств»,*  
а накопленная амортизация — записью:

*Дебет 02* *Кредит 01, субсчет «Первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств».*

По окончании процедуры выбытия остаточную стоимость списывают на счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

*Дебет 91* *Кредит 01, субсчет «Выбытие основных средств».*

В результате таких записей субсчет «Выбытие основных средств» счета 01 закрывается. Одновременно будет уменьшена сумма основных средств и увеличена сумма операционных расходов.

Аналогично отражают выбытие учитываемых на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности» зданий, помещений, оборудования и других ценностей, имеющих материально-вещественную форму, предоставляемых за оплату во временное пользование. При передаче лизингового имущества по договору лизинга, как и при списании такого имущества по другим причинам, может исполь-

зоваться субсчет «Выбытие материальных ценностей» к счету 03. Операции по этому субсчету также развернуто переносят на счет 91.

## 6.9. Учет восстановления основных средств

Восстановление объектов основных средств осуществляется путем ремонта, а также модернизации и реконструкции.

Расходы, связанные с проведением или оплатой работ по ремонту основных средств, организации могут относить непосредственно на активные счета для учета издержек производства или обращения (20 «Основное производство», 44 «Расходы на продажу» и др.) с кредита соответствующих материальных, денежных и расчетных счетов (10 «Материалы», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.).

Такой порядок учета рекомендуется при незначительных затратах на текущий и профилактический ремонт, поскольку эти затраты не могут существенно влиять на конечный финансовый результат.

Для накапливания финансовых средств на осуществление крупного планового ремонта (в частности, ремонта прокатных станов, доменных и мартеновских печей, подъездных железнодорожных путей), а также в организациях с сезонным характером производства целесообразно создавать ремонтный фонд.

Рассчитывают нормативы отчислений в этот фонд (на пять лет) на основе оценки возможной стоимости подобного ремонта. Такой фонд учитывают на пассивном счете 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Ремонтный фонд». При его формировании указанный субсчет кредитуют с дебетованием счета 25 «Общепроизводственные расходы» или 26 «Общехозяйственные расходы».

При наличии ремонтного фонда затраты на проведение работ отражают, как правило, на активном счете 23 «Вспомогательные производства». По дебету этого счета учитывают фактические затраты на ремонт собственных основных средств. Фактическую себестоимость законченных ремонтных работ списывают так:

|                                           |                   |
|-------------------------------------------|-------------------|
| <i>Дебет 96, субсчет «Ремонтный фонд»</i> | <i>Кредит 23.</i> |
|-------------------------------------------|-------------------|

Основанием для такой бухгалтерской проводки служит акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств. Он является также документом для соответствующей записи сумм затрат на ремонт в инвентарных карточках аналитического учета.

Сумму фонда, превышающую фактические затраты на ремонт, по окончании года, как правило, записывают отрицательными числами — сторнируют. При недостатке ремонтного фонда разность относят на счета учета затрат.

Сальдо по счету 23 «Вспомогательные производства» (в части ремонта) может быть только дебетовым, что означает затраты по незаконченному капитальному, профилактическому или текущему ремонту основных средств. В бухгалтерском балансе его показывают по статье «Незавершенное производство».

При внезапном ремонте на крупные суммы (при отсутствии ремонтного фонда) затраты следует относить в дебет счета 97 «Расходы будущих периодов». Это позволит не увеличивать себестоимость продукции, что неизбежно при единовременном списании расходов на счета учета затрат. Всю сумму стоимости ремонтных работ в таких случаях записывают в дебет счета 97, с которого их ежемесячно списывают на счета текущих затрат равными долями в течение срока, к которому они относятся.

Затраты, связанные с модернизацией и реконструкцией (включая затраты, производимые во время ремонта объектов основных средств), осуществляются за счет прибыли, поэтому они увеличивают первоначальную стоимость объекта. Одновременно в общем порядке отражают возрастание стоимости основных средств:

*Дебет 01*

*Кредит 08.*

В технико-сметной документации на проведение ремонтных работ такие работы разделяют по источникам финансирования:

- текущий или капитальный ремонт — за счет себестоимости;
- расходы по реконструкции (модернизации), в том числе по установке и монтажу охранно-пожарной и охранной систем, — за счет средств, направленных на капитальные вложения.

Обращаем внимание на то, что с 1 января 1999 г. приемка-сдача отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов должна оформляться актом по форме № ОС-3 (эта форма утверждена Госкомстатом России от 30 октября 1997 г. № 71а). В акте выполненные работы разделяются на ремонт и реконструкцию (модернизацию).

Выше изложена методика, определенная в ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденная Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н (в ред. от 18.05.03 г. № 45н).

В соответствии со ст. 260 НК РФ расходы на ремонт основных средств для целей налогообложения должны быть признаны в размере фактических затрат в том отчетном периоде, в котором они произведены.



## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. Какие учетные объекты относятся к основным средствам?
2. Как оцениваются в учете основные средства?
3. На каких счетах учитывают основные средства и какие регистры используются для их аналитического учета?
4. Дайте определение амортизации основных средств и изложите линейный и нелинейные способы их расчета.
5. Как отражают в учете поступление основных средств?
6. Способы учета выбытия основных средств.
7. Как часто переоценивают основные средства и какова методика отражения в учете ее результатов?
8. Что понимают под восстановлением основных средств и как учитывают работы по данной операции?
9. В чем отличие учета текущей аренды основных средств от финансовой?



## ТЕСТЫ

Укажите букву правильного ответа.

1. Основные средства — это:
  - а) объекты стоимостью свыше 10 000 руб. за единицу и сроком службы более 12 месяцев;
  - б) оборудование, находящееся на складе в виде готовой продукции и предназначенное для продажи;
2. Основные средства учитываются на счете:
  - а) 01;
  - б) 08;
  - в) 11 «Животные на выращивании и откорме»;
  - г) «Инвентарь и хозяйственные принадлежности».

3. Оприходование основных средств, созданных подрядчиком, отражается записью:

- |             |                                 |
|-------------|---------------------------------|
| а) Дебет 01 | Кредит 60;                      |
| б) Дебет 01 | Кредит 80 «Уставный капитал»;   |
| в) Дебет 01 | Кредит 83 «Добавочный капитал»; |
| г) Дебет 01 | Кредит 08                       |

4. Какая из приведенных бухгалтерских записей означает начисление амортизации по оборудованию основного цеха:

- |                                     |                                      |
|-------------------------------------|--------------------------------------|
| а) Дебет 20 «Основное производство» | Кредит 02;                           |
| б) Дебет 02                         | Кредит 01;                           |
| в) Дебет 02                         | Кредит 91 «Прочие доходы и расходы». |

5. При формировании резерва для осуществления капитального ремонта составляют бухгалтерскую проводку:

- |                                                            |                                           |
|------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|
| а) Дебет 20                                                | Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов»; |
| б) Дебет 91                                                | Кредит 83;                                |
| в) Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» | Кредит 82 «Резервный капитал».            |

6. Бухгалтерская запись:

|          |                                               |
|----------|-----------------------------------------------|
| Дебет 02 | Кредит 01, субсчет «Выбытие основных средств» |
|----------|-----------------------------------------------|

означает:

- а) списание начисленной амортизации на момент выбытия основных средств;
- б) начисление амортизации по объектам основных средств;
- в) продажу основных средств.

7. У арендатора основные средства, полученные в порядке текущей аренды, отражаются на счете:

- а) 97 «Расходы будущих периодов»;
- б) 01;

г) 001 «Арендованные основные средства».

|             |            |
|-------------|------------|
| а) Дебет 62 | Кредит 91; |
| б) Дебет 91 | Кредит 62; |
| в) Дебет 51 | Кредит 62; |
| г) Дебет 51 | Кредит 91. |

а) Дебет 97 «Расходы будущих периодов» Кредит 02;

б) Дебет 02 Кредит 26 «Общехозяйственные расходы»;

в) Дебет 01 Кредит 02;

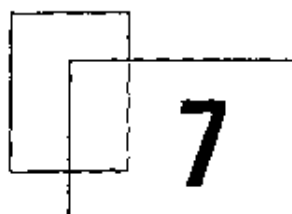
г) Дебет 20 Кредит 02.

|             |            |
|-------------|------------|
| а) Дебет 91 | Кредит 01; |
| б) Дебет 80 | Кредит 91; |
| в) Дебет 80 | Кредит 01; |
| г) Дебет 99 | Кредит 01. |

«Прибыли и убытки»

Недостаток не в деньгах, а в людях  
и дарованиях делает государство слабым.

*Вольтер (Франция)*



## УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

- ✓ сущность этого вида внеоборотных активов
- ✓ виды оценок и методики учета нематериальных активов
- ✓ деловая активность и ее учет
- ✓ особенности налогового учета НМА

### 7.1. Сущность нематериальных активов

С 1 января 2002 г. применяется Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов», утвержденное приказом Министерства финансов России от 16 октября 2000 г. № 91н, которым в ранее действовавший порядок внесены существенные изменения. В частности, уточнены перечень и понятия таких активов.

К нематериальным активам (НМА) отнесены:

- исключительные права патентообладателя на изобретения, промышленные образцы, полезные модели и селекционные достижения;
- исключительные авторские права на программы для ЭВМ и базы данных;
- исключительные права владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- имущественное право автора или иного правообладателя на топологию интегральных микросхем;
- деловая репутация предприятия, а также организационные расходы, которые в соответствии с учредительными документами признаны вкладом в уставный (складочный) капитал.

Следует обратить внимание на то, что согласно ПБУ 14/2000 к нематериальным активам причисляются только исключительные авторские права и исключительные права патентообладателя и владельца. Другие объекты можно отнести к таким активам только при одновременном выполнении ряда условий, в частности:

- 1) объект нематериальных активов должен использоваться более 12 месяцев в производственных целях либо для управленческих нужд и при этом не иметь материально-вещественной структуры. В то же время необходимо, чтобы данный объект можно было идентифицировать. Иными словами, у организации должны быть в на-

личии документы, подтверждающие существование самого актива и исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства и т. п.);

2) для отражения объекта в составе нематериальных активов необходимо, чтобы организация не намеревалась в последующем его перепродать, а предполагала использовать для собственных нужд. Кроме того, такой объект должен в будущем приносить экономическую выгоду (доход);

3) использование ПБУ 17/02.

## 7.2. Оценка и бухгалтерский учет НМА

При постановке объекта нематериальных активов на бухгалтерский учет в первую очередь решается вопрос о его денежной оценке. Установлены различные способы определения первоначальной стоимости активов.

В случае покупки нематериальных активов их первоначальная стоимость определяется в сумме фактических затрат. В нее включаются затраты, уплачиваемые продавцу в соответствии с договором, регистрационные сборы, таможенные и патентные пошлины, невозмещаемые налоги, вознаграждения посредническим организациям и т. п. Определены расходы, которые не следует включать в первоначальную стоимость нематериальных активов. Это общехозяйственные и аналогичные им затраты (кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением активов).

Первоначально расходы на приобретение нематериальных активов накапливаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». На этом же счете отражаются и все расходы, связанные с доведением нематериальных активов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. После этого стоимость активов переносят на счет 04 «Нематериальные активы»

*Дебет 04*

*Кредит 08, субсчет «Приобретение нематериальных активов» —*

объект нематериальных активов введен в эксплуатацию.

Когда организация самостоятельно создает нематериальные активы, порядок учета подобных затрат зависит от характера дальнейшего использования активов. Если их планируется продать, то затраты на создание следует учитывать на счете 20 «Основное производство». В случае когда в дальнейшем нематериальные активы будут использоваться для собственных нужд, учет затрат ведут на счете 08. Необходимо помнить, что с 1 января 2001 г. первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных для собственных нужд,



облагается НДС. Но суммы налога, уплаченные поставщикам ресурсов, используемых при создании нематериальных активов, возмещаются из бюджета. Такой порядок установлен ст. 159 НК РФ.

ПБУ 17/02 определено, что информация о расходах по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам отражается в бухгалтерском учете в качестве вложений во внеоборотные активы, в связи с чем *к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» открывается отдельный субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».*

Согласно ПБУ 17/02 расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам признаются внеоборотными активами организации при соблюдении таких условий, как:

- сумма расхода может быть определена и подтверждена;
- имеется документальное подтверждение выполнения работ, например, акт выполненных работ и т. п.;
- использование результатов работы для производственных и (или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода);
- использование результатов указанных работ может быть продемонстрировано.

Эти расходы учитываются на счете 04 «Нематериальные активы», в бухгалтерском учете делается запись:

|                                    |                                                                                                                  |
|------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Дебет 04, отдельный субсчет</i> | <i>Кредит 08, субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».</i> |
|------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, которые не подлежат применению при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), либо для управленческих нужд, или по которым не получены положительные результаты, признаются внереализационными расходами отчетного периода. При этом в бухгалтерском учете делается запись:

|                                           |                                                                                                                  |
|-------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»</i> | <i>Кредит 08, субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».</i> |
|-------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Нематериальные активы, поступившие в качестве вклада в уставный капитал организации, отражаются на счете 04 в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов». При этом последний дебетуруется с кредитованием счета 75, субсчет «Расчеты по вкладам в

уставный (складочный) капитал». Данной записи предшествует проводка Дебет 75-1 Кредит 80. Аналогично в учете отражаются организационные расходы вновь созданной организации, которые признаются вкладом в ее уставный (складочный) капитал, в денежной оценке, согласованной учредителями (участниками общества).

Поступление безвозмездно полученных от других юридических и физических лиц нематериальных активов в бухгалтерском учете фиксируется также на счете 08. Однако в этом случае в корреспонденции с дебетом счета 08 указывается кредит счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления», где отражается рыночная стоимость нематериального актива на дату его принятия к бухгалтерскому учету.

Суммы, отраженные на счете 98-2 «Доходы будущих периодов» — «Безвозмездные поступления», списываются по мере начисления амортизации НМА.

**Пример.** В феврале 2003 г. организация получила безвозмездно от физического лица исключительное право на изобретение — способ производства продукции. Рыночная стоимость такого объекта нематериальных активов составляет 36 000 руб. Срок полезного использования приказом по организации установлен 10 лет.

Организация начисляет амортизацию нематериального актива линейным способом. Годовая норма амортизации этого актива составляет 10% ( $100\% : 10$  лет). Объект нематериальных активов введен в эксплуатацию в феврале 2003 г., в бухгалтерском учете сделаны проводки:

*Дебет 08* *Кредит 98-2 — 36 000 руб. —*

отражена рыночная стоимость безвозмездно полученного объекта нематериальных активов;

*Дебет 04* *Кредит 08 — 36 000 руб. —*

введен в эксплуатацию объект нематериальных активов.

С марта 2003 г. организация ежемесячно делает в бухгалтерском учете следующие проводки:

*Дебет 26* *Кредит 05 — 300 руб. 00 коп.*

( $36\,000 \text{ руб.} \times 10\% : 12 \text{ мес.}$ ) — начислена амортизация за отчетный месяц;

*Дебет 98-2* *Кредит 91 — 300 руб. 00 коп. —*

часть стоимости безвозмездно полученного объекта нематериальных активов включена во внереализационные доходы организации за отчетный месяц.

Сумму начисленной амортизации можно отражать на отдельном счете (05 «Амортизация нематериальных активов») либо уменьшать на ее величину первоначальную стоимость нематериальных активов.

Второй способ (он называется способом уменьшения первоначальной стоимости) применяется по таким объектам нематериальных активов, как организационные расходы и деловая репутация организации. Если нематериальные активы организация использует в непроизводственных целях, то амортизация по ним начисляется за счет собственных средств (прибыли).

При начислении амортизации по нематериальным активам путем уменьшения первоначальной стоимости после полного ее погашения данные активы отражаются в учете в условной оценке, принятой организацией, с отнесением суммы оценки на финансовые результаты. Однако это возможно только до прекращения срока действия патента, свидетельства или других охранных документов.

### 7.3. Понятие деловой репутации и ее учет

Предметом договора купли-продажи могут выступать не только отдельные товары, но и предприятия в целом как единый имущественный комплекс. Понятно, что стоимость любого предприятия, отличная от совокупной стоимости его активов и обязательств. Разница составляет деловую репутацию предприятия. Подчеркнем, что в бухгалтерском учете деловая репутация отражается только при совершении сделки купли-продажи предприятия. При этом репутация может быть положительной или отрицательной.

*Положительную* деловую репутацию необходимо рассматривать как надбавку, выплачиваемую покупателем в обеспечение будущей потенциальной доходности приобретения предприятия. Это означает, что средства, затраченные на приобретение деловой репутации, в будущем принесут экономическую выгоду, прибыль, т. е. окупятся. Конечно, предприятие, обладающее положительной деловой репутацией, приобретать выгодно.

*Отрицательную* деловую репутацию следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием у продаваемого предприятия стабильных покупателей, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, достаточного уровня квалификации персонала и т. п.

**Пример.** Предприятие А приобрело на аукционе предприятие Б за 5 200 млн. руб. Упрощенный баланс предприятия Б на дату его покупки имеет следующий вид.

| Актив                   | Сумма,<br>млн. руб. | Пассив                | Сумма,<br>млн. руб. |
|-------------------------|---------------------|-----------------------|---------------------|
| Основные средства       | 2000                | Уставный капитал      | 2200                |
| Производственные запасы | 1200                | Расчеты с кредиторами | 1800                |
| Денежные средства       | 800                 |                       |                     |
| Итого                   | 4000                | Итого                 | 4000                |

В рассматриваемом случае деловая репутация приобретенного предприятия будет равна:

$$5\,200 \text{ млн. руб.} - (2\,000 \text{ млн. руб.} + 1\,200 \text{ млн. руб.} + 800 \text{ млн. руб.} - 1\,800 \text{ млн. руб.}) = 3\,000 \text{ млн. руб.}$$

В примере возникла положительная репутация. Она отражается на счете 04 «Нематериальные активы», субсчет «Деловая репутация». Затем в течение 20 лет (но не более срока деятельности предприятия) деловая репутация амортизируется путем равномерного уменьшения ее первоначальной стоимости.

## 7.4. Особенности налогового учета НМА

Сопоставление правил учета согласно ПБУ 14/2000 и НК РФ (ст. 257) выявило, что имеются расхождения в определении состава нематериальных активов. Так, по правилам бухгалтерского учета в названные активы входят организационные расходы и деловая репутация фирм. В соответствии с главой 25 НК РФ такие активы не могут быть признаны. Напротив, по налоговому законодательству в это имущество включается владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией относительно промышленного, коммерческого или научного опыта.

Правилами бухгалтерского учета нелинейный способ расчета амортизации, определенный НК РФ, не предусмотрен. Вместе с тем рекомендованы методы уменьшаемого остатка исходя из остаточной стоимости нематериальных активов и пропорционально объему продукции (работ) в натуральном выражении. Различны предельные сроки амортизации нематериальных активов (20 лет по правилам бухгалтерского учета и 10 лет по налоговому законодательству).



## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. Каковы особенности нематериальных активов как объектов учета?
2. Что включается в понятие оценки НМА и на каких бухгалтерских счетах отражается их поступление?
3. Что такое деловая репутация и какова система ее бухгалтерского учета?
4. В чем заключается различие в понимании НМА в бухгалтерском и налоговом учете?



## ТЕСТЫ

Укажите букву правильного ответа.

1. НМА отличаются от основных средств:
  - а) отсутствием материально-вещественной формы;
  - б) высокой стоимостью;
  - в) способом начисления амортизации.
2. Амортизация по НМА исчисляется методами:
  - а) уменьшения остаточной стоимости;
  - б) по сумме чисел лет полезного использования;
  - в) линейным.
3. Передача объектов НМА в качестве вклада в уставный капитал отражается на счете:
  - а) 58 «Финансовые вложения»;
  - б) 98 «Доходы будущих периодов»;
  - в) 80;
  - г) 99.
4. Инвентарная стоимость НМА — это:
  - а) стоимость приобретения;

б) расходы по доведению их до состояния, пригодного к эксплуатации;

в) остаточная стоимость;

г) НДС;

д) п. «а» + п. «б» + п. «г».

5. Деловая репутация представляет собой:

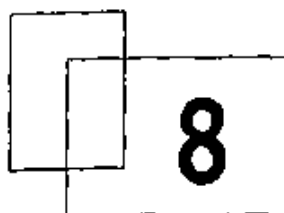
а) профессиональный уровень персонала;

б) уровень производительности труда коллектива;

в) разность между балансовой стоимостью предприятия и ценой фактической его продажи.

Чтобы стать настоящим человеком, надо не один, а много раз испытать свой характер. В трудную минуту собрать всю свою волю, помня: таланты формируются в тиши, характер же — в потоке бурной жизни.

*И. Гете (Германия)*



## УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ<sup>1</sup>

- ✓ понятие МПЗ и способы их оценки на основе действующей нормативной базы
- ✓ система документооборота и учет неотфактурованных поставок;
- ✓ расчет фактической себестоимости материалов
- ✓ методика синтетического и аналитического учета МПЗ
- ✓ особенности учета на забалансовых счетах
- ✓ формирование резервов под снижение стоимости материальных ценностей

### 8.1. Материально-производственные запасы и их оценка

Материально-производственные запасы (МПЗ) — это различные вещественные элементы, используемые в качестве предметов труда в производственном процессе. Они полностью потребляются в каждом производственном цикле и переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции.

Для правильной организации учета материалов важное значение имеют их научно обоснованная оценка и выбор единицы учета.

В зависимости от той роли, которую играют запасы в процессе производства, их подразделяют на группы: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты, топливо, товары, тара и тарные материалы, запасные части, животные на выращивании и откорме.

Такое деление лежит в основе построения их синтетического учета. Для этого применяют следующие счета:

- 10 «Материалы»;
- 11 «Животные на выращивании и откорме»;
- 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;
- 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;

<sup>1</sup> Хотя ПБУ распространяется на счета 41 «Товары» и 43 «Готовая продукция», их учет изложен в других главах, логически с ними связанных.

16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;

19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Кроме того, используют забалансовые счета: 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку» 004 «товары, принятые на комиссию».

К счету 10 могут быть открыты субсчета.

На малых предприятиях производственные запасы можно учитывать на одном синтетическом счете 10 «Материалы».

Материальные ценности отражают на синтетических счетах по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или по учетным ценам.

Фактическую себестоимость материальных ресурсов определяют исходя из затрат на их приобретение, включая оплату процентов за приобретение в кредит, наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим, внешнеэкономическим организациям, стоимость услуг товарных бирж, таможенные пошлины, расходы на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций.

Понятно, что фактическую себестоимость материалов можно рассчитать только по истечении месяца, т. е. после получения бухгалтерией всех документов (платежных поручений поставщиков, счетов транспортных организаций за перевозку, погрузочно-разгрузочные работы и др.), подтверждающих формирование слагаемых этой себестоимости.

Приход и расход производственных запасов зачастую происходит ежедневно либо в течение одного дня неоднократно, что требует своевременного документального оформления и отражения в учете. В этой связи возникает необходимость использовать в текущем учете твердые, заранее установленные цены. Их называют *учетными*. Ими могут быть договорные цены или плановые, рассчитываемые организацией самостоятельно.

Исчисление фактической себестоимости заготовления каждого вида сырья и материалов требует значительных затрат труда и времени. Поэтому фактическую себестоимость заготовления исчисляют лишь по основным видам сырья или материалов. По остальным материальным ценностям текущий учет ведут по твердым учетным ценам: либо по покупным (фактурным) ценам, либо по плановой себестоимости. Отклонения фактической себестоимости материалов от покупной цены или от плановой себестоимости материалов учитывают на отдельных аналитических счетах по группам.

Запасы, цены на которые в течение года по причине морального устаревания или частичной потери качества снизились, в балансе на



31 декабря оценивают по цене возможной реализации с отнесением убытков на результаты хозяйственной деятельности.

Единицей бухгалтерского учета МПЗ является *номенклатурный номер*.

## 8.2. Основные нормативные документы

Основными нормативными актами, регулирующими порядок ведения бухгалтерского и налогового учета МПЗ, являются:

- ♦ Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утвержденное Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н (в ред. Приказа Минфина России от 24 марта 2000 г. № 31н);
- ♦ Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н;
- ♦ Методические указания Минфина России по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные Приказом Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н;
- ♦ Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденные Приказом Минфина РФ от 26 декабря 2002 г. № 135н;
- ♦ Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000, утвержденное Приказом Минфина РФ от 10 января 2000 г. № 2н.
- ♦ Приказ МНС России от 10 декабря 2002 г. № БГ-3-22/706 «Об утверждении Методических рекомендаций по применению главы 26.2 «Упрощенная система налогообложения» НК РФ»;
- ♦ Приказ от 28 октября 2002 г. № БГ-3-22/606 «Об утверждении форм книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей», применяющих упрощенную систему налогообложения, и Порядок отражения хозяйственных операций в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения»;
- ♦ Приказ МНС РФ от 19 сентября 2002 г. № ВГ-3-22/495 «Об утверждении форм документов для применения упрощенной системы налогообложения» (носит рекомендательный характер).

Кроме того, необходимо использовать (в части, не противоречащей названным документам) следующие инструкции:

- ♦ Основные положения по учету материалов на предприятиях и стройках (приложение к Письму Минфина СССР от 30 апреля 1974 г. № 103);
- ♦ Инструкцию по бухгалтерскому учету лома и отходов черных и цветных металлов в производственных объединениях, предприятиях и организациях министерств и ведомств (утверждена Минфином СССР и ЦСУ СССР 25 декабря 1979 г.);
- ♦ Нормы расхода топлива и смазочных материалов на автомобильном транспорте, утвержденные Минтрансом РФ 29.04.03 № РЗ 112194-0366-03;
- ♦ Инструкцию о порядке получения, расходования, учета и хранения драгоценных металлов и драгоценных камней на предприятиях, в учреждениях и организациях (утверждена Минфином России 4 августа 1992 г. № 67, в редакции Письма Минфина России и Роскомдрагмета от 4 декабря 1995 г.);
- ♦ Инструкцию о порядке выдачи доверенности на получение товарно-материальных ценностей и отпуска их по доверенности (утверждена Минфином СССР 14 января 1967 г. № 17);
- ♦ Письмо Минфина России от 30 октября 1992 г. № 16-05/4 «О порядке отражения в бухгалтерском учете товарообменных операций или операций, осуществляемых на бартерной основе»;
- ♦ Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утверждены Приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49);
- ♦ Методические рекомендации по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли (утверждены Комитетом РФ по торговле 10 июля 1996 г. № 1-794/32-5);
- ♦ Правила комиссионной торговли непродовольственными товарами (утверждены Постановлением Правительства РФ от 19.01.98 № 55);
- ♦ Письмо Минфина России от 12 ноября 1996 г. № 96 «О порядке отражения в бухгалтерском учете отдельных операций, связанных с налогом на добавленную стоимость и акцизами»;
- ♦ Постановление Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации».

Общее требование состоит в необходимости соблюдать налоговое законодательство, а также нормы, раскрывающие отраслевые особенности учета МПЗ.

### 8.3. Документальное оформление движения материалов

Сырье и материалы поступают от поставщиков, подотчетных лиц, закупающих материалы в порядке наличного расчета, от списания пришедших в негодность основных средств, от собственного производства.

С продукцией поставщик высылает покупателю расчетные и другие сопроводительные документы: счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, квитанции к железнодорожной накладной и др., которые поступают в бухгалтерию, где проверяют правильность их оформления. Затем транспортные документы передают ответственному исполнителю по снабжению для получения и доставки материалов.

Кроме того, экспедитору выдается доверенность, которая регистрируется в *журнале учета выданных доверенностей*.

Экспедитор принимает на станции прибывшие материалы по количеству мест и массе. При обнаружении им признаков, вызывающих сомнение в сохранности груза, он может потребовать от транспортной организации проверку груза. В случае выявления недостачи мест или массы, повреждения тары, порчи материалов составляют *коммерческий акт*, служащий основанием для предъявления претензий к транспортной организации или поставщику.

Принятые грузы экспедитор доставляет на склад организации и сдает заведующему складом, который проверяет соответствие количества и качества материалов, указанных в счете поставщика. Оприходованные кладовщиком материалы оформляют однострочными или многострочными *приходными ордерами*.

При отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими показателями разрешается приходить материалы без выписки приходного ордера. В этом случае на документе поставщика проставляют штамп с основными реквизитами приходного ордера.

Если количество и качество прибывших на склад материалов не соответствуют данным счета поставщика, приемку материалов производит комиссия и оформляет акт, который служит основанием для предъявления претензий поставщику.

В случае перевозки материалов автотранспортом применяют *товарно-транспортную накладную*.

Подотчетные лица приобретают материалы в организациях торговли, у других организаций и ферм, на оптовом рынке или у населения. Документом, подтверждающим стоимость приобретенных материалов, является составляемый подотчетным лицом *товарный счет и акт (справка)*. По возможности подотчетное лицо отражает в акте (справке) данные паспорта продавца товара.

Поступление на склад материалов собственного изготовления, отходов производства, материалов, оставшихся от ликвидации основных средств и т. п., оформляют однострочными или многострочными накладными на внутреннее перемещение материалов, которые выписывают цехи-сдатчики в двух экземплярах.

Материалы отпускают со склада организации на производственное потребление, хозяйственные нужды и на сторону для переработки и в порядке реализации излишних и неликвидных запасов.

Расход материалов, отпускаемых в производство и на другие нужды, ежедневно оформляют *лимитно-заборными картами*.

Если материалы со склада отпускаются нечасто, то отпуск оформляют однострочными или многострочными *требованиями*.

Для учета движения материалов внутри организации применяют однострочные или многострочные накладные на внутреннее перемещение материалов.

Отпуск материалов сторонним организациям или хозяйствам своей организации, расположенным за ее пределами, оформляют *накладными на отпуск материалов на сторону*.

Вместо первичных документов по расходу материалов можно использовать *карточки складского учета*. С этой целью представители цехов-получателей расписываются в получении материалов в карточках складского учета, которые становятся оправдательными документами. В них проставляют шифр производственных затрат для последующей группировки записей по объектам калькуляции и статьям затрат. Такое совмещение расходных документов и карточек складского учета уменьшает объем учетной работы и усиливает контроль за соблюдением норм складских запасов.

В небольших организациях отпуск материалов на производство продукции и оказание услуг осуществляется без оформления специальными документами. Фактически израсходованные материалы по их видам отражаются в актах или *отчетах о выпуске и реализации готовой продукции*. Акт составляется подекадно работником организации, ответственным за приемку, хранение и реализацию продукции. После утверждения руководителем организации акт служит основанием для списания материалов.

В установленные дни документы по приходу и расходу материалов сдают в бухгалтерию по *реестру приема-сдачи документов*.

## 8.4. Учет неотфактурованных поставок

Неотфактурованными поставками считаются материальные запасы, поступившие в организацию, на которые отсутствуют расчетные документы (счет, платежное требование или другие документы, принятые для расчетов с поставщиком).

Такие поставки принимаются на склад с составлением акта о приемке материалов не менее чем в двух экземплярах. Оприходование неотфактурованных поставок производится на основании первого экземпляра указанного акта. Второй экземпляр акта направляется поставщику.

Организация принимает меры по установлению поставщика (если он неизвестен) и получению от него расчетных документов.

Если расчетные документы на неотфактурованные поставки получены в том же месяце либо в следующем до составления в бухгалтерии соответствующих регистров по оприходованию материальных запасов, они учитываются в установленном в данной организации порядке.

Неотфактурованные поставки приходят по счетам учета материальных запасов (в зависимости от назначения принимаемых материальных запасов).

При этом материальные запасы приходятся и учитываются в аналитическом и синтетическом бухгалтерском учете по принятым в организации учетным ценам. В случаях если организация использует в качестве учетных цен фактическую себестоимость материалов, указанные материальные запасы приходятся по *рыночным ценам*.

После получения расчетных документов по неотфактурованным поставкам их учетная цена корректируется с учетом поступивших расчетных документов. Одновременно уточняются расчеты с поставщиком.

Если расчетные документы по неотфактурованным поставкам поступили в следующем после представления годовой бухгалтерской отчетности году, то:

- а) учетная стоимость материальных запасов не меняется;
- б) величина налога на добавленную стоимость (НДС) принимается к бухгалтерскому учету в общем порядке;
- в) уточняются расчеты с поставщиком, причем суммы сложившейся разницы между учетной стоимостью по оприходованным материальным запасам и их фактической себестоимостью списываются в месяце, в котором поступили расчетные документы;

- г) уменьшение стоимости материальных запасов отражается по дебету счетов расчетов и кредиту счетов финансовых результатов (как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году);
- д) увеличение стоимости материальных запасов отражается по кредиту счетов расчетов и дебету счетов финансовых результатов (как убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году).

## 8.5. Учет материалов на складе

Учет материалов на складе осуществляет заведующий складом (кладовщик). Его принимают на работу по согласованию с бухгалтером организации. По установленной форме с кладовщиком заключают *типовой договор о полной индивидуальной материальной ответственности*.

При отсутствии должности заведующего складом его обязанности могут быть возложены на любого работника с его согласия с обязательным заключением договора о материальной ответственности. От занимаемой должности кладовщик может быть освобожден только после сплошной инвентаризации товарно-материальных ценностей и передачи их по акту.

Учет движения и остатков материалов кладовщик ведет в *карточках складского учета*. На каждый номенклатурный номер открывают отдельную карточку. Поэтому складской учет называют *сортovým* и ведут только в натуральном выражении.

Запись в карточках кладовщик делает на основании первичных документов в день совершения операции. После каждой записи выводят *остаток материалов*. В результате склад располагает оперативными сведениями о состоянии запасов. Если остаток материалов будет больше или меньше установленной нормы, заведующий складом обязан сообщить об этом в отдел снабжения.

Ведение складского учета материалов допускается также в *книгах сортového учета*, которые содержат те же реквизиты, что и карточки складского учета.

Первичные документы сдают в бухгалтерию. Лимитно-заборные карты передают по мере использования лимита, но не позднее первого числа следующего месяца.

Поступившие со склада первичные документы по движению материалов в бухгалтерии подвергаются проверке, а затем таксирова-

нию по твердым учетным ценам. После этого они служат основанием для записи в регистрах бухгалтерского учета.

В некоторых организациях в бухгалтерии открывают на каждый вид и сорт материалов карточки аналитического учета, в которых на основании первичных документов записывают операции по поступлению и расходу материалов. От карточек складского учета эти карточки отличаются лишь тем, что учет материалов в них ведут не только в натуральном, но и в денежном выражении. По окончании месяца по итоговым данным всех карточек составляют *оборотные ведомости аналитического учета* и сверяют их с оборотами и остатками на соответствующих синтетических счетах.

Некоторые организации приходные и расходные документы группируют по номенклатурным номерам и в конце месяца подсчитанные по документам итоговые данные о поступлении и расходе каждого вида материалов записывают в оборотные ведомости, составляемые в натуральном и денежном выражении по соответствующим синтетическим счетам и субсчетам.

При данном варианте трудоемкость учета значительно уменьшается, поскольку отпадает необходимость ведения карточек. Но и в этом случае учет остается громоздким, поскольку в оборотную ведомость приходится записывать сотни, а иногда и тысячи номенклатурных номеров материалов.

Более прогрессивным является *оперативно-бухгалтерский, или сальдовый, метод учета материалов*. При этом методе бухгалтерия не дублирует складской сортовой учет ни в отдельных карточках аналитического учета, ни в оборотных ведомостях, а в качестве регистров аналитического учета использует карточки складского учета, ведущиеся на складах.

Ежедневно или в другие установленные сроки (как правило, не реже одного раза в неделю) работник бухгалтерии проверяет правильность произведенных кладовщиком записей в карточках складского учета и подтверждает их своей подписью на самих карточках. В конце месяца заведующий складом, а в отдельных случаях работник бухгалтерии переносит количественные данные об остатках на первое число месяца по каждому номенклатурному номеру материалов из карточек складского учета в ведомость учета остатков материалов (без оборотов прихода и расхода).

После проверки и визирования работником бухгалтерии ведомость остатков передают в бухгалтерию, где остатки материалов таксируют по твердым учетным ценам и выводят итоги по учетным группам материалов и в целом по складу. Данные ведомостей сверяют с итоговыми записями в регистрах синтетического учета.

Сальдовый метод учета материалов является эффективным, особенно в условиях ручной обработки учетных данных. Однако целесообразнее использовать ПЭВМ, позволяющие совместить аналитический учет и синтетический.

Обратим внимание на особенности учета расхода материалов для целей определения налога на прибыль.

В соответствии с п.7 ст. 254 НК РФ к материальным расходам для целей налогообложения приравнены:

- расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия, кроме связанных с освоением природных ресурсов;
- потери от недостачи и порчи при хранении и транспортировке ТМЦ в пределах норм естественной убыли;
- технологические потери при производстве и транспортировке;
- расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых по эксплуатационным вскрышным работам на карьерах и нарезным работам при подземных разработках в пределах горного отвода горнорудных предприятий.

Обязательна инвентаризация материалов, находящихся в незавершенном производстве, на конец каждого месяца в натуральном выражении.

## 8.6. Синтетический и аналитический учет

Синтетический учет производственных запасов ведут на активных счетах: 10 «Материалы» и 11 «Животные на выращивании и откорме». Используются также счета, играющие вспомогательную или узко целевую роль. К ним относятся счета: 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 41 «Товары» и 43 «Готовая продукция».

На синтетических счетах учет материальных ценностей ведут по фактической себестоимости или по учетным ценам. В первом случае в дебет перечисленных счетов относят все расходы по их приобретению.

При поступлении материалов дебетуют счет 10 и кредитуют следующие счета:

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (на стоимость поступивших материалов по оптовым ценам поставщиков со всеми наценками сбытовых и снабженческих организаций и



транспортно-заготовительными расходами, включенными в счет поставщиков) — пассивный;

— 71 «Расчеты с подотчетными лицами» (на стоимость материалов, оплаченных из подотчетных сумм) — активный;

— 23 «Вспомогательные производства» (на расходы по доставке материалов собственным транспортом и на фактическую себестоимость материалов собственного производства) — активный.

Одновременно отражают налоги на добавленную стоимость записью:

*Дебет 19*

*Кредит 60*

*(соответствующий субсчет)*

Суммы, оплачиваемые сверх договорной цены (наценки, транспортные расходы и др.), отражают на отдельном аналитическом счете «Транспортно-заготовительные расходы», открываемом для детализации счета 10 и других счетов для учета производственных запасов. Следовательно, при условии, что стоимость по договорной цене партии материалов, например, 10 000 ден. ед., транспортно-заготовительные расходы 4 000 ден. ед., фактическая себестоимость заготовленных материалов составляет 14 000 ден. ед.

При использовании учетных цен поступление материалов предварительно фиксируют по дебету счета 15 по оплачиваемым ценам и кредиту счета 60. Оприходование запасов производится по учетным ценам следующим образом:

*Дебет 10*

*Кредит 15*

В результате этих записей по каждой партии материалов на счете 15 возникает разность между дебетовым и кредитовым оборотами. Если дебетовый оборот больше кредитового, то это означает, что фактическая себестоимость заготовленных материалов выше учетной цены. На эту разницу необходимо сделать бухгалтерскую запись:

*Дебет 16*

*Кредит 15*

*«Отклонение в стоимости  
материальных ценностей»*

Тем самым обороты по дебету и кредиту счета 15 будут означать сумму заготовленных производственных запасов в оценке по фактической себестоимости.

В случае когда кредитовый оборот по счету 15, т. е. учетная цена превышает дебетовый оборот или фактически оплаченную сумму, это свидетельствует о наличии экономии средств по срав-

нению с учетной ценой и фиксируется следующей бухгалтерской записью:

**Дебет 16**

*красное сторно*

**Кредит 15**

Следовательно, при таком порядке учета поступления материалов их фактическая себестоимость будет равна: сальдо счета 10 по учетным ценам плюс или минус сальдо счета 16.

Аналитический учет по счету 16 ведут по группам материальных ценностей с приблизительно одинаковым уровнем отклонений в стоимости.

Сальдо счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» показывает наличие материалов в пути или не вывезенных со склада поставщика.

Известен вариант учета заготовления без сальдо счета 15, при котором в конце месяца делается запись:

**Дебет 16**

**Кредит 15**

Без оприходования материалов на складе. В начале следующего месяца эти суммы сторнируют.

Отпущенные в производство и на другие нужды материалы списывают в течение месяца с кредита материальных счетов в дебет соответствующих счетов учета затрат или реализации. При этом составляют следующую корреспонденцию:

**Дебет 20**

*«Основное производство»  
(материалы отпущены  
основному производству);*

**Кредит 10**

*«Материалы» или других  
счетов по учету  
материалов.*

**Дебет 23**

*«Вспомогательные  
производства» (материалы  
отпущены вспомогательным  
производствам);*

**Дебет 25, 26**

*и других счетов в зависимости  
от направления расходов  
материалов*

**Кредит 10**

*или других счетов  
по учету материалов*

Стоимость материалов по учетным ценам распределяют между различными счетами, предназначенными для учета затрат на произ-

водство, на основании специальной ведомости, составляемой по данным первичных документов о расходе материалов.

По истечении месяца возникает необходимость исчислить фактическую себестоимость израсходованных материалов. Для этого к договорной цене следует прибавить соответствующую долю транспортно-заготовительных расходов.

Если в качестве учетной цены применялись плановые цены, то расчет отклонений, приходящихся на отпущенные материалы, производят по данным счета 16.

Транспортно-заготовительные расходы, приходящиеся на использованные материалы, относят на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

В случае когда фактическая себестоимость поступивших материалов выше учетной цены, на разность составляют бухгалтерскую запись:

*Дебет 20, 23, 25, 26 и др.                      Кредит 16.*

Израсходованные производственные ресурсы могут быть отнесены на счета затрат с кредита счетов учета материалов по стоимости единицы запаса, по средней фактической себестоимости, по фактической себестоимости первых по времени закупок (метод ФИФО) либо фактической себестоимости последних по времени закупок (метод ЛИФО).

### 8.7. Порядок расчета фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство

Затраты на материалы занимают значительный удельный вес в себестоимости готовой продукции. В связи с этим способы определения стоимости использованных материалов, по которой их необходимо отнести в дебет счетов учета производственных затрат, существенно влияют на себестоимость созданной продукции, прибыль и налогооблагаемую базу.

Относительно равномерно на затраты производства оказывает воздействие способ оценки материалов по средневзвешенной фактической себестоимости (СФС), исчисляемой по формуле:

$$\text{СФС} = (\text{Со} + \text{Сз}) : (\text{Ко} + \text{Кз}),$$

где Со — фактическая себестоимость остатка материальных ресурсов на начало месяца;

- Сб — фактическая себестоимость материальных ресурсов, заготовленных в отчетном месяце;  
 Ко — количество материальных ресурсов на начало месяца;  
 Кз — количество материальных ресурсов, заготовленных за месяц.

**Пример.** На 1 июня остаток данного вида материалов составил 5 000 натуральных единиц на 40 000 ден. ед. Заготовлено в июне 10 000 нат. ед. на 95 000 ден. ед. Средневзвешенная фактическая себестоимость составила:

$$(40\,000 \text{ ден.ед.} + 95\,000 \text{ ден.ед.}) : (5\,000 \text{ нат. ед.} + 10\,000 \text{ нат.ед.}) = 9 \text{ ден.ед.}$$

При условии, что в июне в основной цех отпущено 8000 нат. ед. этого материала, должна быть оформлена следующая бухгалтерская запись:

*Дебет 20*

*Кредит 10 — 72 000 ден.ед.  
 (8000 × 9).*

Сальдо на 1 июля в стоимостном выражении составит 135 000 ден.ед. — 72 000 ден. ед. = 63 000 (ден. ед.).

**Метод ФИФО** состоит в том, что материалы, первыми поступающие в производство, оцениваются по себестоимости первых по времени закупок. Запасы же, оставшиеся на конец отчетного периода, оцениваются по фактической себестоимости последних по времени закупок.

**Пример.** Имеются следующие показатели об остатках материалов на 1 июня и их поступлении в июне:

|                                      | Количество,<br>ед. | Цена, ден.<br>ед. | Сумма,<br>усл. ден. ед. |
|--------------------------------------|--------------------|-------------------|-------------------------|
| Остаток на 01.06                     | 5 000              | 8,0               | 40 000                  |
| Заготовлена в июне:<br>первая партия | 500                | 8,0               | 4 000                   |
| вторая партия                        | 2 000              | 8,5               | 17 000                  |
| третья партия                        | 6 000              | 9,0               | 54 000                  |
| четвертая партия                     | 1500               | 13,3              | 20 000                  |
| Итого поступило                      | 10 000             | —                 | 95 000                  |
| Всего с остатком                     | 15 000             | —                 | 135 000                 |

Используя данные примера, в котором в основной цех отпущено 8000 нат. ед., их стоимость по методу ФИФО составит:

$$(5\,000 \times 8) + (500 \times 8) + (2\,000 \times 8,5) + (500 \times 9) = 65\,000 \text{ (ден.ед.)},$$

где в первом произведении показана оценка остатка материалов (5000 ед.), а в четвертом – оценка 500 ед. из 3-й партии заготовок.

Сальдо материалов на 1 июля в суммовом выражении по методу ФИФО составит 69 500 ден. ед. (135 000 – 65 500). Оно сложилось из оценки остатка по 3-й партии заготовления, т. е. 49 500 ден. ед. (6 000 – 500) × 9 и полностью из оценки 4-й партии 20 000 ден. ед.

На отпуск материалов в бухгалтерии должны составить следующую запись:

*Дебет 20*

*Кредит 10 – 65 000 ден. ед.*

Нетрудно заметить, что использование метода ФИФО в условиях инфляции позволяет снизить *себестоимость готовой продукции* за счет ценового фактора по материальным ресурсам. Сопоставляя показатели двух предыдущих примеров, видим, что стоимость материалов, списанных на затраты производства в другом примере, на 6 500 ден. ед. (72 000 – 65 000) ниже.

Сущность *метода ЛИФО* заключается в том, что материалы, первыми поступающие в производство, оцениваются по себестоимости последних по времени закупок. Конечные же запасы должны быть оценены по фактической себестоимости первых по времени закупок.

Исходя опять же из числовых значений примера (отпущено в основное производство 8000 ед.) стоимость этих материалов по способу ЛИФО составит так:

$$(5\,000 \times 13,3) + (500 \times 13,3) + (2\,000 \times 9) + (500 \times 8,5) = 95\,400 \text{ (ден.ед.)}.$$

Согласно этому расчету: сначала в цех направляют остаток материалов (полностью) по цене 4-й партии, далее материалы в количестве 1-й партии также по цене 4-й партии, затем в количестве 2-й партии по цене 3-й партии и, наконец, из 3-й партии заготовления (6000 ед.) отпускают только 500 ед. по цене 2-й партии,

Остаток на конец месяца в этом случае составит: 39 600 ден. ед. (135 000 – 95 400).

Бухгалтерская запись на расход материалов такова:

*Дебет 20*

*Кредит 10 – 95 400 ден.ед.*

Следовательно, использование при оценке материалов метода ЛИФО позволяет увеличить затраты на производство, поднять цены на готовую продукцию. Тем самым через выручку скорее компенсируется возврат оборотных средств, обесценивающихся в результате инфляции.

Методы оценки материальных ресурсов, относимых на затраты производства, должен быть предусмотрен в учетной политике организации. Так, чтобы в данном отчетном периоде (в условиях инфляции) получить наибольшую прибыль (при прочих равных условиях) и обеспечить высокие дивиденды для акционеров следует применить метод ФИФО; а чтобы снизить потери от инфляции и добиться увеличения оборотных средств, надо использовать метод ЛИФО.

## 8.8. Прочее выбытие материалов

Материалы могут быть проданы, списаны на внутренние нужды, не связанные с потребностями основного производства, безвозмездно переданы или списаны как пришедшие в негодность по истечении срока хранения. Не исключаются случаи недостач и хищений.

При реализации материалов юридическим и физическим лицам цена продажи определяется соглашением сторон.

Обычно цена не должна быть ниже рыночной. При этом уплачиваются налоги, предусмотренные законодательством.

Типичными бывают следующие бухгалтерские записи:

|                                                             |                    |
|-------------------------------------------------------------|--------------------|
| <i>Дебет 91</i>                                             | <i>Кредит 10 —</i> |
| на сумму стоимости проданных материалов;                    |                    |
| <i>Дебет 91</i>                                             | <i>Кредит 44 —</i> |
| на сумму расходов, связанных с продажей;                    |                    |
| <i>Дебет 91</i>                                             | <i>Кредит 68 —</i> |
| на сумму НДС от договорной цены продажи;                    |                    |
| <i>Дебет 62</i>                                             | <i>Кредит 91 —</i> |
| на договорную стоимость продажи;                            |                    |
| <i>Дебет 51</i>                                             | <i>Кредит 62 —</i> |
| на сумму денежных средств, поступивших в банк;              |                    |
| <i>Дебет 91, субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов»</i> | <i>Кредит 62 —</i> |
| на сумму прибыли от продажи.                                |                    |

Различные виды материалов используются на внутренние потребности, не связанные с производством основной продукции. В таких случаях счет 10 кредитуют в корреспонденции с дебетом следующих счетов:

- 07 и 08 — стоимость материалов, использованных для нужд капитальных вложений;

- 23, 25, 26, 28 — суммы материалов, израсходованных для потребностей вспомогательного производства процессов управления или использованных при исправлении устранимого брака;
- 29, 44 и др. — списание на социально-бытовые цели и содержание предприятий общественного питания и т. п.

Стоимость безвозмездно переданных материалов уменьшает доходы, т. е. относится в дебет счета 91.

При списании материалов, пришедших в негодность, а также при выявлении недостачи, комиссия, назначенная руководителем предприятия, устанавливает причины порчи материалов или лиц, виновных в недостаче. Такие суммы в оценке по фактической себестоимости (учетные цены и доля отклонений или ТЗР, связанная с их приобретением) относятся в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В зависимости от конкретных причин потерь фактическая себестоимость материалов списывается с кредита 94 в дебет счетов, предназначенных для учета затрат на производство, расходов на продажу, прочих расходов (субсчет 91-2) или 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба». Следует подчеркнуть, что с лиц, виновных в недостаче, ущерб должен возмещаться по рыночным ценам. При погашении недостачи разница между учетной ценой и рыночной, которая до погашения фиксировалась по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей», включается в прочие доходы (кредит 91-1).

Списанные материалы, использование которых возможно в хозяйстве (материалы, потерявшие первоначальное качество, лом, ветошь), должны быть оприходованы:

*Дебет 10-6*

*Кредит 91-1.*

## 8.9. Учет материалов на забалансовых счетах

Материалы, принятые организацией на ответственное хранение, учитываются на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

На ответственное хранение принимаются материальные ценности:

- ошибочно адресованные данной организации;
- готовая продукция, оплаченная и принятая покупателем (заказчиком) на месте у поставщика (продавца), но временно ос-

- тавленная у него покупателем (заказчиком) на ответственное хранение, когда задержка отгрузки продукции вызвана техническими и иными уважительными причинами;
- от оплаты которых организация отказалась ввиду порчи, поломки, низкого качества, несоответствия стандартам, техническим условиям, условиям договора и т. д.;
  - в других случаях, когда находящиеся в организации материальные ценности ей не принадлежат.

Давальческие материалы учитываются на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку».

Давальческие материалы — это материалы, принятые организацией от заказчика для переработки (обработки), выполнения иных работ или изготовления продукции без оплаты стоимости принятых материалов и с обязательством полного возвращения переработанных материалов, сдачи выполненных работ и изготовленной продукции.

Организация, передавшая свои материалы другой организации для переработки как давальческие, стоимость таких материалов с баланса не списывает, а продолжает учитывать (на отдельном субсчете).

На забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию» организация-комиссионер учитывает товары, принятые ею от физических и юридических лиц (комитента) для продажи. Такие товары учитываются в ценах, указанных в приемо-сдаточных актах, включая НДС (т. е. по ценам, согласованным с комитентом).

Комиссионер по мере продажи (отпуска) товара покупателю списывает его стоимость с указанного забалансового счета.

## 8.10. Формирование резервов под снижение стоимости материальных ценностей

Резервы под снижение стоимости материальных ценностей создают, как правило, перед составлением годового баланса в том случае, когда *текущая рыночная стоимость* оказывается ниже фактической себестоимости материалов, сложившейся по учетным данным организации. Исходя из принципа осмотрительности, который требует оценки вероятной суммы денежных средств, которую организация может получить при продаже запасов, бухгалтерские отчетные данные формируют следующим образом. Материалы приводят в балансе в оценке по текущей рыночной стоимости, т. е. более низкой, чем оценка, в которой они значатся в бухгалтерском учете. Одновременно в отчете о прибылях и убытках (форма № 2)



признают убыток от снижения стоимости запасов. При этом делают записи:

*Дебет 91*

*Кредит 14*

*«Резервы под снижение  
стоимости материальных  
ценностей» —*

отражено образование резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

При этом в бухгалтерском балансе стоимость материальных ценностей, по которым создан резерв под снижение стоимости, отражается за минусом этих резервов. В пассиве баланса сумма сальдо этого счета отдельно не фиксируется.

В начале следующего года зарезервированную сумму восстанавливают:

*Дебет 14*

*Кредит 91*

Таким образом, сальдо на счете 14 представляет собой разность между фактической себестоимостью и текущей рыночной стоимостью материалов только на конец отчетного года. При закрытии этого счета предполагают, что все переходящие остатки материалов будут полностью использованы в течение следующего отчетного периода.

Величина резерва определяется как снижение учетной стоимости материальных ценностей (сырья, материалов, топлива, незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т. п.) по сравнению с их текущей рыночной стоимостью на конец года. В следующем отчетном периоде по мере списания материальных ценностей, по которым ранее были созданы соответствующие резервы, а также при повышении их текущей рыночной стоимости зарезервированная сумма восстанавливается.

?

### ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. В чем отличие материальных оборотных активов от внеоборотных?
2. Почему некоторые поставки называют неотфактурованными?

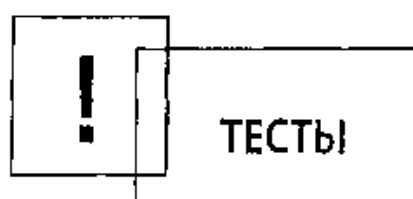
3. Охарактеризуйте связь между счетами 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

4. Назовите способы ведения аналитического учета материалов и субсчета к счету 10 «Материалы».

5. Расскажите о способах расчета себестоимости материалов, отпускаемых в производство: индивидуальной, средней, ФИФО и ЛИФО.

6. Какие забалансовые счета используются для учета материалов и в чем особенность при записях на них?

7. Как используется резерв под снижение стоимости материалов?



Укажите букву правильного ответа:

1. Фактическая себестоимость МПЗ, оприходованных по акцептованным счетам поставщиков, отражается бухгалтерской записью:

а) Дебет 15

Кредит 10;

б) Дебет 10

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

в) Дебет 10 Кредит 60.

2. Фактическое поступление материалов от акционеров в виде вклада в уставный капитал фиксируется бухгалтерской проводкой:

а) Дебет 10

Кредит 80;

б) Дебет 10

Кредит 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;

в) Дебет 10

Кредит 75 «Расчеты с учредителями»

г) Дебет 75

Кредит 80.

3. Стоимость оплаченных расчетных документов поставщиков, по которым к концу месяца материалы не поступили, отражают проводкой:

- |                      |            |
|----------------------|------------|
| а) Дебет 60          | Кредит 51; |
| б) Дебет 60          | Кредит 50; |
| в) Дебет 10 (в пути) | Кредит 60. |

4. Материалы, принятые в переработку от давальцев, в учете отражают такой проводкой:

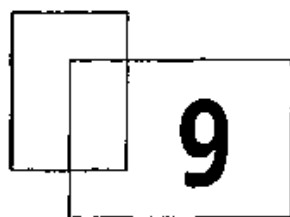
- |                                             |            |
|---------------------------------------------|------------|
| а) Дебет 10                                 | Кредит 60; |
| б) Дебет 10                                 | Кредит 76; |
| в) 003 «Материалы, принятые в переработку». |            |

5. Установить правильную бухгалтерскую запись при отражении переоценки оборудования, стоимость которого возросла на основании решения руководителя предприятия:

- |             |            |
|-------------|------------|
| а) Дебет 10 | Кредит 14; |
| б) Дебет 10 | Кредит 82; |
| в) Дебет 10 | Кредит 91; |
| г) Дебет 01 | Кредит 83. |

Без прогрессивных видов тары  
и упаковки не мыслимы транспортировка,  
хранение, да и продажа товаров.

*П. Бух (Россия)*



## УЧЕТ ТАРЫ

- ✓ понятие тары и способы ее оценки в учете
- ✓ различия в учете тары как у поставщика, так и у покупателя продукции
- ✓ особенности учета тары по залоговым ценам
- ✓ учет затрат, связанных с тарой
- ✓ отличие учета тары-оборудования и других ее видов

### 9.1. Виды тары и ее оценка

Тара — это вид запасов, предназначенных для упаковки, транспортировки и хранения продукции, товаров и других материальных ценностей.

Бухгалтерский учет тары ведется по следующим видам:

- древесина;
- картон и бумага;
- металл;
- пластмасса;
- стекло;
- ткани и нетканые материалы.

В составе тары учитываются также материалы и детали, предназначенные специально для изготовления и ремонта тары — тарные материалы (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, железо обручное, пробка корковая и полиэтиленовая, колпачки вязальные, фольга и др.).

Предметы, предназначенные для дополнительного оборудования вагонов, судов, автотранспортных и других транспортных средств в целях обеспечения сохранности погружаемой продукции (товаров), к таре не относятся.

Тара под продукцией (товарами) может совершать однократный или многократный оборот (многооборотная тара).

Тара однократного использования (бумажная, картонная, полиэтиленовая и др.), а также мешки бумажные и из полимерных материалов, использованные для упаковки продукции (товаров), как пра-

вило, включаются в себестоимость затаренной продукции и покупателем отдельно не оплачиваются.

Договорами поставки продукции (товаров) может предусматриваться использование многооборотной тары, подлежащей обязательному возврату поставщикам продукции (товаров) или сдаче тароремонтным организациям (возвратная тара).

К возвратной таре, как правило, относят: деревянную тару (ящики, бочки, кадки и др.), картонную тару (ящики из гофрированного и плоского склеенного картона и др.), металлическую и пластмассовую тару (бочки, фляги, ящики, бидоны, корзины и др.), стеклянную тару (бутылки, банки, бутылки и др.), тару из тканей и нетканых материалов (мешки тканевые, упаковочные ткани, нетканые упаковочные полотна и др.), а также специальную тару, т. е. тару, специально изготовленную для затаривания определенной продукции (товаров).

За некоторые виды многооборотной тары, поставляемой с продукцией (товаром), поставщиком может взиматься с покупателя залог (вместо стоимости тары), который ему возвращается после получения от него порожней тары в исправном состоянии. Взимание залоговых сумм за тару производится в случаях, предусмотренных договорами.

Тара по своим функциям различается на внешнюю упаковку и непосредственно упаковку.

Непосредственная упаковка характерна тем, что она неотделима от вложенного в нее товара и может быть использована самостоятельно только после расходования этого товара, поэтому она со склада отпускается вместе с товаром (флакон для духов, банки и бутылки для консервов и красок т. д.). Такая тара берется на учет и подлежит возврату на склад после использования (расходования) вложенных в нее материальных ценностей, если она может быть использована внутри организации или продана.

Наличие и движение всех видов тары (кроме используемой как хозяйственный инвентарь), а также материалов и деталей, предназначенных для изготовления тары и ее ремонта (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, железо обручное и др.), учитывается:

- на субсчете «Тара и тарные материалы» счета 10 «Материалы» — всеми организациями, кроме организаций, занимающихся торговой деятельностью и общественным питанием;
- на субсчете «Тара под товаром и порожняя» счета 41 «Товары» — организациями, торговой деятельностью и общественным питанием.

На указанных счетах учитываются также тарные материалы (материалы и детали, предназначенные для изготовления и ремонта тары).

Вне зависимости от условий приобретения тары организацией продавцом, поставщиком и т. п. (покупка и изготовление непосредственно в организации) тара принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость приобретаемой тары (кроме тары, поступившей с поставленной продукцией) складывается из всех расходов по ее покупке и доставке в организацию или затрат по ее изготовлению).

В случае наличия в организации значительной номенклатуры и высокой скорости оборачиваемости тары и(или) тарных материалов разрешается вести синтетический и аналитический учет тары в учетных ценах.

При возникновении разницы между фактической себестоимостью изготовления тары или фактическими расходами по ее покупке у сторонних организаций и учетной ценой этой тары указанная разница списывается со счета учета затрат 23 («Вспомогательное производство») или счетов учета расчетов (при покупке тары) на счета учета финансовых результатов как операционные расходы.

Учетные цены организация устанавливает самостоятельно, дифференцированно по видам тары: наименованиям, размерам, сортам и т. п.

Тара, используемая для осуществления технологического процесса производства (технологическая тара) и для хозяйственных нужд, т. е. используемая как производственный и хозяйственный инвентарь, учитывается в зависимости от срока службы на счете учета основных средств или на счете 10 «Материалы» (субсчет «Тара и тарные материалы»).

Аналитический учет тары ведется бухгалтерской службой в количественном и стоимостном выражении по складам, подразделениям и местам хранения, по материально-ответственным лицам, а внутри них — по видам и группам тары.

Учет тары на складах и в подразделениях осуществляется аналогично учету материалов.

Приемка тары от поставщиков и покупателей, от тарных цехов и участков своей организации, отпуск тары на сторону и в производство для упаковки продукции, а также перемещение тары внутри организации оформляются первичными учетными документами.

Тара, пришедшая в негодность вследствие естественного износа, поломки (боя) или порчи, оформляется соответствующим актом. Акт составляется комиссией, которая осматривает тару и определяет причины ее непригодности и виновных лиц, допустивших поломку,

бой или порчу тары. непригодную тару списывают после утверждения акта руководителем организации или лицом, им уполномоченным. непригодная тара подлежит обязательной сдаче для утилизации в соответствующее подразделение организации, организациям по сбору вторичного сырья или другим организациям для переработки. Сдача непригодной тары в соответствующее подразделение для утилизации оформляется накладной. Отпуск (отгрузка) непригодной тары (стеклянный бой, металлический лом и др.) организациям по сбору вторичного сырья или другим организациям для переработки (стекольные заводы и др.) оформляется накладной (товарно-транспортной накладной).

## 9.2. Учет тары у поставщика продукции

В случаях когда стоимость тары входит в продажную цену продукции, которая упакована в эту тару, т. е. покупателем отдельно (сверх стоимости продукции) не оплачивается, стоимость такой тары относят:

- а) в дебет счета 20 «Основное производство» (т. е. включается в производственную себестоимость продукции), если продукцию упаковывают в тару в производственных подразделениях организации;
- б) в дебет счета 44 «Расходы на продажу», если упаковка продукции в тару осуществляется после ее сдачи на склад готовой продукции.

Стоимость тары, указанной в настоящем пункте, списывается с кредита счета 10 «Материалы» (субсчет «Тара и тарные материалы»), если тара была учтена на указанном счете. Если тара изготовлена непосредственно в организации, то затраты по ее изготовлению предварительно списывают с кредита счетов учета затрат, как правило, счета 23 «Вспомогательные производства», в дебет счета 10 (субсчет «Тара и тарные материалы») по фактической себестоимости или учетным ценам.

Если стоимость тары покупателем оплачивается отдельно, то стоимость тары (по фактической себестоимости или учетным ценам) списывается у поставщика с кредита счета 10 (субсчет «Тара и тарные материалы») в дебет счета учета расчетов по мере отгрузки (отпуска).

Возвратная тара в счетах, платежных требованиях, других расчетных документах указывается отдельной строкой по ценам, указанным в соответствующих договорах, без включения ее стоимости в продажную цену затаренной в нее продукции.

Стоимость возвращенной поставщику или тароремонтной организации порожней тары оплачивается тарополучателем таросдатчику по ценам, предусмотренным соответствующими договорами.

В случае если поставщик или тароремонтная организация несут дополнительные расходы по ремонту и очистке полученной от таросдатчика тары, то указанные расходы являются услугой и подлежат возмещению тарополучателю сверх стоимости возвращенной тары, если иное не предусмотрено договором между тарополучателем и таросдатчиком.

Полученная возвратная тара учитывается у поставщика по дебету счета 10 «Материалы» (субсчет «Тара и тарные материалы») по фактической себестоимости или учетной цене в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов.

При возникновении разницы между фактической себестоимостью или учетной ценой тары и ее стоимостью, указанной в договоре (договорной ценой), эта разница списывается со счетов учета расчетов:

- в коммерческих организациях — на финансовые результаты как операция расхода;
- в некоммерческих организациях — на расходы или увеличение доходов.

Сумма возмещенных расходов по ремонту и очистке тары (величина полученных скидок) относится поставщиком:

- в коммерческих организациях — на финансовые результаты как операция дохода;
- в некоммерческих организациях — на увеличение доходов.

Поставщик продукции расходы по ремонту возвратной (залоговой) тары, полученной от покупателя, учитывает на соответствующих счетах затрат на производство (расходов на продажу) и списывает их с указанных счетов в дебет счета учета финансовых результатов как операции расходов у коммерческих организаций или увеличение расходов у некоммерческих организаций.

### 9.3. Учет тары у покупателя продукции

Тара, поступившая от поставщиков вместе с продукцией (товаром), учитывается одновременно с оприходованием поставленной продукции:

- а) если тара поставщику оплачена (подлежит оплате) отдельно, — по цене, указанной в договоре (с кредита счета учета расчетов в дебет счета 10 «Материалы», субсчет «Тара и тарные материалы»);



- б) если тара поставщику отдельно не оплачена, но может использоваться в организации-покупателе или быть продана, то такая тара приходится по рыночной цене с учетом физического состояния с одновременным отнесением указанной стоимости на счета учета финансовых результатов.

Если иное не установлено договором поставки, покупатель (получатель) обязан вернуть многооборотную тару, в которой поступил товар, в порядке и сроки, установленные законом, иными правовыми актами, принятыми в соответствии с ними обязательными правилами или договором.

Возвращенная (отгруженная) поставщику тара на основании предъявленного к оплате счета (расчетного документа) списывается по ценам, предусмотренным в договоре с кредита счета 10 (субсчет «Тара и тарные материалы») в дебет счета учета расчетов. Разрешается аналитический учет возвратной тары вести в учетных ценах. В случае расхождения суммы, подлежащей оплате тарополучателем, от стоимости возвращенной тары, определенной по учетным ценам, разница относится на ТЗР или на счет 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

Если поставщиком (тарополучателем) произведена неполная оплата за полученную (возвращенную) от покупателя тару, то последний списывает сумму недоплаты с кредита счета учета расчетов:

- в случаях обоснования недоплаты и признания ее покупателем (удержание тарополучателем в возмещение расходов на ремонт, очистку и промывку тары, неправильное указание цены и т. д.) — на ТЗР или счет отклонений;
- при несогласии получателя с действиями поставщика и предъявлении им претензии или иска к поставщику — в дебет счета учета расчетов по претензиям.

#### 9.4. Операции с тарой, обращающейся по залоговым ценам

Многооборотная тара, как покупная, так и собственная, на которую в соответствии с условиями договора установлены суммы залога цены (в дальнейшем — залоговая цена), учитывается по сумме залога (в дальнейшем — залоговым ценам).

Разница между фактической себестоимостью и залоговой ценой тары при ее приобретении в организации учитывается в порядке, предусмотренном в п. 166 Методических указаний по бухгалтерскому уче-

ту материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н.

Залоговая тара является возвратной. При отгрузке продукции (товаров) в таре, учтенной по залоговым ценам, стоимость тары отражается в расчетных документах (счет, платежное требование и т. д.) отдельно по залоговым ценам и оплачивается покупателем сверх стоимости упакованной в нее продукции (товаров).

Покупатель полученную тару учитывает по залоговым ценам на субсчете «Тара и тарные материалы» счета 10 «Материалы» или субсчета «Тара под товаром и порожняк» счета 41 «Товары». При возврате залоговой тары поставщику в исправном состоянии покупателю возмещается ее стоимость по залоговым ценам.

Расходы покупателя по очистке, промывке и ремонту указанной тары, как выполненные собственными силами, так и удержанные поставщиком за выполнение этих работ (в суммах, признанных покупателем), относятся на ТЗР или на счет 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

Поставщик (тарополучатель) стоимость возвращенной тары учитывает по залоговым ценам.

Расходы по очистке, промывке и ремонту тары, не подлежащие возмещению покупателем, списываются поставщиком на затраты на производство (расходы на продажу).

В случае невозвращения покупателем поставщику залоговой тары сумма залога за эту тару не возвращается. Поставщик относит указанную сумму залога на финансовые результаты как операцию дохода. Условиями договора (поставки, купли-продажи и др.) могут предусматриваться дополнительные санкции за невыполнение обязательств по возврату залоговой тары.

## 9.5. Учет затрат по изготовлению, ремонту, возврату тары и ее списание

Затраты по изготовлению и ремонту тары учитываются:

- а) в организациях, у которых изготовление и ремонт тары относятся к их основной деятельности, — на счете 20 «Основное производство»;
- б) в других организациях — на счете 23 «Вспомогательные производства». Изготовленная новая тара сдается на склад по приемо-сдаточным накладным и приходится по дебету счетов учета материальных ценностей с кредита счета 23.

Расходы покупателя продукции по очистке и ремонту тары, полученной от поставщиков вместе с поставленной продукцией, списываются на ТЗР этой группы материалов.

Расходы по доставке возвратной тары возмещаются покупателю (таросдатчику) поставщиком (тарополучателем), если иное не предусмотрено договором.

Поставщик (тарополучатель) относит эти расходы на расходы на продажу.

Если договором предусмотрено, что расходы по доставке возвратной тары до поставщика и тароремонтной организации производятся за счет покупателя, последний относит их на ТЗР или расходы на продажу (например, торговые организации).

Суммы, оплаченные (подлежащие оплате) организациями — получателями залоговой тары торговым организациям сверх залоговых цен на тару в возмещение расходов по сбору и хранению тары, организации-поставщики относят на расходы на продажу.

Тара, пришедшая в негодное состояние вследствие естественного (нормального) износа, списывается с кредита счета 10 (субсчет «Тара и тарные материалы») и относится на счета учета финансовых результатов как операционные расходы.

Тара, пришедшая в негодность до истечения срока полезного использования (в результате ее порчи, боя и т. д.), списывается с кредита счета 10 (субсчет «Тара и тарные материалы») с отнесением в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

## 9.6. Учет тары-оборудования

Тара-оборудование — это вид тары, предназначенной для хранения, транспортировки и продажи из нее товаров.

Тара-оборудование, являющаяся многооборотной тарой, право собственности на которую принадлежит организации — поставщику товаров, учитывается им на балансе и подлежит обязательному возврату покупателями поставщикам.

У организации-собственника тара-оборудование (как покупная, так и собственного изготовления) учитывается на счете 10 «Материалы» (субсчет «Тара и тарные материалы»).

Тара-оборудование, относящаяся по правилам бухгалтерского учета к внеоборотным активам, учитывается на счете 20 «Основные средства».

При поставке товаров с тарой-оборудованием последняя в стоимость товаров не включается и в расчетных документах показывается отдельной строкой.

Поставщик — собственник тары-оборудования осуществляет контроль за ее техническим состоянием и может нести следующие расходы:

- амортизационные отчисления на тару-оборудование, учтенную на счете 20. Амортизация начисляется в установленном для основных средств порядке и учитывается по кредиту счета учета амортизации;
- расходы по всем видам ремонтов тары-оборудования и ее санитарной обработке.

Указанные затраты поставщик включает в затраты на производство (расходы на продажу).

В случае если транспортные расходы по возврату тары-оборудования несет поставщик согласно условиям договора (условиям поставки), указанные расходы относят на расходы на продажу поставщика. Если эти расходы несет покупатель (отправитель тары-оборудования), он относит их на ТЗР, связанные с приобретением запасов, поступивших в этой таре.

Покупатели (получатели) товаров возмещают поставщику (собственнику тары-оборудования) расходы, связанные с амортизацией, ремонтом тары-оборудования, и другие расходы в размерах, определенных в соответствующих договорах поставки (купли-продажи и др.).

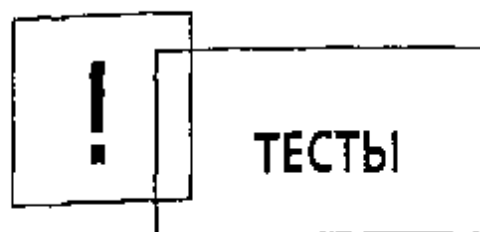
Указанные расходы покупатель товара (плательщик) относит на ТЗР, а поставщик (собственник тары-оборудования) полученные от покупателя суммы относит на счет учета финансовых результатов.

Списание тары-оборудования, учтенной на счете 20 «Основные средства», производится в порядке, установленном для объектов основных средств.

**?**

### **ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:**

1. Какие виды тары выделяют в учете?
2. Система бухгалтерских записей операций с тарой у поставщиков и покупателей.
3. Из чего состоят расходы по таре?
4. Чем отличается тара-оборудование от тары, обращающейся по залоговым ценам?



Укажите букву правильного ответа:

1. Отражена стоимость безвозмездно полученной тары:

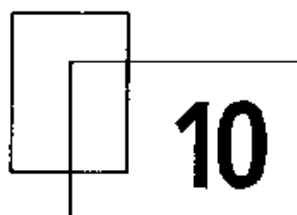
- |               |                                      |
|---------------|--------------------------------------|
| а) Дебет 10-4 | Кредит 99;                           |
| б) Дебет 10-4 | Кредит 91;                           |
| в) Дебет 10-4 | Кредит 98 «Доходы будущих периодов». |

2. Списана тара, использованная на складе готовой продукции и включенная в цену товара:

- |                                      |              |
|--------------------------------------|--------------|
| а) Дебет 44 «Расходы на продажу»     | Кредит 10-4; |
| б) Дебет 90-2 «Себестоимость продаж» | Кредит 10-4; |
| в) Дебет 45 «Товары отгруженные»     | Кредит 10-4. |

Труд должен осуществляться в максимально удобных условиях.

*П. Бух (Россия)*



## ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА СПЕЦИАЛЬНОЙ ОСНАСТКИ И СПЕЦИАЛЬНОЙ ОДЕЖДЫ

- ✓ специальная оснастка и специальная одежда
- ✓ методика учета операций по движению различных видов оснастки и специальной одежды
- ✓ способы включения стоимости этих предметов в затраты производства
- ✓ оперативный учет и контроль за сохранностью и рациональным использованием этих видов имущества

### 10.1. Понятия специальной оснастки и специальной одежды

В связи с исключением из объектов бухгалтерского учета понятия «малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» вне контроля оказалась значительная часть активов. Имются в виду такие средства труда, которые нельзя отнести к материалам, а также те, которые имеют особый порядок включения их стоимости в затраты производства.

С целью усиления контроля за сохранностью и рациональным использованием соответствующего имущества разработаны Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденные Приказом Минфина России от 26 декабря 2002 г. № 135н).

Для целей Методических указаний к бухгалтерскому учету в качестве указанных активов принимаются:

- специальный инструмент и специальные приспособления — технические средства, обладающие индивидуальными (уникальными) свойствами и предназначенные для обеспечения условий изготовления (выпуска) конкретных видов продукции;
- специальное оборудование — многократно используемые в производстве средства труда, которые обеспечивают условия для выполнения специфических (нестандартных) технологических операций;

- специальная одежда — средства индивидуальной защиты работников организации.

В состав *специального инструмента и специальных приспособлений* входят: инструменты, штампы, пресс-формы, изложницы, прокатные валки, модельная оснастка, другие виды специальных инструментов и специальных приспособлений.

Не учитываются как специальный инструмент и специальные приспособления технические средства, предназначенные для производства типовых видов продукции.

Учитывается как *специальное оборудование*:

- специальное технологическое оборудование (химическое, металлообрабатывающее, кузнечно-прессовое, термическое, сварочное, другие виды специального технологического оборудования), применяемое для выполнения нестандартных операций;
- контрольно-испытательная аппаратура и оборудование (стенды, пульта, макеты готовых изделий, испытательные установки), предназначенные для регулировок, испытаний конкретных изделий и сдачи их заказчику (покупателю);
- реакторное оборудование;
- дезактивационное оборудование;
- другие виды специального оборудования.

Не учитывается как специальное оборудование технологическое оборудование для выполнения типовых (стандартных) операций по механической, термической, гальванической и иной обработке деталей и изделий, стандартное испытательное оборудование для проверки покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и материалов, а также иное оборудование общего применения.

В состав *специальной одежды* входят: специальная одежда, специальная обувь и предохранительные приспособления (комбинезоны, костюмы, куртки, брюки, халаты, полущубки, тулупы, различная обувь, рукавицы, очки, шлемы, противогазы, респираторы, другие виды специальной одежды).

Предприятие может организовать учет специальных инструментов, специального оборудования в порядке, предусмотренном для учета основных средств в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденным Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н.

## 10.2. Учет операций по поступлению

Специальный инструмент, специальные приспособления, специальное оборудование (в дальнейшем — специальная оснастка) и

специальная одежда могут приобретаться организацией у других лиц, в том числе путем покупки, безвозмездной передачи, поступления в счет вклада в уставный (складочный) капитал, иным предусмотренным законодательством путем или изготавливаются организацией самостоятельно.

Специальная оснастка и специальная одежда, находящиеся в собственности организации, а также в хозяйственном ведении или оперативном управлении, принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Специальная оснастка и специальная одежда, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении, учитываются на забалансовых счетах в оценке, предусмотренной в договоре, или в оценке, согласованной с их собственником.

Эти же предметы, находящиеся в собственности организации, а также в хозяйственном ведении или оперативном управлении, учитываются до передачи в производство (или эксплуатацию) в составе оборотных активов организации по счету 10 «Материалы» на отдельном субсчете «Специальная оснастка и специальная одежда на складе».

В случае изготовления специальной оснастки и специальной одежды непосредственно организацией, затраты по ее изготовлению предварительно группируются на соответствующих счетах учета затрат на производство (23 «Вспомогательные производства», 20 «Основное производство» и др.).

Окончание работ по изготовлению специальной оснастки и специальной одежды должно подтверждаться актом выполненных работ.

При передаче изготовленной в организации специальной оснастки и специальной одежды подразделениями-изготовителями (цехами) на склады организации рекомендуется использовать требование-накладную (или накладную) (типовые межотраслевые формы М-11 и М-15, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а).

Приемка и оприходование поступающей специальной оснастки и специальной одежды складами организации, как правило, оформляются путем составления приходных ордеров.

Исходя из особенностей технологического процесса производства в организации может производиться непосредственная передача изготовленной специальной оснастки в производственные (эксплуатирующие) подразделения организации без ее фактического заезда на склад организации.



В бухгалтерском учете передача (сдача) специальной оснастки и специальной одежды, изготовленной силами организации (иные места хранения) отражается по дебету счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» и кредиту учета счетов затрат по ее изготовлению.

### 10.3. Учет отпуска специальной оснастки и специальной одежды в производство и порядок включения их стоимости в затраты производства

Передача специальной оснастки и специальной одежды в производство (эксплуатацию) отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» в корреспонденции со счетами учета материально-производственных запасов (кредит счета 10 по соответствующим субсчетам) в сумме фактических затрат, связанных с приобретением и(или) изготовлением специальной оснастки и специальной одежды (по фактической себестоимости).

Для снижения трудоемкости учетных работ допускается производить единовременное списание стоимости специальной одежды, срок эксплуатации которой согласно нормам выдачи не превышает 12 месяцев, в дебет соответствующих счетов учета затрат на производство в момент ее передачи (отпуска) сотрудникам организации.

Аналитический учет специальной оснастки и специальной одежды, находящихся в производстве (эксплуатации), ведется по наименованиям (номенклатурным номерам), количеству и фактической себестоимости, с указанием даты поступления в производство (эксплуатацию) (месяц, год), мест эксплуатации (по подразделениям) и материально-ответственных лиц.

Аналитический учет ведется, как правило, в книгах по форме оборотных ведомостей или в электронном виде, обеспечивающих получение необходимой информации по учету движения специальной оснастки и специальной одежды.

Для обеспечения контроля за сохранностью специальной оснастки ее стоимость при передаче со складов в производство (эксплуатацию) организация может принять на забалансовый учет по дополнительно вводимому забалансовому счету «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию».

Использование забалансового учета специальной оснастки рекомендуется в случаях полного переноса (списания) ее стоимости при

передаче в производство (эксплуатацию) и(или) наличия обязательств по хранению специальной оснастки после окончания ее эксплуатации (обязательства по гарантийному ремонту и обслуживанию, мобилизационный запас и т. п.).

Стоимость специальной оснастки погашается организацией одним из следующих способов:

- способом списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг);
- линейным способом.

Применение одного из способов погашения стоимости по группе однородных объектов специальной оснастки производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Сумма погашения стоимости специальной оснастки определяется:

- при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) — 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;
- при линейном способе — исходя из фактической себестоимости объекта специальной оснастки и норм, исчисленных исходя из сроков полезного использования этого объекта.

Применение способа списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) рекомендуется для тех 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 рекомендуется применять для тех видов специальной оснастки, физический износ которых непосредственно не связан с количеством выпущенной продукции (работ, услуг), например стапельная оснастка, шаблоны, контрольно-испытательная аппаратура и т. п.

Стоимость специальной оснастки, предназначенной для индивидуальных заказов или используемой в массовом производстве, разрешается полностью погашать в момент передачи в производство (эксплуатацию) соответствующей оснастки.

Стоимость специальной одежды погашается линейным способом исходя из сроков полезного использования специальной одежды, предусмотренных в типовых отраслевых нормах бесплатной выдачи специальной одежды, специальной обуви и других средств ин-

дивидуальной защиты, а также в Правилах обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты, утвержденных Постановлением Минтруда России от 18 декабря 1998 г. № 51.

Списание стоимости специальной оснастки и специальной одежды в бухгалтерском учете отражается по дебету счетов учета затрат на производство и кредиту счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

В случае если выпуск продукции (работ, услуг) был досрочно прекращен и возобновление его в организации не предполагается, остаточная стоимость специальной оснастки (остаток недосписанной стоимости специальной оснастки на счете 10) подлежит списанию на финансовые результаты организации в качестве операционных расходов.

Расходы организации по ремонту и обслуживанию специальной оснастки и специальной одежды (например, заточка специального инструмента, замена отдельных узлов и деталей и т. п.) включаются в расходы по обычным видам деятельности.

#### 10.4. Бухгалтерский учет выбытия специальной оснастки и специальной одежды

Стоимость объекта специальной оснастки и специальной одежды, который выбывает или не используется для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Списание специальной оснастки и специальной одежды с бухгалтерского учета в качестве отдельного объекта учета осуществляется только при его фактическом физическом выбытии. При этом окончание переноса стоимости объекта специальной оснастки на себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг) может не совпадать по времени с его фактическим физическим выбытием (при консервации объектов специальной оснастки для выполнения обязательств по гарантийному обслуживанию и гарантийному ремонту, обязательствами по сохранению мобилизационного или страхового запаса и т. п.).

Если списание объекта специальной оснастки и специальной одежды производится в результате его продажи, то выручка от продажи принимается к бухгалтерскому учету в сумме, указанной сторонами в договоре купли-продажи.

Доходы и расходы, связанные со списанием с бухгалтерского баланса объектов специальной оснастки и специальной одежды, отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания объектов специальной оснастки и специальной одежды с бухгалтерского учета подлежат отнесению на финансовые результаты в качестве операционных доходов и расходов.

Определяет непригодность и решает вопрос о списании постоянно действующая в организации инвентаризационная комиссия.

В организациях могут создаваться рабочие инвентаризационные комиссии. Такая комиссия осуществляет контроль за разборкой списанных объектов (после утверждения акта о списании), за изъятием из них годных узлов, деталей, в том числе содержащих драгоценные металлы, материалов и других годных частей.

Полученные от разборки материальные ценности оформляют накладными и сдают на склад организации. На ценности, полученные от разборки списанных объектов по нескольким актам, может быть выписана одна накладная, в которой дается ссылка на все акты о списании. В бухгалтерском учете указанные ценности отражают по дебету счета 10 «Материалы» в корреспонденции со счетом учета финансовых результатов в качестве операционных доходов.

Комиссия с обязательным участием представителя бухгалтерской службы производит оценку ценностей, полученных от разборки списанных объектов.

Детали и узлы, содержащие драгоценные металлы, в накладной указываются особо.

При использовании в организации забалансового учета объектов специальной оснастки их выбытие в качестве объекта учета отражается также по забалансовому счету «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию» на основании акта на списание.

Организации, не применяющие забалансовый учет специальной оснастки, также списывают указанные объекты на основании акта на списание.

В случае выявления недостачи специальной оснастки и специальной одежды сумма недостачи на основании акта о выявленной недостаче и с учетом требований (п. 31) Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов подлежит списанию в следующем порядке.

В бухгалтерском учете фактическая себестоимость специальной оснастки и специальной одежды, находящихся на складе организации (ином месте хранения), списывается с кредита счета 10

«Материалы» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Специальную оснастку и специальную одежду, находящиеся в производстве, списывают по остаточной стоимости с кредита счета 10 в дебет счета 94 с одновременным списанием в соответствующих случаях фактической себестоимости специальной оснастки с забалансового учета (кредит забалансового счета «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию»).

В зависимости от конкретных причин потерь фактическая себестоимость или остаточная стоимость специальной оснастки и специальной одежды (в соответствующих случаях) подлежит списанию с кредита счета 94 в дебет счетов учета затрат на производство и издержки обращения (расходы) расчетов по возмещению ущерба, финансовых результатов, в порядке, предусмотренном п. 30 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов.

Инвентаризация и проверка наличия (состояния) специальной оснастки и специальной одежды проводятся в порядке, установленном в п. 21—35 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов.

### 10.5. Особенности бухгалтерского учета специальной оснастки

Для снижения трудоемкости учетных работ в организациях со значительным количеством наименований (видов) специальной оснастки допускается осуществлять учет ее наличия и движения в целом по укрупненным комплектам, объединениям (сгруппированным) по видам изготавливаемой продукции.

В этом случае при изготовлении специальной оснастки собственными силами должны открываться заказы на ее изготовление, содержащие общий признак (код), отражающий принадлежность каждого наименования (вида) специальной оснастки к конкретному изделию (работе, услуге).

Фактическая себестоимость всего комплекта специальной оснастки складывается из фактических затрат по изготовлению отдельного (каждого) наименования специальной оснастки, предназначенных для производства конкретного (одного) вида готовой продукции (работ, услуг). Указанная величина стоимости комплекта специальной оснастки принимается к бухгалтерскому учету в качестве самостоятельного объекта без разбивки по отдельным наименованиям.

В случае приобретения специальной оснастки у сторонних организаций она также может быть сгруппирована в укрупненный комплект. При этом для обеспечения идентификации отдельных наименований специальной оснастки в укрупненный комплект последние должны содержать в своих шифрах (условных наименованиях) общие признаки (коды).

В процессе эксплуатации фактическая себестоимость комплекта специальной оснастки изменению по причинам замены отдельных частей (наименований) оснастки не подлежит. Расходы организации по замене и ремонту отдельных частей (наименований) комплекта специальной оснастки должны квалифицироваться как затраты на ремонт и обслуживание указанного комплекта и включаться в состав расходов по обычным видам деятельности.

/ Перенесение фактической себестоимости комплекта специальной оснастки на себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг) производится в порядке, предусмотренном Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды.

## 10.6. Оперативный учет специальных инструментов и приспособлений

Специальные инструменты и специальные приспособления отпускаются со склада организации в кладовую подразделения по установленным организацией лимитам (нормам) отпуска.

Выданные подразделениям специальные инструменты и специальные приспособления учитывают на складе организации в специальных карточках, открываемых на каждое подразделение, в которых отражают выдачу и возврат специальных инструментов и специальных приспособлений, а также сдачу негодных инструментов и приспособлений.

Возможно применение нескольких вариантов организации оперативного (количественного) учета выдачи специальных инструментов и специальных приспособлений в производство (эксплуатацию) и их возврата на склад:

- а) при первом варианте оформление операций по движению осуществляется первичными учетными документами:
  - поступление в кладовую подразделения инструментов и приспособлений со склада оформляется выпиской требований или лимитных карт;

- возврат из кладовой подразделения на склад оформляется составлением накладных или записями в лимитных картах;
  - сдача из кладовых подразделений негодных, изношенных инструментов и приспособлений в виде лома, утиля оформляется накладными;
- б) при втором варианте работники кладовой подразделения обменивают на складе негодные, изношенные инструменты и приспособления на годные штука за штуку, что не приводит к изменению запасов специальных инструментов и специальных приспособлений в кладовых подразделениях, поэтому первичный учетный документ на выдачу инструментов и приспособлений не оформляется. Обмен производится на основании актов выбытия (списания) по причине нормального износа (нормальной эксплуатации).

При втором варианте учета движения в производстве (эксплуатации) первичные учетные документы на отпуск или приход указанных ценностей со склада в кладовую подразделения или из кладовой подразделения на склад оформляются лишь по операциям, приводящим к изменению величины запасов в кладовой подразделения.

Указанный вариант рекомендуется для внедрения в организации с хорошо организованной системой складского и инструментального хозяйства, а также надлежащей постановкой учета и контроля.

Выдача специальных инструментов и специальных приспособлений на рабочие места на срок более месяца производится из кладовой подразделения в соответствии с технологическими картами. Первоначальная выдача специального инструмента производится на основании требования мастера и оформляется в лицевых карточках, открываемых в одном экземпляре на каждое рабочее место, каждого наладчика или рабочего — получателя специального инструмента. В лицевой карточке работник расписывается за полученный инструмент.

Последующие выдачи из кладовой подразделения годного специального инструмента взамен нормально изношенного штука за штуку первичными учетными документами можно не оформлять либо оформлять записями в лицевой карточке работника: работник кладовой подразделения расписывается в получении негодных инструментов, а работник расписывается в получении годных с указанием даты. Во всех случаях выдача годного специального инструмента в обмен на негодный производится только при предъявлении акта выбытия (списания) по причине нормального износа (нормальной эксплуатации).

Выдача годных специальных инструментов без сдачи негодных либо в обмен на инструменты, пришедшие в негодное состояние досрочно либо вследствие нарушений правил эксплуатации, производится на основании требований. В лицевой карточке работника делают соответствующие записи о сдаче негодных инструментов и о выдаче годных инструментов, подтверждаемые подписью работника кладовой подразделения и подписью работника, который получает инструмент.

При выдаче специальных инструментов на срок не более месяца (на смену, иной период, определяемый организацией) применяется, как правило, марочная система выдачи инструмента.

При марочной системе специальный инструмент выдается на основании инструментальных марок, без регистрации в документах.

Инструментальные марки изготавливают, как правило, металлическими. При этом на каждой марке выбивают номер подразделения, номер кладовой, а также табельный номер работника или порядковый номер марки. На каждый табельный номер работника заготавливается необходимое количество инструментальных марок.

Заготовленные инструментальные марки выдаются кладовой подразделения по требованиям, подписанным уполномоченным лицом (мастером), работникам под расписку в специальной книге (лицевых карточках) при их поступлении на работу в подразделение организации. На каждую инструментальную марку кладовая подразделения выдает только один предмет.

При одномарочной системе специальный инструмент получают следующим образом: работник предъявляет в кладовую подразделения столько инструментальных марок, сколько инструментов ему нужно получить. Выдавая работнику инструменты, работник кладовой подразделения помещает инструментальные марки в ячейку стеллажа, в которых хранились выданные инструменты. Сдав инструменты в кладовую подразделения, работник получает обратно свои инструментальные марки.

При двухмарочной системе выдачи специальных инструментов работникам в кратковременное пользование применяют два вида марок: марки с табельным номером рабочего, которые предназначены для того, чтобы устанавливать, кому из работников были выданы специальные инструменты, и марки с номенклатурным номером инструмента, используемые для определения, какие инструменты выданы работникам. Инструментальные марки с табельным номером работника до получения инструмента из кладовой находятся у работника, а при получении инструмента передаются в кладовую подразделения.



Инструментальные марки с номенклатурным номером до выдачи инструмента хранят в соответствующей ячейке стеллажа, а при выдаче инструмента помещают на соответствующее контрольное устройство.

Наряду с инструментальными номенклатурными марками при необходимости могут применяться и специальные инструментальные жетоны, которые в дополнение к маркам предназначены для сигнализации, по каким специальным инструментам запас понизился до минимального предела. Указанные жетоны хранятся при соответствующей ячейке стеллажа.

Могут применяться также и жетоны иной конфигурации для определения, когда (в какую смену) были выданы работнику конкретные инструменты. Эти жетоны хранятся до выдачи инструмента работнику у работника кладовой подразделения, а при выдаче инструмента помещаются на соответствующее контрольное устройство.

При сдаче специального инструмента в проверку, заточку или ремонт работник кладовой подразделения составляет квитанцию (заказ) в двух экземплярах. Инструменты с первым экземпляром квитанции (заказа) передаются в лабораторию (ремонтную мастерскую) под расписку на втором экземпляре, который остается в кладовой подразделения и служит основанием для обратного получения инструмента из лаборатории (ремонтной мастерской) после проверки (заточки, ремонта).

Для получения в пользование специальных инструментов и специальных приспособлений, отнесенных к редким или содержащим драгоценные металлы или драгоценные камни в соответствии с перечнем, утвержденным руководителем организации, в кладовую подразделения предъявляется также требование, подписанное уполномоченным лицом. В требовании должна содержаться подпись работника в получении специального инструмента. При сдаче инструмента в кладовую подразделения требование возвращается.

При поломке, порче и утере специальных инструментов и специальных приспособлений составляется акт выбытия (списания) с указанием причины выбытия. Одновременно принимается решение о взыскании стоимости досрочно выбывших предметов с виновных лиц. Акт с другими материалами передается в бухгалтерскую службу для списания выбывшего имущества и взыскания их стоимости с виновных лиц.

Сортовой количественный учет инструментов и приспособлений в кладовой подразделения осуществляется по аналогии с порядком учета материалов на складах организации, предусмотренным в Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов.

## 10.7. Оперативный учет специальной одежды

Специальная одежда выдается работникам в порядке, установленном коллективным договором, на основе типовых отраслевых норм бесплатной выдачи специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты, утвержденных в установленном порядке.

Выдачу работникам и возврат ими специальной одежды следует отражать в личных карточках работников.

В документах, оформляемых при отпуске специальной одежды работникам, наряду с другими реквизитами следует отражать основание выдачи, а в личной карточке — срок носки, процент годности на момент выдачи.

В организациях устанавливается контроль за сроками нахождения специальной одежды в производстве (эксплуатации). Для этого рекомендуется, например, на ней ставить штамп с указанием даты выдачи работникам.

Специальная одежда, выданная работникам, является собственностью организации и подлежит возврату: при увольнении, при переводе в той же организации на другую работу, для которой выданные им специальная одежда, специальная обувь и предохранительные приспособления не предусмотрены нормами, а также по окончании сроков их носки взамен получаемых новых.

Дежурная специальная одежда коллективного пользования должна находиться в кладовой подразделения или участка и выдаваться работникам только на время выполнения тех работ, для которых она предусмотрена, или может быть закреплена за определенными рабочими местами (например, тулупы на наружных постах, перчатки диэлектрические при электроустановках и т. д.) и передаваться от одной смены другой. В этих случаях специальная одежда выдается под ответственность соответствующему лицу.

Дежурную специальную одежду и приспособления записывают на отдельные карточки с пометкой «Дежурная».

Сдача работниками специальной одежды в стирку, дезинфекцию, ремонт, а также зимней (теплой) специальной одежды с наступлением летнего (теплого) времени для организованного хранения оформляется в ведомости и подписывается материально-ответственным лицом о приеме специальной одежды.

Специальную одежду после стирки, дезинфекции, ремонта и хранения (теплой специальной одежды и специальной обуви) возвращают работникам по тем же ведомостям, в которых была оформлена приемка, под расписку работника (в предусмотренной для этого графе).



## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. Чем обусловлена необходимость выделения специальной оснастки и специальной одежды в самостоятельный объект учета и создания отдельного нормативного документа?

2. Охарактеризуйте с бухгалтерской точки зрения учет поступления и отпуска в производство рассматриваемых предметов.

3. В чем заключается порядок возмещения стоимости названных выше предметов и какие в связи с этим открыты новые субсчета к счету 10 «Материалы»?

4. Необходим ли оперативный учет данных предметов? При положительном ответе раскройте его методику.



## ТЕСТЫ

Укажите букву правильного ответа.

1. Оприходована на склад спецодежда, поступившая от поставщика:

а) Дебет 10, субсчет 1      Кредит 60 «Специальная  
снастка и специальная одежда на складе»

Дебет 19      Кредит 60;

б) Дебет 10-1      Кредит 76

Дебет 19      Кредит 76;

в) Дебет 10-1      Кредит 71

Дебет 19      Кредит 71;

г) Дебет 10-1      Кредит 62

Дебет 19      Кредит 62.

2. Списана спецодежда, выданная работникам цеха в постоянное пользование:

- |             |              |
|-------------|--------------|
| а) Дебет 20 | Кредит 10-1; |
| б) Дебет 25 | Кредит 10-1; |
| в) Дебет 26 | Кредит 10-1. |

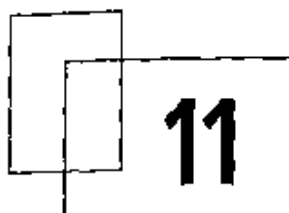
3. Списана спецодежда, выданная работникам цеха. Норма выдачи: 1 единица на 2 года.

- |                        |                                                                         |
|------------------------|-------------------------------------------------------------------------|
| а) Дебет 10, субсчет 2 | Кредит 10-1 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»; |
| б) Дебет 70            | Кредит 10-1;                                                            |
| в) Дебет 71            | Кредит 10-1.                                                            |

4. Ежемесячное частичное погашение стоимости данной спецодежды (в размере  $\frac{1}{24}$  части суммы) должно отражаться:

- |             |              |
|-------------|--------------|
| а) Дебет 20 | Кредит 10-2; |
| б) Дебет 23 | Кредит 10-2; |
| в) Дебет 25 | Кредит 10-2; |
| г) Дебет 26 | Кредит 10-2; |
| д) Дебет 44 | Кредит 10-2. |

Человек смертен, но плоды его творческого труда живут вечно.  
Чарли Чаплин (США)



## УЧЕТ ТРУДА И РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ

- ✓ формы оплаты труда и порядок начисления заработной платы на законодательной основе
- ✓ состав выплат, включаемых в среднюю заработную плату, в зарплату для отпусков и расчет пособия по временной нетрудоспособности
- ✓ налогообложение доходов и расчеты по единому социальному налогу

### 11.1. Правовое регулирование организации труда

В расходы на оплату труда включают любые начисления работникам в денежной и(или) натуральной формах, стимулирующие начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, а также расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и(или) коллективными договорами.

Трудовые взаимоотношения регулируются Трудовым кодексом РФ (при постоянных взаимоотношениях) либо Гражданским кодексом РФ (при заключении договора гражданско-правового характера (оказание юридических и аудиторских услуг и т.д.).

Прием на работу и оплату труда оформляют соответствующими документами.

Прежде всего, это унифицированные формы первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 29 декабря 2000 г. №136. В их числе:

- приказ (распоряжение) о приеме на работу;
- личная карточка работника;
- штатное расписание;
- учетная карточка научного, научно-педагогического работника;
- приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу;
- приказ о предоставлении отпуска работнику;

- график отпусков;
- приказ (распоряжение) о прекращении действия трудового договора (контракта) с работником;
- приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку;
- командировочное удостоверение;
- служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении;
- приказ (распоряжение) о поощрении работника;
- трудовой договор (контракт).

В субъектах малого предпринимательства, где для расчетов и выдачи заработной платы используют расчетно-платежную ведомость (форма Т-49), ведение лицевых счетов не обязательно.

## 11.2. Формы заработной платы и порядок ее начисления

Основными формами оплаты труда являются повременная, сдельная и аккордная.

При *повременной* форме оплата осуществляется за определенное количество отработанного времени независимо от количества созданных изделий (оказанных услуг). Заработную плату определяют умножением часовой или дневной тарифной ставки на количество отработанных часов или дней. Заработную плату служащим устанавливают так: если эти работники отработали все дни месяца, их заработную плату составят установленные для них оклады. Если они отработали неполное число дней, заработную плату определяют делением установленной ставки на календарное количество рабочих дней и умножением полученного результата на число оплачиваемых за счет предприятия рабочих дней. При повременной оплате за высокие показатели в работе возможна в качестве поощрения выплата премии. В этой связи повременная форма оплаты труда называется повременно-премиальной.

При *повременно-премиальной* форме оплаты труда к сумме заработной платы по тарифу прибавляют премию в определенном проценте к тарифной ставке или к другому измерителю.

Первичным документом по учету работников при повременной оплате являются табеля.

В зависимости от интенсивности и эффективности работы *сдельная* форма оплаты труда подразделяется на прямую сдельно-премиальную и сдельно-прогрессивную.

При *прямой сдельной* форме оплаты осуществляют за количество единиц изготовленной продукции или за выполненную работу исходя из твердых сдельных расценок, установленных с учетом квалификации. *Сдельно-премиальная* форма оплаты труда предусматривает премирование за перевыполнение норм выработки и достижение определенных качественных показателей (отсутствие брака, рекламаций и т. п.). При *сдельно-прогрессивной* форме оплата повышается за выработку сверх нормы.

*Аккордная* форма оплаты предусматривает определение совокупного заработка за выполнение определенных этапов работы. По аккордной форме оплачивают в основном строительные работы, аудиторские услуги. Она широко применяется при оплате за выпуск определенного количества продукции, например в растениеводстве, животноводстве.

### 11.3. Исчисление среднего заработка

До апреля 2003 г. при расчете средней заработной платы бухгалтеры были вынуждены пользоваться документами, относящимися к 2000 г. Но к настоящему времени экономическая конъюнктура в стране изменилась. Утвержден новый Трудовой кодекс РФ, модернизирована система налогообложения доходов физических лиц и др.

Новые юридические основания возникли в связи с принятием Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденного постановлением Правительства РФ от 11 апреля 2003 г. № 213.

С 1 февраля 2002 г., т. е. с момента принятия ТК РФ (ст.139) установлены следующие случаи исчисления средней заработной платы:

- ♦ выплаты выходного пособия при увольнении;
- ♦ оплаты отпусков;
- ♦ выплаты компенсации за неиспользование отпуска;
- ♦ оплаты времени нахождения в командировке;
- ♦ оплаты за время повышения квалификации с отрывом от работы;
- ♦ оплаты дней безвозмездной сдачи крови и ее компонентов и дней отдыха в связи с этим;
- ♦ оплаты времени проведения медицинского обследования работника;
- ♦ оплаты времени вынужденного прогула незаконно уволенному и восстановленному судом работнику и др.

В соответствии с Положением об особенностях порядка начисления средней заработной платы, утвержденным постановлением

Правительства от 11 апреля 2000 г. № 213 (вступило в силу 24 апреля 2003 г.) предусмотрены особенности исчисления среднего заработка в различных случаях:

- при неполностью отработанном расчетном периоде, если работник в данном периоде (или более продолжительном периоде) заработка не имел;
- когда в расчетном периоде и до него работник не имел отработанных дней или заработка на данном предприятии;
- для работников с установленным суммированным учетом рабочего времени;
- для работников с неполным рабочим временем;
- для оплаты времени вынужденного прогула и др.

Правительственный документ содержит порядок учета премий и вознаграждений, а также корректировки среднего заработка при повышении предприятием тарифных ставок (окладов).

Для расчета средней заработной платы, в том числе оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска, следует иметь в виду, что в разных случаях расчетный период определяется неоднозначно.

В частности, в п. 4 Положения, утвержденного Правительством РФ, перечислены периоды, исключаемые из расчета. Это время, когда:

- за работником сохранялся средний заработок по закону;
- он получал пособие за счет средств социального страхования;
- не работал в связи с простоем не по своей вине;
- не участвовал в забастовке, но в связи с ней не имел возможности работать;
- ему предоставлялись дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за детьми-инвалидами;
- предоставлялись отгулы на основании законодательства.

**Пример 1.** Работник в расчетном периоде для исчисления среднего заработка для оплаты отпуска (май—июль 2003 г.) весь июнь болел и, следовательно, получал пособие по временной нетрудоспособности за счет средств государственного социального страхования. При этих условиях расчетным периодом будут только два месяца: май и июль 2003 г.

Возможны случаи отсутствия у работника заработка за расчетный период, тогда средний заработок исчисляют исходя из суммы фактически начисленной платы за предшествующий расчетный период.



**Пример 2.** Работница имела отпуск по уходу за ребенком с 1 июня 2002 г. до 1 июня 2003 г., а затем оформила с 1 июня 2003 г. годовой отпуск, полагающийся ей по закону. В таком случае для нее отпуск будет рассчитываться исходя из заработка за март, апрель и май 2002 г.

В соответствии со ст. 139 ТК РФ расчет средней заработной платы во всех случаях, кроме оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска, осуществляется исходя из фактически начисленной данному работнику заработной платы и фактически отработанного времени за 12 предшествующих моменту выплаты месяцев. Поэтому средний дневной заработок, кроме случаев исчисления среднего заработка для оплаты отпусков и выплаты компенсаций за неиспользованный отпуск исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы за месяцы расчетного периода на количество фактически отработанных дней в этом периоде.

Средний заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние 3 календарных месяца (с 1-го по 1-е число)<sup>1</sup>.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска рассчитывается путем деления суммы заработной платы за расчетный период на 3 и на среднемесячное число календарных дней (29,6).

Количество календарных дней в неполностью отработанных месяцах определяется путем умножения рабочих дней по календарю 5-дневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время, на коэффициент 1,4.

**Пример 3.** Работнику предоставлен отпуск 30 календарных дней в июне 2003 г.

Март отработан полностью, в апреле с 1 по 5 он болел, в мае с 19 по 24 находился в командировке. В расчетном периоде начисленная зарплата составила 15 200 руб.

Определяем количество *календарных* дней, приходящихся на отработанное время:

|        |                   |
|--------|-------------------|
| март   | — 29,6            |
| апрель | — 25,2 (18 × 1,4) |
| май    | — 19,6 (14 × 1,4) |

---

|       |      |
|-------|------|
| ИТОГО | 74,4 |
|-------|------|

Средний дневной заработок равен

$$15\,200 : 74,4 = 204,30$$

---

<sup>1</sup> С 1 января 2005 г. средний заработок для отпуска будет исчисляться исходя из заработка за 12 предшествующих месяцев.

Количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели в неполностью отработанных месяцах при предоставлении отпусков в рабочих днях исчисляется путем умножения рабочих дней по календарю пятидневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время на коэффициент 1,2.

При определении среднего заработка, когда устанавливается суммированный учет рабочего времени, используют средний часовой заработок. Последний исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на количество фактически отработанных часов.

Средний заработок работника на время отпуска исчисляется умножением среднего часового заработка на количество рабочих часов в неделю и на число календарных недель отпуска.

Премии и вознаграждения, фактически начисленные в расчетном периоде включаются в средний заработок в следующем порядке:

- ♦ ежемесячные — не более одной выплаты за одни и те же показатели за каждый месяц;
- ♦ премии и вознаграждения за более продолжительное время — не более одной выплаты за одни и те же показатели в размере месячной части за каждый месяц расчетного периода;
- ♦ вознаграждение по итогам работы за год, за выслугу лет и другие аналогичного назначения — в размере одной двенадцатой за каждый месяц.

Во всех случаях средний месячный заработок работника, отработавшего определенную в расчетном периоде норму полностью, не может быть ниже минимального размера оплаты труда, предусмотренного федеральным законом.

#### 11.4. Состав выплат, включаемых при расчете средней заработной платы

В настоящее время новые юридические основания для расчета заработка созданы Постановлением Правительства РФ от 11 апреля 2003 г. № 213 «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы». Названным Постановлением утверждено Положение, которым определены порядок расчета среднего заработка для всех случаев, предусмотренных Трудовым кодексом РФ. Законодательно установлены все виды выплат, определенных системой оплаты труда независимо от их источника, к которым отнесены:

а) заработная плата, начисленная по тарифным ставкам (должностным окладам) за отработанное время;

- б) заработная плата за работу по сдельным расценкам;
- в) заработная плата, начисленная в процентах от выручки от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг), или комиссионное вознаграждение;
- г) заработная плата в неденежной форме;
- д) денежное вознаграждение за отработанное время лицам, замещающим государственные должности;
- е) начисленные в редакциях средств массовой информации и организациях искусства гонорар работников, состоящих в списочном составе организаций, и(или) оплата их труда, осуществляемая по ставкам авторского (постановочного) вознаграждения;
- ж) заработная плата преподавателям учреждений начального и среднего профессионального образования за часы преподавательской работы сверх уменьшенной годовой учебной нагрузки (учитывается в размере одной десятой за каждый месяц расчетного периода независимо от времени начисления);
- з) разница в должностных окладах работников, перешедших на нижеоплачиваемую должность с сохранением размера оклада по предыдущему месту работы;
- и) заработная плата, окончательно рассчитанная по завершении календарного года, обусловленная системой оплаты труда (учитывается в размере одной двенадцатой за каждый месяц расчетного периода независимо от времени начисления);
- к) надбавки и доплаты к тарифным ставкам (должностным окладам) за профессиональное мастерство, классность, квалификационный разряд, выслугу лет, особые условия государственной службы, ученую степень, ученое звание, знание иностранного языка, работу со сведениями, составляющими государственную тайну, совмещение профессий, расширение зон обслуживания, увеличение объема выполняемых работ, исполнение обязанностей временно отсутствующего работника без освобождения от своей работы, руководство бригадой;
- л) выплаты, связанные с условиями труда, в том числе выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда, повышенная оплата труда на тяжелых работах, работах с вредными и опасными условиями труда, за работу в ночное время, оплата работы в выходные и нерабочие праздничные дни, оплата сверхурочной работы;
- м) премия и вознаграждения, включая вознаграждение по итогам работы за год и единовременное вознаграждение за выслугу лет;
- н) другие предусмотренные системой оплаты труда виды выплат.

Сопоставляя виды выплат по нынешнему закону с теми, которые действовали в 2000—2002 гг., следует обратить внимание на то,

что теперь средний заработок может увеличиваться за счет гонораров соответствующих работников (п. «е»), денежных вознаграждений, начисленных за отработанное время лицам, замещающим государственные должности (п. «д») и преподавателям учреждений начального и среднего профессионального образования (п. «ж»). Иначе обстоит дело с суммами материальной помощи.

До введения в действие ТК РФ в сумму заработка при определении его средней величины включалась и материальная помощь. Однако в соответствии со ст. 139 ТК РФ расчет средней зарплаты работника производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы. Известно, что заработная плата представляет вознаграждением за труд. В связи с этим с 1 февраля 2002 г. материальная помощь в расчет не принимается, поскольку эта выплата не является заработной платой. Условия ее выплаты должны утверждаться самостоятельным нормативным актом.

## 11.5. Удержание налога на доходы физических лиц

Перечень плательщиков налога на доходы физических лиц приведен в ст. 207 2-й части НК РФ, в которую включены все те лица, которые ранее уплачивали подоходный налог.

В налоговую базу входят, кроме зарплаты:

- \* доходы, полученные в натуральной форме;
- \* доходы в виде материальной выгоды;
- \* выплаты по договорам страхования и договорам негосударственного пенсионного обеспечения. Первый вид доходов исчисляется по рыночной стоимости с включением налога на добавленную стоимость, акцизов и налога с продаж.

Материальная выгода возникает от:

- \* экономии на процентах за пользование заемными средствами;
- \* приобретение товаров у взаимозависимых организаций и физических лиц по ценам более низким по сравнению с ценами, по которым обычно реализуются эти товары (в налоговую базу включается разница в ценах);
- \* приобретения ценных бумаг по ценам ниже рыночной стоимости.

Выгода от экономии на процентах включается в налогооблагаемую базу в том случае, если процент за пользование заемными средствами меньше процентной ставки рефинансирования Банка России (по займам, полученным в рублях) или меньше 9 процентов годовых (по займам в иностранной валюте). Разница включается в налоговую базу в момент уплаты процентов, но не реже одного раза в год.

Налоги уменьшаются на так называемые налоговые вычеты, которые подразделяются на четыре группы: стандартные, социальные, имущественные и профессиональные.

**I. Право на стандартные налоговые вычеты в размере 3000 руб. за каждый месяц имеют:**

- лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием катастрофы на Чернобыльской АЭС либо с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС;

- лица, получившие инвалидность вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС из числа лиц, принимавших участие в ликвидации последствий катастрофы в пределах зоны отчуждения Чернобыльской АЭС, или занятые в эксплуатации или на других работах на Чернобыльской АЭС, проходившие (проходящие) службу в зоне отчуждения, лица, эвакуированные из зоны отчуждения Чернобыльской АЭС и переселенные из зоны отселения либо выехавшие в добровольном порядке из указанных зон, лица, отдавшие костный мозг для спасения жизни людей, пострадавших вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, независимо от времени, прошедшего со дня проведения операции по трансплантации костного мозга и времени развития инвалидности;

- военнослужащие, граждане, уволенные с военной службы, а также военнообязанные, призванные на специальные сборы и привлеченные в этот период для выполнения работ, связанных с ликвидацией последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС;

- лица начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, в том числе граждане, уволенные с военной службы, проходившие в 1986–1987 гг. службу в зоне отчуждения Чернобыльской АЭС;

- военнослужащие, граждане, уволенные с военной службы, а также военнообязанные, призванные на военные сборы и принимавшие участие в 1998–1990 гг. в работах по объекту «Укрытие»;

- лица, ставшие инвалидами, получившими или перенесшими лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк»;

- лица, непосредственно участвовавшие в испытаниях ядерного оружия в атмосфере и боевых радиоактивных веществ, учениях с применением такого оружия до 31 января 1963 г., подземных испытаниях ядерного оружия в условиях нештатных радиационных ситуаций, в ликвидации радиационных аварий, происшедших на военных объектах, работах по сборке ядерных зарядов до 31 декабря 1961 г., подземных испытаниях ядерного оружия, проведении и обеспечении работ по сбору и захоронению радиоактивных веществ;

- инвалиды Великой Отечественной войны;
- инвалиды из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II, III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо полученных вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, либо из числа бывших партизан, а также других категорий инвалидов.

Право на применение налогового вычета в размере 500 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется на следующие категории налогоплательщиков:

- героев Советского Союза и героев Российской Федерации, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней;
- лиц вольнонаемного состава Советской Армии и Военно-Морского Флота СССР, органов внутренних дел СССР и государственной безопасности СССР, занимавших штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав армии, и бывших партизан;
- лиц, находившихся в Ленинграде в период его блокады в годы Великой Отечественной войны с 8 сентября 1941 г. по 27 января 1944 г. независимо от срока пребывания;
- бывших, в том числе несовершеннолетних, узников концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистской Германией и ее союзниками в период Второй мировой войны;
- инвалидов с детства, а также инвалидов I и II групп;
- лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационной нагрузкой, вызванные последствиями радиационных аварий на атомных объектах гражданского или военного назначения;
- граждан, уволенных с военной службы или призывавшихся на военные сборы, выполнявших интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия и др.

Право на применение налогового вычета 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, превысил 20 000 руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 20 000 руб., налоговый вычет, предусмотренный настоящим подпунктом, не применяется.

Налоговый вычет в размере 300 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, превысил 20 000 руб., налоговый вычет, предусмотренный настоящим подпунктом, не применяется.

Налоговый вычет расходов на содержание ребенка (детей) производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет у родителей и(или) супругов, опекунов или попечителей.

Вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям налоговый вычет производится в двойном размере.

## **II. Налогоплательщик имеет право на социальные налоговые вычеты:**

1) в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемым из средств соответствующих бюджетов, а также физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд, — в размере фактически произведенных расходов, но не более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде;

2) в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за свое обучение в образовательных учреждениях — в размере фактически произведенных расходов на обучение, но не более 38 000 руб., а также в сумме, уплаченной налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях, — в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 38 000 руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей.

3) в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за услуги по лечению, предоставленные ему медицинскими учреждениями Российской Федерации, а также уплаченной налогоплательщиком за услуги по лечению супруга (супруги), своих родителей и(или) своих детей в возрасте до 18 лет в медицинских учреждениях Российской Федерации, а также в размере стоимости медикаментов (в соответствии с перечнями медицинских услуг, лекарственных средств, утверждаемыми Правительством РФ).

Общая сумма социального налогового вычета, предусмотренного настоящим подпунктом, не может превышать 38 000 руб.

По дорогостоящим видам лечения в медицинских учреждениях Российской Федерации сумма налогового вычета принимается в раз-

мере фактически произведенных расходов. Перечень дорогостоящих видов лечения утверждается постановлением Правительства РФ.

**III. Налогоплательщик имеет право на имущественные налоговые вычеты.**

**IV. Право на профессиональные налоговые вычеты имеют следующие категории налогоплательщиков:**

1) налогоплательщики, указанные в п. 1 ст. 227 НК РФ, — в сумме фактически произведенных ими документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

При этом указанные расходы принимаются к вычету в составе затрат, принимаемых к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, в соответствии с соответствующими статьями главы «Налог на прибыль организаций» кодекса.

Суммы налога на имущество физических лиц, уплаченного налогоплательщиками, принимаются к вычету в том случае, если это имущество, являющееся объектом налогообложения в соответствии со статьями главы «Налог на имущество физических лиц» (за исключением жилых домов, квартир, дач и гаражей), непосредственно используется для осуществления предпринимательской деятельности.

Если налогоплательщики не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности. Настоящее положение не применяется в отношении физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей;

2) налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, — в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ;

3) налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов — в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов. Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету по нормативам.

**Определение налога на доходы физического лица.** Порядок определения налога на доходы физического лица для наглядности поясним на практическом примере.



**Пример.** С.П. Фадеев получает доход только по основному месту работы. Он имеет двух детей: в возрасте двух лет и студента вуза дневной формы обучения в возрасте 20 лет, что подтверждается заявлением работника и соответствующими справками.

В 2002 г. за работу на предприятии по трудовому договору С.П. Фадееву начислено в счет оплаты труда: в январе — 10 тыс. руб., в феврале — 10 тыс. руб., в марте — 10 тыс. руб.

Налог на доходы за январь:

1. Доход за январь составил 10 тыс. руб. (т. е. менее 20 тыс. руб.). Работник имеет право на следующие налоговые вычеты:

400 руб. — на себя;

600 руб. (300 руб.  $\times$  2 чел.) на содержание детей.

Таким образом, в январе вычет составил 1000 руб.

2. Сумма дохода, к которому применяется налоговая ставка, определяется путем вычитания из общего дохода работника указанных льгот: 10 000 руб. — 1000 руб. = 9000 руб.

3. Сумма налога на доходы рассчитывается по ставке 13% и составляет  $9000 \times 0,13 = 1170$  руб.

Следовательно, в январе с С.П. Фадеева будет удержан налог в сумме 1170 руб.

Налог на доходы за февраль:

1. Доход за февраль получен в размере 10 тыс. руб. Общий доход, полученный в результате сложения сумм с начала года, составляет 20 тыс. руб. (не превысил эту сумму). За работником сохраняется право на вычеты в тех же размерах, что и в январе, т. е. 400 руб. на работника и 600 руб. на детей.

2. Сумма дохода за два месяца, к которому применяется налоговая ставка, уменьшается на 2000 руб. и составляет:

20 000 руб. — 400 руб.  $\times$  2 месяца — 600 руб.  $\times$  2 месяца = 18 000 руб.

3. Сумма налога на доходы, полученная за 2 месяца, рассчитывается по ставке 13% и составляет:

18 000 руб.  $\times$  0,13 = 2340 руб.

Значит, в феврале с С.П. Фадеева будет удержан налог в следующей сумме:

2340 руб. — 1170 руб. = 1170 руб.

Налог на доходы за март:

В марте 2002 г. получен доход в размере 10 000 руб.

1. Доход, начисленный с начала года, составил 30 000 руб., превысив, таким образом, 20 000 руб. Право на вычеты в марте работнику не предоставляются. Таким образом, доход за 3 месяца уменьшается только на 2000 руб. 400 руб.  $\times$  2 месяца + 600 руб.  $\times$  2 месяца = 2000 руб.

2. Сумма дохода, к которому применяется налоговая ставка, в марте составит:

$$30\,000 \text{ руб.} - 2000 \text{ руб.} = 28\,000 \text{ руб.}$$

3. Общая сумма налога на доходы физического лица представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм за 3 месяца (январь, февраль, март) 2002 г., и составляет:

$$28\,000 \text{ руб.} \times 0,13 = 3640 \text{ руб.}$$

4. С учетом налога на доходы, удержанного за январь и февраль 2002 г. в марте с работника будет удержана сумма:

$$3640 \text{ руб.} - 2340 \text{ руб.} = 1300 \text{ руб.}$$

При этом бухгалтерия ежемесячно делает следующие записи:

Дебет 20 — Кредит 70 — начислен доход;

Дебет 70 — Кредит 68 — удержан налог;

Дебет 70 — Кредит 50 — выдана заработная плата;

Дебет 68 — Кредит 51 — перечислен в бюджет налог на доходы физического лица.

## 11.6. Определение размера пособия по временной нетрудоспособности

В соответствии с Письмом ФСС РФ от 8 февраля 2002 г. № 02—18/05/1136 максимальный размер пособия за полный месяц установлен в сумме 11700 руб.

Дневное (часовое) пособие исчисляется в процентах к среднедневному (среднечасовому) заработку в зависимости от продолжительности непрерывного трудового стажа, числа детей-иждивенцев и других обстоятельств (см. таблицу).

### Размер пособия по временной нетрудоспособности

| Причина наступления нетрудоспособности                                                                                                                                                                                                                       | Размер пособия, % от заработка |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| 1. Профессиональное заболевание (обострение профессионального заболевания), трудовое увечье                                                                                                                                                                  | 100                            |
| 2. Общее заболевание, бытовая травма (пособие выдается, начиная с 6-го дня нетрудоспособности), отпуск по уходу за больным членом семьи, карантин, протезирование с помещением в стационар:<br>а) работники, имеющие непрерывный трудовой стаж 8 лет и более | 100                            |

| Причина наступления нетрудоспособности                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Размер пособия, % от заработка |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| б) работники, имеющие на иждивении трех и более детей не достигших 16 (учащиеся — 18) лет <sup>1</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                                | 100                            |
| в) лица, у которых временная нетрудоспособность является следствием ранений, контузии, увечья или заболевания, полученных при выполнении интернационального долга                                                                                                                                                                                                                     | 100                            |
| г) лица, имеющие определенные законодательством льготы в связи с участием в ликвидации чернобыльской аварии или проживанием в зонах отселения и проживанием с правом на отселение (не достигшие 18 лет), заболевшие или перенесшие лучевую болезнь, вызванную последствиями аварии на ЧАЭС, работающие инвалиды, наступление инвалидности которых связано с катастрофой на ЧАЭС и др. | 100                            |
| д) работающие инвалиды Великой Отечественной войны и другие инвалиды, приравненные к ним в отношении льгот                                                                                                                                                                                                                                                                            | 100                            |
| е) работники, имеющие непрерывный трудовой стаж от 5 до 8 лет                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 80                             |
| ж) работники из числа круглых сирот, не достигшие 21 года, имеющие непрерывный трудовой стаж до 5 лет                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 80                             |
| и) работники, получающие пособие по уходу за ребенком до 14 лет:<br>— с 1-го по 7-й календарный день<br>— с 8-го по 14-й календарный день                                                                                                                                                                                                                                             | По общим нормам<br>50          |
| к) одинокие матери, вдовы (вдовцы), разведенные женщины (мужчины), жены военнослужащих срочной службы, получающие пособие по уходу за ребенком до 14 лет:<br>— с 1-го по 10-й календарный день;<br>— с 11-го до 14-й календарный день                                                                                                                                                 | По общим нормам<br>50          |

## 11.7. Документы по учету труда и его оплате

Для контроля трудовой дисциплины и для учета отработанного времени ведут табельный учет. Он заключается в ежедневной регистрации явки на работу, ухода с нее, всех случаев опозданий и неявок с указанием их причины, а также часов простоя и часов сверхурочной работы.

<sup>1</sup> За исключением лиц, уволенных по инициативе администрации вследствие различных нарушений трудового договора, трудовой дисциплины и правопорядка и не имеющих к моменту наступления нетрудоспособности непрерывного трудового стажа, необходимого для назначения пособия в полном объеме. Возраст ребенка определяется ко дню наступления временной нетрудоспособности. Изменения в возрасте ребенка, произошедшие в период временной нетрудоспособности, не учитываются.

Такой учет осуществляют бухгалтер, бригадир или мастер в таблице учета использования рабочего времени. Для упрощения табельного учета можно ограничиться лишь регистрацией в нем отклонений от нормальной продолжительности рабочего дня.

Учет выработки в организациях осуществляют мастера, бригадиры и другие работники, на которых возложены эти обязанности. Применяют различные формы первичных документов (наряды на сдельную работу, ведомости учета выполненных работ и др.).

Независимо от формы первичные документы должны содержать следующие сведения: количество и качество работы; норму времени и расценку за единицу работы; сумму заработной платы; шифры учета затрат, на которые относится перечисленная заработная плата; количество нормо-часов по выполненной работе.

Для определения суммы заработной платы, подлежащей выдаче работникам, необходимо определять сумму заработка за месяц и произвести из нее необходимые удержания. Эти расчеты производят обычно в расчетно-платежной ведомости, которая, кроме того, служит и документом, по которому производят выплаты за месяц.

В левой части этой ведомости записывают суммы начисления заработной платы по ее видам (сдельно, повременно, премии и разного рода доплаты), в правой — удержания по их видам и сумму к выдаче. На каждого работника в ведомости отводят одну строку.

В некоторых организациях вместо расчетно-платежных ведомостей применяют отдельно расчетные и платежные ведомости. В расчетной содержатся все расчеты по определению сумм заработной платы, подлежащих выплате. Платежную ведомость используют лишь для выплаты заработной платы. Расчетно-платежные ведомости или замещающие их расчетные и платежные ведомости применяют для расчетов с работниками за целый месяц.

Аванс за первую половину месяца обычно выдают по платежным ведомостям. Сумму аванса чаще всего определяют из расчета 40% заработка по тарифным ставкам или окладам с учетом отработанных дней.

Заработную плату выдают из кассы в течение трех дней. По истечении этого срока кассир против фамилий работников, не получивших заработную плату, делает отметку «депонировано».

Он составляет реестр депонентов и на титульном листе ведомости указывает фактически выплаченную и неполученную сумму заработной платы. Суммы невыплаченной в рок заработной платы по истечении трех дней сдают в банк на расчетный счет.

На каждого работника, открывают лицевые счета. На лицевой стороне данного документа записывают сведения (семейное поло-

жение, разряд, оклад, стаж, время поступления на работу и т. п.), а на оборотной — все виды начислений и удержаний за каждый месяц. По этим данным легко рассчитать средний заработок за любой период.

## 11.8. Учет расходов по оплате труда

Синтетический учет расходов с персоналом по оплате труда, а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам организации осуществляют на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Этот счет, как правило, пассивный. По кредиту счета 70 указывают начисления по оплате труда и доходам по ценным бумагам. По дебету счета 70 отражают выплаченные суммы оплаты труда, премии, пособия, удержания из начисленных сумм, а также начисленные, но не выплаченные в установленный срок суммы.

Сальдо этого счета, как правило, кредитовое и показывает задолженность рабочим по заработной плате и другим выплатам.

Оплата труда является одним из элементов издержек производства и одной из основных статей себестоимости продукции.

Состав фонда заработной платы установлен Инструкцией, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 10 июля 1995 г. № 89. В соответствии с ней в состав фонда заработной платы включают начисленные организацией суммы оплаты труда в денежной и натуральной формах за отработанное и неотработанное время, стимулирующие доплаты и надбавки. В него входят также компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда, выплаты на питание, жилье, топливо, носящие регулярный характер.

В фонд заработной платы включаются единовременные поощрительные выплаты и суммы материальной помощи, оказываемой всем или большинству работников, кроме такой помощи, предоставляемой отдельным работникам по семейным обстоятельствам.

Операции по начислению и распределению оплаты труда оформляют следующей бухгалтерской записью:

|                                |                   |
|--------------------------------|-------------------|
| <i>Дебет 20 (25, 26 и др.)</i> | <i>Кредит 70;</i> |
|--------------------------------|-------------------|

Премии и вознаграждения, выплачиваемые работникам из прибыли, не относят на себестоимость продукции.

Их начисление отражают следующим образом:

|                                                                |                   |
|----------------------------------------------------------------|-------------------|
| <i>Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»</i> | <i>Кредит 70;</i> |
|----------------------------------------------------------------|-------------------|

Начисление доходов работникам как собственникам (акционерам) оформляют бухгалтерской записью:

*Дебет 84*

*Кредит 70.*

(за счет нераспределенной прибыли прошлого года)

В ряде организаций ввиду сезонного производства отпуска работникам предоставляются в течение года неравномерно. Поэтому для более правильного определения себестоимости продукции суммы, выплачиваемые работникам за отпуска, относят на затраты в течение года равномерными долями независимо от того, в каком месяце эти суммы будут выплачиваться. Тем самым создается резерв для оплаты отпусков. Организация может создавать резерв на выплату вознаграждений за выслугу лет.

Резервируемые суммы относят в дебет тех же счетов производственных затрат, на которые отнесена начисленная зарплата работникам, и в кредит счета 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей».

По мере ухода работников в отпуск фактически начисленные суммы за отпускной период списывают на уменьшение созданного резерва. При этом делают запись:

*Дебет 96*

*Кредит 70*

Такой же корреспонденцией оформляют начисление работникам вознаграждения за выслугу лет.

В зависимости от содержания хозяйственных операций удержания из заработной платы отражают следующим образом.

На указанные суммы счет 70 дебетуется по кредиту следующих счетов:

68 «Расчеты по налогам и сборам» — на сумму налога на доходы физических лиц;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчет 2 «Расчеты по пенсионному обеспечению» — на сумму обязательных страховых взносов с граждан в ПФР;

28 «Брак в производстве» — на сумму удержаний с виновников;

73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» — на суммы за товары, проданные в кредит, по ссудам банков, по предоставленным займам, на суммы, взысканные в возмещение недостач, уплаченных штрафов;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на суммы по исполнительным документам.

Выдачу сумм заработной платы и пособий оформляют следующей бухгалтерской записью:

*Дебет 70*

*Кредит 50*

При депонировании не полученной в установленный срок заработной платы составляют корреспонденцию:

Дебет 70

Кредит 76, субсчет 4

«Расчеты по депонированным суммам»

Остатки не выданной в срок заработной платы по истечении трех дней должны быть сданы в банк на расчетный счет.

Учет расчетов с депонентами ведут в книге или в реестре невыданной заработной платы. Книгу открывают на год. Для каждого депонента в ней отводят отдельную строку, в которой указывают табельный номер, фамилию, имя, отчество, задепонированную сумму и отмечают выдачу.

### 11.9. Расчеты по единому социальному налогу (ЕСН)

Плательщиками этого налога являются организации, индивидуальные предприниматели и физические лица, которые перечисляют страховые взносы в государственные внебюджетные фонды.

В соответствии со ст. 241 НК РФ предусмотрена шкала ставок ЕСН с выделением ПФР, Фонда социального страхования РФ (ФСС России), Федерального фонда обязательного медицинского страхования РФ (ФФОМС) и территориального фонда обязательного медицинского страхования (см. табл.).

#### Налоговая база и ставка единого социального налога

| Налоговая база на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года | Распределение единого социального налога             | Фонд социального страхования Российской Федерации  | Фонды обязательного медицинского страхования       |                                                    | Итого                                                 |
|---------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|----------------------------------------------------|----------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|
|                                                                                 |                                                      |                                                    | Фонды обязательного медицинского страхования       | Фонды обязательного медицинского страхования       |                                                       |
| До 280 000 руб.                                                                 | 20%                                                  | 3,2%                                               | 0,8%                                               | 2%                                                 | 26%                                                   |
| От 280 001 до 600 000 руб.                                                      | 56 000 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 280 000 руб. | 8960 руб. + 1,1% с суммы, превышающей 280 000 руб. | 2240 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб. | 5600 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. | 12 480 руб.                                        | 3840 руб.                                          | 7200 руб.                                          | 104 800 руб. + 2% с суммы, превышающей 600 000 руб.   |

Кроме того, помимо ЕСН с суммы заработной платы, начисленной работникам предприятия по-прежнему будут платить страховые взносы от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, которые установлены Федеральным законом от 24 июля 1998 г. №125-ФЗ. Это предусмотрено ст. 11 Федерального закона от 5 августа 2000 г. №118-ФЗ (далее — Закон №118-ФЗ).

Организации, занятые в производстве сельскохозяйственной продукции, крестьянские (фермерские) хозяйства, выступающие в качестве работодателей, платят ЕСН по более низким ставкам.

Максимальная ставка налога, по которой облагаются доходы (за вычетом расходов) от предпринимательской деятельности, полученные индивидуальными предпринимателями, крестьянскими (фермерскими) хозяйствами и т. д. (применительно к части доходов, превысившей 100 000 руб.), составляет 22,8%, минимальная (к части доходов, превысившей 600 000 руб.) — 2%.

Кроме того, доходы адвокатов, оказывающих физическим лицам юридические услуги, которые оплачиваются из бюджета, облагаются единым социальным налогом по отдельным ставкам. Максимальная ставка (к части доходов, не превысившей 100 000 руб.) составляет 17,6%, минимальная (будет применяться к части доходов, превысившей 600 000 руб.) — 2%.

Согласно ст. 243 НК РФ, работодатели ежемесячно обязаны вносить авансовые платежи по налогу непосредственно перед тем, как получить в банке средства для выплаты заработной платы работникам. Однако это должно быть сделано не позднее 15-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором была начислена заработная плата.

По каждому работнику организации рассчитывают сумму налога, зачисляемую в ПФР, ФСС России, ФФОМС и территориальный фонд обязательного медицинского страхования.

Следует иметь в виду, что для лиц определенного возраста половинная часть ПФР направляется на финансирование страховой части трудовой пенсии и отдельно накопительной части данной пенсии. Тариф такой части отчислений ежегодно возрастает, что создает заинтересованность будущих пенсионеров в росте заработной платы.

Начисленные суммы налога по каждому работнику отражают по дебету тех счетов, на которые отнесена заработная плата: 20, 23, 25, 26, 44. При этом кредитуют счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». К этому счету предприятия открывают следующие субсчета:



1. «Единый социальный налог, зачисляемый в ПФР»;
2. «Единый социальный налог, зачисляемый в ФСС России»;
3. «Единый социальный налог, зачисляемый в ФФОМС»;
4. «Единый социальный налог, зачисляемый в ТФОМС»;
5. «Расчеты по социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

При фактическом перечислении денежных средств эти субсчета дебетуют с кредитованием счета 51 «Расчетные счета».

Оплата листков нетрудоспособности и другие выплаты за счет средств государственного социального страхования отражаются в бухгалтерском учете корреспонденций:

*Дебет 69-2*

*Кредит 70*

В соответствии со ст. 238 НК РФ в состав доходов, подлежащих обложению ЕСН, не включаются:

1) государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по временной нетрудоспособности, пособия по уходу за больным ребенком, пособия по безработице, беременности и родам;

2) все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных с:

- возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
- бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг;
- оплатой стоимости и(или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;
- оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях;
- увольнением работников, включая компенсации на неиспользованный отпуск;

- возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;
- трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации;
- выполнением работником трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов).

При оплате работодателем расходов на командировки работников как внутри страны, так и за ее пределы не подлежат налогообложению суточные в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, расходы на оплату услуг связи, сборы за выдачу (получение) и регистрацию служебного заграничного паспорта, сборы за выдачу (получение) виз, а также расходы на обмен наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непредставлении документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты могут быть освобождены от налогообложения в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации. Аналогичный порядок налогообложения применяется к выплатам, производимым лицам, находящимся во властном или административном подчинении организации, а также членам совета директоров или любого аналогичного органа компании, прибывающим для участия в заседании совета директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании;

3) суммы единовременной материальной помощи, оказываемой работодателями работникам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации;

4) суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, выплачиваемые своим работникам, а также военнослужащим, направленным на работу (службу) за границу, налогоплательщиками —

финансируемыми из федерального бюджета государственными учреждениями или организациями — в пределах размеров, установленных законодательством Российской Федерации;

5) доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации — в течение пяти лет начиная с года регистрации хозяйства.

Эта норма применяется в отношении доходов тех членов крестьянского (фермерского) хозяйства, которые ранее не пользовались такой нормой;

6) доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, зарегистрированных в установленном порядке, от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла;

7) суммы страховых платежей (пенсионных взносов), выплачиваемых организацией по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемых на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц; суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемых исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утратой застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей);

8) суммы, выплачиваемые за счет членских взносов садоводческих, садово-огородных, гаражно-строительных и жилищно-строительных кооперативов (товариществ) лицам, выполняющим работы (услуги) для указанных организаций;

9) стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая работодателем лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с законодательством Российской Федерации;

10) суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, а также из средств избирательных фондов кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность Президента РФ, кандидатов, зарегистрированных кандидатов в депутаты Государственной Думы, кандидатов, зарегистрированных кандидатов в депутаты зако-

нодательного (представительного) органа государственной власти субъекта Российской Федерации, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность главы исполнительной власти субъекта Российской Федерации, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность в выборный орган местного самоуправления, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность главы муниципального образования, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность в ином федеральном государственном органе, государственном органе субъекта Российской Федерации, предусмотренным Конституцией Российской Федерации, конституцией, уставом субъекта Российской Федерации и избираемым непосредственно гражданами, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность на иную должность в органе местного самоуправления, предусмотренную уставом муниципального образования и замещаемую посредством прямых выборов, избирательных фондов и избирательных объединений и избирательных блоков за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных компаний;

11) стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам, обучающимся, воспитанникам в соответствии с законодательством Российской Федерации бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании;

12) стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством Российской Федерации отдельным категориям работников, обучающихся, воспитанников;

13) выплаты в денежной и натуральной формах, осуществляемые за счет членских профсоюзных взносов каждому члену профсоюза, при условии, что данные выплаты производятся не чаще одного раза в три месяца и не превышают 10 000 руб. в год.

14) выплаты в натуральной форме товарами собственного производства — сельскохозяйственной продукцией и (или) товарами для детей — в размере до 1000 руб. (включительно) в расчете на одно физическое лицо — работника за календарный месяц производятся не чаще одного раза в три месяца и не превышают 10 000 руб. в год.

Не подлежат налогообложению выплаты работникам организаций, финансируемых за счет средств бюджетов, не превышающие 2000 руб. на одно физическое лицо за налоговый период по каждому из следующих оснований:

- суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работни-

кам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту;

- суммы возмещения (оплата) работодателями своим бывшим работникам (пенсионерам по возрасту и(или) инвалидам) и(или) членам их семей стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов, назначенных им лечащим врачом.

В налоговую базу (в части суммы налога, подлежащей зачислению в ФСС России), помимо выплат, указанных выше, не включаются также любые вознаграждения, выплачиваемые работникам по договорам гражданско-правового характера, авторским и лицензионным договорам.

**Налоговыми льготами пользуются:**

1) организации любых организационно-правовых форм — с сумм доходов, не превышающих 100 000 руб. в течение налогового периода, начисленных работникам, являющимся инвалидами I, II и III групп;

2) следующие категории работодателей — с сумм доходов, не превышающих 100 000 руб. в течение налогового периода на каждого отдельного работника:

- общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, и их региональные и местные отделения;
- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25%;
- учреждения, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов.

Указанные в подп. 2 п. 1 ст. 239 НК РФ льготы не распространяются на организации, занимающиеся производством и(или) ре-

ализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также иных товаров в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством РФ по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов;

3) налогоплательщики, указанные в подп. 2 п. 1 ст. 235 НК РФ, являющиеся инвалидами I, II и III групп, в части доходов от их предпринимательской деятельности и иной профессиональной деятельности в размере, не превышающем 100 000 руб. в течение налогового периода;

4) налогоплательщики, указанные в подп. 2 п. 1 ст. 235 НК РФ, в части сумм налога, зачисляемого в Фонд социального страхования РФ.

В случаях если в соответствии с законодательством Российской Федерации иностранные граждане и лица без гражданства, осуществляющие на территории Российской Федерации деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, не обладают правом на государственное пенсионное, социальное обеспечение, медицинскую помощь за счет средств Пенсионного фонда РФ, Фонда социального страхования РФ, фондов обязательного медицинского страхования, они освобождаются от уплаты налога в части, зачисляемой в соответствующие фонды.

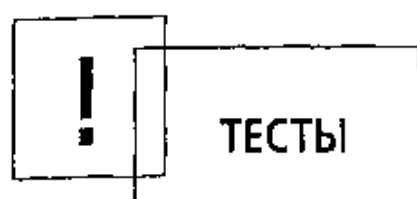
Освобождаются от уплаты налога налогоплательщики, указанные в подп. 1 ст. 235 НК, с подлежащих налогообложению доходов, выплачиваемых в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства в случае, если такие иностранные граждане и лица без гражданства в соответствии с законодательством Российской Федерации или условиями договора с работодателем не обладают правом на государственное пенсионное обеспечение, социальное обеспечение и медицинскую помощь, осуществляемую соответственно за счет средств Пенсионного фонда РФ, Фонда социального страхования РФ, Фонда социального страхования РФ, фондов обязательного медицинского страхования — в части, зачисляемой в тот фонд, на выплаты из которого данный нерезидент или лицо без гражданства не обладает правом.

?

### ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. Назовите состав нормативных документов по теме.
2. Как рассчитывают заработок при повременной и сдельной формах оплаты труда?

3. Чем отличается средний заработок от заработка, используемого для оплаты отпуска?
4. От чего зависит сумма пособия по временной нетрудоспособности?
5. Как отражаются в учете начисления и расчеты по заработной плате?
6. Дайте определения понятиям «стандартные, социальные, имущественные и профессиональные налоговые вычеты».
7. Как отражаются в бухгалтерском учете расчеты по единому социальному налогу?
8. Как осуществляется индивидуальный учет доходов для целей налогообложения?



Укажите букву правильного ответа.

1. Заработная плата, начисленная сотрудникам бухгалтерии цеха, относится на счет:
  - а) 20;
  - б) 25;
  - в) 26;
  - г) 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».
2. Удержанный налог на доходы физических лиц отражается проводкой:
 

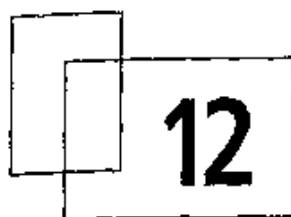
|             |            |
|-------------|------------|
| а) Дебет 20 | Кредит 68; |
| б) Дебет 69 | Кредит 51; |
| в) Дебет 70 | Кредит 68; |
| г) Дебет 68 | Кредит 50. |
3. Для расчета сумм за отпуск берется заработок за:
  - а) двенадцать календарных месяцев;
  - б) шесть календарных месяцев;
  - в) три календарных месяца.
4. С целью исчисления совокупного годового дохода и налога на доходы физического лица ведут:
  - а) налоговую карточку по учету дохода и налога на доходы физических лиц;

- б) лицевой счет;
- в) расчетно-платежную ведомость.

5. Удержанные налоги на доходы физических лиц должны быть перечислены:

- а) в день сдачи в банк чека на получение наличных денег;
- б) не позднее одного дня до получения наличных денег;
- в) за три дня до получения наличных денег.





## УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ

- ✓ основные нормативные документы
- ✓ базовые принципы учета затрат по обычным видам деятельности
- ✓ классификация затрат по элементам и статьям калькуляции
- ✓ особенности классификации расходов в налоговом учете
- ✓ методы калькулирования себестоимости продукции
- ✓ оценка незавершенного производства по правилам бухгалтерского учета

### 12.1. Основные нормативные документы

Правовое регулирование для разработки учетной политики организации основывается на общих законодательных актах, перечисленных в п.1.2, а также на ряде специальных норм. К ним относятся:

- Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве, утвержденные Письмом Минфина России от 26 сентября 1996 г. № 83 (вместе с Методическими рекомендациями, утвержденными Минсельхозпромом от 4 июля 1996 г. № П-4-24/2066);
- другие отраслевые методические инструкции по калькулированию себестоимости продукции;

О формах бухгалтерской отчетности, утвержденные приказом Минфина РФ от 22.07.03 г. № 67н.

- соответствующие главы Налогового кодекса РФ.

### 12.2. Базовые принципы бухгалтерского учета затрат

Под себестоимостью продукции понимают выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию.

В нормативных документах себестоимость продукции определяется как стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

В основу организации учета затрат на производство продукции положены следующие принципы: неизменность принятой методологии учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в течение года; правильное отнесение расходов к отчетным периодам, разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальных вложений.

*Методология учета затрат и способы определения себестоимости изделий формулируются в учетной политике организации, которая в течение отчетного года, как правило, должна быть неизменной.*

В учетной политике должно быть предусмотрено, какая по данным учета себестоимость созданной продукции будет исчисляться: *полная* или *сокращенная* (усеченная). При учете затрат по принципу ограниченной себестоимости общие расходы по управлению организацией (имеющие обычно стабильную величину) не относят на счета учета затрат, а списывают непосредственно в дебет счета 90 «Продажи» с кредита активного счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Для определения полной производственной себестоимости все затраты, включая общие расходы по управлению как цехом, так и организацией в целом к концу месяца накапливаются по дебету счета 20 «Основное производство». Путем деления этих затрат в сумме, относящейся к созданной готовой продукции, на количество этой продукции, устанавливают *себестоимость единицы выпущенного изделия*.

Счет 20 кредитуют на величину фактической себестоимости готовых изделий. Сальдо этого счета характеризует сумму затрат на незавершенное производство, т.е. расходы на продукцию, не прошедшую все стадии обработки.

В учетной политике организации следует предусматривать порядок учета выпуска готовой продукции с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» или без применения его. Он предназначен для учета изготовленной продукции и выявления отклонений фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой). Использование данного счета позволяет исключить трудоемкие расчеты по определению отклонений фактической себестоимости от плановой по готовой отгруженной и реализованной продукции. По дебету счета 40 отражают фактическую, а по кредиту — нормативную (плановую) себестоимость.

Фактическую производственную себестоимость продукции списывают в дебет счета 40 с кредита счета 20 «Основное производство».

Нормативную или плановую себестоимость продукции относят на кредит счета 40 и дебет счетов 43 «Готовая продукция» или 90 «Продажи».

Сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 на 1-е число месяца определяют отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой). Эти отклонения списывают следующим образом:

*Дебет 90*

*Кредит 40*

Превышение фактической себестоимости продукции над нормативной (плановой) записывают дополнительной проводкой, а экономию — способом «красное сторно». Счет 40 закрывают ежемесячно. Сальдо на отчетную дату он не имеет.

Если счет 40 не применяют, то готовую продукцию записывают по фактической себестоимости:

*Дебет 43 (90)*

*Кредит 20*

Объекты калькуляции — это отдельные изделия, их группы, полуфабрикаты, работы и услуги, себестоимость которых определяется.

*Аналитический учет затрат на производство* ведут, как правило, по объектам калькуляции. Разрешается открывать аналитические счета не на каждый объект, а на их группу. Необходимо правильно выбрать *калькуляционную единицу*. В качестве нее применяют в основном натуральные (тонны, метры и т.п.) и условно-натуральные единицы, исчисленные с помощью коэффициентов (например, 1000 условных банок консервов). Калькуляционные единицы могут не совпадать с учетной натуральной единицей.

Например, в перерабатывающих организациях учетной единицей является 1 кг продукции, а калькуляционной — 1 т или 1 ц. Применение укрупненных калькуляционных единиц упрощает составление плановых и отчетных калькуляций.

Для достоверности показателя производственных затрат необходимо эти затраты включать в себестоимость продукции того отчетного периода, к которому они относятся независимо от даты начисления или фактической оплаты. Поэтому в бухгалтерском учете и финансовом менеджменте существует понятие расходов будущих периодов, или отложенных затрат. Информация о таких расходах накапливается по дебету активного счета 97 «Расходы будущих периодов». Имеются в виду затраты, произведенные в отчетном пе-

рию, но подлежащие возмещению (за счет включения в себестоимость) в следующих отчетных периодах. К таким расходам, в частности, относят арендную плату, плату за абонементное обслуживание, уплачиваемую вперед, плату за подписку на периодические издания нормативно-технического характера, расходы по неравномерно производимому ремонту основных средств (по организациям, не образующим ремонтный фонд) и т. п. Отличительный признак отражения расходов по дебету счета 97 невозможность их отнесения на счета учета затрат данного отчетного периода. При наступлении этого периода счет 97 частями закрывают (кредитуют).

*Дебет 20, 08, 23, 25, 29, 44 и др. Кредит 97*

Разграничение в учете текущих затрат на производство, формирующих себестоимость готовой продукции, и затрат на долгосрочные инвестиции имеет принципиальное значение. Капитальные вложения могут производиться организацией лишь при наличии достаточной прибыли либо созданных за счет прибыли специальных фондов или средств, полученных организацией на эти цели из бюджета и внебюджетных фондов.

Отнесение капитальных затрат на счета учета производственных расходов влечет неоправданное увеличение себестоимости готовой продукции.

### 12.3. Бухгалтерская классификация производственных затрат

По порядку бухгалтерского учета затрат и их включения в себестоимость различают прямые затраты и косвенные.

*Прямые затраты* можно включать в себестоимость конкретного изделия непосредственно на основе первичных документов. Это расход материалов и сырья, составляющих основу готовой продукции, заработная плата производственных рабочих, создающих эту продукцию.

*Косвенные затраты* относятся одновременно к производству нескольких видов продукции: освещение, отопление, зарплата мастера, цехового персонала и т. п. Их включают в себестоимость готовых изделий по окончании месяца путем косвенного распределения пропорционально какой-либо базе: заработной плате производственных рабочих, прямым затратам и др.

Прямые затраты в бухгалтерском учете фиксируются по дебету активного счета 20 «Основное производство», а косвенные — по дебету активных счетов 23 «Вспомогательные производства» (напри-

мер, парокотельный, транспортный, ремонтный цехи), 25 «Общепроизводственные расходы» (расходы цеха или другого структурного подразделения организации).

По целевому использованию материальных и трудовых ресурсов или по отношению к технологическому процессу затраты в бухгалтерском учете классифицируют на основные и накладные.

*Основные* органически связанные с осуществлением технологических операций производства продукции; *накладные* — это затраты на обслуживание производства и его управление. При исчислении себестоимости готовых изделий они должны прибавляться к основным расходам («накладываться» на основные). Для учета расходов по управлению цехами ведут активный счет 25, а по управлению организацией в целом (акционерным обществом, хозяйственным товариществом, обществом с ограниченной ответственностью и др.) — активный счет 26 «Общехозяйственные расходы».

В зависимости от *периодичности* расходы делят на постоянные (текущие, ежедневные) и периодические (единовременные). К *постоянным* относят затраты, производимые ежедневно или с другими временными интервалами, но не реже одного раза в месяц: расход материалов и сырья, оплата труда с начислениями на нее, отражение амортизации и износа, расчеты и услуги текущего характера, оказываемые со стороны и т. п.

*Периодические (единовременные, их еще называют отложенными)* затраты осуществляются реже, чем один раз в месяц и они, как правило, относятся к последующим месяцам. Такими расходами являются затраты на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции, расходы, связанные с пуском новых производств, ремонтными работами и другие затраты, которые уже перечислены при характеристике счета 97.

Классификация затрат по признакам, названным выше, осуществляется в бухгалтерском учете и финансовом менеджменте с конечной целью исчисления фактических расходов на весь выпуск готовой продукции, а также калькулирования себестоимости единицы изготовленных изделий. Важно подчеркнуть, что для управления себестоимостью недостаточно знать общую сумму производственных затрат, аккумулированных к концу месяца по дебету счета 20 «Основное производство». Необходима информация о структуре затрат. Она должна формироваться по статьям, называемым *калькуляционными*.

Типовыми методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции предусмотрены следующие статьи затрат:

- материалы (за вычетом стоимости возвратных отходов), покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций (за вычетом возвратных отходов);
- расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых выпуском продукции (выполнением работ и услуг);
- отчисления на социальное и медицинское страхования, в пенсионный фонд и в фонд занятости;
- расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
- общепроизводственные расходы;
- потери от брака;
- общехозяйственные расходы.

Эти затраты составляют полную производственную себестоимость продукции. Из производственной себестоимости и коммерческих расходов складывается полная себестоимость.

В то же время для расчета в частности, валового внутреннего продукта, надо знать, из каких экономических элементов состоит этот продукт. Для такой цели необходима единая и обязательная для организаций всех отраслей народного хозяйства группировка производственных затрат по экономическим элементам. При классификации по этому признаку затраты организаций независимо от их правовой формы в бухгалтерском учете формируют по следующим составляющим:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных фондов;
- прочие затраты.

Информация о производственной себестоимости с таким делением представляется в составе годовой бухгалтерской отчетности в органы управления и статистики. Она показывает, что именно израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов затрат в общей сумме расходов. По ней можно, в частности, установить материало- и трудоемкость готовых изделий, а также валового внутреннего продукта.

Сведения о затратах по экономическим элементам формируются в системе счетов бухгалтерского учета следующим образом. К концу месяца затраты собираются по дебету счета 20 «Основное производство». При этом расход материалов отражают по кредиту соответствующих субсчетов к синтетическому счету 10 «Материалы»; начисление заработной платы — по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом

по оплате труда»; отчисления на социальные нужды — по кредиту соответствующих субсчетов к синтетическому счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»; амортизацию основных фондов — по кредиту синтетического счета 02. Включение в себестоимость «прочих затрат» как экономического элемента будет показано ниже.

Чрезвычайно важен аспект учетной классификации производственных затрат по отношению к налогообложению. В бухгалтерском учете должны отражаться все фактически произведенные расходы. Однако для налогообложения некоторые затраты включают в налогооблагаемую базу не в фактической величине, а по норме, предусмотренной законодательством Российской Федерации.

Суммы, превышающие лимиты, нормы и нормативы расходов, предусмотренные законодательными документами, должны оплачиваться за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации. Такой порядок применяется, в частности, по расходам: на представительские нужды, подготовку кадров, рекламу, командировки, платежи за выбросы загрязняющих веществ в природную среду, компенсации за использование легковых автомобилей в служебных целях, оплату процентов по кредитам банка. За счет прибыли, остающейся в распоряжении организации, возмещается износ по основным средствам и нематериальным активам непроизводственного назначения.

В этой связи в бухгалтерском учете производственных затрат должна накапливаться информация в такой группировке.

Общая сумма затрат, в том числе:

- входящая в налогооблагаемую базу;
- возмещаемая за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации.

Такая детализация расходов позволяет обеспечить достижение целевой установки: для налогообложения затраты, произведенные организацией, должны корректироваться с учетом утвержденных в установленном порядке лимитов норм и материалов.

В бухгалтерском учете и управлении финансами различают также производительные и непроизводительные расходы. *Производительными расходами* считаются расходы на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства. Их предусматривают в бизнес-плане.

*Непроизводительные расходы* являются следствием недостатков производственного процесса (несоблюдение технологической дисциплины, использование устаревшего оборудования и др.). К ним

относят потери от брака продукции, простоев, оплату сверхурочных работ и т. п.

Затраты по всем изложенным выше классификационным признакам должны детализироваться в аналитическом учете по местам возникновения и центрам ответственности. Иными словами, бухгалтерия организует учет по участкам, цехам, управлениям (отделам) главного инженера, главного технолога, главного энергетика, главного механика и т. п. Такая «адресность» в учете наполняет конкретным содержанием внутрихозяйственный учет и контроль, позволяет установить узкие места и своевременно принимать меры для оптимизации предпринимательской деятельности.

#### 12.4. Учет затрат на производство по статьям калькуляции

Материалы в производство отпускают в натуральных единицах с указанием их номенклатурных номеров, кодов учета производственных затрат (например, номеров заказов), групп продукции или видов изделий, для выпуска которых они направлены.

Порядок документального оформления отпуска материалов со склада изложен в п.1.5. Дополнительно отметим, что при налаженном нормативом хозяйстве отпуск сырья и материалов сверх норм целесообразно фиксировать выпиской отдельных лимитно-заборных карт или требований (они могут иметь другой цвет или иной отличительный признак).

По истечении месяца в цехах, по участкам и в целом по управлениям (отделам) главного инженера, других технических, а также административных служб составляют отчеты о расходах материалов и сырья в натуральных измерителях. На основании отчетов бухгалтерия оформляет по каждому синтетическому счету в отдельности ведомости (машинограммы) распределения израсходованного сырья и материалов, где расход отражают по каждому аналитическому счету, открываемому в развитие синтетических счетов учета затрат.

Количественные значения должны быть переведены в денежные. Этот перевод производят, используя оценку материалов по средневзвешенной фактической себестоимости, методам ФИФО или ЛИФО.

При определении суммы транспортно-заготовительных расходов (ТЗР), относящихся к отпущенным материалам по договорным ценам, следует иметь в виду, что все расходы разрешается сразу относить на дебет счета 20 «Основное производство». Тем самым сокращаются расчеты и исключаются промежуточные бухгалтерские записи по фикси-



рованию соответствующих долей ТЗР, приходящихся на материальные ресурсы, направленные во вспомогательные цехи, на исправление брака, общепроизводственные и общехозяйственные нужды.

Расходы на подготовку и освоение производства учитывают на счете 97 «Расходы будущих периодов». По окончании месяца бухгалтер составляет расчет по распределению этих расходов, который служит основанием для списания соответствующей их части следующим образом.

*Дебет 20, 23, 25, 26*

*Кредит 97.*

Аналитический учет расходов на подготовку и освоение производства, а также общепроизводственных и общехозяйственных расходов ведут по типовой номенклатуре статей для организаций соответствующей отрасли.

Расходы на оплату труда работников производства и отчисления на государственные страхования, социальное и медицинское, а также отчисления в пенсионный фонд включаются в производственную себестоимость. Напомним, что суммы за отпуск производственным рабочим и вознаграждения за выслугу лет, которые ранее были резервированы, на счета учета производственных затрат не относят, а списывают в дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов». По дебету этого счета отражают также все начисления с этих сумм.

Для аналитического учета общепроизводственных расходов используют специальную ведомость, которую открывают на каждый цех в отдельности. Запись в нее делают на основании первичных документов и листов-расшифровок распределения стоимости материалов, оплаты труда, отчислений на нее, услуг вспомогательных производств, амортизации основных средств и др.

Аналитически учет общехозяйственных расходов также ведут в аналогичной ведомости, а при использовании ПЭВМ — в соответствующей машинограмме.

По окончании месяца оба вида расходов распределяют и списывают с кредита счетов 25, 26 на соответствующие счета учета затрат, составляя для этой цели ведомости распределения.

Перечень общехозяйственных расходов обширен. К ним относятся:

- а) оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг;
- б) представительские расходы, связанные с деятельностью организации (оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате, расходы по проведению официального приема представителей, а также буфетное и прочее обслуживание во время деловых переговоров и посещения культурно-зрелищных мероприятий);

в) затраты на оплату процентов по краткосрочным ссудам банка (кроме процентов по просроченным и отсроченным ссудам и ссудам, полученным на восполнение недостатка собственных средств), а также на оплату процентов за приобретение материальных ресурсов (производителем работ, услуг), платежи по обязательному страхованию имущества организации, учитываемого в составе производственных фондов, и др.

Способ распределения таких расходов и порядок их включения в себестоимость готовой продукции предусматриваются учетной политикой организации. Наиболее распространенной базой распределения являются прямые затраты (материалы и заработная плата) организации.

**Пример.** Прямые затраты основного производства составили:

*усл. ден. ед.*

| № п/п | Статьи затрат                             | Продукция   |             |
|-------|-------------------------------------------|-------------|-------------|
|       |                                           | Изделие № 1 | Изделие № 2 |
| 1     | Материалы                                 | 2000        | 4000        |
| 2     | Заработная плата производственных рабочих | 8000        | 16 000      |
|       | Итого                                     | 10 000      | 20 000      |

Общие затраты цеха в отчетном месяце (дебет счета 25) выразились в сумме 45 000 усл. ден. ед. Отсюда отношение общепроизводственных расходов к прямым затратам:  $45\,000 : 30\,000 = 1,5$ , или 150 %. Исходя из этих данных общепроизводственные расходы должны быть включены в себестоимость изделия № 1 в сумме 15 000 усл. ден. ед. ( $10\,000 : 100 \times 150$ ), изделия № 2 — 30 000 усл. ден. ед. ( $20\,000 : 100 \times 150$ ).

Общепроизводственные расходы могут включаться в себестоимость готовой продукции пропорционально прямой заработной плате, как это показано в приведенном примере. Более простым способом является использование сметных норм, предусматриваемых в бизнес-плане.

К общехозяйственным расходам в соответствии с налоговым законодательством отнесены и некоторые налоги (например, НДС).

Напомним, что общехозяйственные расходы могут списываться (если это предусмотрено учетной политикой организации) непосредственно в дебет счета 90. При указанной методике учета исчисляют сокращенную (усеченную) производственную себестоимость.

## 12.5. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

В организациях применяют нормативный, позаказный, попердельный и простой методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции.

*Нормативный метод* учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции применяют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции.

В этом случае отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от норм с указанием места их возникновения, причин и виновников, фиксируют изменения текущих норм в результате внедрения организационно-технических мероприятий и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции.

Фактическую себестоимость (Зф) продукции определяют алгебраическим сложением суммы затрат (Зн) по текущим нормам с величиной отклонений (О) от них и размером изменений (И) норм:

$$Зф = Зн \pm О \pm И.$$

При *позаказном методе* объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. Под ним понимают изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные и экспериментальные работы. При изготовлении изделий с длительным процессом производства заказы выдаются не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие собой законченные конструкции.

Для учета затрат на каждый заказ открывают отдельный аналитический счет с указанием шифра заказа. Учет прямых затрат по отдельным заказам ведут на основании первичных документов, отражающих выработку, расход материалов и т. п., с обязательным указанием соответствующего шифра заказа. Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами условно по принятым в данном производстве или отрасли способам.

Все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа. Отчетную калькуляцию оформляют только после выполнения заказа. Время ее составления не совпадает со временем представления периодической бухгалтерской отчетности.

При частичном выполнении заказа и его сдаче выпуск оценивают по фактической себестоимости ранее выполненных заказов с учетом изменений в их конструкции, технологии, условиях производства, т. е. допускается условность оценки выпуска и незавершенного производства.

К недостаткам данного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции следует отнести также отсутствие оперативного контроля за уровнем затрат, сложностью и громоздкостью инвентаризации незавершенного производства.

*Попередельный метод* учета затрат и калькулирования себестоимости продукции<sup>1</sup> применяют в производствах с комплексным использованием сырья, а также в таких отраслях массового и крупносерийного производства, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов). Затраты учитывают не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по переделам.

Различают *бесполуфабрикатный* и *полуфабрикатный варианты попередельного метода*. При первом варианте ограничиваются учетом затрат по каждому переделу. В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражают. Их движение от одного передела к другому бухгалтерия контролирует по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведут в цехах. В соответствии с таким порядком учета себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта. При этом прямые затраты в бухгалтерском учете отражают по каждому переделу в отдельности. Стоимость исходного сырья включают в себестоимость изделия только первого передела. Себестоимость конечного изделия составляет сумму затрат всех переделов. Себестоимость продукции в промежуточных переделах не исчисляется.

**Пример.** Текстильная фабрика имеет три передела цеха: прядильный, ткацкий и отделочный. Предположим, что было изготовлено 10 000 нат. ед. продукции. За месяц отпущено сырья прядильному цеху на 500 000 усл. ден. ед., а затраты на его обработку по этому цеху — 1 000 000 усл. ден. ед. Затраты на обработку 2-го передела, т. е. ткацкого цеха, составили 2 000 000 усл. ден. ед., а третьего, т. е. отделочного производства, — 1 300 000 усл. ден. ед.

---

<sup>1</sup> Его еще называют попроцессным.

Прямые затраты по переделам в целом и на единицу продукции состав:

*1-ый передел* —  $(500\,000 + 1\,000\,000) : 10\,000 = 150$  (усл. ден. ед.);

*2-й передел* —  $(1\,200\,000 : 10\,000) = 120$  (усл. ден. ед.);

*3-й передел* —  $(1\,300\,000 : 10\,000) = 130$  (усл. ден. ед.).

ИТОГО:

$(4\,000\,000 : 10\,000) = 400$  (усл. ден. ед.).

Если к прямым расходам добавить косвенные (общепроизводственные и общехозяйственные), получится полная производственная себестоимость одной единицы изделия, которая послужит базой для исчисления продажной цены готовой продукции.

При втором варианте попередельного метода, т. е. полуфабрикатном, движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях их обработки. Тем самым обеспечивается действенный контроль за себестоимостью продукции.

Используя числовые значения примера, рассчитаем прямые затраты по каждому переделу и по готовой продукции в целом.

*1-й передел* —  $500\,000 + 1\,000\,000 = 1\,500\,000$  (усл. ден. ед.);

*2-й передел* —  $1\,500\,000 + 1\,200 = 2\,700\,000$  (усл. ден. ед.);

*3-й передел* —  $2\,700\,000 + 1\,300\,000 = 4\,000\,000$  (усл. ден. ед.).

Как видно из примера, в организациях, применяющих полуфабрикатный вариант учета, прямые затраты готовой продукции формируются из таких же затрат по предыдущим переделам и затрат заключительного передела, т. е. одни и те же расходы дублируются в затратах полуфабрикатов несколько раз. Возникает так называемый *внутренний оборот*. В приведенном примере общая сумма прямых затрат составит:  $1\,500\,000 + 2\,700\,000 + 4\,000\,000 = 8\,200\,000$  (усл. ден. ед.), а внутренний оборот —  $4\,200\,000$  усл. ден. ед. ( $8\,200\,000 - 4\,000\,000$ ).

Наличие в учете внутреннего оборота усложняет расчет затрат по экономическим элементам, в частности, выделение расхода материалов, при установлении которого надо исключать повторный счет.

Полуфабрикатный учет производственных затрат может быть организован с использованием активного счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» или без его применения.

В первом случае полуфабрикаты каждого передела, кроме последнего, в каждом цехе сдают на склад. Эту операцию бухгалтерия оформляет записью:

*Дебет 21*

*Кредит 20.*

Прямые затраты на полуфабрикаты плюс косвенные расходы (общепроизводственные и общехозяйственные) формируют цены, по которым полуфабрикаты (пряжа, ткани, чугун, сталь, доски, вагонка, бруски и т. п.) могут продаваться на сторону.

Во втором случае продукты переделов не сдают на склад, а в соответствии с технологической документацией передают в смежный цех. При этом бухгалтерия производит следующую запись в аналитическом учете к синтетическому счету 20:

*Дебет 20 (цех Б)*

*Кредит 20 (цех А)*

При попередельном методе используют важнейшие элементы нормативного метода: систематическое выявление отклонений фактических затрат от текущих норм (плановой себестоимости) и учет их изменений. В первичной документации и в оперативной отчетности фактический расход сырья, материалов, полуфабрикатов, энергии необходимо сопоставлять с нормативами. Использование элементов нормативного метода позволяет ежедневно осуществлять контроль за затратами на производство, выявлять причины отклонений от норм, устанавливать резервы снижения себестоимости продукции.

*Простой метод* учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяют в организациях с ограниченной номенклатурой продукции и где отсутствует или имеет незначительный размер незавершенное производство (в добывающей промышленности, на электростанциях и т. п.). Примером может служить угольная промышленность, в которой производственная себестоимость одной тонны угля определяют: делением затрат на количество угля, выданного на поверхность. Уголь, оставшийся в шахте, в расчет не принимается.

## 12.6. Оценка и бухгалтерский учет незавершенного производства

К незавершенному производству относятся работы, не прошедшие всех стадий (переделов) технологического процесса, а также недоукомплектованные изделия, не подвергавшиеся испытаниям и не принятые отделом технического контроля. Изменение суммы такого производства оказывает влияние на величину фактической себестоимости выпущенной готовой продукции.

Названный последним показатель, т. е. себестоимость ( $C_{\text{фв}}$ ) выпуска, устанавливают суммированием незавершенного ( $H_1$ ) производ-

ства на начало месяца и затрат (З), произведенных за месяц, а также вычитанием величины незавершенного производства на конец месяца. Символически это будет выглядеть следующим образом:

$$C_{фв} = H_1 + З - H_2,$$

или

$$C_{фв} = З \pm (H_1 - H_2).$$

Иными словами, фактическая производственная себестоимость изготовленных изделий складывается из текущих затрат и прироста незавершенного производства за минусом его уменьшения за отчетный месяц. Отсюда ясна важность методики оценки незавершенного производства, так как от величины последнего зависят себестоимость, величины прибыли и налога с прибыли.

Способы оценки незавершенного производства должны быть закреплены в учетной политике организации. Варианты таковы:

| № п/п | Тип производства                 | Применяемая оценка                                                                                                                                                                      |
|-------|----------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1     | Единичное производство           | Фактическая производственная стоимость                                                                                                                                                  |
| 2     | Серийное и массовое производство | 1. Фактическая или нормативная (плановая) производственная себестоимость<br>2. Прямые статьи расходов (материалы и заработная плата)<br>3. Стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов |

При единичном производстве, имеющем индивидуальный или мелкосерийный характер, применяют, как отмечалось, позаказный способ учета затрат и калькулирования себестоимости. При нем особые оценки незавершенного производства, как правило, не производят. Его сумма будет определяться величиной фактических затрат к концу месяца. Но для уточнения бухгалтерской информации о произведенных затратах по каждому заказу может производиться инвентаризация незаконченных обработкой изделий.

В организациях с серийным и массовым производством «незавершенку» оценивают ежемесячно. При ее оценке по нормативной (плановой) производственной себестоимости порядок расчета зависит от варианта учета производства: бесполуфабрикатного и полуфабрикатного.

**Пример.** В акционерном обществе изделие А изготавливается (условно) в заготовительном и сборочном цехах. На конец месяца инвентаризацией установлено наличие изделия А:

— в заготовительном цехе на 4-й технологической операции (всего шесть таких операций) — 10 усл. нат. ед.;

— в сборочном цехе на 2-й технологической операции (из всех трех) — 15 усл. нат. ед.

Из *технологической карты* известно, что:

— в *заготовительном цехе*: расход материалов на одно изделие составил 500 усл. ден. ед., заработная плата на одно изделие для всех операций — 600, для четырех — 400 усл. ден. ед. ( $600 : 6 \times 4$ );

— в *сборочном цехе*: расход материалов на одно изделие составил 40 усл. ден. ед., заработная плата на одно изделие за полную сборку (четыре операции) — 800, за сборку на момент инвентаризации (две операции) — 400 усл. ден. ед.

При *бесполужабрикатном варианте* учета затрат сумма незавершенного производства составит усл. ден. ед.:

*в заготовительном цехе*

— материал:  $500 \times 10$  (по изделиям, находящимся в этом цехе) +  $500 \times 15$  (по изделиям, переданным на сборку) = 12 500 (усл. ден. ед.);

— заработная плата:  $400 \times 10$  (по изделиям, находящимся в этом цехе) +  $600 \times 15$  (по изделиям, переданным на сборку) = 13 000 (усл. ден. ед.).

**ИТОГО:** 25 500 усл. ден. ед.;

*в сборочном цехе*

— материалы:  $40 \times 15 = 600$  (усл. ден. ед.);

— заработная плата:  $400 \times 15 = 6 000$  (усл. ден. ед.).

**ИТОГО:** 6 600 усл. ден. ед.

**ВСЕГО** 32 100 усл. ден. ед.

При *полуфабрикатном варианте* учета затрат величина незавершенного производства будет определяться следующим образом:

*в заготовительном цехе* (остаток 10 ед.):

— материалы:  $500 \times 10 = 5 000$  (усл. ден. ед.);

— заработная плата:  $400 \times 10 = 4 000$  (усл. ден. ед.).

**ИТОГО:** 9 000;

*в сборочном цехе* (остаток 15 ед.):

— материалы:  $500 \times 15$  (т.е. расход заготовительного цеха) +  $40 \times 15$  (т.е. расход сборочного цеха) = 8 100 (усл. ден. ед.);

— заработная плата:  $600 \times 15$  (заготовительного цеха) +  $400 \times 15$  (сборочного цеха) = 15 000 (усл. ден. ед.).

**ИТОГО:** 23 100.

**ВСЕГО** — 32 100.



Приведенный числовой пример показывает, что величина прямых затрат в целом по акционерному обществу независимо от применяемого варианта учета производства (бесполуфабрикатный и полуфабрикатный) дает одинаковый результат. Однако сумма незавершенного производства в оценке по нормативной (плановой) производственной себестоимости будет различной.

Это обстоятельство обусловлено неодинаковой суммой отчислений от заработной платы на государственные социальное и медицинское страхования, пенсионный фонд. Это и естественно. При одинаковых нормативах, но при разной базовой величине числовые значения не могут быть равновеликими.

При рассматриваемом способе оценки незавершенного производства указанные выше начисления производят по нормам. Также по нормам к прямым затратам или заработной плате могут быть добавлены общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Суммированием указанных калькуляционных статей себестоимости продукции в итоге определяют незавершенное производство в оценке по нормативной (плановой) себестоимости.

Порядок оценки незавершенного производства по другим способам, т. е. по прямым расходам либо только по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, станет ясным, если возвратиться к рассмотренному выше примеру.

Так, используя оценки по прямым расходам, акты инвентаризации «обсчитывают» только по материалам и заработной плате. Следовательно, *прямые расходы* составят, (усл. ден. ед.):

*по заготовительному цеху*

- при бесполуфабрикатном методе:  $12\ 500 + 13\ 000 = 25\ 500$ ;
- при полуфабрикатном методе:  $5\ 000 + 4\ 000 = 9\ 000$ ;

*по сборочному цеху*

- при бесполуфабрикатном методе:  $600 + 6\ 000 = 6\ 600$ ;
- при полуфабрикатном методе:  $8\ 100 + 15\ 000 = 23\ 100$ .

При оценке незавершенного производства по материальным ресурсам, т. е. сумме сырья, материалов и полуфабрикатов, стоимость незаконченной обработкой изделий устанавливают применяя к фактическому наличию деталей, находящихся на соответствующей технологической стадии, нормы расхода только материалов.

Фиксирование размера незавершенного производства на конец месяца позволяет установить его изменение за отчетный период. С учетом этой динамики и списанных на дебет счета 20 затрат получают показатель выпуска готовой продукции по фактической себестоимости.

В зависимости от принятой учетной политики готовые изделия в оценке по фактической себестоимости списывают с кредита счета

20 в дебет счетов: 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 43 «Готовая продукция» (при ее оприходовании на склад) или 90 «Продажи», если изделия из производства непосредственно направляют на продажу.

**?**

### ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. Каким образом подразделяют расходы по видам деятельности? Почему в учете выделяют расходы по текущим работам и капитальным вложениям?
2. Зачем необходима классификация затрат по элементам себестоимости и статьям калькуляции?
3. Какое отличие полной себестоимости от ограниченной?
4. Назовите методы бухгалтерского учета производственных затрат и калькулирования себестоимости готовой продукции?
5. Как определяются остатки незавершенного производства в бухгалтерском учете?

**!**

### ТЕСТЫ

Укажите букву правильного ответа.

1. Основной целью финансового учета затрат на производство является:
  - а) учет затрат и калькулирование себестоимости каждого вида продукции для принятия управленческих решений;
  - б) определение фактической себестоимости готовой продукции как показателя финансовой отчетности;
  - в) получение данных для составления баланса, отчета о прибылях и убытках и приложений к ним.
2. При расчете неполной себестоимости оформляются следующие бухгалтерские проводки:

|             |           |
|-------------|-----------|
| а) Дебет 20 | Кредит 25 |
|             | Кредит 26 |

б) Дебет 90

Кредит 26

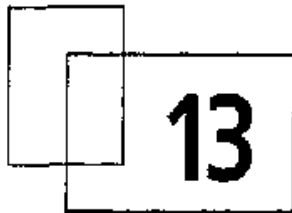
в) Дебет 90

Кредит 20

3. Каковы способы оценки остатков незавершенного производства и готовой продукции и по правилам бухгалтерского учета?

а) НЗП по цехам оценивается в количественном выражении;

б) НЗП оценивают в суммовом выражении в соответствии с учетной политикой по фактической или нормативной производственной себестоимости; прямым статьям расходов; стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.



## УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ ПРОДАЖ

- ✓ оценка готовой продукции в соответствии с нормативными документами
- ✓ документооборот
- ✓ методика синтетического и аналитического учета готовой продукции и ее продажи
- ✓ учет расходов на продажу
- ✓ особенность оценки в налоговом учете остатков готовой продукции и товаров отгруженных

### 13.1. Правовое регулирование продаж

Основными регулирующими нормативными документами являются:

- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (в ред. Приказа Минфина России от 24 марта 2000 г. № 31н);
- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н (в ред. Приказа Минфина России от 30 марта 2001 г. № 27н);
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н (в ред. Приказа Минфина России от 30 марта 2001 г. № 27н);
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2000), утвержденное Приказом Минфина России от 10 января 2000 г. № 2н;
- Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные Приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н;

- Приказ МНС РФ от 28 октября 2002 г. № БГ-3-22/606 «Об утверждении формы Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, и Порядка отражения хозяйственных операций в Книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения;

- Часть вторая Налогового Кодекса РФ, главы 25, 26.2, 26.3 и 27;

О формах бухгалтерской отчетности, утвержденные Приказом Минфина РФ от 22.07.03 г. № 67н.

- соответствующие главы Гражданского Кодекса РФ.

## 13.2. Оценка готовой продукции

Учет наличия и движения готовой продукции осуществляют на активном счете 43 «Готовая продукция». Готовые изделия, приобретенные для комплектации или в качестве товаров для продажи, учитывают на счете 41 «Товары». Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону на счете 43 «Готовая продукция» не отражают, так как их не приходят на склад.

В балансе в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности готовая продукция подлежит оценке по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости либо по прямым статьям затрат. Фактическая себестоимость, а также прямые затраты также могут быть исчислены лишь по окончании месяца после инвентаризации и соответствующей оценки незавершенного производства. Движение готовых изделий и их реализация происходят непрерывно. Вопрос об оценке созданной продукции в текущем учете должен решаться в учетной политике организации.

Возможны такие *варианты оценки* в текущем учете. В течение месяца используют *учетные цены*, разрабатываемые организацией самостоятельно. Записывают их при синтетическом учете на счет 43. По окончании месяца исчисляют фактическую себестоимость выпущенной продукции и отклонения ее в учетных ценах. Эти показатели фиксируют по группам изделий в регистрах аналитического учета по счету 43, т. е. фактическая себестоимость и ее отклонения в бухгалтерских проводках по дебету и кредиту счета 43 не участвуют.

В крупных организациях текущий учет продукции ведут по *нормативной (плановой) производственной себестоимости* с использованием или без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

После определения фактической себестоимости готовой продукции исчисляют разность (отклонения) между нормативной (плановой) и фактической себестоимостью. Эти отклонения отражают на бухгалтерских счетах синтетического учета. Перерасход, т. е. превышение плана (нормы), записывают обычной проводкой, экономию — отрицательными числами («красное сторно»). Общая стоимость готовой продукции тем самым доводится до ее оценки по фактической себестоимости.

Возможна оценка готовой продукции по прямым статьям расходов с добавлением общепроизводственных (цеховых) расходов, т. е. по неполной производственной себестоимости. При этом методика текущего учета готовой продукции аналогична изложенной применительно к учету по нормативной (плановой) производственной себестоимости.

При любых ценах, используемых для текущего учета выпущенной продукции, по окончании месяца возникает необходимость в расчете среднего процента отклонений между учетной ценой и фактической себестоимостью готовой продукции. Его используют для установления фактической себестоимости реализованной (при экспортных поставках — отгруженной) продукции.

При исчислении указанного процента отклонений следует принимать в расчет и входящее сальдо, т. е. остаток на начало месяца как по готовой продукции, так и по отклонениям.

**Пример.** Нормативная (плановая) производственная себестоимость остатка готовой продукции на складе по состоянию на 1 января — 4 000 усл. ден. ед., а сумма экономии в части себестоимости — 100 усл. ден. ед. В течение января выпущено изделий по нормативной себестоимости 46 000 усл. ден. ед., а экономия составила 1 400 усл. ден. ед. Средний процент отклонений на январь — 3 %.

Предположим, что реализация продукции в январе происходила по нормативной (плановой) производственной себестоимости.

Из 44 000 усл. ден. ед. ее фактическая себестоимость составит 42 680 усл. ден. ед.  $[44\,000 \times (100 - 3)]$ , а отклонения — 1 320 усл. ден. ед.

На сумму 1 320 усл. ден. ед. при использовании счета 40 делают сторнировочную запись по дебету счета 90 и кредиту счета 40, а если счет 40 не используют, бухгалтерская запись будет следующей:

*Дебет 90*

*Кредит 43*

После таких записей на дебете счета 90 формируется фактическая (производственная) себестоимость проданных изделий. Аналитический учет готовой продукции ведут по номенклатурным номерам в порядке, аналогичном учету производственных запасов.

### 13.3. Документальное оформление отгрузки (отпуска) готовой продукции

Отпуск готовой продукции покупателям осуществляется на основании накладных. В качестве типовой формы накладной может использоваться форма № М-15 «Накладная на отпуск материалов на сторону» (утверждена Постановлением Госкомстата России 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. При этом указанные документы должны содержать обязательные реквизиты, предусмотренные Федеральным законом «О бухгалтерском учете». Кроме того, накладная должна содержать дополнительные показатели, такие как основные характеристики отгружаемой (отпускаемой) 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 особые условия транспортировки, по другим причинам) является распоряжение руководителя организации или уполномоченного им лица, а также договор с покупателем (заказчиком).

Накладная (либо иной аналогичный первичный учетный документ) должна выписываться в количестве экземпляров, достаточном для осуществления контроля за отгрузкой (вывозом) готовой продукции.

Бухгалтерская служба совместно с другими подразделениями (отдел сбыта, служба охраны и т. п.) систематически осуществляет проверку данных об отпущенной со склада готовой продукции и других материальных ценностей с данными об их фактическом вывозе путем сопоставления показателей соответствующих граф в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции с накладными.

На основании накладных на отпуск готовой продукции и иных аналогичных первичных учетных документов организация выписывает счета-фактуры в двух экземплярах, первый из которых не позднее *десяти дней* с даты отгрузки продукции (товара) высылается (передается) покупателю, а второй остается у организации-поставщика для отражения в книге продаж и начисления налога на добавленную стоимость.

При отгрузке (отпуске) готовой продукции определяются суммы, подлежащие оплате покупателем, оформляется и предъявляется ему к оплате расчетный документ.

Суммы, подлежащие оплате покупателем, поставщик учитывает по дебету счета учета расчетов, которые состоят:

- а) из стоимости отгруженной (отпущенной) продукции по договорным (продажным) ценам (кредит счета продаж);
- б) стоимости тары в случаях оплаты тары сверх договорной цены продукции, товара (кредит счета 10 «Материалы», субсчет «Тара и тарные материалы»);
- в) расходов по транспортировке продукции до пункта, обусловленного договором, и погрузке ее в транспортные средства (без НДС), подлежащие оплате покупателем сверх договорной цены готовой продукции:
  - выполненные собственными силами и транспортом поставщика (кредит счета учета продаж);
  - выполненные специализированной автотранспортной организацией, железнодорожным транспортом, авиацией, речным и морским транспортом и другими организациями (без налога на добавленную стоимость) или физическими лицами — с кредита счета учета расчетов;
- г) НДС, акцизов, других налогов, установленных в соответствии с действующим законодательством (кредит счета учета продаж).

Одновременно с формированием дебиторской задолженности за покупателями относятся в дебет счета учета продаж:

- фактическая производственная себестоимость отгруженной (отпущенной) готовой продукции (кредит счета 43 «Готовая продукция»);
- НДС, акциз и другие налоги, установленные действующим законодательством;
- расходы на продажу, подлежащие списанию на счет учета продаж, согласно принятому в организации порядку распределения расходов на продажу (кредит счета 44 «Расходы на продажу»);
- кредитовое или дебетовое сальдо по счету учета продаж относится на счет 99 «Прибыли и убытки».

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 44 «Расходы на продажу» с кредита счета учета вспомогательных производств.

Расходы по транспортировке готовой продукции, выполненные сторонними организациями и лицами, учитываются по дебету счета учета расчетов с кредита соответствующих счетов учета денежных средств или подотчетных сумм, включая уплаченные суммы налога на добавленную стоимость по ним. Расходы, подлежащие возмещению покупателями готовой продукции, списываются с указанного выше счета учета расчетов с отнесением в дебет счета расчетов с покупателями, включая величину налога на добавленную стоимость, причитающуюся (уплаченную) сторонней транспортной организацией. 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 учета расчетов (по лицевому счету расчетов с транспортными организациями) в дебет счета 44.

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».

## 13.4. Учет продажи

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи. Она, как правило, дол-

жна 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.

Учет готовой продукции осуществляется в количественных и стоимостных показателях. Первый ведется в единицах измерения, 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, чугун в пересчете на поперечный, отдельные виды продукции, исходя из их массы или объема полезного вещества и т. д.).

Продукция организации учитывается по наименованиям, с разделным учетом по отличительным признакам (марки, артикулы, типоразмеры, модели, фасоны и т. д.). Кроме того, учет ведется по укрупненным группам продукции: изделия основного производства, товары народного потребления, изделия, изготовленные из отходов, запасные части и т. д.

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 все затраты. Нормативная себестоимость остатков также может определяться по прямым статьям затрат.

В качестве учетных цен могут применяться:

- а) фактическая производственная себестоимость;
- б) нормативная себестоимость;
- в) договорные цены;
- г) другие виды цен.

Выбор конкретного варианта учетной цены принадлежит организации.

Применение варианта оценки готовой продукции по нормативной себестоимости целесообразно в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции. Положительными сторонами применения нормативной себестоимости в качестве учетной цены являются удобство при осуществлении оперативного учета движения готовой продукции, стабильность учетных цен и единство оценки при планировании и аналитическом учете.

Фактическую производственную себестоимость в качестве учетной цены продукции применяют, как правило, при единичном и мелкосерийном производствах, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

Договорные цены в качестве учетных цен используют при их стабильности.

Если учет готовой продукции ведется по нормативной себестоимости или по договорным ценам, то разница между фактической себестоимостью и стоимостью готовой продукции по учетным ценам отражается на счете «Готовая продукция», субсчет «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости». Отклонения учитываются в разрезе номенклатуры, либо отдельных групп готовой продукции или 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.

Списание готовой продукции (при отгрузке, отпуске и т. д.) может производиться по учетной стоимости. Одновременно на счета учета продаж относят отклонения по проданной готовой продукции (определяется пропорционально ее учетной стоимости). Отклонения, относящиеся к остаткам готовой продукции, остаются на счете 43, субсчет «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости».

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. Указанный пересчет осуществляется не чаще одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года и в бухгалтерском учете отражается в следующем порядке:

- сумма увеличения учетной стоимости отражается по дебету субсчета «Готовая продукция по учетным ценам» к счету 43 «Готовая продукция»; эта же сумма отражается сторнировочной записью по дебету субсчета «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости»;

— сумма уменьшения учетной стоимости отражается сторнировочной записью по дебету субсчета «Готовая продукция по учетным ценам» к счету 43; эта же сумма отражается по дебету субсчета «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» обычной записью.

Готовая продукция реализуется по отпускным или договорным ценам.

При установлении *отпускных цен* указывают, за чей счет производится оплата расходов по доставке продукции от поставщика до покупателя: франко-станция назначения означает, что расходы по доставке оплачивает поставщик, и их включают в отпускную цену; франко-станция отправления — поставщик оплачивает расходы только до погрузки готовой продукции в вагоны. Остальные же расходы по перевозке (оплата железнодорожного тарифа, водного фрахта и т. д.) несет покупатель.

Аналогичные условия франкировки могут устанавливать в контрактах на поставку при фиксировании *договорных цен*.

Информацию о сумме продажи в течение месяца накапливают по кредиту активно-пассивного счета 90 «Продажи» по ценам продажи с учетом НДС, акцизов и других платежей в бюджет.

Записи по кредиту счета 90, как правило, производят по *факту отгрузки (выполнения работ)* и предъявления покупателям (заказчикам) расчетных документов. Одновременно дебетуют активный счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Стоимость отгруженной (отпущенной) со склада готовой продукции по учетным ценам или нормативной (плановой) себестоимости записывают следующим образом:

### *Дебет 90*

### *Кредит 43*

По окончании месяца, когда исчислят фактическую производственную себестоимость выпущенных изделий, на ее отклонения от учетных нормативных (плановых) цен составляют дополнительную проводку отрицательными числами (экономия) или обычными (перерасход), как об этом сказано ранее.

На предприятиях розничной торговли, если ведут учет товаров по продажным ценам, по кредиту счета 90 «Продажи» отражается продажная стоимость реализованных товаров (в корреспонденции со счетами денежных средств или расчетов), а по дебету — их учетная стоимость (в корреспонденции со счетом 41 «Товары»).

По окончании месяца исчисляют по среднему проценту торговые наценки, относящиеся к проданным товарам, и оформляют стор-

нировочную запись по кредиту счета 42 «Торговая наценка» (пассивный) с дебетованием счета 90.

Как предусмотрено указаниями Минфина России, к счету 90 могут быть открыты следующие *субсчета*:

1. «Выручка»;
2. «Себестоимость продаж»;
3. «Налог на добавленную стоимость»;
4. «Акцизы»;
5. «Экспортные пошлины»;
9. «Прибыль/убыток от продаж».

Субсчет 90-9 предназначен для выявления финансового результата (прибыли или убытка от продаж) за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 90-1 — 90-5 делают накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 — 90-4 и кредитового оборота по субсчету 90-1 определяют финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывают с субсчета 90-9 на счет 99 «Прибыли и убытки».

Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 (кроме субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»), закрываются составлением бухгалтерских корреспонденций по субсчетам:

|                                       |                                                            |
|---------------------------------------|------------------------------------------------------------|
| <i>Дебет 90-1</i><br><i>«Выручка»</i> | <i>Кредит 90-9</i><br><i>«Прибыль / убыток от продаж»;</i> |
| <i>Дебет 90-9</i>                     | <i>Кредит 90-2 «Себестоимость продаж»;</i>                 |
| <i>Дебет 90-3</i>                     | <i>Кредит 90-9; «Налог на добавленную стоимость»</i>       |
| <i>Дебет 90-9</i>                     | <i>Кредит 90-4 «Акцизы»;</i>                               |
| <i>Дебет 90-9</i>                     | <i>Кредит 90-5 «Экспортные пошлины»</i>                    |

Если в результате этих записей по субсчету 90-9 формируется кредитовое сальдо, значит, предприятие получило прибыль, а дебетовое сальдо показывает сумму убытка.

Возможен вариант учета реализации по моменту фактического поступления денежных средств (зачета взаимных требований при бартерных поставках). Его используют в случаях, когда договором между поставщиком и покупателем (подрядчиком) предусматривают переход права собственности и риск случайной гибели (т. е. не по форс-мажорным причинам: от стихийных бедствий, войн) после момента поступления денежных средств на расчетный или валютный счет поставщика (подрядчика). Это вариант учета характерен для экспортных поставок, отгрузки в районы Крайнего Севера и некоторых других случаях, когда договором предусмотрен момент возникновения права собственности у приобретателя товара лишь после оплаты ее стоимости.

При таком способе определения выручки от реализации готовой продукции возникает необходимость в учете изделий, выручка от продажи которых определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете. Для этой цели используют активный счет 45 «Товары отгруженные». Сальдо по нему показывает фактическую или нормативную (плановую) полную себестоимость продукции, включающей наряду с производственной себестоимостью, коммерческие расходы, связанные с реализацией этой продукции, возмещаемых договорной ценой при отгрузке. При отгрузке продукции ее стоимость списывают следующей записью:

#### *Дебет 45*

#### *Кредит 43*

По мере оплаты расчетных документов, поступившие платежи зачисляются на счет 51 «Расчетные счета» или другие денежные счета с кредита счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одновременно реализованную продукцию списывают со счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 90.

Для определения фактической себестоимости отгруженной продукции (при учете изделий на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» по нормативной или плановой себестоимости) следует вносить коррективы на отклонения между нормативной (плановой) и фактической себестоимостью (выпущенных изделий). Приведем алгоритм расчета.

**Пример:** Нормативная себестоимость остатка готовых изделий на складе на 1 января — 1 000 усл. ден. ед. Превышение фактической себестоимости над нормативной составило 100 усл. ден. ед. В январе выпущено, усл. ден. ед.: по нормативной себестоимости — 30 000, по фактической — 31 500 (перерасход — 1 500). Средний процент отклонений (перерасхода) — 5,16.

При наличии сальдо на счете 45 на 1 февраля по нормативной себестоимости в сумме 5 000 усл. ден. ед. отгруженные по фактической себестоимости товары составят 5 258 усл. ден. ед.  $[5\,000 \times (100 + 5,16) : 100]$ , или  $(5\,000 \times 1,0516)$ .

На счете 45 указывают также готовые изделия и товары, переданные другим организациям для реализации на комиссионных или других условиях. При отпуске их кредитуют: счета 43 «Готовая продукция» и 41 «Товары» с дебетованием счета 45 «Товары отгруженные».

При поступлении извещения от комиссионера о реализации переданных ему изделий и товаров их списывают с кредита счета 45 в дебет счета 90 с одновременным отражением суммы по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90.

### 13.5. Учет расходов на продажу

Коммерческими, или внепроизводственными, называют расходы, обусловленные реализацией продукции: на тару и упаковку, производимую после сдачи изделий на склад, транспортировку и погрузку за счет поставщика, комиссионные сборы, уплачиваемые посредническими организациями, затраты на рекламу и другие аналогичные по назначению расходы.

Информация о произведенных расходах накапливается по дебету активного счета 44 «Расходы на продажу».

Списывают их с кредита этого счета в дебет счета 90 «Продажи» или 45 «Товары отгруженные».

Коммерческие расходы относят на виды реализованной продукции прямым путем, а при невозможности распределяют по изделиям, как правило, пропорционально производственной себестоимости продукции.

Аналитический учет по счету 44 «Расходы на продажу» ведут по статьям.

После списания коммерческих расходов, приходящихся на проданные изделия, по дебету счета 90 формируется полная производственная себестоимость продукции.

В учетных регистрах записи о величине выручки и составных частях полной себестоимости реализованной продукции ведут накопительным итогом с начала года, что необходимо для составления бухгалтерской отчетности.

### 13.6. Порядок оценки остатков готовой продукции и товаров отгруженных в налоговом учете

При определении доходов и расходов по методу начисления возникает необходимость распределить величину прямых расходов между остатками НЗП, готовой продукции на складе и отгруженными товарами.

По аналогии с определением суммы прямых расходов, приходящихся на НЗП, к данным о движении и остатках готовой продукции на складе прибавляют сумму осуществленных в текущем месяце прямых расходов и из полученного результата вычитают прямые расходы, приходящиеся на НЗП. Сумму прямых расходов относят на готовую продукцию исходя из расчета по методу плановой (нормативной) себестоимости, а если она отсутствует, то распределение проводят пропорционально доле таких остатков в общем объеме выпущенной продукции в натуральных измерителях.

Остатки отгруженных товаров на конец месяца оценивают на основании данных об отгрузке в натуральных измерителях и прямых расходов за вычетом величины прямых расходов, относящихся к остаткам НЗП и готовой продукции. Сумму прямых расходов распределяют на отгруженную на конец текущего месяца продукцию по доле отгруженной продукции за месяц.

На предприятиях оптовой, мелкооптовой и розничной торговли все расходы, кроме транспортных, не включенных в цену приобретения, считаются косвенными и уменьшают доходы от реализации текущего месяца.

Прямые расходы, относящиеся к остаткам товаров на складе, определяют по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

- а) устанавливают сумму прямых расходов, относящихся на остаток товаров на складе на начало месяца, плюс расходы, произведенные за месяц;
- б) определяют сумму реализованных за месяц товаров вместе с остатком товаров на конец месяца;
- в) исчисляют средний процент как отношение показателей п.1 и п. 2.

Умножая средний процент на сумму остатка товаров на конец месяца, получают сумму прямых расходов, относящихся к остатку товаров на складе.



На общую сумму затрат, учтенных на счете 44 «Расходы на продажу», за вычетом прямых затрат, приходящихся на остаток товаров на складе на конец месяца, составляют корреспонденцию:

|                                                                  |           |
|------------------------------------------------------------------|-----------|
| Дебет 90-2,<br>счет «Продажи», субсчет<br>«Себестоимость продаж» | Кредит 44 |
|------------------------------------------------------------------|-----------|

?

**ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:**

1. Раскройте понятие «готовой продукции, выполненных работ и оказанных услуг».
2. Какими документами оформляют операции по движению готовой продукции?
3. Опишите модели учета выпуска продукции.
4. Приведите корреспондирующие связи по дебету и кредиту счета 90 «Продажи».
5. Назовите состав расходов на продажу и дайте характеристику счету 44 «Расходы на продажу».
6. В каких случаях используют счет 45 «Товары отгруженные»?
7. Как установить для налогообложения остатки на конец месяца по счетам 43 и 45?

!

## ТЕСТЫ

Укажите букву правильного ответа.

1. Записи по дебету счета 43 производятся на основании:
  - а) ведомости инвентаризации;
  - б) ведомости выпуска продукции;
  - в) ведомости отгрузки продукции.
2. По дебету счета 40 фиксируется:
  - а) фактическая производственная себестоимость готовой продукции;

- б) нормативная производственная себестоимость выпущенной готовой продукции;
- в) фактическая себестоимость проданной продукции.

3. При отгрузке готовой продукции в случае учета налогообложения по методу отгрузки оформляют следующую бухгалтерскую запись:

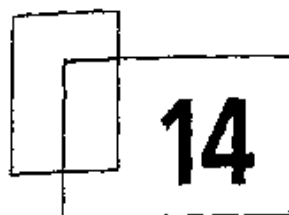
- |             |            |
|-------------|------------|
| а) Дебет 45 | Кредит 90; |
| б) Дебет 62 | Кредит 90; |
| в) Дебет 90 | Кредит 62; |
| г) Дебет 90 | Кредит 43. |

4. Счет 45 используется, когда:

- а) право собственности перешло к покупателю;
- б) готовая продукция доставлена покупателю.

5. Оценка готовой продукции на складе на конец месяца устанавливается:

- а) по данным бухгалтерского учета;
- б) путем специального расчета в количественном выражении на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках готовой продукции на складе и суммы прямых расходов текущего месяца, уменьшенных на величину прямых расходов, относящуюся к остаткам НЗП.



## УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ, ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЫ И ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

- ✓ правовая основа, регулирующая операции с наличными денежными средствами, безналичными расчетами в рублях и иностранной валюте;
- ✓ методика синтетического и аналитического учета операций по кассе и банковским счетам;
- ✓ особенности учета курсовых и суммовых разниц;
- ✓ изменения в учете финансовых вложений

### 14.1. Правовое регулирование денежного обращения

В соответствии с Конституцией РФ проведение в стране денежной политики возложено на Правительство РФ, которое часть своих полномочий передает Центробанку (Банку России) и Государственному таможенному комитету РФ.

При организации бухгалтерского учета денежных средств и расчетов следует руководствоваться следующими нормативными актами:

- ♦ Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 31.12.2002 г. № 191-ФЗ);
- ♦ Законом РФ от 22.05.03 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт»;
- ♦ Гражданским кодексом РФ;
- ♦ Налоговым кодексом РФ;
- ♦ Федеральным законом от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг»;
- ♦ Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н (в ред. от 24.03.2000 г.);

- ♦ Приказом МНС РФ, ГТК РФ и Минфина РФ от 03.03.03 № БГ-3-10/98/197/22н, согласованный с ЦБ РФ 03.03.2003 № 1256-У;
- ♦ Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н (в ред. Приказа Минфина РФ от 7.05.03 № 38н);
- ♦ Положением Банка России «О безналичных расчетах в Российской Федерации», утвержденным 3 октября 2002 г. № 2п;
- ♦ Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденным Решением Совета директоров Банка России от 22 сентября 1993 г. № 40;
- ♦ Указанием Банка России от 14 ноября 2001 г. № 1050-У «Об установлении предельного размера расчетов наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами по одной сделке»;
- ♦ Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденным Приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н;
- ♦ Положением по бухгалтерскому учету «Учет имущества и обязательств организаций, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2000), утвержденным Приказом Минфина России от 10 января 2000 г. № 2н;
- ♦ Инструкцией Банка России №91-И, ГТК России № 01-11/28644 от 4 октября 2000 г. «О порядке осуществления валютного контроля за обоснованностью оплаты резидентами импортируемых товаров»;
- ♦ Инструкцией Банка России №86-И, ГТК России № 01-23/26541 от 13 октября 1999 г. «О порядке осуществления валютного контроля за поступлением в Российскую Федерацию выручки от экспорта товаров»;
- ♦ Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49;
- ♦ Указаниями об отражении в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом и указаниями об отражении в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества, утвержденными Приказом Минфина России от 24 декабря 1998 г. № 68н;

- Постановлением ФКЦБ России от 11 августа 1998 г. № 31 «Об утверждении Положения о ежеквартальном отчете эмитента эмиссионных ценных бумаг»;

- Постановлением ФКЦБ России от 12 августа 1998 г. № 32 «Об утверждении Положения о порядке раскрытия информации о существенных фактах (событиях и действиях), затрагивающих финансово-хозяйственную деятельность эмитента эмиссионных ценных бумаг»;

- Федеральным законом РФ от 31 мая 2001 г. № 72-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О валютном регулировании и валютном контроле»;

- Инструкцией Банка России от 12 октября 2000 г. № 93-И «О порядке открытия уполномоченными банками банковских счетов нерезидентов в валюте Российской Федерации и проведения операций по этим счетам»;

- Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденным Приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н.

## 14.2. Учет кассовых операций

Предприятия независимо от организационно-правовых форм и сферы деятельности должны хранить свободные денежные средства в банках и производить расчеты, как правило, в безналичном порядке через кредитные организации. Общество заинтересовано в том, чтобы денежные обороты максимально осуществлялись через каналы общегосударственного счетоводства, т. е. через кассовую технику и банки, обеспечивая тем самым полное поступление налогов в бюджет. Не случайно вопросы денежного обращения в стране регулируются законодательством высшего уровня 22 мая 2003 г. вышел в свет Федеральный закон № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и(или) расчетов с использованием платежных карт».

В законе предусмотрено, что организации и индивидуальные предприниматели в силу специфики деятельности либо особенностей местонахождения могут производить наличные денежные расчеты и(или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники при осуществлении следующих видов деятельности:

• продажи газет и журналов, а также сопутствующих товаров в газетно-журнальных киосках при условии, если доля продажи газет и журналов в их товарообороте составляет не менее 50 процентов и ассортимент сопутствующих товаров утвержден органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации. Учет торговой выручки от продажи газет и журналов и от продажи сопутствующих товаров ведется отдельно;

• продажи ценных бумаг;

• продажи лотерейных билетов;

• продажи проездных билетов и талонов в городском общественном транспорте;

• обеспечения питанием учащихся и работников общеобразовательных школ и приравненных к ним учебных заведений во время учебных занятий;

• торговли на рынках, ярмарках, в выставочных комплексах, а также на других территориях, отведенных для осуществления торговли, за исключением находящихся в этих местах торговли магазинов, павильонов, киосков, палаток, автолавок, автомагазинов, автофургонов, помещений контейнерного типа и других аналогично обустроенных и обеспечивающих показ и сохранность товара торговых мест (помещений и автотранспортных средств, в том числе прицепов и полуприцепов), открытых прилавков внутри крытых рыночных помещений при торговле непродовольственными товарами;

• разносной мелкорозничной торговли продовольственными и непродовольственными товарами (за исключением технически сложных товаров и продовольственных товаров, требующих определенных условий хранения и продажи) с ручных тележек, корзин, лотков (в том числе защищенных от атмосферных осадков каркасами, обтянутыми полиэтиленовой пленкой, парусиной или брезентом);

• продажи в пассажирских вагонах поездов чайной продукции в ассортименте, утвержденном федеральным органом исполнительной власти в области железнодорожного транспорта;

• продажи в сельской местности (за исключением районных центров и поселков городского типа) лекарственных препаратов в аптечных пунктах, расположенных в фельдшерско-акушерских пунктах;

• торговли в киосках мороженым и безалкогольными напитками в розлив;

- торговли из цистерн пивом, квасом, молоком, растительным маслом, живой рыбой, керосином, вразвал овощами и бахчевыми культурами;

- приема от населения стеклопосуды и утильсырья, за исключением металлолома;

- реализации предметов религиозного культа и религиозной литературы, оказания услуг по проведению религиозных обрядов и церемоний в культовых зданиях и сооружениях и на относящихся к ним территориях, в иных местах, предоставленных религиозным организациям для этих целей, в учреждениях и на предприятиях религиозных организаций, зарегистрированных в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

- продажи по номинальной стоимости государственных знаков почтовой оплаты (почтовых марок и иных знаков, наносимых на почтовые отправления), подтверждающих оплату услуг почтовой связи.

Организации и индивидуальные предприниматели, находящиеся в отдаленных или труднодоступных местностях (за исключением городов, районных центров, поселков городского типа), указанных в перечне, утвержденном органом государственной власти субъекта Российской Федерации, могут осуществлять наличные денежные расчеты и(или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники.

Контрольно-кассовая техника, применяемая организациями (за исключением кредитных организаций) и индивидуальными предпринимателями, должна:

- быть зарегистрирована в налоговых органах;
- быть исправна, опломбирована в установленном порядке;
- иметь фискальную память и эксплуатироваться в фискальном режиме.

Порядок применения кредитными организациями контрольно-кассовой техники и используемых в ней программных продуктов утверждается Центральным банком Российской Федерации.

Организации (за исключением кредитных организаций) и индивидуальные предприниматели, применяющие контрольно-кассовую технику, обязаны:

- осуществлять регистрацию контрольно-кассовой техники в налоговых органах;

- применять при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт исправную конт-

рольно-кассовую технику, опломбированную в установленном порядке, зарегистрированную в налоговых органах и обеспечивающую надлежащий учет денежных средств при проведении расчетов (фиксацию расчетных операций на контрольной ленте и в фискальной памяти);

- выдавать покупателям (клиентам) при осуществлении наличных денежных расчетов и(или) расчетов с использованием платежных карт в момент оплаты отпечатанные контрольно-кассовой техникой кассовые чеки;

- обеспечивать ведение и хранение в установленном порядке документации, связанной с приобретением и регистрацией, вводом в эксплуатацию с применением контрольно-кассовой техники, а также обеспечивать должностным лицам налоговых органов, осуществляющих проверку, беспрепятственный доступ к соответствующей контрольно-кассовой технике, представлять им указанную документацию;

- производить при первичной регистрации и перерегистрации контрольно-кассовой техники введение в фискальную память контрольно-кассовой техники информации и замену накопителей фискальной памяти с участием представителей налоговых органов.

Кредитные организации обязаны:

- соблюдать требования, устанавливаемые Центральным банком РФ;
- применять контрольно-кассовую технику, которая должна быть оснащена защищенными от несанкционированного доступа программными продуктами;

- предоставлять в налоговые органы по их запросам информацию в порядке, предусмотренном федеральными законами

Налоговые органы:

- осуществляют контроль за соблюдением организациями и индивидуальными предпринимателями требований федерального закона;

- осуществляют контроль за полнотой учета выручки в организациях и у индивидуальных предпринимателей;

- проверяют документы, связанные с применением организациями и индивидуальными предпринимателями контрольно-кассовой техники, получают необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проведении проверок;

- проводят проверки выдачи организациями и индивидуальными предпринимателями кассовых чеков;



• налагают штрафы в случаях и порядке, которые установлены Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях, на организации и индивидуальных предпринимателей, которые нарушают требования Федерального закона.

Действие полномочий налоговых органов не распространяется на кредитные организации. Контроль за соблюдением кредитными организациями требований Федерального закона осуществляет Центральный банк РФ.

Порядок хранения, расходования и учета денежных средств в экономических структурах (кроме банков и кредитных учреждений) установлен решением совета директоров Банка России от 22 сентября 93 г. № 40.

В соответствии с этим решением ведение названных операций возложено на кассира, который несет полную материальную ответственность за сохранность принятых ценностей. В кассе можно хранить наличность в пределах лимита, согласованного с обслуживающей банковской организацией. Превышение лимита допускается лишь в течение трех рабочих дней в период выплат заработной платы, субсидий, стипендий и т. п. Остаток невыданной наличности возвращается в банк.

За несоблюдение кассовой дисциплины предусмотрены экономические санкции. Так, в соответствии с Указом Президента РФ от 23 мая 1994 г. № 1006 (в ред. Указа Президента РФ от 21.03.95 № 291) «Об осуществлении комплексных мер по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей» предусмотрены следующие меры финансовой ответственности:

— за осуществление расчетов наличными денежными средствами с другими предприятиями, учреждениями и организациями сверх установленных предельных сумм — штраф в двухкратном размере суммы произведенного платежа;

— за неоприходование (неполное оприходование) в кассу денежной наличности — штраф в трехкратном размере неоприходованной суммы;

— за несоблюдение действующего порядка хранения свободных денежных средств, а также за накопление в кассах наличных денег сверх установленных лимитов — штраф в трехкратном размере выявленной сверхлимитной наличности.

На руководителей предприятий, учреждений и организаций, допустивших указанные нарушения, налагаются административные штрафы в 50-кратном установленном законодательством РФ размере минимальной месячной оплаты труда.

Рассмотрение дел об административных правонарушениях и наложении штрафов производится органами Государственной налоговой службы РФ по сведениям, представленным коммерческими банками и другими органами, осуществляющими проверку соблюдения предприятиями порядка ведения кассовых операций и условий работы с денежной наличностью.

Поступление и выдачу денег из кассы внутри организации оформляют *приходным и расходным кассовыми ордерами*. В них суммы записывают числами и прописью. Приходные ордера подписывает главный бухгалтер или лицо, им уполномоченное, а расходные, кроме того, — руководитель организации. В случаях когда на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах, заявлениях имеется разрешительная подпись руководителя, его подпись на расходных кассовых ордерах не обязательна.

Приходные кассовые ордера и квитанции к ним, расходные кассовые ордера и заменяющие их документы должны быть заполнены четко и ясно пастой шариковых ручек или выписаны на пишущей (вычислительной) машине. Подчистки, поправки или исправления, хотя бы и оговоренные в этих документах, *не допускаются*. Прием и выдача денег по кассовым ордерам могут производиться только в день их составления.

Заработную плату, пособия по временной нетрудоспособности, премии, стипендии выдают из кассы не по кассовым ордерам, а по *платежным и расчетно-платежным* ведомостям, подписанным руководителем и главным бухгалтером. При получении денег расписываются в платежной ведомости. Если деньги выдаются по доверенности, то в тексте расходного кассового ордера после фамилии, имени и отчества получателя указывают фамилию, имя, отчество лица, которому доверено получение денег. Когда деньги выдаются по ведомости, то перед распиской в их получении кассир делает запись: «По доверенности». Доверенность остается у кассира, и ее прикрепляют к расходному кассовому ордеру или платежной ведомости.

При выдаче денег лицу, не имеющему возможности расписаться лично (например, по болезни), по его просьбе и в его присутствии за него может расписаться другое лицо, за исключением кассира и работников бухгалтерии. На расходном кассовом ордере указывают наименование, номер, дату и место выдачи документа, удостоверяющего личность фактического получателя денег, и лица, за него расписавшегося.

Все операции по поступлению и расходованию денежных средств кассир записывает в *кассовую книгу*, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучом. Количество листов в ней должно быть заверено подписями руководителя и главного бухгалтера. В конце рабочего дня кассир подсчитывает в кассовой книге итоги операций за день и выводит остаток на следующий день. Записи в кассовой книге ведут шариковой ручкой, химическим карандашом через копировальную бумагу одновременно на двух листах. Один лист книги отрывной, его сдают в конце дня вместе со всеми приходными и расходными документами в качестве отчета по кассовым операциям. Кассовые отчеты могут составляться один раз в 3—5 дней. Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге запрещаются. Сделанные поправки заверяются подписями кассира и главного бухгалтера.

Денежные средства, хранящиеся в кассе, учитывают на активном синтетическом счете 50 «Касса». В дебет этого счета записывают поступление, а в кредит — выбытие наличности из кассы.

В организациях, где штатным расписанием не предусмотрена должность кассира, его обязанности могут быть возложены на другого штатного работника, включая главного бухгалтера, но с его согласия и с обязательным заключением договора о полной материальной ответственности.

Помещение кассы изолируется, а двери в него во время совершения операций необходимо запирать с внутренней стороны. Ключи от сейфа хранятся у кассира, а дубликаты ключей в опечатанном кассиром пакете — у руководителя организации.

К счету 50 могут быть открыты следующие субсчета:

1. Касса организации;
2. Операционная касса;
3. Денежные документы.

На субсчете 50-3 учитывают почтовые и вексельные марки, марки государственной пошлины, оплаченные авиабилеты, путевки в санатории и дома отдыха и т. д. Денежные документы учитывают на счете 50 «Касса» в сумме фактических затрат на приобретение. Аналитический учет денежных документов ведется по их видам.

По дебету счета 50 «Касса» отражается поступление денежных средств и денежных документов в кассу организации. По кредиту счета 50 «Касса» фиксируется выплата денежных средств и выдача денежных документов из кассы организации.

Приведем основные корреспондентские связи счета 50 (см. таблицу).

| №<br>п/п | Содержание операций                                                                                 | Корреспондирующие счета |                                                                 |
|----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|-----------------------------------------------------------------|
|          |                                                                                                     | по<br>дебету            | по кредиту                                                      |
| 1        | 2                                                                                                   | 3                       | 4                                                               |
| 1        | Оприходована выручка за наличные                                                                    | 50<br>«Касса»           | 90-1 «Продажи», субсчет<br>«Выручка»                            |
| 2        | С расчетного счета по чеку получены<br>денежные средства                                            | 50                      | 51 «Расчетные счета»                                            |
| 3        | Возвращены остатки неиспользован-<br>ного аванса подотчетными лицами:<br>наличными, чековой книжкой | 50                      | 71 «Расчеты с<br>подотчетными лицами»<br>55-2 «Чековые книжки»  |
| 4        | Оприходована выручка оптовых<br>организаций за наличный расчет в<br>пределах лимита                 | 50                      | 62 «Расчеты<br>с покупателями<br>и заказчиками»                 |
| 5        | Возмещение наличными<br>материального ущерба                                                        | 50                      | 73-2 «Расчеты<br>по возмещению<br>материального ущерба»         |
| 6        | Погашение займа                                                                                     | 50                      | 73-1 «Расчеты по пре-<br>доставленным займам»                   |
| 7        | Погашение платежей за товары,<br>проданные в кредит                                                 | 50                      | 73-3 «Расчеты за товары,<br>проданные в кредит»                 |
| 8        | Поступление наличных от акционеров<br>в счет их вклада в уставный капитал                           | 50                      | 75-1 «Расчеты по вкладам<br>в уставный (складочный)<br>капитал» |
| 9        | Поступление платежей от прочих<br>дебиторов                                                         | 50                      | 76 «Расчеты с разными<br>дебиторами и<br>кредиторами»           |
| 10       | Погашение ранее выданных<br>поставщикам и подрядчикам авансов                                       | 50                      | 76                                                              |
| 11       | Погашение поставщиками ранее<br>предъявленных им претензий                                          | 50                      | 76-2 «Расчеты<br>по претензиям»                                 |
| 12       | Поступление авансов от покупателей<br>и заказчиков                                                  | 50                      | 62 «Расчеты с покупа-<br>телями и заказчиками»                  |
| 13       | Поступления, обусловленные<br>продажей и прочим списанием<br>основных средств и иных активов        | 50                      | 91 «Прочие доходы<br>и расходы»                                 |
| 14       | Возмещение поставщиками сумм<br>недостач материалов, товаров                                        | 50                      | 60 «Расчеты с поставщи-<br>ками и подрядчиками»                 |
| 15       | Поступление денежных средств<br>от филиалов                                                         | 50                      | 79-2 «Расчеты<br>по текущим операциям»                          |

| 1  | 2                                                                                                   | 3    | 4                                                 |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|------|---------------------------------------------------|
| 16 | Поступление валютных средств по чеку                                                                | 50   | 52 «Валютные счета»                               |
| 17 | Поступление краткосрочных кредитов и займов                                                         | 50   | 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»   |
| 18 | Получены средства целевого назначения                                                               | 50   | 86 «Целевое финансирование»                       |
| 19 | Отражение положительных курсовых разниц по валюте и излишков денежных средств в кассе               | 50   | 91 «Прочие доходы и расходы»                      |
| 20 | Установлены излишки в инкассаторской сумке при подсчете в банке и недостача на эту же сумму в кассе | 50   | 57 «Переводы в пути»                              |
| 21 | Передача денежных средств в кассу организации операционными кассами                                 | 50-1 | 50-2                                              |
| 22 | Отражение внесения денег в простое товарищество в счет вклада в это товарищество                    | 50   | 58-4 «Вклады по договору простого товарищества»   |
| 23 | Поступление арендной платы наличными в счет будущих платежей                                        | 50   | 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» |

Выдача денежных средств и денежных документов из кассы отражают по кредиту счета 50 в корреспонденции с дебетом счетов: 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути», 58 «Финансовые вложения», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 80 «Уставный капитал», 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 99 «Прибыли и убытки» и др.

Расходование денежных средств и денежных документов из кассы оформляются следующими бухгалтерскими записями: при сдаче на расчетные и другие счета выручки от продажи продукции и товаров; взносе своевременно не полученной заработной платы, а также сверхлимитной денежной наличности — дебет счетов 51, 52, 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути»; кредит счета 50, субсчет 1 «Касса организации», субсчет 2 «Операционная касса».

При осуществлении расчетных операций, следствием которых является прекращение обязательств предприятия, дебетуют счета:

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
- 67 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,
- 68 «Расчеты по налогам и сборам»,
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»,
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,
- 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

В случае когда расчетные операции приводят к возникновению дебиторской задолженности (выдача авансов и предварительная оплата поставщикам, предоставление работнику займа на жилищное строительство, недостача денежных средств, обнаруженная при проведении инвентаризации кассы), нужно оформить проводку:

|                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|
| <i>Дебет счетов 60</i><br><i>«Расчеты с поставщиками</i><br><i>и подрядчиками»</i><br><br><i>73 «Расчеты с персоналом</i><br><i>по прочим операциям»</i><br><i>субсчет 1 «Расчеты</i><br><i>по предоставленным займам»,</i><br><i>94 «Недостачи и потери</i><br><i>от порчи ценностей»;</i> | <i>Кредит счета 50</i><br><i>«Касса».</i> |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|

Аналитический учет кассы ведется по каждому кассиру в кассовых книгах, книгах кассира-операциониста, машинограммах.

### 14.3. Безналичные расчеты в рублях

Государство заинтересовано в максимальном увеличении платежных оборотов, совершаемых посредством банковских организаций, и сокращении расчетов наличными деньгами. Поэтому все свободные денежные средства должны храниться в банках, которые открывают организациям и индивидуальным предпринимателям расчетные, текущие, валютные и другие счета. Тем самым усиливается контроль за движением денежных потоков. В случае необходимости налоговые органы, а также соответствующие правительственные учреждения могут наложить арест на банковские счета, находящиеся даже в других государствах. Для открытия счета в банке следует представить документы, перечень которых установлен законодательством. К таким документам относятся: свидетельства о регистрации, копии



*Дебет 51 «Расчетные счета»      Кредит 58 «Финансовые вложения», субсчет 3 «Предоставленные займы»;*

4. При возврате излишне перечисленных сумм налогов и сборов в бюджеты всех уровней, а также во внебюджетные фонды:

*Дебет 51 «Расчетные счета»      Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;*

5. При поступлении денежных средств от других физических и юридических лиц в результате погашения дебиторской задолженности покупателями и заказчиками, подотчетными лицами, учредителями, разными дебиторами и отдельными структурными подразделениями организации:

*Дебет 51 «Расчетные счета»      Кредит счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты»;*

6. При зачислении денежных средств на расчетные счета организации в результате предоставленных кредитов и займов:

*Дебет 51 «Расчетные счета»      Кредит счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;*

7. При получении на расчетные счета организации вкладов от участников простого товарищества в уставный капитал, средств целевого назначения, используемых в качестве источников финансирования конкретных мероприятий:

*Дебет 51 «Расчетные счета»      Кредит счетов 80 «Уставный капитал», 86 «Целевое финансирование»;*

8. При зачислении на расчетные счета организации выручки от продажи товаров, работ и услуг, а также при отражении операционных и внереализационных доходов:

*Дебет 51 «Расчетные счета»      Кредит счетов 90 «Продажа», субсчет 1 «Выручка», 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»;*



9. «При зачислении на расчетные счета денежных средств, не принадлежащих организации и выявленных в процессе проверки и обработки выписки кредитной организации:

*Дебет 51 «Расчетные счета» Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям»*

10. Расходование денежных средств с расчетных счетов организации отражается бухгалтерскими записями:

при перечислении денежных средств организации с расчетного счета на расчетные счета в других кредитных учреждениях, на валютные счета, специальные счета в банках:

*Дебет счетов:*

*52 «Валютные счета»*

*Кредит 51 «Расчетные счета»;*

*55 «Специальные счета в банках»*

*57 «Переводы в пути»*

11. При осуществлении расчетных операций, следствием которых является погашение кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками; кредитными организациями, другими заимодавцами по краткосрочным кредитам и займам; перед бюджетами всех уровней по налогам и сборам; перед социальными внебюджетными фондами по страховым взносам; перед персоналом организации по оплате труда; перед разными кредиторами и структурными подразделениями организации:

*Дебет счетов:*

*60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кредит счета 51 «Расчетные счета»;*

*67 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»*

*68 «Расчеты по налогам и сборам»*

*69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»*

*70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»*

*76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»*

## **79 «Внутрихозяйственные расчеты»**

12. При осуществлении расчетных операций, следствием которых является возникновение дебиторской задолженности (перечисление авансов и предварительная оплата поставщикам и подрядчикам; предоставление по договору работнику организации займа на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство и другие цели):

|                                                       |                                     |
|-------------------------------------------------------|-------------------------------------|
| <b>Дебет счетов</b>                                   | <b>Кредит 51 «Расчетные счета»;</b> |
| <b>60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,</b>    |                                     |
| <b>73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»,</b> |                                     |
| <b>субсчет 1 «Расчеты по предоставленным займам»</b>  |                                     |

13. При списании денежных средств с расчетных счетов организации по прочим операциям (перечисление начисленных сумм доходов учредителям — юридическим и физическим лицам от участия в организации (кроме работников предприятия); возврат имущества участникам простого товарищества в связи с прекращением его деятельности; выкуп акционерным обществом акций, принадлежащих акционерам):

|                                                                             |                                     |
|-----------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|
| <b>Дебет счетов:</b>                                                        | <b>Кредит 51 «Расчетные счета»;</b> |
| <b>75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов»;</b> |                                     |
| <b>80 «Уставный капитал»,</b>                                               |                                     |
| <b>81 «Собственные акции (доли)»</b>                                        |                                     |

14. При списании сумм, ошибочно отнесенных в кредит расчетного счета организации и выявленных при проверке выписок кредитной организации:

|                                                                                                 |                                     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|
| <b>Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям»</b> | <b>Кредит 51 «Расчетные счета».</b> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|

Синтетический учет операций по расчетным счетам осуществляется в условиях компьютерной технологии обработки информации на основании обработанных выписок с расчетных счетов и

прилагаемых к ним первичных документов в ведомостях по поступлению и расходованию денежных средств. Аналитический учет по счету 51 «Расчетные счета» ведется организацией по каждому расчетному счету, сумма оборотов по которым должна соответствовать дебетовому и кредитовому оборотам синтетического счета.

Валютный рынок — это зона,  
где опасно полагаться на обыденную интуицию.

*Ландерт П.Х. (США)*

Курс национальной валюты обычно опускается  
вместе с престижем государства.

*Шарль Талейран (Франция)*

#### 14.4. Учет операций на валютных счетах, касса в иностранной валюте

Валютные счета, количество которых не ограничивается, открывают в уполномоченных банках, т.е. имеющих соответствующую лицензию Банка России.

Нормативное регулирование валютных операций в отношении их бухгалтерского учета осуществляется Положением о бухгалтерском учете «Учет имущества и обязательств организаций, стоимость которых выражена в иностранной валюте», утвержденным Приказом Минфина России от 10 января 2000 г. № 2н (ПБУ 3/2000).

Российские организации (резиденты), а также юридические лица с иностранными инвестициями (как резиденты, так и нерезиденты), осуществляющие деятельность на территории России, бухгалтерский учет всех валютных операций, независимо от используемых валют, ведут в рублях.

Операции с иностранной валютой подразделяют на текущие и операции, связанные с движением капитала.

К первым относятся:

- ♦ переводы в Российскую Федерацию и из Российской Федерации для осуществления расчетов по экспорту и импорту товаров;
- ♦ получение и предоставление финансовых кредитов на срок не более 180 дней;

- ♦ переводы в Российскую Федерацию и из нее доходов по вкладам, инвестициям, кредитам и прочим операциям, связанным с движением капитала;
- ♦ переводы неторгового характера в Российскую Федерацию и из нее.

Валютными операциями, связанными с движением капитала, являются:

- ♦ прямые инвестиции, т.е. вложения в уставный капитал организаций;
- ♦ портфельные инвестиции, т.е. приобретение ценных бумаг;
- ♦ предоставление и получение финансовых кредитов на срок более 180 дней;
- ♦ предоставление и получение отсрочки платежа на срок более 180 дней по экспорту и импорту товаров.

Текущие валютные операции осуществляются резидентами без ограничений. Нерезиденты открывают рублевые счета для обслуживания их экспортно-импортных операций, для целей содержания в Российской Федерации их представительств, а также для инвестиционной деятельности.

Валютные операции, связанные с движением капитала, осуществляются в порядке, установленном Банком России.

О всех совершенных операциях банк сообщает организации посредством выписки в двух валютах: в иностранной валюте и в рублевом эквиваленте. Рублевый эквивалент — это пересчитанная в рубли сумма иностранной валюты по курсу Банка России на день совершения операции.

Учет валютных средств, находящихся в банках, ведут на счете **52 «Валютные счета»**, к которому открывают *субсчета*:

- 1 «Валютные счета внутри страны»;
- 2 «Валютные счета за рубежом»;
- 3 «Транзитные валютные счета»;
- 4 «Специальный транзитный валютный счет» и др.

Последние открываются для зачисления экспортной выручки в полном объеме, поступающей от юридических и физических лиц-нерезидентов.

В соответствии с законодательством Российской Федерации организации обязаны продавать 50% валютной выручки в течение *семи календарных дней* со дня ее поступления. Продажа валюты осуществляется через уполномоченные банки на торгах межбанковских валютных бирж по курсу, установленному в результате торгов.

За обязательную продажу организация уплачивает банку комиссию, включая также вознаграждение межбанковской валютной бирже.

До обязательной продажи этой части валютной выручки организация может произвести оплату с транзитного счета следующих расходов, связанных с ее получением:

- ♦ нерезидентам — за транспортировку, страхование и экспедирование груза;
- ♦ резидентам — за транспортировку, страхование и экспедирование груза по территории иностранных государств и в международном транспортном сообщении;
- ♦ таможенных пошлин и сборов в иностранной валюте;
- ♦ комиссионных банку и посредническим организациям по экспортному контракту.

Если указанные расходы произведены организацией с текущего валютного счета, то на данную сумму валюта с транзитного счета перечисляется на текущий валютный счет организации без обязательной продажи ее части.

Посредническая организация может по поручению организации-экспортера осуществить за нее обязательную продажу причитающейся ей части валютной выручки после удержания посредником указанных выше расходов в валюте. В этом случае оставшуюся часть валютной выручки посредник перечисляет непосредственно на текущий валютный счет организации-экспортера. При этом на поручении делается отметка: «Расчеты по обязательной продаже валюты произведены». Данная часть валютной выручки может быть также зачислена посредником на свой текущий валютный счет в том случае, если у посредника есть поручение организации-экспортера на оплату товара, поступающего по импорту.

Обязательной продаже не подлежат следующие валютные поступления от нерезидентов:

- ♦ взносы в уставный капитал;
- ♦ доходы, полученные от участия в капитале;
- ♦ поступления от продажи ценных бумаг;
- ♦ проценты по ценным бумагам;
- ♦ суммы, полученные в виде привлеченных кредитов (депозитов, вкладов), а также суммы, поступившие в погашение предоставленных кредитов (депозитов, вкладов), включая начисленные проценты;
- ♦ поступления в виде пожертвований на благотворительные цели от резидентов;

- платежи в валюте за счет средств, оставшихся после обязательной продажи части валютной выручки от экспорта, т. е. те платежи, которые производятся с текущего валютного счета резидента;
- средства в валюте, купленные на внутреннем валютном рынке;
- валютная выручка организации, осуществляющей продажу товаров, работ и услуг на территории России на основании лицензии Банка России.

После продажи валюты оставшаяся ее часть перечисляется банком с транзитного счета на текущий валютный счет.

Движение валютных средств на транзитном счете оформляют бухгалтерскими записями, приведенными в *табл. А*.

*Таблица А*

**Хозяйственные операции по учету движения валютных средств на транзитном счете**

| № п/п | Содержание операции                                                                                        | Дебет | Кредит |
|-------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|--------|
| 1     | Зачисление экспортной выручки при учете реализации по оплате                                               | 52-3  | 90     |
| 2     | При учете реализации по отгрузке                                                                           | 52-3  | 62     |
| 3     | Зачисление кредитов и займов от иностранных банков и партнеров                                             | 52-3  | 60,67  |
| 4     | Поступление дивидендов и процентов от участия в иностранных предприятиях или по иностранным ценным бумагам | 52-3  | 99     |
| 5     | Положительная курсовая разница по транзитному счету                                                        | 52-3  | 99     |
| 6     | Поступление валютных средств от разных дебиторов и кредиторов                                              | 52-3  | 76     |
| 7     | Погашение задолженности по вкладам иностранного учредителя в уставный капитал                              | 52-3  | 75-1   |
| 8     | Поступление выручки за проданные иностранным инвесторам акции                                              | 52-3  | 91     |
| 9     | Перечисление средств разным кредиторам и дебиторам                                                         | 76    | 52-3   |
| 10    | Зачисление на валютный счет оставшейся после продажи части валютных средств                                | 52-1  | 52-3   |
| 11    | Отрицательные курсовые разницы                                                                             | 99    | 52-3   |

Учет операций на текущем валютном счете ведут в общем порядке, установленном Банком России для учета операций на расчетном счете в Положении о безналичных расчетах.

В бухгалтерском учете применяется общее правило, касающееся обязательного пересчета иностранной валюты в рубли на дату поступления и выбытия валюты, а также остатка средств на валютном счете по мере изменения курса иностранных валют, котирующихся Банком России на эти даты и на последнее число месяца (последний день котировки в данном месяце).

На текущий валютный счет организации могут быть перечислены валютные средства, поступившие в оплату экспортных товаров в части, оставшейся после обязательной продажи; от других организаций-нерезидентов (первых посредников, транспортных и страховых организаций) в оплату товаров, купленных у владельцев счета; в результате покупки на бирже, валютном аукционе; в других случаях, установленных Минфином России.

С текущего валютного счета организация может произвести расходы по переводу валюты за границу по экспортно-импортным операциям; по переводу валюты на счета внешнеторговых и других внешнеэкономических организаций (клиентов уполномоченного банка) для последующего перевода ее за границу в оплату импортируемых товаров; по оплате товаров, произведенных по договорам с совместными предприятиями (на территории России); на оплату задолженности банку по кредиту, банковской комиссии, а также почтово-телеграфных и командировочных расходов в соответствии с действующими правилами; на оплату посреднических операций банка по обмену валюты и купле-продажи ее; на участие в капитале иностранного банка, деятельность которого контролируется российским уполномоченным банком; на другие цели с разрешения Минфина России, Банка России и уполномоченного банка.

На текущем валютном счете отражаются текущие валютные операции, связанные с перечислениями в валюту. Операции по движению средств на субсчете 52-1 «Валютные счета внутри страны» оформляются записями, приведенными в *табл. Б*.

В связи с тем, что единственным средством платежа на территории России является рубль, использование организациями-резидентами в расчетах иностранной валюты не допускается.

Для осуществления расчетов в иностранной валюте с нерезидентами организации приобретают ее на рынке. Все операции, совершенные юридическими лицами по покупке и продаже валюты, оформляют договорами купли-продажи.

Права и обязанности по договору возникают в момент, когда стороны достигли соглашения по всем его существенным условиям.

**Хозяйственные операции  
по движению средств на субсчете 52-1**

| №<br>п/п | Содержание операции                                                                              | Дебет  | Кредит |
|----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|--------|
| 1        | Поступление валютных кредитов<br>от российских банков                                            | 52-1   | 66,67  |
| 2        | Положительная курсовая разница<br>по валютному счету                                             | 52-1   | 99     |
| 3        | Погашение задолженности иностранным<br>поставщикам за полученные сырье и материалы               | 60     | 52-1   |
| 4        | Перечисление авансов иностранным<br>поставщикам                                                  | 60     | 52-1   |
| 5        | Перечисление задолженности по бюджету<br>в валюте                                                | 68     | 52-1   |
| 6        | Перечисление клиенту части выручки,<br>причитающейся ему после продажи<br>50% экспортной выручки | 76     | 52-1   |
| 7        | Оплата услуг банка                                                                               | 20, 26 | 52-1   |
| 8        | Перечисление дивидендов<br>учредителям-нерезидентам                                              | 75-2   | 52-1   |
| 9        | Погашение кредитов банка и займов                                                                | 66,67  | 52-1   |
| 10       | Отрицательные курсовые разницы                                                                   | 99     | 52-1   |

Таковыми условиями являются предмет и цена договора, а также порядок исполнения обязательств по договору.

Предметом валютной сделки купли-продажи может быть иностранная валюта. Цена валюты обуславливается в договоре с валютной оговоркой, предусматривающей изменение курса валюты и соответствующее изменение цены договора.

Как правило, право собственности на предмет договора возникает у покупателя в момент получения им предмета договора, если иное не предусмотрено законодательством или договором.

Организациям-резидентам разрешено покупать иностранную валюту за рубли на внутреннем валютном рынке в следующих случаях:

- для ведения текущих валютных операций (покупка и продажа товаров, реализация прав на интеллектуальную собственность);
- для платежей за границу, связанных с выплатой процентов и погашением основного долга по кредитам, полученным в валюте;
- для совершения платежей, связанных с движением капитала и переводом дивидендов от инвестиций (данная операция производится только с разрешения Банка России).



Организациям-нерезидентам разрешается покупать и продавать валюту за рубли исключительно в добровольном порядке с открытого им счета типа «И» (инвестиции). Обменные операции с валютой осуществляет банк на основании письменной заявки организации.

Рассмотрим операции, связанные с продажей и покупкой валюты.

Финансовый результат от продажи валюты определяется на счете 91 «Прочие доходы и расходы». По кредиту этого счета записывают стоимость иностранной валюты по курсу Банка России на день продажи и расходы, связанные с продажей, по дебету — сумму в рублях, полученную за проданную валюту.

В случае если валюта, списанная со счета 52-3 или 52-1, продается уполномоченным банком не сразу, а через несколько дней, для ее учета используют счет 57 «Переводы в пути».

Наличная иностранная валюта может использоваться организацией на оплату командировочных расходов. Учет ее осуществляется на отдельном субсчете счета 50.

## 14.5. Учет курсовых и суммовых разниц

В связи с изменением курса рубля к иностранным валютам между рублевыми эквивалентами части имущества и обязательства, оцениваемых в иностранной валюте на отдельные даты, образуется разница, называемая *курсовой*. Это разница между рублевой оценкой денежного имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, исчисленной по курсу, установленному Банком России на день расчета или составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, и их рублевой оценкой, исчисленной по курсу, установленному Банком России на дату принятия их на учет в отчетном периоде или дату составления отчетности за предыдущий отчетный период.

К имуществу и обязательствам при оценке в рублях и выявлении курсовой разницы относятся:

- денежные знаки в кассе, средства на счетах в банках и иных кредитных учреждениях;
- средства на аккредитивах и чековых книжках, денежные документы и переводы в пути;
- предоставленные займы и средства на депозитах;
- краткосрочные ценные бумаги;
- средства в расчетах с юридическими и физическими лицами (расчеты с учредителями по вкладам, с дебиторами, авансы выданные);

— обязательства (расчеты с учредителями по доходам к распределению, с бюджетом и фондами специального назначения, долгосрочные и краткосрочные кредиты банков, долгосрочные и краткосрочные займы, расчеты с кредиторами, авансы полученные);

— целевое финансирование и поступления в части бюджетных средств или средств, получаемых из иностранных источников в рамках технической или иной помощи в соответствии с соглашениями, заключенными Россией;

— резервы по сомнительным долгам.

Эти средства переоцениваются дважды: на дату оприходования и на дату составления бухгалтерской отчетности.

Неденежным имуществом и обязательствами, выраженными в иностранной валюте, выявление курсовых разниц по которым производится один раз — на дату принятия на учет — являются: основные средства; нематериальные активы; оборудование к установке и незавершенное строительство; долгосрочные финансовые вложения — вклады в уставные капиталы, долгосрочные ценные бумаги, кроме представленных займов и средств на депозитах; производственные запасы, животные на выращивание и откорме, готовая продукция и товары; незавершенное производство и расходы будущих периодов; налог на добавленную стоимость уплаченный; капиталы (уставный, добавочный и резервный); арендные обязательства; нераспределенная прибыль и убытки; доходы будущих периодов; резервы предстоящих расходов и платежей.

Курсовые разницы отражают в учете в том отчетном периоде, к которому относится дата пересчета или за которой составляется бухгалтерская отчетность. Они относятся на финансовый результат.

Курсовые разницы, выявленные по активным счетам учета имущества, распределяют в следующем порядке:

— в случае понижения курса рубля к иностранным валютам выявляют так называемые положительные курсовые разницы, которые относят на прибыль (кроме разниц, выявленных по расчетам с участниками по их взносам в уставной капитал);

— в случае повышения курса рубля к иностранным валютам выявляют так называемые отрицательные курсовые разницы, которые относят на прибыль (кроме разниц, выявленных по расчетам с участниками по их взносам в уставной капитал).

Курсовые разницы, выявленные по пассивным счетам учета и обязательств, распределяют следующим образом:

— в случае понижения курса рубля к иностранным валютам выявляют так называемые отрицательные разницы, которые относят на убыток;

— в противоположном случае — увеличивают прибыль.

Понятие «*суммовые разницы*» возникло в связи с использованием в сделках условных денежных единиц. Из-за изменения курса рубля по отношению к доллару США между датой принятия имущества на учет и датой фактического расчета возникает отклонение в суммовом рублевом исчислении.

Начиная с 1 января 2000 г. суммовые разницы, возникающие у поставщика по расчетам за отгруженную продукцию, стали отражать на счете 90 «Продажи».

**Пример.** Организация заключила с покупателем договор поставки продукции собственного производства. Согласно договору, стоимость реализуемой продукции составляет сумму в рублях, эквивалентную 24 000 долл. США, в том числе НДС — 4000 долл. США. Пересчет денежных обязательств в рубли осуществляется по курсу Банка России на дату оплаты отгруженной продукции покупателем.

Отгрузка продукции предшествует ее оплате. Курс доллара США, установленный Банком России на дату отгрузки, составляет 25 руб., на дату оплаты — 27 руб.

Выручка для целей налогообложения определяется по моменту отгрузки.

В бухгалтерском учете организации делаются следующие проводки:

|                 |                                                                                                                                       |
|-----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Дебет 62</i> | <i>Кредит 90 — 600 000 руб.<br/>(24 000 у.е. х 25 руб.) —<br/>отгружена продукция покупателю;</i>                                     |
| <i>Дебет 90</i> | <i>Кредит 68 — 100 000 руб.<br/>(4000 у.е. х 25 руб.) — начислен<br/>НДС по отгруженной продукции;</i>                                |
| <i>Дебет 51</i> | <i>Кредит 62 — 648 000 руб.<br/>(24 000 у.е. х 27 руб.) — получена<br/>плата за отгруженную<br/>продукцию;</i>                        |
| <i>Дебет 62</i> | <i>Кредит 90 — 48 000 руб.<br/>(648 000 — 600 000) — суммовые<br/>разницы отражены в составе<br/>выручки от реализации продукции;</i> |
| <i>Дебет 90</i> | <i>Кредит 68 — 8000 руб. —<br/>доначислен НДС, причитающийся<br/>к уплате в бюджет.</i>                                               |

С 1 января 2000 г. суммовые разницы, возникающие у покупателя по расчетам за оприходованные материально-производственные ценности (выполненные работы, оказанные услуги), включаются в состав расходов на приобретение указанных ценностей и соответствен-

но отражаются на счетах учета материально-производственных запасов и затрат.

**Пример.** Организация оприходовала материалы на сумму, эквивалентную 12 000 долл. США. Пересчет денежных обязательств в рубль осуществляется непосредственно на счете 10 «Материалы».

В бухгалтерском учете организации делаются следующие проводки.

|                 |                                                                                                                                                                                   |
|-----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Дебет 10</i> | <i>Кредит 60 — 250 000 руб.<br/>[(12 000 у.е. — 2000 у.е.) x 25 руб.] —<br/>получены материалы от покупателя;</i>                                                                 |
| <i>Дебет 19</i> | <i>Кредит 60 — 50 000 руб.<br/>(2000 у.е. x 25 руб.) — учтен НДС<br/>по оприходованным материалам;</i>                                                                            |
| <i>Дебет 60</i> | <i>Кредит 51 — 324 000 руб.<br/>(12 000 у.е. x 27 руб.) — оплачены<br/>материалы, полученные от<br/>поставщика;</i>                                                               |
| <i>Дебет 10</i> | <i>Кредит 60 — 20 000 руб.<br/>[(10 000 у.е. x 27 руб.) —<br/>— 250 000 руб.] — фактическая<br/>себестоимость материалов<br/>увеличена на отрицательную<br/>суммовую разницу;</i> |
| <i>Дебет 19</i> | <i>Кредит 60 — 4000 руб.<br/>[(2000 у.е. x 27 руб.) — 50 000 руб.] —<br/>скорректирована сумма НДС<br/>по оприходованным и оплаченным<br/>материалам;</i>                         |
| <i>Дебет 68</i> | <i>Кредит 19 — 54 000 руб.<br/>(50 000 + 4000) — НДС по опри-<br/>ходованным и оплаченным матери-<br/>алам зачтен из бюджета.</i>                                                 |

#### 14.6. Учет операций по другим счетам в банках и денежных средств в пути

Денежные средства, обособленно используемые по целевому назначению, учитываются на специальных счетах в банках. К вложениям денежных средств на определенные цели относятся аккредитивы, чековые книжки, депозитные, текущие и другие счета.

Для учета денежных средств на специальных счетах в банках предназначен счет 55 «Специальные счета в банках», по которому формируется информация о наличии и движении денежных средств, находящихся в аккредитивах, чековых книжках, банковских счетах, картах, на текущих, депозитных счетах, а также на счетах средств целевого финансирования. К этому счету могут быть открыты субсчета: 1 «Аккредитивы», 2 «Чековые книжки», 3 «Депозитные счета» и др.

*Аккредитив* представляет собой условное денежное обязательство банка, выдаваемое им по поручению клиента в пользу его контрагента по договору, согласно которому банк, открывший аккредитив (банк-эмитент), может произвести поставщику платеж или предоставить полномочия другому банку производить такие платежи при условии предоставления им документов, предусмотренных в аккредитиве, и выполнения других условий аккредитива. Предназначен для расчетов с одним получателем средств.

Платательщик представляет в обслуживающий банк заявление об открытии аккредитива, в котором содержатся обязательные реквизиты расчетных документов, а также указываются: вид аккредитива; условия его оплаты (с акцептом или без акцепта); номер счета, открытый исполняющим банком, для зачисления средств по покрытому аккредитиву; срок действия аккредитива с указанием даты его закрытия; наименование продукции и услуг, для оплаты которых предназначен аккредитив; номер и дата основного договора; срок отгрузки товара и другие сведения.

В соответствии с Положением о безналичных расчетах в Российской Федерации аккредитивы могут быть покрытые (депонированные) и непокрытые (гарантированные), отзывные и безотзывные. *Покрытые (депонированные) аккредитивы*, при открытии которых банк-эмитент за счет средств плательщика перечисляет сумму аккредитива (покрытие) с расчетного счета в распоряжение исполняющего банка поставщика на срок действия аккредитива. При открытии непокрытого (гарантированного) аккредитива банк-эмитент предоставляет исполняющему банку право списывать средства с корреспондентского счета в пределах суммы аккредитива. *Непокрытые (гарантированные) аккредитивы* открываются только при наличии корреспондентских отношений между банком плательщика и банком поставщика<sup>1</sup>.

*Отзывной аккредитив* — аккредитив, который может быть изменен или аннулирован без предварительного согласования с поставщиком. Если не соблюдаются условия договора или банк платель-

---

<sup>1</sup> Финансовый учет: Учебник / Под ред. В.Г. Гетьмана. — М.: Финансы и статистика, 2002.

щика не может гарантировать оплату по непокрытому аккредитиву. Платательщик, как правило, требует аннулировать аккредитив. Такое распоряжение платательщик дает через свой банк, который извещает об этом банк поставщика, а он ставит в известность организацию-поставщика. Банк поставщика обязан оплатить документы, соответствующие условиям отозванного аккредитива, если они были приняты им до получения извещения об отзыве аккредитива. *Безотзывной аккредитив* не может быть аннулирован или изменен без согласия поставщика, в пользу которого он был открыт. Если нет четкого указания, то аккредитив считается отзывным.

*Закрытие аккредитива* возможно в следующих случаях:

- \* по окончании срока аккредитива;
- \* согласно заявлению поставщика об отказе использовать аккредитив до истечения срока;
- \* согласно заявлению покупателя об отзыве аккредитива полностью или частично (это относится только к отзывным аккредитивам); в этом случае аккредитив закрывается или уменьшается в день получения сообщения банком поставщика от банка покупателя;
- \* при неполном использовании аккредитива, т. е. сумма счетов поставщиков оказалась меньше, чем депонированная сумма на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы».

Во всех перечисленных выше случаях банк поставщика отправляет уведомление банку покупателя, и неиспользованная сумма зачисляется на тот счет, с которого были депонированы средства на открытие аккредитива.

Наличие и движение денежных средств по счету 55, субсчет 1 «Аккредитивы» зависит от вида аккредитива и от того, на каких условиях он открывается. Здесь отражается открытие именно покрытого аккредитива, учет непокрытого аккредитива — ведут за балансом на счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

Списание денежных средств для открытия покрытого (депонированного) аккредитива оформляется бухгалтерской записью:

|                                                                             |                                                                                                                                  |
|-----------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Дебет 55 «Специальные счета<br/>банках»,<br/>субсчет 1 «Аккредитивы»</i> | <i>Кредит счетов 51<br/>«Расчетные счета»<br/>52 «Валютные счета»<br/>66 «Расчеты по кредитам<br/>и займам» и других счетов.</i> |
|-----------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Основанием для таких учетных записей являются выписки со специальных счетов в банках с прилагаемыми к ним документами.

Расчеты аккредитивами осуществляются в следующем порядке.

Поставщик отгружает продукцию в адрес покупателя только после получения извещения об открытии аккредитива и представ-

ляет в исполняющий банк четыре экземпляра реестра счетов, товарно-транспортные и другие документы, подтверждающие факты отгрузки продукции в адрес покупателя. Исполняющий банк проверяет представленные документы и зачисляет сумму аккредитива на счет получателя средств. Одновременно исполняющий банк направляет в банк-эмитент уведомление об использовании аккредитива с приложением документов, подтверждающих факт свершения сделки по договору. Банк-эмитент сообщает покупателю об использовании аккредитива и передает ему документы, подтверждающие отгрузку товаров.

Использованные суммы аккредитивов списываются согласно выпискам банка и прилагаемым к ним документам, подтверждающим выполнение обязательств поставщиками, бухгалтерской записью:

|                                    |                                 |
|------------------------------------|---------------------------------|
| <i>Дебет 55 «Специальные счета</i> | <i>Кредит счетов 51</i>         |
| <i>Дебет 60 «Расчеты</i>           | <i>Кредит 55 «Специальные</i>   |
| <i>с поставщиками</i>              | <i>счета в банках»,</i>         |
| <i>и подрядчиками»</i>             | <i>субсчет 1 «Аккредитивы».</i> |

После списания суммы использованных аккредитивов банк плательщика производит окончательные операции, связанные с аккредитивами. Так, если аккредитив использован не полностью, то неиспользованная сумма покрытого (депонированного) аккредитива возвращается исполняющим банком платежным поручением банку-эмитенту, что дает основание для закрытия аккредитива или уменьшения его суммы. Неиспользованные средства в аккредитивах восстанавливаются банком на тот счет, с которого они были перечислены, что отражается бухгалтерской записью:

|                                   |                                            |
|-----------------------------------|--------------------------------------------|
| <i>Дебет 51 «Расчетные счета»</i> | <i>Кредит 55 «Специальные счета</i>        |
| <i>или 52 «Валютные счета»</i>    | <i>в банках», субсчет 1 «Аккредитивы».</i> |

Аналитический учет по счету 55, субсчет 1 «Аккредитивы» ведется по каждому аккредитиву, суммам их использования, срокам открытия и закрытия, что дает возможность контроля за наличием движения денежных средств по данному субсчету.

На счете 55, субсчет 2 «Чековые книжки» учитывается движение средств, находящихся на чековых книжках. Порядок осуществления расчетов чеками регулируется ГК РФ, а также правилами расчетов между организациями, установленными банками.

Чек — это ценная бумага, которая представляет собой ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю. Юридическое или физическое лицо, в пользу которого выдан чек, является чекодержателем. Банк, в котором находятся денежные средства, является пла-

тельщиком. Чек оплачивается плательщиком за счет денежных средств чекодателя, при этом чекодатель на вправе отозвать чек до истечения срока, установленного для его предъявления к оплате. Для получения платежа по чеку необходимо предъявить его в банк, обслуживающий чекодержателя.

Выдача чековых книжек банком за счет собственных средств организации или за счет краткосрочных кредитов отражается бухгалтерской записью:

|                                                                 |                                                                                                                         |
|-----------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Дебет 55 «Специальные счета в банках», «Расчетные счета»</i> | <i>Кредит счетов 51 субсчет 2 «Чековые книжки» 52 «Валютные счета» 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;</i> |
|-----------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

предъявленные к оплате в банк используемые чеки при приобретении материальных ценностей —

|                                                                                                                |                                                                            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|
| <i>Дебет счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»</i> | <i>Кредит 55 «Специальных счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки»;</i> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|

суммы неиспользованных чеков и возвращенных в кредитную организацию

|                                                              |                                                                            |
|--------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|
| <i>Дебет счетов 51» Расчетные счета» 52 «Валютные счета»</i> | <i>Кредит 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки».</i> |
|--------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|

Суммы по чекам, выданным, но не предъявленным к оплате, остаются на счете 55, субсчет 2 «Чековые книжки», что должно соответствовать остатку по выписке банка данного счета.

Аналитический учет по этому субсчету ведется по каждой полученной чековой книжке с целью контроля за движением денежных средств в чековых книжках, выданных работникам организации для расчетов с организациями-кредиторами. Синтетический и аналитический учет операций по субсчету 2 «Чековые книжки» ведется на основании выписок из банка в разрезе корреспондирующих счетов итогами по однородным операциям в ведомостях, выходные данные которых используются для составления ведомости по счетам синтетического учета в условиях компьютерной технологии обработки информации.

Вложения денежных средств организации в банковские вклады отражаются на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 3 «Депозитные счета». Перечисление денежных средств организаци-



ей отражается на основании договора и выписки с расчетных и других счетов в кредитных организациях по дебету счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 3 «Депозитные счета» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета».

При возврате вкладов кредитной организацией производятся записи по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и кредиту счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 3 «Депозитные счета». Аналитический учет осуществляется по каждому вкладу в соответствии с договором с кредитной организацией с указанием срока вклада и их возврата.

Отдельные субсчета к счету 55 «Специальные счета в банках» используются для учета средств целевого финансирования: бюджетных средств, на финансирование капитальных вложений и другие цели. Кроме того, отдельные субсчета к этому счету используются представительствами и филиалами, выделенными на отдельный баланс, которым открываются текущие счета в кредитных организациях для оплаты труда, хозяйственных и других расходов.

На отдельном субсчете счета 55 «Специальные счета в банках» отражаются денежные средства, перечисленные с расчетного счета для приобретения банковских карт. Для того чтобы указанные средства учитывались на специальном субсчете (специальном карточном счете), организация представляет в банк заявление на приобретение банковских карт, условия использования которых согласуются с банком. Основное назначение приобретенных банковских карт заключается в том, что они применяются отдельными работниками организации для оплаты услуг, хозяйственных расходов, командировочных, т. е. с теми организациями, которые используют банковские карты в качестве платежного средства.

При приобретении банковских карт организация — держатель карт на основании выписки с расчетного счета на дату списания средств производит бухгалтерскую запись:

*Дебет 55 «Специальные счета в банках», субсчет «Специальный карточный счет»      Кредит 51 «Расчетные счета».*

Банк, обслуживающий расчеты по карте, представляет выписки со специального банковского счета в сроки, установленные договором. На основании полученных выписок и первичных документов, подтверждающих выдачу банковской карты конкретному работнику организации, производится бухгалтерская запись:

|                                                 |                                                                                      |
|-------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Дебет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»</i> | <i>Кредит 55 «Специальные счета в банках», субсчет «Специальный карточный счет».</i> |
|-------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|

При использовании банковских карт работниками организации (приобретение материальных ценностей, оплата услуг) необходимо подтвердить правомерность произведенных расходов первичными документами. К ним в первую очередь относятся: квитанции, чеки на оплату приобретенных материальных ценностей, оказанной услуги, товарные чеки, накладные, железнодорожные квитанции, счета-фактуры.

Как правило, работник организации представляет в бухгалтерию авансовые отчеты об использовании банковской карты с прилагаемыми к ним первичными документами. В этой связи произведенные расходы по банковским картам отражаются бухгалтерской записью:

*Дебет счетов 10 «Материалы», Кредит 71 «Расчеты  
20 «Основное производство», с подотчетными лицами».  
26 «Общехозяйственные расходы»,  
41 «Товары»,  
44 «Расходы на продажу»*

В соответствии с договором банк передает организации бланки слипов, при помощи которых осуществляются расчеты с банками-эмитентами карт. Слип – бланк специальной формы, содержащий реквизиты держателя карты, операции и код авторизации. Полученные слипы учитываются как бланки строгой отчетности за балансом в условной оценке и передаются материально-ответственному лицу (обычно кассиру). Слип выписывают при предъявлении карты и после ее авторизации. Авторизация карт представляет собой процедуру подтверждения возможности проведения операций по банковской карте. Она предполагает прежде всего проверку наличия средств, выделенных на банковскую карту, и ее подлинность. Выписанные экземпляры слипов, кроме переданного держателю карты, сдаются в бухгалтерию. В слипе указывают имя держателя карты, название организации, в которой он работает, номер карты, дату совершения покупки или оплаты расходов, израсходованную сумму и другие реквизиты. Бухгалтерией составляется реестр выданных слипов в двух экземплярах, один из которых передается в банк, второй — с распиской банковского работника остается у поставщика товаров (работ, услуг).

Банк на основании реестра зачисляет на расчетный счет поставщика причитающиеся ему денежные средства, а в документах на зачисление денег отмечаются даты реестров и суммы денежных средств. Таким образом, контроль за использованием банковских карт осуществляется как поставщиком, так и непосредственно держателем карты.

Аналитический учет банковских карт ведется по банкам-эмитентам, по видам карт и работникам, использующим эти карты.

Таким образом, по дебету счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет «Специальный карточный счет» отражаются суммы, поступившие на специальный карточный счет с расчетного счета организации, по кредиту — суммы, списанные в оплату расходов, произведенных по карте, и суммы комиссии, уплаченной банку-эмитенту за обслуживание. Сальдо по субсчету показывает остаток средств, не использованных по банковским картам на конец месяца.

Информация о движении средств по счету 55 «Специальные счета в банках», субсчет «Специальный карточный счет» обобщается в условиях компьютерной технологии обработки информации в ведомости с отражением сальдо дебетовых и кредитовых оборотов в размере корреспондирующих счетов.

*Переводы в пути* — денежные средства, сданные в кассы кредитных организаций или почтовых отделений с целью их зачисления на расчетные счета организаций, но еще не поступившие по назначению. Основанием для отражения переводов в пути являются копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам банка, квитанции учреждений банка и почтовых отделений, выписки с расчетных и валютных счетов организации, квитанции банков о приеме наличных средств и др.

Учет переводов в пути производится на активном счете 57 «Переводы в пути», по дебету которого фиксируются суммы переводов денежных средств, не поступивших на расчетные и другие счета, а по кредиту — списание сумм переводов денежных средств в связи с их зачислением на расчетные счета организации.

Счет 57 «Переводы в пути» используется в случаях инкассации выручки от продажи товаров, сдаваемой в последние дни месяца, зачисление которой, как правило, происходит в первые числа месяца, следующего за отчетным. В этих случаях при сдаче выручки на основании копии сопроводительной ведомости на сдачу выручки инкассаторам банка дается бухгалтерская запись:

*Дебет 57 «Переводы в пути»      Кредит 50 «Касса»;*  
выручка от продажи товаров —

*Дебет 50 «Касса»                      Кредит 90 «Продажи»;*

и только по мере получения выписки с расчетного счета банка, подтверждающей конкретную дату зачисления денежных средств на расчетный счет, организация имеет право отразить факт движения денежных средств —

*Дебет 51 «Расчетные счета» Кредит 57 «Переводы в пути».*

Информация по данному счету обобщается в разрезе корреспондирующих счетов итогами по однородным операциям в ведомости движения переводов в пути. Данные этой ведомости используются для составления сводной ведомости по счетам синтетического учета и бухгалтерской отчетности организации.

#### 14.7. Учет финансовых вложений

Свободные денежные ресурсы и неиспользованное имущество опытные предприниматели направляют во вклады в активы других предприятий. Финансовые вложения могут носить инвестиционный характер (уставный капитал партнера, вклад по договору простого товарищества) либо приобретаются ценные бумаги для перепродажи в том случае, когда конъюнктура на фондовом рынке позволяет получать доход.

Законодательные нормы учета определены Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденным Приказом Минфина РФ от 10 декабря 2002 г. № 126н.

В течение отчетного периода долгосрочные и краткосрочные вложения учитываются совместно на активном счете 58 «Финансовые вложения». К нему открывают субсчета:

1. Паи и акции;
2. Долговые ценные бумаги;
3. Предоставленные займы;
4. Вклады по договору простого товарищества;
5. Депозитные вклады в кредитных организациях;
6. Дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки прав требования.

Положение не распространяется на кредитные организации и бюджетные учреждения.

Профессиональные участники рынка ценных бумаг и инвестиционные фонды наряду с этим документом руководствуются также указаниями по бухгалтерскому учету отдельных операций с ценными бумагами, утвержденными Постановлением ФКЦБ России от 27 ноября 1997 г. № 40.

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;

- переход рисков, связанных с финансовыми вложениями;
- способность приносить организации экономические выгоды в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости.

К финансовым вложениям относятся: государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе, как отмечалось выше, долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определена (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, и пр.

В составе финансовых вложений учитываются также вклады организации — товарища по договору простого товарищества.

К финансовым вложениям организации не относятся:

- 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 материально-вещественную 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.

Активы, имеющие материально-вещественную форму: основные средства, материально-производственные запасы, а также нематериальные активы не являются финансовыми вложениями.

Единица бухгалтерского учета выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих вложениях, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. Ею может быть серия, партия и т. п. однородная совокупность финансовых вложений.

Организация ведет 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, предприятиям-заемщикам и т. п.).

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.

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Ею признается сумма фактических затрат на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Фактическими затратами на приобретение активов в качестве финансовых вложений являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением указанных активов. В случае если организации оказаны информационные и консультационные услуги, связанные с принятием решения о финансовых вложениях и организация не принимает решения о таком приобретении, стоимость указанных услуг относится на финансовые результаты коммерческой организации (в составе операционных расходов) того отчетного периода, когда было принято решение не приобретать финансовые вложения;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений.

При приобретении финансовых вложений за счет заемных средств затраты по полученным кредитам и займам учитываются в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 и Положением по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01.

Не включаются в фактические затраты общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением финансовых вложений.

В случае несущественности величины затрат (кроме сумм, уплачиваемых в соответствии с договором продавцу) на приобретение таких финансовых вложений, как ценные бумаги, по сравнению с суммой, уплаченной продавцу, такие затраты организация вправе признавать прочими операционными расходами в том отчетном периоде, в котором были приняты к бухгалтерскому учету указанные ценные бумаги.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, при-

знается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Если финансовые вложения получены безвозмездно, в частности ценные бумаги, то первоначальной стоимостью будет:

- их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, т. е. их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг;

- сумма денежных средств, которая может быть выручена в результате продажи полученных ценных бумаг на дату их принятия к бухгалтерскому учету — для ценных бумаг, по которым организатором торговли на рынке ценных бумаг не рассчитывается рыночная цена.

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

При невозможности установить стоимость активов она определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада организации — товарища по договору простого товарищества, признается их денежная оценка, согласованная товарищами в договоре простого товарищества.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату их принятия к бухгалтерскому учету.

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

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

Первые отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально.

Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится у коммерческой организации на финансовые результаты (в составе операционных доходов или расходов).

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению 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 операционных доходов или расходов).

**Пример.** Организация приобрела облигации другого хозяйствующего субъекта за 600 000 у. е. при номинальной стоимости 500 000 у. е. Срок погашения облигаций наступает через 10 лет. Процент на облигации составляет 10% в год и выплачивается по окончании года.

Оприходование облигаций оформляется проводкой:

Дебет 58

*Кредит 51 — 600 000 у. е.*

По окончании года начислен доход на облигации в сумме 50 000 у. е. (10% 500 000 у. е.). Кроме того, следует начислить 1/10 часть от разницы между покупной и номинальной ценой облигаций (600 000 — 500 000 = 100 000 у. е.), в расчете на год — 10 000 у. е. Разность между годовым доходом по облигациям и отклонением между покупной и номинальной ценой составит 40 000 у. е. (50 000 — 10 000 = 40 000).

Заемщик (эмитент облигаций) должен перечислить 50 000 у. е.:

Дебет 51

**Кредит 76 — 50 000 у. е.**

Со счета 58 следует списать 10 000 р. е.

Дебет 76

*Кредит 58 — 10 000 у. е.*

В итоге по кредиту счета 91 надо отразить 40 000 у. е.

Дебет 76

Кредит 91 — 40 000 у. е.

За десять лет у организации по дебету счета 58 формируется номинальная стоимость облигаций, а по кредиту счета 91 отразятся 400 000 у. е. дохода в виде полученных процентов.



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.

Финансовые вложения отражаются в бухгалтерском балансе на отчетную дату по стоимости, определенной исходя из требований ПБУ 19/02.

В случае если по объекту финансовых вложений, ранее оцениваемому по текущей рыночной стоимости, на отчетную дату текущая рыночная стоимость не определяется, такой объект финансовых вложений отражается в бухгалтерской отчетности по стоимости его последней оценки.

Выбытие финансовых вложений признается в бухгалтерском учете организации на дату единовременного прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету. Выбытие финансовых вложений имеет место в случаях погашения, продажи, безвозмездной передачи, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, передачи в счет вклада по договору простого товарищества и пр.

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

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

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

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

Ценные бумаги могут оцениваться организацией при выбытии по средней первоначальной стоимости, которая определяется по каждому виду ценных бумаг как частное от деления первоначальной стоимости вида ценных бумаг на их количество. Эти показате-

ли складываются соответственно из первоначальной стоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших ценных бумаг в течение данного месяца.

Оценка по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО) основана на допущении, что ценные бумаги списываются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления). Ценные бумаги, списываемые первыми, должны быть оценены по первоначальной стоимости ценных бумаг первых по времени приобретений с учетом первоначальной стоимости ценных бумаг, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка ценных бумаг, находящихся в остатке на конце месяца, производится по первоначальной стоимости последних по времени приобретений, а в стоимости проданных ценных бумаг учитывается стоимость ранних по времени приобретений.

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.

По каждой группе (виду) финансовых вложений в течение одного года применяется один способ оценки.

Оценка финансовых вложений на конец отчетного периода производится в зависимости от принятого способа оценки финансовых вложений при их выбытии, т. е. по текущей рыночной стоимости, по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений, по средней первоначальной стоимости, по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

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

Расходы, связанные с предоставлением другим организациям займов, а также связанные с обслуживанием финансовых вложений, таких как оплата услуг банка и(или) депозитария за хранение финансовых вложений, предоставление выписки со счета депо и т. п., признаются операционными расходами.

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, признается обесценением финансовых вложений. В этом случае на основе расчета организации определяется рас-

четная стоимость финансовых вложений, равная разности между их стоимостью, по которой они отражены в бухгалтерском учете (учетной стоимостью), и суммой такого снижения.

Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений характеризуется одновременным наличием следующих условий:

- ♦ на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше их расчетной стоимости;
- ♦ в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменялась исключительно в направлении ее уменьшения;
- ♦ на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений.

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

- ♦ появление у организации — эмитента ценных бумаг, имеющих в собственности у организации, либо у ее должника по договору займа признаков банкротства или объявление ее банкротом;
- ♦ совершение на рынке ценных бумаг значительного количества сделок с аналогичными ценными бумагами по цене существенно ниже их учетной стоимости;
- ♦ отсутствие или существенное снижение поступлений от финансовых вложений в виде процентов или дивидендов при высокой вероятности дальнейшего уменьшения этих поступлений в будущем и т. д.

В случае возникновения ситуации, в которой может произойти обесценение финансовых вложений, организация должна осуществить проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений. Указанная проверка производится по всем финансовым вложениям организации, по которым наблюдаются признаки их обесценения.

Если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной и расчетной стоимостью таких финансовых вложений.

Коммерческая организация образует указанный резерв за счет финансовых результатов (в составе операционных расходов). При этом составляется проводка:

*Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»*

*Кредит 59 «Резерв под обесценение финансовых вложений».*

В бухгалтерской отчетности стоимость таких финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение.

Проверка финансовых вложений на обесценение производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. Организация имеет право производить указанную проверку на даты промежуточной бухгалтерской отчетности. Результаты такой проверки должны иметь подтверждение.

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

Если на основе имеющейся информации организация делает вывод о том, что финансовые вложения более не удовлетворяют критериям устойчивого существенного снижения стоимости, а также при выбытии финансовых вложений, расчетная стоимость которых вошла в расчет резерва под обесценение, в конце года или того отчетного периода, когда произошло выбытие указанных финансовых вложений, оформляют бухгалтерскую запись:

*Дебет 59*

*Кредит 91 —*

на сумму ранее созданного резерва.

В бухгалтерской отчетности финансовые вложения должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные.

Подлежит раскрытию с учетом требования существенности как минимум следующая информация:

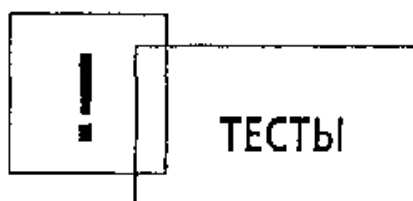
- ♦ о способах оценки финансовых вложений при их выбытии по группам (видам);
- ♦ о последствиях изменений способов оценки финансовых вложений при их выбытии;
- ♦ стоимость финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость 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;
- 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 операционным 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 (раскрываются в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках).

?

## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. Какими документами оформляются кассовые операции и в какой форме представляет отчет в бухгалтерию кассир?
2. Изложите порядок открытия расчетных и валютных счетов в банке.
3. Каковы формы безналичных расчетов за товары и услуги и какая организация их устанавливает?
4. Как классифицируются валютные операции и зачем необходимы субсчета к счету 52 «Валютные счета»?
5. Какая курсовая валютная разница является положительной, а какая отрицательной?
6. С чем связано понятие «суммовая разница» и влияет ли она на прибыль или убыток?
7. В чем различие в учете накладных расходов, экспортных от импортных?
8. Каков порядок учета покупки и продажи валюты на внутреннем рынке?
9. Что включается в первоначальную стоимость финансовых вложений?



Укажите букву правильного ответа.

1. При поступлении наличных денежных средств в кассу за проданную продукцию оформляют следующую запись:

- а) Дебет 50 Кредит 40;
- б) Дебет 50 Кредит 90;
- в) Дебет 60 Кредит 50.

2. Списание денежных средств с расчетных счетов предприятия оформляют первичным документом:

- а) платежным поручением;
- б) расходным кассовым ордером;
- в) объявлением на взнос.

3. Сдача денежных средств на расчетные счета предприятия оформляется выпиской:

- а) объявлением на взнос;
- б) чеком;
- в) платежным поручением.

4. Списание денежных средств с расчетных счетов по предъявленным поставщиками расчетным документам оформляют бухгалтерской проводкой:

- а) Дебет 60 Кредит 51;
- б) Дебет 50 Кредит 51;
- в) Дебет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» Кредит 51.

5. Поступила валютная выручка за экспортный товар, отраженная следующей бухгалтерской записью:

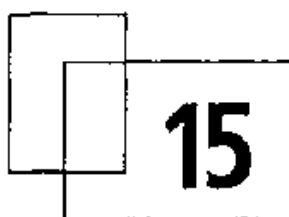
- а) Дебет 51 Кредит 76;
- б) Дебет 52 Кредит 62;
- в) Дебет 57 Кредит 62;
- г) Дебет 50 Кредит 76.

6. Списывается с валютного счета обязательная часть выручки за экспортный товар, что отражено:

- |             |            |
|-------------|------------|
| а) Дебет 76 | Кредит 51; |
| б) Дебет 57 | Кредит 52; |
| в) Дебет 76 | Кредит 52; |
| г) Дебет 57 | Кредит 51. |

7. Поступил на банковский счет остаток экспортной валютной выручки. Составлены следующие бухгалтерские проводки:

- |                                          |                                              |
|------------------------------------------|----------------------------------------------|
| а) Дебет 51                              | Кредит 57;                                   |
| б) Дебет 57                              | Кредит 52;                                   |
| в) Дебет 52.2 «Текущий<br>Валютный счет» | Кредит 52.3 «Транзит-<br>ный Валютный счет». |



## УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО КОММЕРЧЕСКИМ ДОГОВОРАМ И ДОГОВОРАМ ПОДРЯДА

- ✓ система договорных отношений между партнерами
- ✓ методика учета расчетов по коммерческим договорам и договорам подряда
- ✓ организация учета расчетов с покупателями и заказчиками;
- ✓ особенности учета расчетов по этапам выполнения капитальных работ

### 15.1. Основные понятия и нормативная база

Осуществлять предпринимательскую деятельность, не вступая в договорные взаимоотношения по поставке товаров, выполнению работ и оказанию услуг, а также по финансовым расчетам по этим операциям, не представляется возможным. Контрагентами в соответствии с ГК РФ выступают поставщики, подрядчики, покупатели и заказчики.

К поставщикам относят организации, поставляющие материально-производственные ресурсы, включая товары, а к подрядчиками — организации, осуществляющие строительно-монтажные, ремонтные и иные работы.

Другой стороной договора выступают покупатели материалов (товаров) и заказчики на строительство (приобретение объектов основных средств, выполнение проектных геолого-разведочных работ, проведение научных исследований и т. д.). В процессе инвестирования финансовых ресурсов во внеоборотные активы возможно совмещение функций заказчика и подрядчика в одном юридическом лице.

В ГК РФ существует понятие обязательства как отношения, в силу которого должник обязан совершить в пользу кредитора соответствующее действие, оплатить товар, работы, услуги, а кредитор вправе требовать от должника исполнения его обязанности. Исходя из этого в бухгалтерском учете Российской Федерации, как и в мировой практике, под обязательствами понимают кредиторскую задолженность юридического лица, игнорируя то обстоятельство, что данная организация может иметь и дебиторскую задолженность, которую она обязана погасить в сроки, установленные договором или законом. Так что, строго говоря, дебиторская задолженность —



это тоже обязательство. Однако будем пользоваться устоявшимся правилом: кредиторская задолженность — это обязательство, дебиторская — долги.

Обязательства перед другими юридическими лицами возможны в связи с приобретением материалов, товаров, приемкой выполненных работ и оказанных услуг, оплата которых еще не произошла. Иными словами, активы организации увеличиваются одновременно с возрастанием пассивов в балансе. Так, если поступление материалов, оборудования предшествует его оплате, то принятие на учет МПЗ, вложений во внеоборотные активы должно отражаться одновременно с увеличением задолженности поставщикам или подрядчикам.

Общие основания прекращения обязательств с точки зрения государственного законодательства следующие:

- надлежащее исполнение (ст. 408 ГК РФ);
- зачет (ст. 410 ГК РФ);
- новация (ст. 414 ГК РФ);
- прощение долга (ст. 415 ГК РФ);
- ликвидация организации, являющейся должником или кредитором в обязательстве, кроме случаев, когда правовыми актами исполнение обязательства ликвидированного юридического лица возлагается на другое лицо (ст. 419 ГК РФ).

Статьей 410 ГК РФ предусмотрено, что обязательство прекращается полностью или частично зачетом встречного однородного требования, срок которого наступил или он не указан либо определен моментом востребования. Для зачета достаточно заявления одной стороны.

Взаимозачет возможен лишь при соблюдении трех условий, предусмотренных ст. 410 ГК РФ:

- наличие встречных задолженностей, признаваемых сторонами;
- однородность встречных требований, которыми считаются их сопоставимость, приведенная к единому эквиваленту. При этом денежные обязательства признаются однородными независимо от оснований их возникновения;
- срок обязательства наступил или он не указан либо определен моментом востребования.

Прекращение обязательства, учтенного на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» зачетом, фиксируется в бухгалтерском учете по дебету счета 60 с кредитованием счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При новации обязательство прекращается соглашением сторон о замене первоначального обязательства, существующего

между ними, другим обязательством между теми же лицами, предусматривающим иной предмет или способ исполнения (ст. 414 ГК РФ).

Основная особенность новации, позволяющая отличить ее от уступки требования и перевода долга, состоит в замене обязательства: вместо прекратившего существование обязательства возникает новое. Однако в первоначальном и вновь возникающем обязательстве выступают тот же кредитор и тот же должник. Имея в виду данное обстоятельство, а также то, что сумма нового обязательства по сравнению со старым остается неизменной, записи в синтетическом учете предприятия-должника не производятся: делают отметки лишь в аналитических показателях.

ГК РФ предусматривает также такую форму прекращения обязательства, как прощение долга. Согласно ст. 415 ГК РФ обязательство прекращается освобождением кредитором должника от лежащих на нем обязанностей, если это не нарушает прав других лиц в отношении имущества кредитора. В связи с тем, что прощение долга превращается в один из видов дарения, оно должно подчиняться запретам и ограничениям, предусмотренным ст. 575 и 576 ГК РФ.

Прощение предприятию долга, возникающего при приобретении товаров (работ, услуг), по правилам бухгалтерского учета отражается как внереализационный доход корреспонденцией:

*Дебет 60*

*Кредит 91 «Прочие доходы и расходы».*

Такая же запись производится по балансу должника в случае прекращения обязательств по оплате приобретенных товаров (работ, услуг) вследствие ликвидации юридического лица-кредитора.

Сумму кредиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек (как правило, 3 года), следует списывать по каждому обязательству на основании материалов инвентаризации, письменного обоснования и распоряжения руководителя предприятия. Они увеличивают финансовые результаты должника.

При документальном оформлении и учете операций, рассматриваемых в данной главе, кроме общих нормативных документов, перечисленных ранее, следует руководствоваться:

- главой 25 НК РФ;
- Положением ЦБ РФ от 3 октября 2002 г. № 2-П «О безналичных расчетах в Российской Федерации»;
- Приказом МНС России, ГТК № 961, Минфина России № 80н от 1 октября 2001 г. № БГ-3-10/373 «О заполнении отдельных полей расчетных документов».

В соответствии с Положением Банка России № 2-П для осуществления безналичных расчетов следует использовать только стандартные формы документов, утвержденные этим ведомством. Формы документов зависят от способа безналичных расчетов, который предусматривается договором между контрагентами за исключением расчетов, носящих принудительный характер (на основании постановления арбитражного суда, налоговых органов).

## 15.2. Синтетический и аналитический учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

Обобщенная информация по состоянию расчетов по приобретению оборотных средств и вложений во внеоборотные активы у покупателей и инвесторов (застройщиков) формируется на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (пассивный). По его кредиту отражают возникновение обязательств по оплате принимаемых на бухгалтерский учет товарно-материальных ценностей, выполненных подрядчиком капитальных работ, потребленных плательщиком услуг и др. Одновременно дебетуют счета учета МПЗ (либо счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»), вложений во внеоборотные активы, соответствующих затрат или расходов на продажу, а также счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (если они в соответствии с НК РФ подлежат возмещению из бюджета).

Если в расчетных документах суммы указаны в условных единицах (далее — у. е.), возникает так называемая суммовая разница. Ее образование обусловлено тем, что:

- официальный курс рубля, установленный ЦБ РФ, не совпадает с курсом иностранной валюты, принятым поставщиком (подрядчиком) при исчислении у. е.;
- официальный курс рубля на дату оплаты расчетных документов этого поставщика (подрядчика) отклоняется от курса валюты, лежащего в основе установления у. е.

Следовательно, суммовые разницы при использовании у. е. формируются при принятии на учет активов, а также при оплате обязательств в случае, когда официальный курс рубля изменился.

В отличие от суммовых разниц курсовые разницы образуются также (при изменении официального курса рубля) при составлении бухгалтерской отчетности на отчетную дату по сравнению с показателями отчетности за ближайший предыдущий отчетный период.

Напомним, что исчисление как суммовых, так и курсовых разниц требует ведения аналитического учета в двух оценках: в у. д. е. и по официальному курсу валюты; в рублях и иностранной валюте, исчисленной по курсу Центробанка России.

Ниже приведены наиболее распространенные операции, вызывающие возникновение и возрастание обязательств (см. таблицу).

**Схема отражения в бухгалтерском учете  
возникновения обязательств**

| №<br>п/п | Наименование хозяйственных операций                                                                                                                                                                                                       | Корреспондирующие счета |        |
|----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|--------|
|          |                                                                                                                                                                                                                                           | Дебет                   | Кредит |
| 1        | Отражается задолженность за поступившие МПЗ, товары, оборудование к установке, объекты, принимаемые в качестве основных средств                                                                                                           | 10 (15), 41, 07, 08     | 60     |
| 2        | Принимается на учет стоимость неотфактурированной поставки по МПЗ или МПЗ, оставшихся на конец месяца в пути                                                                                                                              | 10 (15)                 | 60     |
| 3        | Фиксируется НДС к зачету                                                                                                                                                                                                                  | 19                      | 60     |
| 4        | Принимаются к оплате расчетные документы поставщиков за коммунальные услуги, оказанные основным вспомогательным цехам, подсобному хозяйству, управлению структурными подразделениями и предприятием в целом, а также организации торговли | 20, 23, 25, 26, 29, 44  | 60     |
| 5        | Списаны потери в пределах норм                                                                                                                                                                                                            | 94 <sup>1</sup>         | 60     |
| 6        | Предъявлены претензии поставщикам или транспортной организации с целью возмещения ущерба от недостачи МПЗ по их вине                                                                                                                      | 76-1 <sup>2</sup>       | 60     |
| 7        | Принимаются на учет расчетные документы на оплату работ (услуг), относящиеся к будущим расчетным периодам                                                                                                                                 | 97 <sup>3</sup>         | 60     |
| 8        | Отражаются отрицательные суммовые разницы при использовании в расчетах у. д. е.                                                                                                                                                           | 91                      | 60     |
| 9        | Отражаются отрицательные курсовые разницы при расчетах за импортные поставки в иностранной валюте                                                                                                                                         | 91                      | 60     |

<sup>1</sup> Называется «Недостачи и потери от порчи ценностей».

<sup>2</sup> «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по претензиям».

<sup>3</sup> «Расходы будущих периодов».

Обязательства должны погашаться своевременно. Этого требует сохранение репутации надежного партнера в договорных отношениях. Кроме того, задержка в оплате расчетных документов поставщиков и подрядчиков грозит предъявлением санкций, прекращением поставок МПЗ или «замораживанием» строительства.

Оплата расчетных документов поставщиков (подрядчиков) и другие способы погашения обязательств перед ними должны находить отражение в бухгалтерском учете.

**Схема записей на счетах бухгалтерского учета погашения задолженности перед поставщиками и подрядчиками**

| № п/п | Содержание операции                                                                                                               | Корреспондирующие счета |                       |
|-------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|-----------------------|
|       |                                                                                                                                   | Дебет                   | Кредит                |
| 1     | Оплата<br>— наличными<br>— векселями третьих лиц, ранее полученными по индосаменту                                                | 60<br>60                | 50<br>50 <sup>1</sup> |
| 2     | Погашение обязательств<br>— отечественной валютой<br>— ранее выданными векселями<br>— иностранной валютой<br>— векселями в валюте | 60<br>60<br>60<br>60    | 51<br>51<br>52<br>52  |
| 3     | Отражение возникших курсовых разниц:<br>— положительных (курс рубля возрос)<br>— отрицательных                                    | 60<br>91                | 91<br>60              |
| 4     | Погашен долг по договору мены (бартера)                                                                                           | 60                      | 62                    |
| 5     | Зачет ранее выданных поставщику (подрядчику) авансов                                                                              | 60                      | 60 <sup>2</sup>       |
| 6     | Произведена оплата за счет ссуд банков или займов                                                                                 | 60                      | 66 (67)               |
| 7     | Списана кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек                                                        | 60                      | 91                    |

Аналитический учет по счету 60 ведут по каждому поставщику и подрядчику в разрезе расчетных документов. Бухгалтерская служба должна организовать учет таким образом, чтобы обеспечить «встречу» документов, поступивших от материально-ответственных лиц,

<sup>1</sup> Субсчет «Денежные документы».

<sup>2</sup> Субсчет «Расчеты по авансам выданным».

оприходовавших МПЗ, и приложенных к выписке кредитной организации по счетам 51 и 52.

Рекомендуемая методика позволит контролировать полноту и своевременность оприходования ценностей, а также их оплату.

Если в учетных регистрах по счету 60 будет содержаться аналитическая позиция по дебету при отсутствии записи по кредиту, то это означает наличие МПЗ, находящихся в пути или на складе поставщика и еще не вывезенных.

Подобные «светлые пятна» в учетных регистрах — сигнал для менеджера взять на контроль соблюдение сроков доставки грузов и вывоза ценностей с таможенных терминалов или складов поставщика.

Возможен и другой вариант: есть запись в аналитическом учете по кредиту счета 60 и нет по дебету. Следовательно, имеется неоплаченная задолженность поставщику. Тоже сигнал — разобраться в причинах неисполнения обязательств. Напомним, что итоги аналитических позиций по счету 60 должны соответствовать показателям синтетического учета. Кроме того, состояние расчетов с каждым поставщиком (подрядчиком) следует периодически (при их банкротстве и составлении годового бухгалтерского отчета — в обязательном порядке) сверять с оформлением двухстороннего акта (справки).

### 15.3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Рассмотрим методику аналитического и синтетического учета операций, осуществляемых другой стороной договора поставки (купли-продажи) или договора подряда. Поставщик отгружает (отпускает) МПЗ покупателю, подрядчик выполняет капитальные работы для заказчиков. В бухгалтерском балансе пассивные позиции: обязательствам перед поставщиками и подрядчиками противостоит сумма в активе по статье «Покупатели и заказчики». Наличие такой информации позволяет сделать экспресс-анализ: если актив по названной позиции (непросроченный в оплате) превышает кредиторскую задолженность поставщикам, то такое положение следует оценить положительно.

К счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», как правило, открывают следующие счета второго порядка:

- 62-1 «Расчеты в порядке инкассо»;
- 62-2 «Расчеты плановыми платежами»;
- 62-3 «Векселя полученные»;
- 62-4 «Расчеты по авансам полученным».

На первом субсчете отражают расчеты по сданным в кредитную организацию документам за отгруженную продукцию (товары), вы-

полненные работы и оказанные услуги. При этом поставщики и подрядчики чаще всего оформляют платежные требования, которые передаются в обслуживающий банк. Последний обязан воспотребовать платеж с покупателя или заказчика.

«Технология» расчета зависит от условий, предусмотренных в договоре: без акцепта (согласия) плательщика либо с предварительным его акцептом.

Безакцептное списание денежных средств со счетов плательщика может применяться на основании законодательства в случаях, предусмотренных договором, и при определенных банком условиях. В платежном требовании на безакцептное списание денежных средств получатель средств проставляет слева «без акцепта» со ссылкой на документ, на основании которого взыскивается платеж.

При расчетах за продукцию (товары, услуги) с предварительным акцептом покупателю (плательщику) предоставляется право в течение срока, который определяется договором (должен быть не менее пяти рабочих дней), оформить полный или частичный отказ от акцепта платежных требований, т. е. от их оплаты. Ответственность за необоснованный отказ несет плательщик. Если в установленный срок плательщик не сделал заявления об отказе от акцепта, то платежные требования считаются акцептованными. На следующий рабочий день платежное требование оплачивается банком при наличии на счетах денежных средств. При их отсутствии или недостаточности платежное требование помещают в картотеку «Платежные документы, не оплаченные в срок». Наличие такой картотеки свидетельствует о неудовлетворительной на определенную дату платежеспособности плательщика.

Субсчет «Расчеты плановыми платежами» предназначен для учета расчетов при наличии длительных и постоянных договорных связей между партнерами, когда платеж по отдельному документу не означает завершения сделки. Применяется при расчетах за хлебобулочные и молочные изделия и т. п.

Субсчет «Векселя полученные» используют для учета задолженности по расчетам с покупателями (заказчиками), обеспеченной полученными векселями.

Субсчет «Расчеты по авансам полученным» (пассивный) необходим в тех случаях, когда поставщик (подрядчик) зачисляет на банковские счета денежные суммы, поступившие в порядке предварительной оплаты предстоящей отгрузки (отпуска) товарно-материальных ценностей или выполнения капитальных работ.

Использование субсчета 62-4 предполагает ведение у покупателей (заказчиков) активного субсчета «Расчеты по авансам выданным» к счету 60.

Общие правила синтетического учета расчетов с покупателями и заказчиками заключаются в следующем:

1. Счет 62 дебетуется с одновременным кредитованием счетов 90 «Продажи», 91 на суммы отгруженной продукции, товаров, других активов, выполненных работ и оказанных услуг на дату признания доходов (принцип начисления).

2. Счет 62 следует кредитовать в корреспонденции со счетами, предназначенными для учета денежных средств, расчетов или дебиторской задолженности (при расчетах неденежными средствами).

3. Суммовые разницы (в учете используются у. е.), возникающие при определении доходов от обычных видов деятельности, т. е. предусмотренных уставом организации; положительные (курс рубля возрос) увеличивают долг покупателя и сумму продаж (Дебет 62 Кредит 90), отрицательные суммовые разницы требуют сторнировочной записи.

4. Положительные курсовые разницы (в расчетных документах используется иностранная валюта) увеличивают доходы (Дебет 62 Кредит 91); отрицательные — расходы (Дебет 91 Кредит 62).

5. Дебиторская задолженность, нерасплаченная для взыскания, списывается за счет резерва (Дебет 63 «Резервы по сомнительным долгам»), а при его недостаточности или отсутствии — за счет финансовых результатов (Дебет 91). И в первом и во втором случаях кредитуют счет 62. Списание долгов на убыток вследствие неплатежеспособности дебитора представляет собой неокончательное аннулирование долга. Последний должен учитываться за балансом (Дебет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов») без кредитования какого-либо другого забалансового счета: при записях хозяйственных событий на забалансовых счетах принцип двойной записи не применяется) в течение пяти лет. Такой порядок установлен с целью контроля за изменением имущественного положения должника. В случае выхода дебитора из кризисной ситуации и погашения им долга оформляют следующую бухгалтерскую запись: Дебет 50 (51, 52) Кредит 91. Кредитуют также забалансовый счет 007 без дебетования какого-либо другого счета.

6. На суммы возврата бракованной продукции (излишне поставленных товаров) корректируется методом (сторно) выручка организации и НДС, подлежащий уплате в бюджет:

*Дебет 62*

*Дебет 90, субсчет «Налог на добавленную стоимость»*

*Кредит 90;*

*Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» (76 «Расчеты с различными дебиторами и кредиторами»).*



7. Возврат покупателям (заказчикам) излишне полученных с них сумм по причине брака продукции или поставки товаров сверх заказов отражают по дебету счета 62 с кредитованием счетов 50, 51, 52 или 55 «Специальные счета в банках» и по дебету счета с кредитованием счета 62.

8. Отражение разницы между номиналом векселя и величиной долга покупателя фиксируют корреспонденцией:

*Дебет 62*

*Кредит 91.*

Отгруженная продукция (товары), выполненные работы и оказанные услуги должны своевременно оплачиваться. Контроль за соблюдением сроков и полноты платежей покупателями — один из приоритетных участков деятельности финансовой службы (бухгалтерии) организации (см. таблицу).

**Учет оплаты покупателями отгруженной продукции и других способов погашения ими долга**

| № п/п | Содержание операции                                                                                                                               | Корреспондирующие счета |               |
|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|---------------|
|       |                                                                                                                                                   | Дебет                   | Кредит        |
| 1     | Поступление наличными и по перечислению, а также по полученным от покупателя векселям, в том числе авансов и предоплаты                           | 50, 51, 52              | 62            |
| 2     | Уменьшение задолженности в счет договора мены                                                                                                     | 60                      | 62            |
| 3     | Зачет в погашение долгов перед поставщиками передачей векселей (индоссирование)                                                                   | 60                      | 62            |
| 4     | Произведен зачет взаимных обязательств                                                                                                            | 76                      | 62            |
| 5     | Отражение курсовых разниц<br>— положительных<br>— отрицательных                                                                                   | 62<br>91                | 91<br>62      |
| 6     | Списание дебиторской задолженности, нереальной для взыскания<br>— за счет резервов<br>— за счет финансовых результатов<br>— отражение за балансом | 63<br>91<br>007         | 62<br>62<br>— |

Таким образом, погашение долга покупателями (заказчиками) отражают по кредиту счета 62. Как правило, по этому счету образуется дебетовое сальдо. Однако это не исключает формирования по данному счету в целом кредитового сальдо, имея в виду наличие

кредитового остатка на конкретную дату по субсчетам «Векселя полученные» и «Расчеты по авансам полученным».

Аналитический учет по счету 62 ведется отдельно по:

- покупателям (заказчикам) и кредитным документам, срок оплаты которых не наступил;
- покупателям (заказчикам) в разрезе неоплаченных в срок расчетных документов;
- авансам полученным с выделением каждого юридического и физического лица;
- векселям, срок поступления денежных средств по которым не наступил;
- векселям, дисконтированным (учтенным) в банках;
- векселям, просроченным погашением (в учете векселя должны быть идентифицированы).

При расчетах плановыми платежами в аналитическом учете выделяют конкретных покупателей и заказчиков.

#### 15.4. Особенности учета расчетов по этапам выполнения капитальных работ

Расчеты по этапам осуществляются между подрядчиками и заказчиками при выполнении работ долгосрочного характера, т. е. когда начало и окончание выполнения заказа приходится на разные отчетные периоды (кварталы и даже годы). Такое положение типично для опытно-конструкторских, проектных работ, научно-исследовательских изысканий, геологических разработок, а также строительства крупных объектов и т. п.

Специфика деятельности названных организаций (подрядчиков) состоит в том, что у них готовая продукция не принимается на учет, и они нуждаются в получении денежных средств по промежуточной готовности выполнения заказа. Возникает необходимость, с одной стороны, снизить объем незавершенного производства путем списания затрат на промежуточный этап работ, а с другой — получить денежное вознаграждение за этот этап с целью обеспечения дальнейшего финансирования своей деятельности.

Информация о законченных этапах работ, имеющих самостоятельное значение, у подрядчика обобщается на счете 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

По дебету этого счета отражают стоимость законченных этапов работ, принятых заказчиком, в корреспонденции с кредитом счета

90 «Продажи». По окончании всех этапов работ счет 46 кредитуют с дебетованием счета 62.

Стоимость полностью законченных работ, учтенная на счете 62, погашается денежными средствами, поступившими в виде авансов и сумм, полученных от заказчика в окончательный расчет.

Следовательно, по счету 46 может формироваться дебетовое сальдо, означающее сумму выполненных заказчиком, но еще не оплаченных подрядчиком работ.

Отметим, что фактические затраты по этапам отражают по дебету 90 кредиту 20, а поступление платежей — по дебету счетов 50, 51, 52 и кредиту 62.

## 15.5 Учет затрат на НИОКР

С 1 января 2003 г. вступило в действие Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02), которое утверждено Приказом Минфина РФ 19.11.2002 г. № 115н. Оно распространяется только на организации, которые выполняют работы собственными силами и(или) являются по договору заказчиком (инвестором) указанных работ.

До вступления в силу ПБУ 17/02 для отражения таких расходов, использовали различные счета: 20 «Основное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 97 «Расходы будущих периодов». Поэтому числящиеся по состоянию на 1 января 2003 г. остатки по названным счетам в части незаконченных научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ следует перенести на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Изначально все такие расходы собираются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Для этого в перечень субсчетов данного синтетического счета вводится новый — 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ». Ведение аналитического учета осуществляется организацией по видам работ, договорам (заказам).

В п. 4 Положения приведен перечень наиболее распространенных видов расходов, в отношении которых не применяются нормы ПБУ 17/02 и которые по своему характеру являются обычными расходами организаций.

К ним относятся: расходы на освоение природных ресурсов (проведение геологического изучения недр, разведка осваиваемых мес-

торождений, работы подготовительного характера в добывающих отраслях и т. п.); затраты на подготовку и освоение производства (пусковые расходы); затраты на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного и массового производства, и другие аналогичные по видам и характеру расходы организации.

Новацией для бухгалтеров станут условия признания расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам (п. 7) в качестве вложений во внеоборотные активы с последующим использованием счета 04 «Нематериальные активы», 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 (или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода);
- использование результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ может быть продемонстрировано.

При невыполнении хотя бы одного из этих условий, а также при получении отрицательного результата расходы организации, связанные с выполнением работ, признаются внереализационными расходами отчетного периода.

Расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, результаты которых подлежат применению в производстве продукции либо для управленческих нужд, списываются с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 04 «Нематериальные активы».

Расходы по работам, результаты которых не подлежат применению в производстве продукции либо для управленческих нужд, или по которым не получены положительные результаты, списываются с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Согласно п. 11 ПБУ 17/02 погашение (амортизация) расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, результаты которых используются для производственных либо управленческих нужд организации, на расходы по обычным видам деятельности производится линейным спосо-

бом или способом списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг). Срок списания указанных расходов на расходы по обычным видам деятельности определяется организацией самостоятельно в пределах не менее года, но не более 5 лет.

Таким образом, на сумму расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, подлежащую списанию на расходы по обычным видам деятельности, кредитуются счет 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат (20 «Основное производство, 26 «Общехозяйственные расходы» и т. д.).

В случае прекращения использования результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ в производстве продукции или для управленческих нужд либо когда очевидна экономическая нецелесообразность применения в дальнейшем полученных результатов, суммы расходов по таким работам, списываются в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счета 04 «Нематериальные активы».

Результаты научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, используемые для производственных либо управленческих нужд организации, учитывают на счете 04.

Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» необходимо вести как по отдельным объектам нематериальных активов, так и по видам расходов на НИОКР. При этом ведение аналитического учета должно обеспечивать формирование информации о сумме расходов:

- отнесенных в отчетном периоде на расходы по обычным видам деятельности и на внереализационные расходы по видам работ;

- на НИОКР, не списанные на расходы по обычным видам деятельности и(или) на внереализационные расходы;

- на незаконченные научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы.



## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. На каких бухгалтерских счетах учитывают кредиторскую и дебиторскую задолженности?
2. Учет операций, основанных на уступке требований. Как он ведется?
3. В чем заключается учет взаимозачетных (бартерных) сделок?
4. Каково содержание счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»?
5. Назовите основные положения учета НИОКР.



## ТЕСТЫ

Укажите букву правильного ответа.

1. Возникновение обязательств перед поставщиками отражается:  

|             |            |
|-------------|------------|
| а) Дебет 10 | Кредит 51; |
| б) Дебет 10 | Кредит 60; |
| в) Дебет 62 | Кредит 10. |
2. Погашение обязательств перед поставщиками наличными деньгами оформляется проводкой:  

|             |            |
|-------------|------------|
| а) Дебет 60 | Кредит 50; |
| б) Дебет 60 | Кредит 51; |
| в) Дебет 51 | Кредит 60. |
3. Авансы, перечисленные поставщикам в счет предстоящей поставки МПЗ, следует отразить:  

|                                        |            |
|----------------------------------------|------------|
| а) Дебет 55 «Особые счета в банках»    | Кредит 51; |
| б) Дебет 60, субсчет «Авансы выданные» | Кредит 51; |

в) Дебет 62, субсчет Кредит 60 субсчет  
«Авансы полученные» «Авансы выданные».

4. Сумма страховых возмещений, полученных по договору добровольного страхования, отражается записью:

а) Дебет 51, Кредит 76, субсчет 1  
«Расчеты по имущественно-  
му и личному страхованию»;

б) Дебет 51 Кредит 69;

в) Дебет 76, субсчет 2 Кредит 60.  
«Расчеты  
по претензиям»

5. При расчетах по этапам выполненных работ стоимость оплаченных заказчиком законченных этапов отражается:

а) Дебет 51 Кредит 46;

б) Дебет 46 Кредит 90;

в) Дебет 90 Кредит 20.

6. Денежные средства, поступившие от заказчиков в оплату выполненного этапа, фиксируются проводкой:

а) Дебет 51 (52) Кредит 62;

б) Дебет 51 (52) Кредит 90;

в) Дебет 60 Кредит 46.

7. Окончательные расчеты за полный объем выполненных работ оформляются бухгалтерской записью:

а) Дебет 62 Кредит 46;

б) Дебет 90 Кредит 20;

в) Дебет 51 (52) Кредит 46.

8. Отражена себестоимость законченных этапов работ:

а) Дебет 90 Кредит 20;

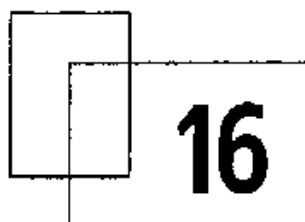
б) Дебет 46 Кредит 90.

9. Отрицательный результат по НИОКР списывают:

а) Дебет 82 Кредит 08;

б) Дебет 80 Кредит 08;

в) Дебет 91 Кредит 08.



## УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО КРЕДИТАМ И СРЕДСТВАМ ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ

- ✓ учет кредитов и займов и расчет процентов по ним
- ✓ характеристика дисконтов по векселям и процентов по облигациям
- ✓ учет средств целевого финансирования

### 16.1. Нормативный документ

Порядок учета кредитов и займов регламентируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01, утвержденным Приказом Минфина России от 2 августа 2001 г. № 60н.

Нормы ПБУ 15/01 распространены также на привлечение заемных средств путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций для юридических лиц-резидентов, за исключением банков и бюджетных учреждений. Однако к беспроцентным договорам займа ПБУ 15/01 не применяется. ПБУ 15/01 не применяется также к договорам государственного займа.

### 16.2. Задолженность срочная или просроченная

С целью анализа платежеспособности заемщика важен дифференцированный подход к временному факту долга. При этом, если срок не превышает 12 мес., он расценивается как краткосрочный, а при превышении 12 мес. квалифицируется как долгосрочный.

Как первая, так и вторая задолженности могут быть срочной и (или) просроченной. *Срочной* считается такая задолженность, срок погашения которой по условиям договора не наступил или продлен. *Просроченная* — это задолженность, которая не погашена в договорный срок.

Нововведение состоит в том, что заемщик может предусмотреть перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную. Осуществляется такая операция в день, когда по условиям договора до воз-



врата основной суммы долга остается 365 дней. В бухгалтерском учете названная операция отражается записью:

*Дебет 67 «Расчеты по  
долгосрочным кредитам  
и займам»*

*Кредит 66 «Расчеты по  
краткосрочным кредитам  
и займам».*

Предприятие, не оформившее такой перевод, учитывает полученные кредиты и займы как долгосрочные до момента их погашения. Решение о переводе долгосрочной задолженности должно предусматриваться в учетной политике юридического лица.

Аналитический учет задолженности по полученным займам и кредитам, включая выданные обязательства, организуют по их видам, срокам, кредитным организациям и другим займодавцам, отдельным займам и ссудам. Задолженность по займам и кредитам, выраженным в иностранной валюте или условных денежных единицах, отражается в рублевой оценке по курсу Банка России на дату фактического совершения операции, а при отсутствии официального курса — по курсу, предусматриваемому соглашением сторон.

### 16.3. Состав и порядок расчета текущих расходов

Затраты, связанные с получением и использованием займов и кредитов, включают:

- проценты в пользу займодавцев и кредиторов;
- проценты, дисконт по причитающимся к оплате векселям и облигациям. В ПБУ 15/01 под дисконтом понимается разница между суммой, указанной в векселе, и суммой фактически полученных денежных средств или их эквивалентов при размещении этого векселя;
- дополнительные затраты, произведенные в связи с получением займов и кредитов, выпуском и размещением заемных обязательств;
- курсовые и суммовые разницы, относящиеся на причитающиеся к оплате проценты по займам и кредитам, полученным и выраженным в иностранной валюте или условных денежных единицах за период с момента начисления процентов до их фактического погашения.

Отметим, что затраты по полученным займам должны признаваться расходами того периода, в котором они произведены (в дальнейшем — текущие расходы). Из этой суммы исключают часть, относящуюся к стоимости инвестиционного актива. Под последним

понимают объект имущества, подготовка которого к эксплуатации требует значительного времени. Главным образом — это объекты основных средств и имущественные комплексы.

Текущие расходы считаются операционными и включаются в финансовый результат. Исключение составляют случаи, когда организация использует заем (кредит) для предварительной оплаты оборотных средств, работ или выдачи авансов в счет их оплаты. Тогда расходы относятся на увеличение дебиторской задолженности. В дальнейшем при поступлении материально-производственных запасов, выполнении работ начисляемые проценты увеличивают операционные расходы организации-заемщика.

#### 16.4. Начисление процентов

Как правило, в кредитном договоре предусматривают формулу простых процентов за пользование заемными средствами с оговоркой, что ставка может быть увеличена при повышении Банком России ставки рефинансирования.

Рассмотрим пример расчета суммы процентов при неизменной ставке.

**Пример.** Предприятием получен кредит в сумме 300 000 руб. на период с 1 октября по 31 октября 2002 г. по ставке 40% годовых.

Процентная ставка за месяц составит 3,288% ( $40 : 365 \times 30$ ). Первый день получения кредита во внимание не принимают в связи с тем, что заемщик не имеет возможности им воспользоваться.

Сумма начисленных процентов равна 9864 руб. ( $300\,000 \times 3,288 : 100$ ).

Начисление процентов отражают следующей бухгалтерской записью:

|                 |                       |
|-----------------|-----------------------|
| <i>Дебет 91</i> | <i>Кредит 66 (67)</i> |
|-----------------|-----------------------|

Начисленные проценты увеличивают операционные расходы (дебет счета 91) и долг заимодавцам (кредит счета 66 или 67).

Затраты, связанные с приобретением основных средств или строительством, увеличивают объем капитальных вложений.

#### 16.5. Проценты, дисконт по векселям и облигациям

Привлечение заемных средств может осуществляться и путем выдачи векселей. Векселедатель может продать вексель ниже номинальной стоимости, т. е. с дисконтом, или предусмотреть выплату процентов сверх номинала. В последнем случае заемщик (векселедатель) берет на себя обязательство возратить векселедержателю сумму, большую, чем получено при размещении.

ПБУ 15/01 предусмотрена норма предварительного учета векселедателем дисконта или процента как расходов будущих периодов с последующим их равномерным отнесением на операционные расходы предприятия, т. е. в дебет 91 с кредитованием счета 97 «Расходы будущих периодов».

Такая возможность должна предусматриваться учетной политикой организации. Аналогично рекомендуется учитывать операции по размещению заемщиком облигаций.

Возможно «вторичное» участие векселей на кредитном рынке. В этом случае векселедержатель привлекает заемные средства, в обеспечение которых банку передают ранее полученный вексель за поставленную продукцию, проданные товары и т.п.

Полученный таким образом банковский кредит векселедержатель отразит записью:

*Дебет 51 или 52* — сумма кредита;

*Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»* — величина дисконта;

*Кредит 66* — номинальная стоимость векселя.

Погашение задолженности векселедателем отражается записью:

*Дебет 66 или 67*

*Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».*

Последнюю запись производят на основании извещения банка об уплате плательщиком суммы долга.

Обычно по договорам на привлечение иностранной валюты ее возврат с процентами производится в той же валюте. Несовпадение даты получения, а также начисление процентов с датой фактического перечисления приводит к образованию курсовых разниц, как положительных, так и отрицательных. Такие разницы исчисляются в момент фактического перечисления процентов, а также на дату составления бухгалтерской отчетности. В бухгалтерском учете разницы отражают по дебету (кредиту) счета 91 в корреспонденции с кредитом (дебетом) счета 66 (67).

Аналогичная ситуация возникает и в случае заключения договоров, выраженных в валюте (условных денежных единицах), обязательства по которым погашаются в рублях.

Напомним, что пересчету заемщиками подлежит и сумма основного долга, отражаемая по счету 91 в корреспонденции с дебетом (кредитом) счета 66 (67).

## 16.6. Процент один — источник погашения разный

Положение ПБУ 15/01 вступило в силу с 1 января 2002 г., т. е. одновременно с главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК

РФ. В связи с этим необходимо своевременно осмыслить изменения, вносимые в исчисление процентов за пользование заемными средствами. До конца 2001 г. действовала особая система учета начисленных процентов за пользование заемными средствами. До конца 2001 г. действовала особая система учета начисленных процентов по кредитам: для исчисления себестоимости готовой продукции и для целей налогообложения.

Общая практика состоит в том, что с 1 января 1995 г. в затраты предприятия стали включать всю сумму процентов, а для налогов принималась иная величина: в пределах учетной ставки Банка России, увеличенной на 3 пункта (по ссудам, полученным в рублях), или ставка ЛИБОР плюс 3 пункта (по ссудам в иностранной валюте).

ЛИБОР представляла ставку предложения кредитных ресурсов первоклассными банками на Лондонском межбанковском финансовом рынке и являлась основой международных расчетов по краткосрочным кредитам. Данная ставка официально не устанавливалась и менялась ежедневно, что практически затрудняло налоговые расчеты. Поэтому Минфин России, Минэкономики России, Госналогслужба РФ и ЦБ РФ приняли для целей налогообложения ставку 15% годовых. Были введены и другие ограничения, в связи с чем следовало ввести обособленный учет процентов: для включения в себестоимость и для уменьшения чистой прибыли.

Статьей 269 Налогового кодекса (п.1) предусмотрено, что налогооблагаемая база уменьшается на проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида при условии, что размер начисленных процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, возникшим на рынке межбанковских кредитов. Даны формулировки существенных отклонений и сняты все ранее существовавшие ограничения как по формам заимствования (кредитный договор, договор займа, вексель, облигация), так и по целям займа (текущие нужды, инвестиции в основные фонды и т. п.).

Уместно напомнить, что начиная с 2000 г. организациям предоставлено право самостоятельно формировать показатели бухгалтерской отчетности при обязательном соблюдении требований нормативных актов, регулирующих общий порядок подготовки итоговой информации. Вместе с тем, как требует Минфин России, в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрываться сведения, относящиеся к учетной политике организации, и они должны обеспечивать пользователей дополнительными данными.

Так, ПБУ 15/01 предусматривает предоставление в составе информации об учетной политике предприятия как минимум следующих данных:

— о переводе долгосрочной задолженности в краткосрочную;

- о составе и порядке списания дополнительных затрат по займам;
- о выборе способов начисления и распределения причитающихся доходов по заемным обязательствам;
- о порядке учета доходов от временного вложения заемных средств.

В бухгалтерской отчетности организации должна отражаться информация:

- о наличии и изменении величины задолженности по основным видам займов, кредитов;
- о величине, видах, сроках погашения выданных векселей и размещенных облигаций;
- о сроках погашения основных видов займов, кредитов, других заемных обязательств;
- о суммах затрат по займам и кредитам, включенных в операционные расходы и в стоимость инвестиционных активов;
- о величине средневзвешенной ставки займов и кредитов (при ее применении).

В письменном отчете годовому общему собранию акционеров (участников) дополнительно могут представляться данные об объеме операций:

- по простому ссудному счету;
- по контокоррентному счету (специальному активно-пассивному счету, когда расчетный счет закрывают, а все зачисления и платежи производят с названного счета);
- по счету для открываемой кредитной линии, при которой в кредитном договоре определяют границу кредитования;
- по овердрафту, т. е. оплате документов клиента при временном отсутствии средств на его расчетном счете;
- по онкольному счету, т. е. краткосрочному кредиту, погашаемому по первому требованию.

Несомненно, что ПБУ 15/01 отражает интересы отечественных предпринимателей и делает понятнее российский учет для иностранных инвесторов.

## 16.7. Учет средств целевого финансирования

Организации могут получать средства от других организаций, физических лиц, а также в виде государственной помощи на строго определенные цели.

Средства, поступившие на осуществление мероприятий целевого назначения, отражают по кредиту счета 86 «Целевое финансирование» и дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Использование таких средств отражают по дебету счета 86 и кредиту счетов:

20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы» — при направлении средств на содержание некоммерческой организации;

83 «Добавочный капитал» — при получении средств под инвестиционные проекты;

98 «Доходы будущих периодов» — при направлении бюджетных средств на финансирование текущих расходов.

Напомним, что с 1 января 2001 г. применяется ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», которое утверждено Приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. №92н.

Бюджетные средства могут быть использованы:

- на финансирование инвестиций в основные средства;
- на покрытие текущих расходов организации, подлежащих компенсации на постоянной основе (приобретение материально-производственных запасов, оплату труда и т.д.);
- в качестве компенсации за уже понесенные расходы, включая убытки в жилищно-коммунальном хозяйстве, агропромышленном комплексе и др.;
- на оказание немедленной финансовой поддержки в чрезвычайных обстоятельствах.

Принятие к бухгалтерскому учету бюджетных средств отражается как возникновение целевого финансирования и задолженности по этим средствам:

|                                                              |                                           |
|--------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|
| <i>Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»</i> | <i>Кредит 86 «Целевое финансирование»</i> |
|--------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|

По мере поступления денежных средств делается запись:

|                                   |                   |
|-----------------------------------|-------------------|
| <i>Дебет 51 «Расчетные счета»</i> | <i>Кредит 76.</i> |
|-----------------------------------|-------------------|

Приобретенное за счет бюджетных средств оборудование приходуется в общем порядке по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с одновременным отражением использования средств целевого финансирования:

|                 |                                             |
|-----------------|---------------------------------------------|
| <i>Дебет 86</i> | <i>Кредит 98 «Доходы будущих периодов».</i> |
|-----------------|---------------------------------------------|

Суммы ежемесячной амортизации увеличивают операционные доходы, что отражается записью:

*Дебет 98*

*Кредит 91 «Прочие доходы и расходы».*

При приобретении оборотных средств, начислении сумм оплаты труда делают бухгалтерские записи в общеустановленном порядке. Кроме того, фиксируют использование средств бюджета, следующим образом:

*Дебет 86*

*Кредит 98.*

Фактический расход материалов и сумму оплаты труда ежемесячно относят на уменьшение доходов будущих периодов:

*Дебет 98*

*Кредит 91.*

Счет 57 «Переводы в пути» служит для учета денежных средств (переводов) в отечественной и иностранной валютах, т. е. внесенных в кассы банка, сбербанков или кассы отделений связи на счета организаций, но еще не зачисленных по назначению. Факт зачисления фиксируют по кредиту счета 57 с дебетованием счетов 51 и 52.

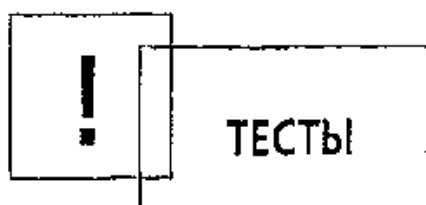
Коммерческие организации, занимающиеся внешнеэкономической деятельностью, к счету 57 могут открывать субсчета:

- 1) выручка, внесенная в банк;
- 2) обязательная продажа;
- 3) продажа собственных валютных средств.

?

### ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. Какие документы требует банк от клиента, чтобы решить вопрос о выдаче кредита?
2. Чем отличается банковский кредит от товарного?
3. В каком размере проценты по долговым обязательствам не уменьшают налогооблагаемую базу?
4. Как рассчитывают средневзвешенный процент?
5. Какие средства могут финансироваться на строго определенные цели?



Укажите букву правильного ответа.

1. Погашение задолженности перед поставщиком кратко-  
срочным кредитом отражается:

- а) Дебет 66 Кредит 60;
- б) Дебет 60 Кредит 51;
- в) Дебет 60 Кредит 66;
- г) Дебет 51 Кредит 66.

2. Дисконт векселей отражается проводкой:

- а) Дебет 66 Кредит 99;
- б) Дебет 51 Кредит 66;
- в) Дебет 66 Кредит 62;
- г) Дебет 91 Кредит 66.

3. Бухгалтерская запись Дебет 66, субсчет «Расчеты по кре-  
дитам банков для работников» Кредит 52 означает:

- а) погашение кредитов, полученных для работников с ва-  
лютного счета;
- б) погашение кредитов для работников предприятия;
- в) удержание с работников платежей за приобретенные  
ими в кредит товары.

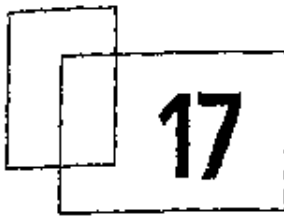
4. Получение долгосрочного кредита на погашение задол-  
женности перед поставщиками отражено:

- а) Дебет 51 Кредит 67;
- б) Дебет 67 Кредит 60;
- в) Дебет 60 Кредит 51;
- г) Дебет 51 Кредит 60.

5. Возникновение источника в виде финансирования из бюд-  
жета, имеющего целевой характер, отражается:

- а) Дебет 76 Кредит 86;
- б) Дебет 51 Кредит 76;
- в) Дебет 86 Кредит 98;
- г) Дебет 01 Кредит 08.





## 17 ДОВЕРИТЕЛЬНОЕ УПРАВЛЕНИЕ ИМУЩЕСТВОМ

- ✓ объект управляемого имущества, предусмотренного законодательством
- ✓ учет операций по доверительному управлению
- ✓ понятие выгодоприобретателя
- ✓ учет и отчетность доверительного управляющего
- ✓ порядок учета вкладов в простое товарищество

### 17.1. Законодательная база

Отношения сторон по договору доверительного управления имуществом регулируются гл. 53 ч. 2 ГК РФ.

В соответствии со ст. 1012 ГК РФ по договору доверительного управления имуществом одна сторона (учредитель управления) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество в доверительное управление, а другая сторона обязуется управлять этим имуществом в интересах учредителя управления или указанного им лица (выгодоприобретателя). Итак, участниками договора выступают учредитель управления, доверительный управляющий и, возможно, выгодоприобретатель.

Заметим, что передача имущества в доверительное управление не означает перехода права собственности на него к доверительному управляющему.

Сделки с переданным в доверительное управление имуществом доверительный управляющий совершает от своего имени, указывая при этом, что он действует в качестве такого управляющего.

Это условие считается соблюденным, если при совершении действий, не требующих письменного оформления, другая сторона информирована об их производстве доверительным управляющим в этом качестве, а в письменных документах после имени или наименования доверительного управляющего сделана пометка «Д. У.»

При отсутствии указания о действии доверительного управляющего в этом качестве доверительный управляющий обязывается пе-

ред третьими лицами лично и отвечает перед ними только принадлежащим ему имуществом.

## 17.2. Объект управления

Ст. 1013 ГК РФ определено, что объектом доверительного управления могут быть предприятия и другие имущественные комплексы, отдельные объекты, относящиеся к недвижимому имуществу, ценные бумаги, права, удостоверенные бездокументарными ценными бумагами (акции), исключительные права и другое имущество. Деньги не могут быть самостоятельным объектом доверительного управления, кроме случаев, предусмотренных законом.

Имущество унитарных предприятий передавать в доверительное управление нельзя. Такая операция возможна только после ликвидации юридического лица, в хозяйственном ведении или оперативном управлении которого имущество находилось, либо прекращения права хозяйственного ведения или оперативного управления имуществом и поступления его во владение собственника по иным законным основаниям.

Договор заключается письменно. Договор доверительного управления недвижимым имуществом должен быть заключен в форме, предусмотренной для документа по продаже такого имущества. Подчеркнем то обстоятельство, что передача недвижимого имущества в доверительное управление подлежит государственной регистрации в таком же порядке, что и переход права собственности на него.

## 17.3. Бухгалтерский учет операций по доверительному управлению

Бухгалтерский учет расчетов по операциям, связанным с осуществлением договора доверительного управления имуществом, ведут на счете 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» (счет активный у учредителя управления и пассивный — у доверительного управляющего) (см. таблицу).

Отметим, что амортизация имущества, переданного в доверительное управление, продолжает начисляться способом и в пределах срока полезного использования, которые определены учредителями управления.

Произведенная готовая продукция, оказанные услуги, а также приобретенные материально-производственные запасы и ценные

**Хозяйственные операции  
по доверительному управлению имуществом**

| №<br>п/п | Содержание операций                       | Корреспонденция счетов |                     |                     |        |
|----------|-------------------------------------------|------------------------|---------------------|---------------------|--------|
|          |                                           | у учредителя           |                     | у управляющего      |        |
|          |                                           | Дебет                  | Кредит              | Дебет               | Кредит |
| 1        | Передача объектов имущества               | 79-3                   | 01, 04, 58<br>и др. | 01, 04, 58<br>и др. | 79-3   |
| 2        | Отражение переданной амортизации          | 02, 05                 | 79-3                | 79-3                | 02, 05 |
| 3        | Получение денежных средств в счет прибыли | 51                     | 79-3                | 79-3                | 51     |

бумаги отражают в сумме фактических затрат в обычном порядке. Учет приобретения и создания внеоборотных активов ведется по схеме учета капитальных вложений.

Направление денежных средств учредителю для долгосрочных инвестиций отражают по дебету счета 79, субсчет 3 и кредиту счетов, предназначенных для учета денежных средств, а при фактическом зачислении средств (у доверительного управляющего) запись будет противоположной.

В ст. 1022 ГК РФ предусмотрено, что доверительный управляющий, не проявивший должной заботливости об интересах выгодоприобретателя или учредителя управления, возмещает выгодоприобретателю упущенную выгоду, а учредителю управления — убытки. Долги по обязательствам, возникшим в связи с доверительным управлением имуществом, погашаются за счет имущества, находящегося в доверительном управлении, если этого имущества недостаточно, то взыскание может быть обращено на имущество доверительного управляющего, а при недостаточности и его имущества — на имущество учредителя управления, не переданное в доверительное управление.

Учредитель управления получение сумм возмещения убытков и упущенной выгоды отражает следующим образом:

при начислении:

*Дебет 76*

*Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1;*

при получении денежных средств:

*Дебет 51*

*Кредит 76.*

При прекращении договора доверительного управления имуществом и возврате имущества учредителю управления в той же оценке, по которой они были переданы в доверительное управление, составляется бухгалтерская запись:

*Дебет 01, 04, 58*

*Кредит 79, субсчет 3.*

Одновременно по отдельному балансу на суммы начисленной амортизации за период использования имущества дебетуют счет 79, субсчет 3 и кредитуют счет 02 и 05.

Учредитель управления, составляя баланс, полностью включает в него данные, представленные доверительным управляющим, путем суммирования аналогичных показателей, кроме сумм, учтенных на субсчете 79-3.

#### 17.4. Учет у выгодоприобретателя

Как отмечалось, договором доверительного управления имуществом может предусматриваться доверительное управление в интересах выгодоприобретателя, указанного учредителем управления.

Причитающийся выгодоприобретателю доход отражают следующим образом:

*Дебет 76, субсчет 3*

*Кредит 91 «Прочие доходы и расходы» (внереализационный доход).*

Фактическое поступление денежных средств оформляют записью:

*Дебет 51*

*Кредит 76, субсчет 3.*

Получаемые суммы возмещения упущенной выгоды учитывают в аналогичном порядке.

Бухгалтерскую отчетность выгодоприобретатель предоставляет в обычном порядке.

#### 17.5. Отчет доверительного управляющего

Согласно ст. 1018 ГК РФ имущество, переданное в доверительное управление, обособляется от имущества доверительного управляющего. Это имущество отражается у доверительного управляющего на отдельном балансе, и по нему ведется самостоятельный учет. При этом он руководствуется учетной политикой учредителя управления. Для расчетов по договору доверительного управления должен быть открыт отдельный банковский счет.

Естественно, что активы и записи по субсчету 79-3 детализируют по каждому договору.

Начисление амортизации осуществляется в общеустановленном порядке, что отражается по дебету счетов затрат и кредиту счетов 02 и 05. Погашение стоимости имущества, как отмечалось, должно производиться способом и в пределах срока полезного использования, принятых учредителем.

Учет произведенной продукции, выполненных работ и оказанных доверительным управляющим услуг, приобретенных товаров и производственных запасов и ценных бумаг, а также долгосрочных инвестиций ведется в обычном порядке.

Причитающиеся доверительному управляющему вознаграждения и возмещения расходов при доверительном управлении отражают по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», а при перечислении денежных средств оформляют бухгалтерскую запись:

*Дебет 76*

*Кредит 51.*

Доверительный управляющий обязан предоставлять учредителю управления и выгодоприобретателю отчет о своей деятельности с данными об активах, обязательствах, доходах и расходах в сроки, предусмотренные Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете». Отчет должен иметь пометку «Д.У.».

## 17.6. Учет текущих операций у доверительного управляющего

Для учета расходов используют счет 20 «Основное производство» или счет 26 «Общехозяйственные расходы». Записи ведут отдельно по каждому договору.

Суммы вознаграждения и возмещения расходов, понесенных при доверительном управлении, накапливаются по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 76. Одновременно часть затрат отражают бухгалтерской записью:

Дебет 90 Кредит 20 (26).

Упущенную выгоду и убытки фиксируют по дебету 91 с кредитованием счета 76. При перечислении средств учредителю или выгодоприобретателю счет 76 уменьшается на соответствующие суммы с кредитованием счета 51.

## 17.7. Учет вкладов в простое товарищество

Отношения сторон по договору простого товарищества регулируется гл. 55 ч. 2 ГК РФ. По договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или иной, не противоречащей закону цели.

Вкладом товарища признается все то, что вносится в общее дело, в том числе деньги, иное имущество, профессиональные и иные знания, навыки и умения, а также деловая репутация. Вклады товарищей признаются равными по стоимости, если иное не следует из договора простого товарищества или фактических обстоятельств.

Вклад оценивается по соглашению сторон. Вносимые вклады в учете передающей стороны оформляют следующим образом:

*Дебет 58 «Финансовые вложения», субсчет 4 «Вклады по договору простого товарищества»      Кредит 01, 04, 10, 50, 51 и др.*

Ведение бухгалтерского учета общего имущества товарищей обычно поручается одному из числа участвующих в договоре простого товарищества юридическому лицу.

Нового юридического лица не создается. Товарищ, ведущий общий учет, приходит полученные активы с кредитованием счета 80, субсчет «Вклады товарищей». С позиций законодательства такие вклады не являются уставным капиталом в связи с отсутствием юридического лица.

Прибыль, полученная товарищами в результате их совместной деятельности, распределяется пропорционально стоимости вкладов товарищей в общее дело. Каждый из товарищей ведет расчет по налогам самостоятельно.

При прекращении договора простого товарищества вещи, переданные в общее владение и пользование товарищей, возвращаются предоставившим их товарищам без вознаграждения.

Товарищ, получивший свою долю, составляет бухгалтерскую запись:

*Дебет 01, 04, 10, 50, 51 и др.      Кредит 58, субсчет 4.*

Бухгалтер, ведущий общие дела, оформляет корреспонденцию по дебету 80, субсчет «Вклады товарищей» с кредитованием указанных выше счетов. С момента прекращения договора простого

товарищества его участники несут солидарную ответственность по неисполненным общим обязательствам. Неиспользованные по назначению средства могут быть изъяты.

Как доверительное управление, так и партнерство в форме простого товарищества расширяет возможности предпринимательской деятельности, что весьма актуально для России.

?

### ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. Какое имущество может передаваться в доверительное управление?
2. Какие операции отражаются в балансе у доверительного управляющего и выгодоприобретателя?
3. Что считается вкладом в простое товарищество?

!

### ТЕСТЫ

Укажите букву правильного ответа.

У учредителя управления

1. Отражена передача основных средств:  
а) Дебет 79 Кредит 01;  
б) Дебет 01 Кредит 79.
2. Списана амортизация по ним:  
а) Дебет 02 Кредит 79;  
б) Дебет 79 Кредит 02.

У доверительного управляющего

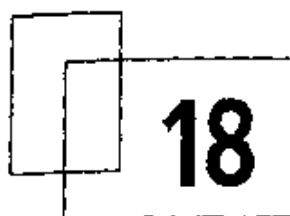
3. Зафиксировано поступление основных средств:  
а) Дебет 01 Кредит 79;  
б) Дебет 79 Кредит 01.

4. Взята на учет амортизация по ним:
- а) Дебет 79 Кредит 02;
  - б) Дебет 02 Кредит 79.
5. Отражена прибыль, причитающаяся к получению от доверительного управляющего:
- а) Дебет 79 Кредит 91;
  - б) Дебет 91 Кредит 79.
6. Отражена задолженность доверительного управляющего по суммам прибыли в пользу учредителя управления:
- а) Дебет 84 Кредит 79;
  - б) Дебет 79 Кредит 84.
7. Получена учредителем управления прибыль на расчетный счет:
- а) Дебет 51 Кредит 79;
  - б) Дебет 79 Кредит 51.
8. Перечислена доверительным управляющим с расчетного счета прибыль учредителю управления:
- а) Дебет 79 Кредит 51;
  - б) Дебет 51 Кредит 79.
9. Наличные деньги переданы в качестве вклада по договору простого товарищества:
- а) Дебет 58 Кредит 50;
  - б) Дебет 79 Кредит 50;
  - в) Дебет 76 Кредит 50.
10. Участником, ведущим учет общих дел по договору простого товарищества, отражено внесение товарищем финансовых вложений в качестве вклада:
- а) Дебет 51 Кредит 58;
  - б) Дебет 58 Кредит 80;
  - в) Дебет 80 Кредит 58.



Право облагать налогом... это не только право уничтожать,  
но и право созидать.

*Из Постановления Верховного суда США*



## УЧЕТ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ

- ✓ основные виды федеральных и региональных налогов, а также специальные налоговые режимы
- ✓ формирование налоговой базы по каждому из них
- ✓ методика учета расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость (НДС), налогу на прибыль (доход) организаций, налогу на имущество и транспортному налогу
- ✓ особенности упрощенной системы налогообложения и порядка налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности

### 18.1. Учет налога на прибыль

Начисление налога на прибыль в течение отчетного года обычно отражалось на дебете счета 99 «Прибыли и убытки» с кредитованием счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Аналитический учет по счету 99 организуется таким образом, чтобы обеспечить составление отчета с прибылях и убытках.

В связи с реформированием налоговой системы происходят изменения в порядке исчисления и в учете расчетов налога на прибыль. Прибыль для российских предприятий представляет полученные доходы, уменьшенные на величину расходов, связанных с производством и реализацией. Следует иметь в виду, что понятия как доходов, так и расходов с точки зрения налогового законодательства существенно отличаются от аналогичных категорий, предусмотренных правилами бухгалтерского учета. Не одинаковы также сроки эксплуатации основных средств, а также период действия нематериальных активов, состав доходов и расходов предприятия и др.

Принципиальные различия между аналогичными экономическими категориями обусловили необходимость ведения отдельного налогового аналитического учета. Регистры этого учета имеют специальные формы на бумажных носителях, в электронном виде и (или) любых машинных носителях.

При этом формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются в приложениях к учетной политике организации для целей налогообложения.

С 1 января 2003 г. вступило в силу ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» (Приказ Минфина РФ от 19.11.02 № 114н). Оно распространяется на всех плательщиков налога на прибыль, кроме кредитных, страховых организаций и бюджетных учреждений. Субъекты малого предпринимательства имеют право самостоятельно решать вопрос, применять или не применять данное ПБУ.

За основу разработки ПБУ 18/02 был взят международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) № 12. Основной его принцип — отражение в бухгалтерском учете налоговых последствий с целью получения более прозрачной, полной и достоверной информации об экономическом состоянии организации.

Налоговые последствия могут более прозрачно раскрыть для пользователей бухгалтерской отчетности экономическое состояние организации через отражение в бухгалтерском учете и отчетности отложенных налогов. Эти налоги представляют собой нечто иное, как будущие экономические выгоды организации, которые она получит от прибыли в будущих отчетных периодах (отложенные налоговые активы), и будущие расходы организации, которые она понесет при исполнении обязательств по уплате налога на прибыль в будущих отчетных периодах (отложенные налоговые обязательства).

Допустим, что организация раньше отражала в бухгалтерском учете и отчетности только сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, или сумму излишне уплаченного и(или) взысканного налога на прибыль. Тем самым нарушался основной принцип российского и международного бухгалтерского учета — отражать факты хозяйственной деятельности согласно временной определенности.

ПБУ 18/02 предусматривает отражение в бухгалтерском учете сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством Российской Федерации.

ПБУ 18/02, описывая процедурные вопросы отражения в бухгалтерском учете отложенных налогов, концептуально изменило формирование и отражение сумм налога на прибыль организации, подлежащего уплате в бюджет за отчетный период.

В соответствии с нормами ПБУ 18/02 в каждом отчетном периоде изначально будет определяться сумма налога на прибыль от бухгалтерской прибыли (убытка) и отражаться в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка). Затем будут исчисляться и отражаться суммы налога на прибыль, обстоятельства по возникновению которых для целей налогообложения появились в данном отчетном периоде и повлияли на величину налога на прибыль, рассчитанного от бухгалтерской прибыли.

Несмотря на большое количество определений, которые вошли в ПБУ 18/02 (количество их вызвано прежде всего тем, что ни в одном законодательном акте не оказалось аналогичных по своему понятийному смыслу определений), основополагающим понятием является понятие условного расхода (дохода) по налогу на прибыль.

Под условным расходом (доходом) по налогу на прибыль для целей ПБУ 18/02 понимается сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка).

**Пример.** Прибыль организации за 2003 г. составила 200 000 руб. Условный расход по налогу на прибыль составит:

$$200\,000 \text{ руб.} \times 24\%/100 = 48\,000 \text{ руб.}$$

В бухгалтерском учете необходимо произвести запись:

Дебет 99, Кредит 68 — 48 000 руб. — начислен условный расход по налогу на прибыль.

Понятно, что уплата любого налога означает для организации расход, т. е. уменьшение экономических выгод в результате выбытия денежных средств из организации, а его неуплата вследствие образовавшегося убытка в результате хозяйственной деятельности — экономическую выгоду организации в виде неотчисленных денежных средств в отчетном периоде или уменьшение уплаты налога в бюджет на сумму убытка в будущих отчетных периодах.

В качестве альтернативы МСФО № 12 ПБУ 18/02 определило понятие расхода (дохода) по налогу на прибыль как «условное» по ряду причин.

Данный вид расходов (доходов) не попадает ни под одну из категорий, перечисленных в ПБУ 10/99 (ПБУ 9/99). Необходимо было указать на его условность, так как при сегодняшнем расхождении правил бухгалтерского учета и налогообложения, особенно с введением в действие главы 25 части второй НК РФ, вероятность того, что сумма налога, определенная от бухгалтерской прибыли, будет равняться сумме налога, исчисленной от налоговой базы по налогу на прибыль и отчисленной в бюджет, практически сведена к нулю.

В результате существования множественных различий между правилами признания доходов и расходов в бухгалтерском учете и налогообложении по налогу на прибыль между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью появляется, как правило, большая разница.

Если эту разницу проанализировать по характеру, времени появления и действия ее в отчетный период на бухгалтерскую и налогооблагаемую прибыль, то получается, что эту большую разницу можно разделить, как это указано в п. 3 ПБУ 18/02, на постоянные и временные разницы.

**Постоянные разницы.** Исходя из п. 4 ПБУ 18/02 под постоянными разницами понимаются доходы или расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Данное определение распространяется практически на все случаи различий между бухгалтерским и налоговым законодательством.

Постоянные разницы возникают в результате:

- ♦ превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам;
- ♦ непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества и расходов, связанных с этой передачей;
- ♦ непризнания для целей налогообложения убытка, связанного с появлением разницы между оценочной стоимостью имущества при внесении его в уставный (складочный) капитал другой организации и стоимостью, по которой это имущество отражено в бухгалтерском балансе у передающей стороны;
- ♦ образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени согласно законодательству Рос-

сийской Федерации о налогах и сборах уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах.

Возникновение постоянных разниц связано с несовпадением самого факта признания дохода или расхода либо его оценки признания в бухгалтерском учете или налогообложении по налогу на прибыль, а также с тем, что постоянная разница связана только с одним отчетным периодом и «постоянно» не оказывает влияния на формирование бухгалтерской прибыли или исчисление налоговой базы других отчетных периодов.

Постоянные разницы на основании п. 6 ПБУ 18/02 отражаются в бухгалтерском учете обособленно (в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла разница). Аналитический учет на усмотрение организации (элемент учетной политики) может осуществляться в регистрах бухгалтерского учета, аналитических справках бухгалтера или на субсчетах соответствующих счетов учета активов и обязательств, в оценке которых возникла постоянная разница (Письмо Минфина России от 07.03.03 № 16-00-14/119).

Постоянная разница приводит к образованию постоянного налогового обязательства, величина которого определяется как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату. Постоянная разница отражается в бухгалтерском учете на счете прибылей и убытков в корреспонденции со счетом учета расчетов по налогам и сборам.

*Временные разницы.* Основная задача учета расчетов по налогу на прибыль состоит в том, чтобы отразить не только текущие, но и будущие обязательства. Для решения данной задачи применяется механизм отложенных налогов в соответствии с ПБУ 18/02. Эффективность данного метода связана с тем, что учет отложенных налогов ведется только по тем операциям, для которых различаются правила признания для целей бухгалтерского учета и налогообложения.

Источником отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств являются временные разницы, появляющиеся между бухгалтерской и налоговой прибылью из-за различий правил признания доходов и расходов отчетного периода в бухгалтерском учете и налоговом законодательстве. Под временными разницами на основании п. 8 ПБУ 18/02 понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде,

а налоговую базу по налогу на прибыль — в другом или других отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
- признания выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения — по кассовому методу;
- отсрочки или рассрочки по уплате налога на прибыль;
- применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- применения разных способов оценки незавершенного производства (готовой продукции) в бухгалтерском учете и налоговом законодательстве;
- признания определенных расходов (за сертификацию, лицензии, компьютерные программы и т. д.) в бухгалтерском учете в качестве расходов будущих периодов, а в налоговом законодательстве в составе внереализационных расходов отчетного периода;
- прочих аналогичных различий.

Отложенный налоговый актив отражается бухгалтерской записью:

*Дебет 09*                                          *Кредит 68,*

а начисление отложенного налогового обязательства —

Дебет 68                          Кредит 77.

Погашение отложенного налогового обязательства фиксируется проводкой:

*Дебет 77*                      *Кредит 68.*

В соответствии с п. 23 ПБУ 18/2 и Приказом Минфина РФ от 07.05.03 № 38 изменяется отражение в балансе внеоборотных активов и финансовых результатов в форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках»<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Колесникова Л. «Финансовая газета». № 25. 2003 г. С. 10—11.

## 18.2. Расчеты по налогу на добавленную стоимость

Операции по НДС регламентируются главой 21 НК РФ, части второй, утвержденной 5 августа 2000 г. № 117 ФЗ. НДС представляет один из косвенных налогов, уплачиваемых населением.

Организация-плательщик подлежит обязательной регистрации в налоговом органе по месту своего нахождения и по месту каждого ее обособленного подразделения. Объектом налогообложения признаются следующие операции.

1. Реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации.

В целях настоящей главы передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг).

2. Передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету, при исчислении налога на доходы организаций, в том числе через амортизационные отчисления.

3. Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления.

4. Ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Налогоплательщик обязан составить **счет-фактуру**, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж.

Суммы налога, предъявленная налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченная им при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, включаются в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на доходы организаций в случае использования указанных товаров при:

- ♦ производстве и(или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению;
- ♦ производстве и(или) передаче товаров (работ, услуг), операции по передаче (выполнению, оказанию) которых для собственных нужд, признаются объектом налогообложения, но не подлежат налогообложению;
- ♦ реализации товаров, местом продажи которых не признается территория РФ.

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога при ввозе товаров на таможенную территорию РФ товаров, приобретаемых для осуществления производственной деятельности, а также товаров, приобретаемых для перепродажи.

Операции по начислению и уплате НДС отражаются следующими записями:

1. Фиксируется НДС по оплаченным материально-производственным запасам

*Дебет 19*

*Кредит 60*

2. Отгружен товар покупателю, в стоимость которого включен НДС

*Дебет 62*

*Кредит 90*

3. Удержан налог с реализованных товаров

*Дебет 90, субсчет 3 «НДС»*

*Кредит 68*

4. Отражена зачетная сумма НДС

*Дебет 68*

*Кредит 19*

5. Перечислен налог в бюджет

*Дебет 68*

*Кредит 51*

### 18.3. Учет налога на имущество организаций

Налог на имущество организаций относится к региональным налогам. Налог введен Законом РФ от 13.12.91 № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий» (с изменениями и дополнениями).

Объектом налогообложения выступает имущество в его стоимостном выражении, представляющее совокупность основных, оборотных средств и финансовых активов.

Стоимость имущества, являющегося объектом налогообложения и объединенного организациями для осуществления совместной деятельности без образования юридического лица, для налогообложения принимается в расчет участниками договоров о совместной деятельности, внесшим это имущество, независимо от счетов бухгалтерского учета, на которых оно учитывается, а созданного (приобретенного) в результате этой деятельности участниками договоров о совместной деятельности в соответствии с установленной долей собственности по договору.



Сумма налога определяется по среднегодовой стоимости имущества за отчетный период, исчисляемой путем деления на четыре суммы, полученной от сложения половины стоимости имущества на 1 января отчетного года и на 1-е число следующего за отчетным периодом месяца, а также суммы стоимости имущества на каждое 1-е число всех остальных кварталов отчетного периода.

Если организация создана с начала какого-либо квартала, кроме первого, среднегодовая стоимость имущества определяется как частное от деления на четыре суммы, полученной от сложения половины стоимости имущества на 1-е число квартала создания (1 апреля, 1 июля, 1 октября), половины стоимости на 1-е число следующего за отчетным периодом месяца и стоимости имущества на 1-е число всех остальных кварталов отчетного периода.

Если организация создана в первой половине квартала (до 15-го числа второго месяца квартала включительно), то при исчислении среднегодовой стоимости имущества период создания принимается за полный квартал; если она создана во второй половине квартала, среднегодовая стоимость рассчитывается начиная с 1-го числа квартала, следующего за кварталом создания.

Для определения налогооблагаемой базы налога на имущество принимаются отражаемые в активе баланса остатки по следующим счетам бухгалтерского учета: 01 и 03 (за минусом суммы износа, учитываемого на счете 02); 04 (за минусом суммы износа, учитываемого на счете 05), 10, 11, 15, 16, 20, 21, 23, 29, 36, 97 «Выполненные этапы по незавершенным работам»; 40, 41 «Товары (покупная цена)», 43, 44, 45.

Организации розничной торговли и общественного питания учитывают стоимость товаров, поступивших от поставщиков, в расчетах налогооблагаемой базы без НДС.

Данным налогом не облагается имущество жилищно-строительных, дачно-строительных и гаражных кооперативов, садоводческих товариществ, общественных объединений, осуществляющих свою деятельность за счет целевых взносов граждан.

Предельный размер налоговой ставки на имущество организации не может превышать 2% налогооблагаемой базы.

Конкретные ставки налога на имущество организаций, определяемые в зависимости от видов их деятельности, устанавливаются законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации. Устанавливать ставку налога для отдельных организаций не разрешается.

Сумму налога исчисляют *ежеквартально нарастающим итогом с начала года* исходя из определяемой за отчетный период фактичес-

кой среднегодовой стоимости имущества, рассчитанной с учетом уменьшения стоимости имущества.

Сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, определяют с учетом ранее начисленных платежей за отчетный период.

Учет расчетов организаций с бюджетом (кроме банков) по налогу на имущество организаций ведут на счете 68, субсчет «Расчеты по налогу на имущество».

Начисленную сумму налога отражают так:

*Дебет 91*

*Кредит 68.*

Перечисление суммы налога на имущество в бюджет отражают бухгалтерской проводкой:

*Дебет 68*

*Кредит 51.*

Уплата налога производится по квартальным расчетам в пятидневный срок со дня, установленного для представления бухгалтерского отчета (расчета) за квартал, а по годовым расчетам — в 10-дневный срок со дня, установленного для бухгалтерского отчета за год.

Плательщиком данного налога являются юридические лица, а также их филиалы и другие аналогичные подразделения, имеющие отдельный баланс и расчетный счет.

Кроме того, предприятия, в состав которых входят территориально обособленные подразделения, не имеющие отдельного баланса и расчетного счета, должны уплачивать налог на имущество предприятий в доходы бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов по месту нахождения таких подразделений.

При применении данной нормы закона территориально обособленными подразделениями юридического лица считаются предусмотренные ст. 55 ГК РФ филиалы и представительства, расположенные вне места его нахождения и осуществляющие все его функции или их часть.

#### 18.4. Транспортный налог

С 1 января 2003 г. Федеральным законом от 24.07.02 № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» введена в действие глава 28 «Транспортный налог» Налогового кодекса Российской Федерации.

Согласно ст. 356 НК РФ транспортный налог обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ. При этом законодательные органы субъектов РФ устанавливают следующие элементы налогообложения:

- налоговые ставки в пределах, установленных ст. 361 НК РФ;
- порядок и сроки уплаты налога в соответствии со ст. 360 и 363 НК РФ с учетом особенностей, установленных ст. 57 и 58 НК РФ.

Обязанность уплаты транспортного налога физическими лицами возникает не ранее даты получения налогового уведомления.

Законодательные (представительные) органы власти субъектов РФ могут согласно п. 1 ст. 58 НК РФ установить такие порядок и сроки уплаты налога, когда уплата может производиться по окончании налогового периода разовым перечислением всей суммы налога, либо установить несколько сроков уплаты налога.

Кроме того, законом субъекта РФ о налоге могут быть установлены налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками в порядке, определенном ст. 56 НК РФ. Нормы законодательства о налогах и сборах субъектов РФ, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по транспортному налогу, не могут носить индивидуальный характер.

Налогоплательщиками транспортного налога признаются организации и физические лица, включая индивидуальных предпринимателей, на которых в установленном порядке и в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства. Обязанность уплачивать транспортный налог возлагается на всех налогоплательщиков, на которых зарегистрированы наземные, водные и воздушные транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения в соответствии со ст. 358 НК РФ.

Признание налоговыми органами физических и юридических лиц налогоплательщиками производится на основании сведений о транспортных средствах и лицах, на которых эти транспортные средства зарегистрированы. Эта информация поступает от органов, осуществляющих государственную регистрацию транспортных средств, в порядке, предусмотренном ст. 362 НК РФ.

Плательщиками налога признаются также и физические лица, владеющие и распоряжающиеся транспортными средствами на основании доверенности, выданной до вступления в действие Федерального закона от 24.07.02 № 110-ФЗ лицами, на которых зарегистрированы транспортные средства. При этом физические лица, на которых зарегистрированы указанные транспортные средства, обязаны уведомить налоговые органы по месту своего жительства о

передаче указанных транспортных средств на основании доверенности, которая должна быть выдана до 29 июля 2002 г.

Банк данных о транспортных средствах, признаваемых объектом налогообложения транспортным налогом в соответствии со ст. 358 НК РФ, и лицах, признаваемых согласно ст. 357 НК РФ плательщиками транспортного налога, формируется в налоговом органе по месту нахождения транспортных средств. Следует иметь в виду, что согласно ст. 83 НК РФ в целях проведения налогового контроля налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения транспортных средств.

Условия присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика, присвоения кода причины постановки на учет, формы документов, используемых при учете в налоговом органе юридических и физических лиц, установлены Приказом МНС РФ от 27.11.98 № ГБ-3-12/309 «Об утверждении порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика и форм документов, используемых при учете в налоговом органе юридических и физических лиц».

Согласно ст. 358 НК РФ объектами обложения транспортным налогом признаются:

- легковые и грузовые автомобили, мотоциклы, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, снегоходы, мотосани;
- воздушные транспортные средства (самолеты, вертолеты и воздушные транспортные средства);
- водные транспортные средства (теплоходы, яхты, парусные суда, катера, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые) суда и иные водные транспортные средства).

При определении состава транспортных средств и видов деятельности организаций, на которых зарегистрированы транспортные средства, необходимо руководствоваться Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ) в части видов транспортных средств, а также Общероссийским классификатором видов экономической деятельности ОК-029-2001 (ОКВЭД) в части видов деятельности организаций.

Пунктом 2 ст. 358 НК РФ определены виды транспортных средств, не являющиеся объектом обложения транспортным налогом. Так, согласно подп. 2 п. 2 ст. 358 НК РФ не являются объектами налогообложения автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легко-

вые с мощностью двигателя до 1000 л. с., полученные через органы социальной защиты населения.

Кроме того, согласно подп. 3 п. 2 ст. 358 НК РФ не являются объектом налогообложения промысловые морские и речные суда.

Не являются объектом обложения транспортным налогом пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся у организаций на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, которые не подлежат налогообложению при условии, если основным видом деятельности этих организаций является осуществление пассажирских и(или) грузовых перевозок.

Организации освобождаются от уплаты транспортного налога, если оказываемые услуги и выполняемые работы связаны с осуществлением пассажирских и грузовых перевозок по водным и воздушным путям по установленным маршрутам, подчиняющим расписанию, а также не подчиняющимся расписанию, при условии имеющейся лицензии на осуществление грузовых и пассажирских перевозок.

Согласно подп. 5 п. 2 ст. 358 НК РФ не являются объектом налогообложения транспортные средства, используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции и зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей, а именно тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания).

В целях применения подп. 5 п. 2 ст. 358 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и осуществляющие наряду с производством сельскохозяйственной продукции иные виды деятельности, обязаны обеспечить отдельный (обособленный) учет выручки, полученной от реализации сельскохозяйственной продукции, в том числе сельскохозяйственной рыбной продукции и вылова биологических ресурсов, а также транспортных средств, используемых для производства сельскохозяйственной продукции.

Согласно подп. 6 п. 2 ст. 358 НК РФ не признаются объектом налогообложения транспортные средства, принадлежащие федеральным органам исполнительной власти на праве хозяйственного ведения или оперативного управления, где законодательно предусмотрена военная и(или) приравненная к ней служба.

Транспортные средства, находящиеся в розыске, на основании подп. 7 п. 2 ст. 358 НК РФ не признаются объектом налогообложения. Документы, подтверждающие факт угона (кражи), по транспортным средствам, находящимся в розыске, выдаются органами, ведущими розыск транспортных средств (например, по автомотортранспортным средствам — органами МВД России (ГУВД, УВД, ОВД).

При отнесении самолетов и вертолетов к санитарной авиации и медицинской службе, которые не признаются объектом налогообложения согласно подп. 8 п. 2 ст. 358 НК РФ, следует иметь в виду, что на воздушные суда, предназначенные для выполнения полетов по оказанию медицинской помощи и проведению санитарных мероприятий, наносится изображение Красного Креста в соответствии с ГОСТ 18715—74, а в удостоверении о государственной регистрации транспортного средства проставляется запись «санитарное».

Порядок определения налоговой базы по транспортному налогу вводится ст. 359 НК РФ.

По транспортным средствам, имеющим двигатели, включая автомотортранспортные средства (легковые и грузовые автомобили, мотороллеры, автобусы и другие транспортные средства, имеющие двигатели), самоходным транспортным средствам, машинам и механизмам на пневматическом и гусеничном ходу, снегоходам, мотосаням, водным судам (катерам, моторным лодкам, яхтам и другим парусно-моторным судам, гидроциклам и другим водным судам, имеющим двигатели), воздушным судам (самолетам, вертолетам и иным воздушным судам, имеющим двигатели) налоговая база определяется исходя из мощности двигателя для конкретного транспортного средства, измеряемой в лошадиных силах.

Если транспортное средство имеет несколько главных двигателей, то налоговая база в отношении данного транспортного средства определяется как сумма мощностей этих двигателей в лошадиных силах.

По несамоходным (буксируемым) морским судам и судам внутреннего плавания для исчисления налоговой базы определяется валовая вместимость в регистровых тоннах. Она определяется по правилам обмера судов, содержащимся в Международной конвенции по обмеру судов 1969 г. (ст. 10 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации).

По другим водным и воздушным транспортным средствам, не имеющим двигателей, налоговая база определяется как единица транспортного средства.

В отношении транспортных средств, имеющих двигатели, налоговая база определяется отдельно по видам (категориям) транспортных средств.

Налогоплательщик-организация определяет налоговую базу по итогам каждого налогового периода самостоятельно на основании данных, указанных в Свидетельстве о регистрации транспортного средства, которое выдается органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории РФ.

Под налоговым периодом по транспортному налогу понимается календарный год. При регистрации транспортного средства и(или) снятии транспортного средства с регистрации в течение календарного года налоговый период по налогу в данном календарном году определяется как период, исчисляемый календарными месяцами, в течение которого транспортное средство было зарегистрировано на конкретного налогоплательщика в государственном реестре.

Налогообложение транспортных средств производится по налоговым ставкам, установленным законодательным (представительным) органом государственной власти субъекта РФ в пределах, определяемых п. 2 ст. 361 НК РФ.

В законах субъектов РФ может быть предусмотрена норма, при которой уплата транспортного налога производится по ставкам, установленным п. 1 ст. 361 НК РФ. Кроме того, ставки налога могут быть установлены в размерах, увеличенных (уменьшенных) в отношении ставок, которые установлены п. 1 ст. 361 НК РФ, но не более чем в 5 раз.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категории транспортного средства (вида транспортного средства, мощности двигателя, валовой вместимости), а также срока полезного использования транспортного средства, определяемого в календарных годах от года выпуска транспортного средства.

Не допускается установление индивидуальных налоговых ставок для отдельных налогоплательщиков.

При установлении налоговых ставок законодательные (представительные) органы государственной власти субъекта РФ вправе установить повышенные налоговые ставки (но в установленных главой 28 «Транспортный налог» Налогового кодекса РФ пределах) для отдельных категорий транспортных средств в зависимости от возраста транспортного средства, определяемого в календарных годах от года выпуска транспортного средства. Возраст транспортного средства определяется по состоянию на 1 января текущего года в календарных годах, следующих за годом выпуска транспортного средства.

Налогоплательщики-организации самостоятельно исчисляют сумму транспортного налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

Налогоплательщики — физические лица сумму налога не исчисляют. При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет физическим лицом, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются органами, осуществляющими регистрацию транспортных средств.

Сумма налога исчисляется по истечении налогового периода как произведение соответствующей налоговой базы. При исчислении налога учитываются налоговые льготы, а также количество календарных месяцев, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика в истекшем налоговом периоде. При этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц снятия транспортного средства с регистрации (снятия с учета, исключения из государственного судового реестра и т. д.) принимают за полный месяц. В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца указанный месяц принимается как один полный месяц.

В случае регистрации транспортного средства и(или) снятия транспортного средства с регистрации в течение календарного года исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа календарных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика в истекшем налоговом периоде, к числу 12. Так, например, организация приобрела и зарегистрировала грузовой автомобиль в Госавтоинспекции в январе 2003 г., а в январе 2004 г. продала его, сняв с учета. Налог за 2003 г. должен быть уплачен организацией полностью за весь налоговый период (12 месяцев), а за 2004 г. транспортный налог должен быть уплачен за один месяц.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется отдельно по каждому транспортному средству, признаваемому объектом налогообложения в соответствии со ст. 359 НК РФ.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств на территории РФ, в течение 10 дней после регистрации или снятия с учета транспортных средств обязаны предоставить налоговым органам по месту своего нахождения сведения о каждом зарегистрированном или снятом с регистрации транспортном средстве, признаваемом объектом налогообложения в соответствии со ст. 358 НК РФ, а также лицах, на которых эти транспортные средства зарегистрированы, по форме, утвержденной министром Российской Федерации по налогам и сборам.



Налог уплачивается по месту нахождения транспортных средств сразу всей суммой либо в ином порядке, устанавливаемом актами законодательства о налогах и сборах по субъектам РФ.

Налогоплательщики — физические лица уплачивают налог на основании налогового уведомления, направленного налоговым органом. Налоговое уведомление направляется налогоплательщику в срок не позднее 1 июня года налогового периода и не позднее 30 дней до наступления срока платежа.

В налоговом уведомлении должны быть указаны сумма налога, подлежащая уплате за налоговый (отчетный) период, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога.

Срок, указанный в уведомлении, должен соответствовать установленному в законе субъекта РФ о транспортном налоге.

В законе субъекта РФ о налоге могут быть предусмотрены один или несколько сроков уплаты для всех налогоплательщиков или для отдельных их категорий. Например, только для организаций и(или) для предпринимателей и(или) граждан.

Налогоплательщики-организации обязаны представить по окончании налогового периода в сроки, установленные законодательными органами по субъектам РФ, налоговую декларацию по транспортному налогу в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств. Налогоплательщики — физические лица налоговую декларацию по налогу в налоговый орган не представляют.

Гл. 28 «Транспортный налог» НК РФ не предусмотрены льготы по транспортному налогу. Право по установлению льгот по налогу делегировано законодательным органам по субъектам РФ. Как показывает практика, льготы по транспортному налогу предоставлены во многих субъектах РФ следующим категориям налогоплательщиков: инвалидам, пенсионерам, героям Советского Союза, героям Российской Федерации, гражданам, подвергшимся радиационному воздействию, в том числе в Чернобыле, многодетным семьям, общественным организациям инвалидов, организациям здравоохранения, в том числе интернатам, организациям социального обеспечения, организациям образования. Более подробно о конкретных льготах можно узнать из законов субъектов РФ, а также получить информацию в налоговых органах.

Транспортный налог включают в затраты предприятия (дебет счетов 20, 23, 26, 44) с кредитованием счета 68, соответствующий субсчет.

## 18.5. Упрощенная система налогообложения

Применение данной системы налогообложения предусматривает замену уплаты налога на прибыль, НДС, налога с продаж, налога на имущество организации и единого социального налога уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организации за налоговый период. Однако страховые взносы на обязательное пенсионное страхование сохраняются.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей сохраняются действующий порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности.

Переход на эту сумму возможен, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление, доход от реализации не превысил 11 млн. руб. (без НДС и налога с продаж).

Существует ряд ограничений для субъектов, которым может быть разрешена эта система, в частности численность не должна превышать 100 человек, а сумма амортизируемого имущества 100 млн. руб.

Если по итогам налогового (отчетного) периода доход налогоплательщика превышает 15 млн. руб. или стоимость амортизируемого имущества, находящегося в собственности налогоплательщика-организации, превысит 100 млн. руб., такой налогоплательщик считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение.

Налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, вправе перейти на общий режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором он предполагает перейти на общий режим налогообложения.

Налогоплательщик, переходящий с упрощенной системы на общий режим налогообложения, вправе вновь перейти на упрощенную систему не ранее чем через два года после того, как он утратил право на применение упрощенной системы налогообложения.

Объектом налогообложения признаются:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на величину расходов.

При этом учитываются следующие расходы:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав;
- внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьей 250 НК<sup>1)</sup>.

---

<sup>1</sup> Перечень этих расходов имеет отличия от ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н.

Индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

1. При определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает доходы на следующие расходы:

1) расходы на приобретение основных средств (с учетом положений пункта 3 настоящей статьи);

2) расходы на приобретение нематериальных активов;

3) расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);

4) арендные (лизинговые) платежи за имущество;

5) материальные расходы;

6) расходы на оплату труда;

7) расходы на обязательное страхование работников и имущества;

8) суммы налога на добавленную стоимость по приобретаемым товарам (работам и услугам);

9) проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

10) расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика в соответствии с законодательством РФ, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности;

11) арендные платежи;

12) расходы на содержание служебного транспорта, а также расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм;

13) расходы на командировки, в частности на:

- проезд работника 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);
- суточное 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;

14) плату государственному и(или) частному нотариусу за нотариальное оформление документов. При этом такие расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке;

15) расходы на аудиторские услуги;

16) расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, а также на публикацию и иное раскрытие другой информации, если законодательством РФ на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять их публикацию (раскрытие);

17) расходы на канцелярские товары;

18) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на плату услуг связи;

19) расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам относятся также расходы на обновление программ для ЭВМ и баз данных;

20) расходы на рекламу производимых (приобретенных) и(или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;

21) расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов.

22) Суммы налогов, уплаченные в соответствии с законодательством;

23) Расходы по оплате стоимости товаров для реализации (за минусом НДС).

2. Расходы, указанные в пункте 1 ст. 250 НК, принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК.

Расходы, указанные в подп. 5, 6, 7, 9—21 п. 1 ст. 250 НК, принимаются применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль организаций ст. 254, 255, 263, 264, 268 и 269 Налогового Кодекса.

3. Расходы на приобретение основных средств принимаются в следующем порядке:

1) в отношении основных средств, приобретенных в период применения упрощенной системы налогообложения, — в момент ввода этих основных средств в эксплуатацию;

2) в отношении основных средств, приобретенных налогоплательщиком до перехода на упрощенную систему налогообложения, стоимость основных средств включается в расходы на приобретение основных средств в следующем порядке:

- в отношении основных средств со сроком полезного использования до трех лет включительно — в течение одного года применения упрощенной системы налогообложения;
- в отношении основных средств со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно: в течение первого года применения упрощенной системы налогообложения — 50% стоимости, второго года — 30% стоимости и третьего года — 20% стоимости;
- в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет — в течение 10 лет применения упрощенной системы налогообложения равными долями от стоимости основных средств.

При этом в течение налогового периода расходы по отчетным периодам берут равными долями.

Стоимость основных средств принимается равной остаточной стоимости этого имущества на момент перехода на упрощенную систему налогообложения.

При определении сроков полезного использования основных средств следует руководствоваться Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Правительством РФ в соответствии со ст. 258 Налогового Кодекса. Для тех видов основных средств, которые не указаны в этой Классификации, сроки их полезного использования устанавливаются налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей.

В случае реализации (передачи) основных средств, приобретенных после перехода на упрощенную систему налогообложения, до истечения трех лет с момента их приобретения (в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет — до истечения 10 лет с момента их приобретения) налогоплательщик обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами с момента их приобретения до даты реализации (передачи) с учетом положений гл. 25 Налогового Кодекса и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

Датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и(или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и(или) имущественных прав (кассовый метод).

Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

Расходы на приобретение основных средств, учитываемых в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 346.16 Налогового Кодекса, отражаются в последний день отчетного (налогового) периода.

В случае если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, налоговой базой признается денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя.

Когда объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Доходы и расходы в иностранной валюте учитываются в совокупности с доходами, выраженными в рублях. При этом доходы и расходы в иностранной валюте пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка РФ, установленному соответственно на дату получения доходов и(или) дату осуществления расходов.

Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяют нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налогоплательщик, который применяет в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, уплачивает минимальный налог.

Сумма минимального налога исчисляется в размере одного процента налоговой базы, которой являются доходы, определяемые в соответствии со ст. 346.15 Налогового Кодекса.

Минимальный налог уплачивается в случае, если сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

Налогоплательщик имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее.

Налогоплательщик, использующий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых налогоплательщик применял упрощенную систему налогообложения и использовал в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на вели-

чину расходов. При этом под убытком понимается превышение расходов над доходами (п. 7 ст. 346.18 НК).

Указанный убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30 процентов. При этом оставшаяся часть убытка может быть перенесена на следующие налоговые периоды, но не более чем на 10 налоговых периодов.

Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка.

Убыток, полученный налогоплательщиком при применении общего режима налогообложения, не принимается при переходе на упрощенную систему налогообложения.

Убыток, полученный налогоплательщиком при применении упрощенной системы налогообложения, не принимается при переходе на общий режим налогообложения.

Налоговым периодом признается календарный год.

Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

В случае если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6 процентов.

Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка увеличивается до 15 процентов.

Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, десяти месяцев с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу.

Сумма налога (квартальных авансовых платежей по налогу), исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. При этом сумма налога (квартальных авансовых платежей по налогу) не может быть снижена более чем на 50 процентов по страховым взносам.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа по налогу исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, десяти месяцев с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу.

Уплаченные авансовые платежи по налогу засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода.

Квартальные авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Налогоплательщики обязаны вести налоговый учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога, на основании книги учета доходов и расходов.

*Особенности исчисления налоговой базы при переходе с общего режима налогообложения на упрощенную систему налогообложения и с упрощенной системы налогообложения на общий режим налогообложения.*

1. Организации, ранее применявшие общий режим налогообложения с использованием метода начислений, при переходе на упрощенную систему налогообложения выполняют следующие правила:

1) на дату перехода на упрощенную систему налогообложения в налоговую базу включаются суммы денежных средств, полученные в период применения общего режима налогообложения в оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщик осуществляет после перехода на упрощенную систему налогообложения;

2) на дату перехода на упрощенную систему налогообложения в налоговом учете отражается остаточная стоимость основных средств, приобретенных и оплаченных в период применения общего режима налогообложения, в виде разницы между ценой приобретения и суммой начисленной амортизации в соответствии с требованиями гл. 25 Налогового Кодекса.

В отношении основных средств, числящихся у налогоплательщика, оплата которых будет осуществлена после перехода на упрощенную систему налогообложения, остаточная стоимость, определяемая в соответствии с настоящим пунктом, учитывается начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена оплата такого объекта основных средств;



3) не включаются в налоговую базу денежные средства, полученные после перехода на упрощенную систему налогообложения, если по правилам налогового учета по методу начислений указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций при применении общего режима налогообложения;

4) расходы, осуществленные налогоплательщиком после перехода на упрощенную систему налогообложения, признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их осуществления, если оплата таких расходов была осуществлена в течение периода применения общего режима налогообложения, либо на дату оплаты, если оплата была осуществлена после перехода организации на упрощенную систему налогообложения;

5) не вычитаются из налоговой базы денежные средства, уплаченные после перехода на упрощенную систему налогообложения в оплату расходов налогоплательщика, если до перехода на упрощенную систему налогообложения такие расходы были учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организацией в соответствии с гл. 25 Налогового Кодекса.

2. Организации, применявшие упрощенную систему налогообложения, при переходе на общий режим налогообложения с использованием метода начислений выполняют следующие правила:

1) не включаются в налоговую базу денежные средства, полученные после перехода на общий режим налогообложения, если по правилам налогового учета указанные суммы были включены в доходы при исчислении базы при применении упрощенной системы налогообложения;

2) расходы, осуществленные налогоплательщиком в период после перехода на общий режим налогообложения, признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их осуществления независимо от даты оплаты таких расходов.

3. При переходе на общий режим налогообложения в налоговом учете на дату указанного перехода отражается остаточная стоимость основных средств, определяемая исходя из их первоначальной стоимости за вычетом сумм амортизации, исчисленной за период применения упрощенной системы налогообложения в порядке, предусмотренном гл. 25 Налогового Кодекса. При этом суммы расходов на приобретение основных средств, принятых при исчислении налоговой базы за этот период в соответствии с гл. 25 Налогового Кодекса, не уменьшают остаточную стоимость основных средств на дату перехода налогоплательщика на общий режим налогообло-

жения, а полученная разница признается доходом при переходе на общий режим налогообложения.

### 18.6. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности

Согласно п. 1 ст. 346.26 НК РФ система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее — единый налог на вмененный доход, или единый налог) вводится в действие региональными законами. Эта система налогообложения может применяться в отношении следующих видов деятельности: ремонта обуви и изделий из меха, металлоизделий, одежды, часов и ювелирных изделий, оказания бытовых услуг, в том числе бытовой техники, компьютеров и оргтехники, услуг прачечных, химчисток и фотоателье, чистки обуви, парикмахерских услуг, других видов бытовых услуг; оказание ветеринарных услуг; оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспорта.

Может применяться в розничной торговле, осуществляемой через магазины с площадью торгового зала не более 150 кв. м, палатки, лотки, в общественном питании, с использованием зала площадью не более 150 кв. м, при оказании автотранспортных услуг, предприятиями, имеющими до 20 автомобилей.

Перечень показателей для предприятий устанавливается законами субъектов РФ.

Предприятия, уплачивая единый налог на вмененный доход освобождаются от налога на прибыль организаций, НДС, налога с продаж, налога на имущество и ЕСН. Однако платежи в ПФР сохраняются.

Платежи наличными денежными средствами и по безналичному расчету производятся в установленном порядке.

Учет показателей ведется отдельно по каждому виду деятельности.

Вмененный доход — потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке.

Объектом налогообложения для применения единого налога выступает вмененный доход налогоплательщика.

Размер вмененного дохода за квартал, в течение которого осуществлена соответствующая государственная регистрация налогоплатель-

щика, рассчитывается исходя из полных месяцев начиная с месяца, следующего за месяцем указанной государственной регистрации.

Налоговым периодам по единому налогу признается квартал.

Ставка единого налога устанавливается в размере 15 процентов вмененного дохода.

Уплата единого налога на вмененный доход производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

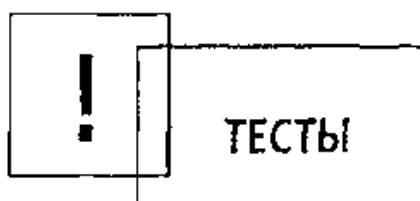
Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщиками на величину страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, а также уплаченных вознаграждений своим работникам, и сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей индивидуальных предпринимателей за свое страхование. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50%.

Налог зачисляется на счета органов федерального казначейства для их последующего распределения между бюджетами всех уровней.

?

### ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. Какие налоги относятся к:
  - федеральным;
  - региональным;
  - специальным режимным?
2. Как формируется налогооблагаемая база по налогу на прибыль, НДС, налогу на имущество и транспортному налогу?
3. В чем состоит различие между учетом налога на прибыль по правилам бухгалтерского учета и учетом по требованиям ПБУ 18/02?
4. Какова сущность упрощенной системы налогообложения?
5. Когда может применяться единый налог на вмененный доход?
6. Что отражается по дебету и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»?



Укажите букву правильного ответа.

1. Субъектом малого предпринимательства начислен налог на прибыль:

- а) Дебет 68 Кредит 99;
- б) Дебет 99 Кредит 68;
- в) Дебет 99 Кредит 51;
- г) Дебет 68 Кредит 51.

2. В соответствии с ПБУ 18/02 различают:

- а) постоянные разницы;
- б) временные разницы;
- в) постоянные налоговые обязательства.

3. ПБУ 18/02 признает также:

- а) отложенный налог на прибыль;
- б) отложенные налоговые активы;
- в) отложенные налоговые обязательства.

4. Есть ли в ПБУ 18/02 такие категории:

- а) условный расход;
- б) условный доход;
- в) текущий налог на прибыль?

5. Дебет 90 Кредит 68:

- а) начислен НДС с суммы предоплаты;
- б) начислен НДС по реализованной продукции;
- в) перечислен налог бюджету;
- г) отражен НДС по поступившему имуществу.

6. Начисление НДС при реализации продукции при учетной политике «по отгрузке» фиксируется бухгалтерской проводкой:

- а) Дебет 90 Кредит 68;
- б) Дебет 62 Кредит 68;
- в) Дебет 19 Кредит 68.

7. Начисление НДС при продаже продукции при учетной политике «по оплате» отражается бухгалтерской записью:

- а) Дебет 62, субсчет «Расчеты по авансам полученным» Кредит 68;
- б) Дебет 90 Кредит 76;
- в) Дебет 90 Кредит 68;
- г) Дебет 68 Кредит 51.

8. Начисление налога на имущество организации отражается:

- а) Дебет 25 Кредит 68;
- б) Дебет 26 Кредит 68;
- в) Дебет 91 Кредит 68;
- г) Дебет 68 Кредит 91.

9. Начисление транспортного налога отражается:

- а) Дебет 20 Кредит 68;
- б) Дебет 26 Кредит 68;
- в) Дебет 68 Кредит 51.

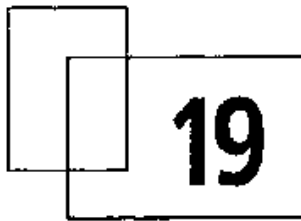
10. Перечисление налога с дохода при упрощенной системе налогообложения:

- а) Дебет «Расход» Кредит 51;
- б) Дебет 51 Кредит «Расход».

11. облагаются ли транспортным налогом:

- а) самолеты;
- б) снегоходы;
- в) транспортные средства, используемые при сельхозработах;
- г) промысловые, морские и речные суда?

Трудно свой хлеб добывал человек.  
Н. Некрасов (Россия)



## УЧЕТ РАСЧЕТОВ С УЧРЕДИТЕЛЯМИ И ПЕРСОНАЛОМ ПО ПРОЧИМ ОПЕРАЦИЯМ

- ✓ расчеты с учредителями
- ✓ учет расчетов с подотчетными лицами
- ✓ расчет с персоналом по другим операциям

### 19.1. Расчеты с учредителями

Учет расчетов с учредителями ведут на счете 75 «Расчеты с учредителями». Этот счет предназначен для обобщения информации по всем видам расчетов с учредителями (акционерами, участниками хозяйственного товарищества и др.): по вкладам в уставный капитал, по выплате доходов (дивидендов) и т. п.

К счету 75 может быть открыт субсчет:

75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал». При вносе средств бухгалтерские записи с применением этого субсчета следующие:

*Дебет 08*

*Кредит 75-1*

*Дебет 75*

*Кредит 80 «Уставный капитал».*

Фактические вклады учредителей отражают следующим образом:

*Дебет 01*

*Кредит 08.*

На субсчете 75-2 «Расчеты по выплате доходов» учитывают расчеты по выплате доходов учредителям, если они не являются работниками данной организации.

Начисленные доходов акционерам (участникам) отражают по кредиту счета 75, субсчет 2 и дебету счетов 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Начисление доходов акционерам — работникам отражают следующим образом:

*Дебет 84*

*Кредит 70.*



кает в пути, а также направление работника на фестивали или смотры художественной самодеятельности.

Срок командировки определяется руководителями. Командировки рабочих, руководителей и специалистов, направляемых для выполнения монтажных, наладочных и строительных работ, не должны превышать одного года. Максимальный срок командировки в министерства и другие государственные органы исполнительной власти пять дней, не считая времени нахождения в пути. Продление этого срока допускается в исключительных случаях, но не более, чем на пять дней с письменного разрешения руководителя органа управления, в который командированы работники.

В командировочном удостоверении делают отметки о днях прибытия и убытия из места командировки. По ним определяют фактическое время пребывания в месте командировки. Если работник командирован в разные населенные пункты, отметки о дне прибытия и дне убытия делают в каждом пункте. Днем выезда в командировку считается день отправления поезда, самолета или другого транспортного средства из места постоянной работы, а днем приезда — день прибытия указанного транспортного средства на место постоянной работы.

Если работник специально командирован для деятельности в выходные или праздничные дни, компенсация за работу в эти дни производится в соответствии с действующим законодательством. При командировках в такую местность, откуда командированный работник может ежедневно возвращаться к месту своего постоянного жительства, суточные не выплачиваются. Вопрос о том, может ли он ежедневно возвращаться из командировки к месту своего постоянного жительства, в каждом конкретном случае решает руководитель.

Если командированный работник заболел, ему на общем основании возмещают расходы по найму жилого помещения (кроме случаев, когда командированный находится на стационарном лечении) и выплачивают суточные в течение всего времени, пока он не имеет возможности по состоянию здоровья приступить к выполнению возложенного на него служебного поручения или вернуться к месту своего постоянного жительства, но не свыше двух месяцев. Временная нетрудоспособность командированного работника, а также невозможность по состоянию здоровья вернуться к месту постоянного жительства, должны быть подтверждены документально. Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается командированному работнику на общих основаниях за весь период нетрудоспособности.



За командированными работниками в течение всего времени командировки сохраняются место работы (должность) и средний заработок, в том числе и за время нахождения в пути. Ему возмещают также расходы по найму жилого помещения и на проезд к месту командировки и обратно, выплачивают суточные. Расходы на проезд возмещают в размере стоимости проезда воздушным, железнодорожным, водным и автомобильным транспортом общего пользования (кроме такси), включая страховые платежи по государственному обязательному страхованию пассажиров на транспорте, оплату услуг по предварительной продаже проездных документов, расходы за пользование в поездах постельными принадлежностями.

Командированному работнику оплачивают расходы на проезд транспортом общего пользования (кроме такси) к станции, пристани, аэропорту, если они находятся за чертой населенного пункта. Расходы на проезд командированного работника в мягком вагоне, в каютах, оплачиваемых по I–IV группам тарифных ставок на судах морского флота, в каютах I и II категории на судах речного флота, а также на воздушном транспорте по билету I класса, возмещают в каждом отдельном случае с разрешения руководителя при предъявлении проездных документов.

Нормы возмещения расходов, связанных с командировкой (кроме расходов на проезд к месту командировки и обратно), нормированы работникам министерств, других государственных органов исполнительной власти, государственных организаций, расположенных на территории России, установлены постановлением Правительства РФ.

За время пребывания в зарубежной командировке суточные выплачиваются:

- при проезде по территории Российской Федерации — в российских рублях по нормам, установленным для служебных командировок на территории Российской Федерации;

- при проезде по иностранной территории и за время пребывания на иностранной территории — в иностранной валюте по нормам, установленным для служебных командировок за границу.

В тех случаях когда работники, направленные в краткосрочную командировку за границу, в период командировки обеспечиваются иностранной валютой на личные расходы за счет принимающей стороны, направляющая сторона суточные этим лицам не выплачивает.

В случае пребывания работника в краткосрочной командировке за границей более 60 дней выплата суточных начиная с 61 дня производится в размерах, установленных для работников загранучреждений Российской Федерации при командировках в пределах государства, где находится загранучреждение.

Работникам, выехавшим в командировки за границу и возвратившимся в Россию в тот же день, суточные в иностранной валюте выплачиваются в размере 50% нормы. При направлении работника в командировку в две или более страны суточные за день перемещения из страны в страну выплачиваются в размере 100%, как правило, в валюте и по нормам страны, в которую направляется работник.

Проезд к месту командировки воздушным, железнодорожным и водным транспортом, включая сборы аэропортов, страховые и комиссионные сборы, оплачивается по тарифам II класса (на самолетах — по тарифу экономического класса, на судах — по тарифу туристического класса). Если классификация кают на пассажирских судах установлена в категориях, то каюты I, II и III категории считаются каютами I класса, а каюты других категория — II (туристического класса). При отсутствии в стране вагонов (на судах кают) II класса расходы возмещаются по тарифу I класса.

Все перечисленные расходы на проезд возмещаются только при их документальном подтверждении (счета, квитанции, проездные билеты).

Все расходы, кроме суточных и тех, что связаны с получением загранпаспорта и виз, с пропиской паспорта, должны быть подтверждены документально (проездными билетами и счетами, квитанциями и др.). Иначе они не возмещаются работнику.

При направлении работника в служебную командировку за границу ему должен быть выдан аванс в иностранной валюте на текущие расходы исходя из реальных потребностей в стране пребывания, с учетом непредвиденных расходов в пути и по прибытии к месту назначения. Для этого с текущего валютного счета организации снимается наличная иностранная валюта на основании заявления, в котором должны быть указаны номер и дата приказа о направлении работника в служебную командировку за границу.

Снятие со счета наличных средств в иностранной валюте может быть произведено не ранее чем за три банковских дня до отъезда работника в зарубежную командировку. Снятые средства должны быть выданы работнику под отчет. В случае невыдачи они должны быть возвращены в полном объеме на тот же текущий валютный счет в течение трех банковских дней с момента их снятия. При этом представляется документ, подтверждающий их снятие с того счета, на который наличная иностранная валюта будет зачислена.

Вместо наличной иностранной валюты может быть куплен банковский или дорожный чек в валюте для покрытия расходов, связанных с заграничной командировкой. Порядок покупки и возврата чеков такой же, как для снятия и сдачи наличной иностранной валюты.



договором и локальным нормативным актом организации. С 1 января 2003 г. размер суточных нормируется только для целей налогообложения прибыли в соответствии с подп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ.

В бухгалтерском учете и другие суммы, относящиеся к командировочным расходам, отражаются в фактически произведенных размерах в пределах, установленных внутренними актами организации.

Суммы командировочных расходов налогом на доходы физических лиц облагаться не должны. Необходимо только предусмотреть размер таких расходов в коллективном договоре и утвердить их приказом руководителя организации.

### 19.3. Учет прочих операций с персоналом

Счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» служит для получения обобщенной информации о всех видах расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда и расчетов с подотчетными лицами.

Обычно к счету 73 открывают субсчета:

1. «Расчеты по предоставленным займам».
2. «Расчеты по возмещению материального ущерба».

При предоставлении кредита работникам организации, например, на строительство садовых домиков, приобретение квартир, дебетуют счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» в корреспонденции с кредитом субсчета 73-1. При погашении ссуды составляют корреспонденцию:

*Дебет 73*

*Кредит 50 (51, 70).*

На этом субсчете учитывают 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:

*Дебет 73-2*

*Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и  
98 «Доходы будущих периодов»  
(на разницу в стоимости недостающих товарно-материальных ценностей)  
или 28 «Брак в производстве».*

По кредиту 73-2 производят записи в корреспонденции со счетами 70 (на удержания из сумм по оплате труда), 84 — при отказе суда в удовлетворении иска.

Аналитический учет по счету 73 ведут по каждому работнику организации.

**?**

### ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. Каков порядок формирования уставного капитала акционерного капитала?
2. Понятие складочного капитала.
3. Какие лица считаются подотчетными?
4. Какие виды расчетов осуществляются с персоналом по прочим операциям?

**!**

### ТЕСТЫ

Укажите букву правильного ответа.

1. Уставный капитал формируется за счет:
  - а) собственных денежных средств;
  - б) кредитов банка;
  - в) взносов имущества в натуре.
2. Размер дивидендов устанавливается:
  - а) руководителем организации;
  - б) советом директоров;
  - в) общим собранием акционеров.
3. Начисление дивидендов отражается записью:
  - а) Дебет 80 Кредит 75, субсчет 2 «Расчеты по выплате дивидендов»;
  - б) Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кредит 70;
  - в) Дебет 84 Кредит 75, субсчет 2.

4. На основании утвержденного авансового отчета руководителя предприятия, участвовавшего в международном совещании, оформляется бухгалтерская запись:

а) *Дебет 20 Кредит 52;*

б) *Дебет 26 Кредит 51;*

в) *Дебет 26 Кредит 71.*

5. При инвентаризации материалов выявлена их недостача сверх норм естественной убыли по вине материально-ответственного лица. Должна быть составлена проводка:

а) *Дебет 94 Кредит 10;*

б) *Дебет 63 Кредит 10;*

в) *Дебет 26 Кредит 10;*

г) *Дебет 73, субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», Кредит 94 и 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей».*



## УЧЕТ РАСЧЕТОВ С РАЗНЫМИ ДЕБИТОРАМИ И КРЕДИТОРАМИ

- ✓ учет расчетов по имущественному и личному страхованию
- ✓ формирование информации по учету расчетов по претензиям
- ✓ учет расчетов по причитающимся дивидендам
- ✓ порядок расчетов по депонированным суммам

### 20.1. Расчеты по имущественному и личному страхованию

Предприятия имеют многочисленные договоры с партнерами и обязаны вести контроль за своевременными платежами по своим обязательствам и требовать оплаты от своих должников. Для этой цели предусмотрен активно-пассивный счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», который подразделяется на ряд субсчетов.

На субсчете 76-1 организация-страхователь учитывает расчеты по страхованию имущества персонала (кроме расчетов по социальному страхованию и обязательному медицинскому страхованию) организации, в котором организация выступает страхователем. Исчисленные суммы страховых платежей отражают по кредиту субсчета 76-1 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство. Перечисление сумм страховых платежей страховым организациям записывают по дебету счета 76 и кредиту счета 51 «Расчетные счета».

В дебет счета 76 списывают потери по страховым случаям (уничтожение и порча производственных запасов, готовых изделий и других материальных ценностей) с кредита счетов 01, 10, 41 и др. По дебету счета 76 отражают также сумму страхового возмещения, причитающуюся по договору страхования работнику организации, в корреспонденции со счетом 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». Суммы страховых возмещений, полученных предприятием от страховых организаций в соответствии с договорами страхования, находят отражение по дебету счетов 51, 52 и кредиту счета 76.

Не компенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев списывают на убытки:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»      Кредит 76.

Аналитический учет по субсчету 76-1 ведут по страховщикам и отдельным договорам страхования.

## 20.2. Характеристика субсчета 76-2 «Расчеты по претензиям»

На этом субсчете отражаются расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам.

По дебету счета 76 отражаются, в частности, расчеты по претензиям:

- к поставщикам, подрядчикам и транспортным организациям по выявленным при проверке их счетов (после акцепта последних) несоответствиям цен и тарифов, обусловленных договорами, а также при выявлении арифметических ошибок — в корреспонденции со счетом 60 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 (исходя из цен и подсчетов, отфактурованных поставщиками и подрядчиками);

- к поставщикам материалов, товаров, как и к организациям, перерабатывающим материалы организации, за обнаруженные несоответствия качества стандартам, техническим условиям, заказу — в корреспонденции со счетом 60;

- к поставщикам, транспортным и другим организациям за недостачи груза в пути сверх предусмотренных в договоре величин — в корреспонденции со счетом 60;

- за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом, — в корреспонденции со счетами учета затрат на производство;

- к кредитным организациям по суммам, ошибочно списанным по счетам организации, — в корреспонденции со счетами учета денежных средств, кредитов;

- по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей транс-



портных и других услуг за несоблюдение договорных обязательств, в размерах, признанных плательщиками или присужденных судом (суммы предъявленных претензий, не признанных плательщиками, на учет не принимаются), — 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, как выяснилось впоследствии, взысканию не подлежат, относятся, как правило, на те счета, с которых были приняты на учет по дебету счета 76.

Аналитический учет по субсчету 76-2 ведется по каждому дебитору и отдельным претензиям.

### 20.3. Расчеты по дивидендам, полученным от других организаций

Расчеты по дивидендам и доходам в пользу других организаций, в том числе по договору простого товарищества ведут на субсчете 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам».

Подлежащие получению (распределению) доходы отражаются по дебету счета 76 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Активы, полученные организацией в счет доходов, приходуется по дебету счетов учета активов (51 «Расчетные счета» и др.) и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

### 20.4. Депонированные суммы

Начисленные, но не выплаченные в установленный срок (из-за неявки получателей) суммы учитываются на субсчете 76-4 «Расчеты по депонированным суммам».

Депонированные суммы отражаются по кредиту счета 76 и дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». При выплате этих сумм делается запись по дебету счета 76 и кредиту счетов учета денежных средств.

Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 76 обособленно.



## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. Какие виды имущества подлежат обязательному и добровольному страхованию?
2. По каким операциям возникают претензии и как ведется учет претензионных сумм?
3. Когда юридические лица имеют право на дивиденды, полученные от других организаций?
4. Какая заработная плата депонируется?



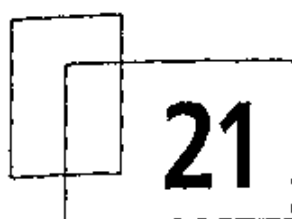
## ТЕСТЫ

Назовите букву правильного ответа.

1. Расходы по обязательным видам страхования отражаются:
  - а) Дебет 90 Кредит 76, субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;
  - б) Дебет 26 Кредит 69;
  - в) Дебет 26 Кредит 76-1.
2. Суммы выявленных недостатков груза, происшедших по вине транспортной организации, оформляют бухгалтерской записью:
  - а) Дебет 60 Кредит 10;
  - б) Дебет 76-2 Кредит 60;
  - в) Дебет 51 Кредит 60.
3. Получено извещение от головной организации о начислении дивидендов, которые дочерним предприятием отражены:
  - а) Дебет 99 Кредит 76-3;
  - б) Дебет 76-3 Кредит 99;
  - в) Дебет 51 Кредит 76-3.
4. На неполученную в срок заработную плату бухгалтерия составила проводку:
  - а) Дебет 51 Кредит 50;
  - б) Дебет 76-4 Кредит 50;
  - в) Дебет 70 Кредит 76-4.

Учет ценен тем, что выявляет «тьму горьких истин»  
и не занимается «возвышающим обманом».

*Ж. Ширак (Франция)*



**21**

## ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫЕ РАСЧЕТЫ

- ✓ содержания внутрихозяйственных расчетов
- ✓ методики учета расчетов с унитарными предприятиями
- ✓ формирования информации о расчетах с зависимыми обществами
- ✓ учет расчетов между головной организацией и ее филиалами

### 21.1. Учет расчетов с унитарными предприятиями

Унитарными являются предприятия, созданные государственными организациями или муниципальными объединениями за счет своего имущества. Такие предприятия получают оборотные и основные средства не в собственность (собственниками продолжают оставаться их создатели), а на праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Методика учета первоначального наделения унитарных предприятий имуществом и денежными средствами схожа с порядком учета образования акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью. Только субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» здесь называют «Расчеты по выделенному имуществу», а счет 80 «Уставным фондом».

Все остальные записи по формированию и движению средств уставного капитала (уставного фонда) аналогичны по своему содержанию.

Так, начисление доходов в пользу собственника (государственного или муниципального органа) начисляют:

*Дебет 84*

*Кредит 75-2,*

а своему персоналу —

*Дебет 84*

*Кредит 70.*

Для учета других операций используют активно-пассивный счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 1 «Расчеты по выделенному имуществу».

Изъятие имущества и денежных средств унитарная организация отражает по дебету счета 79-1 в корреспонденции со счетами учета соответствующих видов имущества.

Закрытие расчетов в учете фиксируют следующей бухгалтерской записью:

*Дебет 80*

*Кредит 79-1.*

Унитарные организации могут покупать от государственного или муниципального органа средства целевым назначением. Если пополняют фонды специального назначения, то счет 79 дебетуют с одновременным кредитованием счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», соответствующий субсчет. Фактическое получение денежных средств отражают корреспонденцией:

*Дебет 51, 52*

*Кредит 91-1.*

Возможно решение государственного или местного органа о возмещении убытков унитарной организации. В этом случае на причитающуюся сумму в бухгалтерском учете этой организации делают запись:

*Дебет 79-1*

*Кредит 84.*

Получение денежных средств на покрытие убытков отражают следующим образом:

*Дебет 51, 52*

*Кредит 79-1.*

На субсчете 79-1 учитывают расчеты по доходам, причитающимся соответствующим органам.

Начисление доходов унитарная организация отражает следующим образом:

*Дебет 84*

*Кредит 79-1*

перечисление —

*Дебет 79-1*

*Кредит 51, 52.*

Счет 79 следует использовать также организациями других форм собственности для учета взаимных расчетов по передаче отдельных видов имущества на основе права хозяйственного ведения.

В аналитическом учете по этому счету следует отражать состояние расчетов по каждой организации.

## 21.2. Получение информации о состоянии текущих расчетов с зависимыми обществами

Расчеты с зависимыми обществами учитывают на субсчете 79-2 «Расчеты по текущим операциям».

Он предназначен и для расчетов с дочерними обществами. Последним признается общество, если другое (основное) хозяйственное общество или товарищество в силу преобладающего участия в его уставном капитале либо в соответствии с договором или иным образом имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом.

Предприятие может создать в качестве юридического лица другое предприятие путем передачи ему части своего имущества в хозяйственное ведение, т.е. создать дочернее предприятие.

К счету 79-2 могут быть открыты субсчета второго подряда:

1. Расчеты с дочерними обществами;
2. Расчеты с зависимыми обществами.

На субсчете 79-2 отражают расчеты организации по всем видам операций с дочерними организациями (за исключением расчетов по вкладам в уставный капитал). Учет ведется по каждой дочерней организации. Последняя на этом субсчете учитывает расчеты со своими учредителями.

При учреждении дочерней организации на стоимость имущества, подлежащего передаче участником, делается запись:

*Дебет 58-1*

*Кредит 79-2.*

При распределении организацией дивидендов, причитающихся ей от дочерней организации, оформляют корреспонденцию:

*Дебет 58-1*

*Кредит 79-2.*

При возврате организации дочерней организацией имущества и денежных средств делают бухгалтерскую запись:

*Дебет 79-2*

*Кредит 58-1.*

При оказании финансовой помощи дочерняя организация оформляет корреспонденцию:

*Дебет 79-2*

*Кредит 82 «Резервный капитал»,  
84 «Нераспределенная прибыль  
(непокрытый убыток)».*

При получении денежных средств оформляют бухгалтерскую запись:

*Дебет 51, 52*

*Кредит 79-2.*

На субсчете 79-2 отражают расчеты организации по всем видам операций, кроме расчетов по вкладам в уставный капитал с зависимыми обществами. Учет ведется по каждому обществу. Последние на этом субсчете учитывают расчеты по операциям с участниками зависимого общества. Учет взаимных расчетов осуществляют в порядке, аналогичном учету расчетов с дочерними организациями.

Аналитический учет по счету 79-2 следует вести по каждому обществу.

### 21.3. Учет расчетов с филиалами

На счете 79-2 «Расчеты по текущим операциям» фиксируются расчеты (кроме расчетов по выделенному имуществу) между организацией и ее филиалами, представительными отделениями и другими обособленными подразделениями, выделенными на отдельные балансы.

В ст. 55 ГК РФ представительство определено как обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту. Аналогичное юридическое содержание имеет филиал, но он осуществляет все функции организации или их часть, в том числе функции представительства.

Гражданским кодексом РФ предусмотрено, что представительства и филиалы юридическими лицами не являются. Они являются имуществом создавшим их юридическим лицом и действуют согласно положениям, утвержденным организацией. Руководители представительств и филиалов назначаются юридическим лицом и действуют на основании выданных им доверенностей.

На счете 79-2 учитывают операции и по взаимному отпуску материальных ценностей, товаров; по реализации готовой продукции и товаров; передаче расходов по общеуправленческой деятельности; выплате заработной платы работникам филиала; оказанию материальной помощи (если часть прибыли передается филиалу) и т. п. (см. таблицу).

Для учета денежных средств в филиале могут открываться: по кассовым операциям — отдельный субсчет к счету 50, по расчетному или текущему счету — отдельные субсчета к счетам 51 и 55.

При составлении бухгалтерской отчетности организация включает показатели деятельности филиалов и представительств, в том числе выделенных на самостоятельные балансы, в общую отчетность организации.

При этом в балансе организации внутрихозяйственные расчеты не отражаются: по дебету и кредиту они должны быть равны.

**Схема некоторых бухгалтерских проводок  
по субсчету 79-2 «Расчеты по текущим операциям»**

| №<br>п/п | Содержание операции                                                                                     | Организация |              | Филиал       |            |
|----------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|--------------|--------------|------------|
|          |                                                                                                         | Дебет       | Кредит       | Дебет        | Кредит     |
| 1        | Переданы материалы для хозяйственных нужд                                                               | 79-2        | 10           | 10           | 79-2       |
| 2        | Переданы товары с наценкой (с целью упрощения расчеты по НДС не отражены)                               | 79-2<br>42  | 41-2<br>79-2 | 41-2<br>79-2 | 79-2<br>42 |
| 3        | Филиалом переданы наличные деньги                                                                       | 50          | 79-2         | 79-2         | 50         |
| 4        | Отражено возмещение филиалом общих расходов организации                                                 | 79-2        | 44(26)       | 44(26)       | 79-2       |
| 5        | Оказана материальная помощь работникам филиала (прибыль учитывается на балансе организации) и так далее | 84          | 79-2         | 79-2         | 84         |

Учет расчетов по договору доверительного управления имуществом изложен в главе 17.

**?**

**ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:**

1. В чем состоит различие между акционерным обществом и унитарным предприятием?
2. Как ведут учет расчетов унитарные организации при выделении ресурсов предприятиям, находящимся в их подчинении?
3. Какое предприятие является дочерним и зависимым?
4. На каких счетах осуществляется учет расчетов между головной организацией и ее филиалом?

**!**

**ТЕСТЫ**

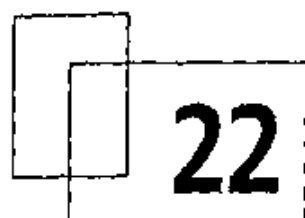
Укажите букву правильного ответа:

1. При регистрации унитарного предприятия осуществляются следующие бухгалтерские записи у предприятия:

- а) Дебет 75 Кредит 80, субсчет «Уставный фонд»;
  - б) Дебет 79, субсчет 1 «Расчеты по выделенному имуществу»  
Кредит 80, субсчет «Уставный фонд»
  - в) Дебет 51 Кредит 79, субсчет 1;
2. Выбытие имущества унитарного предприятия отражается:
- а) Дебет 79 Кредит 01, 04, 10 и др.
  - б) Дебет 80 «Уставный фонд» Кредит 79.
3. Отражено в филиале получение материальных ценностей:
- а) Дебет 10 Кредит 79-2;
  - б) Дебет 10 Кредит 90;
  - в) Дебет 79-2 Кредит 10.
4. Передана филиалом часть расходов на возмещение затрат головной организации по общему управлению:
- а) Дебет 26 Кредит 79-2;
  - б) Дебет 25 Кредит 50;
  - в) Дебет 79-2 Кредит 26.
5. От головной организации филиалом получены наличные деньги:
- а) Дебет 51 Кредит 79-2;
  - б) Дебет 50 Кредит 79-2;
  - в) Дебет 50 Кредит 90.



Три условия необходимы всякому, кто желает  
в исправности вести торговлю.  
Самое главное из них — наличные деньги и разного рода  
другие ценности, без помощи которых трудно вести торговлю...  
Второе условие состоит в том, чтобы уметь верно вести книги  
и быстро считать...  
Третье и последнее необходимое условие — это ведение своих дел  
в должном порядке и как следует,  
чтобы можно было без задержки получить всякие сведения  
как относительно долгов, так и требований.  
*Л. Пачоли (Италия)*



## УЧЕТ ОПТОВЫХ ТОРГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

- ✓ общие особенности бухгалтерского финансового учета оптового товарооборота
- ✓ учет поступления товаров и оптовой продажи в связи с правовыми нормами ГК РФ и НК РФ
- ✓ формирование информации при экспортных поставках, учете комиссионных операций и бартерных сделок
- ✓ учет выручки при оптовой продаже
- ✓ способы аналитического учета товарных запасов
- ✓ порядок обработки товарных отчетов

### 22.1. Особенности учета торговых операций в оптовой торговле

Специфика бухгалтерского учета в этой сфере товарного обращения обусловлена особенностями «технологического» процесса и системой уплаты НДС, налога на прибыль и др.

В торговле товары приобретают у поставщиков (иногда импортных) для последующей продажи (оптовая торговля) либо реализации непосредственно населению (розничные торговые организации). Оптовые организации могут функционировать в составе промышленного предприятия, являясь структурной частью единого с производством юридического лица. По официальной терминологии такие магазины считаются «неторговыми предприятиями».

В оптовой торговле товары редко передают «из рук в руки», поэтому важно установить момент перехода права собственности и риска случайной гибели груза при внешнеэкономической деятельности.

Не всегда однозначно решается вопрос о сумме НДС в обычном понимании как разности между величиной «пришедшего» и «приобретенного» при продаже товара (работ, услуг). Да и сама категория «прибыль» в гл. 25 НК РФ не всегда признается как разность между полученными доходами, уменьшенными на величину производственных расходов.

Отметим также, что с целью усиления контроля за сохранением собственности в организациях оптовой торговли учет товаров ведут не в целом по материально-ответственному лицу, а по каждому наименованию, категории, сорту (называемым натурально-стоимостным учетом в отличие от суммового).

## 22.2. Правовое регулирование и оценка товаров

Достоверность учета товарных запасов гарантируется соблюдением следующих нормативных актов:

- Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Гражданского кодекса РФ;
- Налогового кодекса РФ;
- Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н;
- Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению;
- Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденного Приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н;
- Унифицированных форм документов для торговли и общественного питания, утвержденных Постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132;
- Международных правил толкования торговых терминов Инкотермс;
- Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н;
- Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н;
- Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валю-

те» ПБУ 3/2000, утвержденного Приказом Минфина России от 10 января 2000 г. № 2н;

- Типовых рекомендаций по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденных Приказом Минфина России от 21 декабря 1998 г. № 64н;
- Федерального закона от 31 июля 1998 г. № 148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности»;
- Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденное Приказами Минфина России № 86н и МНС России № БГ-3-04/430 от 13 августа 2002 г.;
- Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н. Положения этого документа распространяются не только на сырье, материалы, готовую продукцию, товары, но и на аналогичные активы, предназначенные для управленческих нужд предприятия.

Методическими указаниями по учету материально-производственных запасов (МПЗ) оценку товаров в оптовой торговле разрешено производить одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- способом ФИФО (себестоимости первых по времени закупок товаров);
- способом ЛИФО (по себестоимости последних по времени приобретения товаров).

При списании (отпуске) по себестоимости каждой единицы запасов могут применяться два варианта исчисления себестоимости единицы запаса:

- включая все расходы, связанные с приобретением запаса;
- включая 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).

В этом случае отклонение (разница между фактическими расходами по приобретению товаров и его договорной ценой) распределяется пропорционально стоимости списанных (отпущенных) товаров, исчисленной в договорных ценах.

Оценку отгруженных товаров по себестоимости каждой единицы запаса применяют в случае, если используемые запасы не могут обычным образом заменять друг друга и подлежат особому учету (драгоценные металлы, драгоценные камни, радиоактивные вещества и т. п.). При списании (отпуске) товаров, оцениваемых орга-

низацией 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 товаров на начало месяца ( $C_0$  и  $K_0$ ) и по поступившим запасам в этом месяце ( $C_3$  и  $K_3$ ):

$$C_{\text{фс}} = (C_0 + C_3) : (K_0 + K_3),$$

где  $C_{\text{фс}}$  — средняя фактическая себестоимость за месяц;

$C_0$  — фактическая себестоимость остатка товаров на начало месяца.

### 22.3. Учет поступления товаров и расчетов с поставщиками

На всем пути следования товаров от поставщика к покупателям ценности должны находиться под материальной ответственностью экспедиторов. Смену владельца необходимо оформлять распиской соответствующих лиц в имеющихся документах либо во вновь оформляемых (например, в акте).

При доставке товаров автомобильным транспортом выписывается товарно-транспортная накладная, при морских перевозках — коносамент, железнодорожных и др. — тоже соответствующая накладная. Груз может выдаваться представителю покупателя лишь при наличии у последнего доверенности.

При нарушении упаковки, количественной недостатке оформляют двусторонний акт, а при отклонениях по качеству — обязательно участие в комиссии незаинтересованного специалиста по этой группе товаров.

Бухгалтерский учет поступления в зависимости от особенностей товароснабжения ведут на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» одновременно со счетом 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» либо (второй способ) непосредственно на счете 41 «Товары», субсчет 1 «Товары на складах».

*Первый способ* является предпочтительным, особенно при импортных поставщиках. Он требует наличия учетных цен товара, которые при частых ценовых изменениях требуют пересмотра.

При использовании счета 15 по его дебету собирают все затраты по этой партии. При окончании процесса формирования себестоимости

мости заготовленной партии товаров их приходуяют по учетным ценам:

*Дебет 41-1*

*Кредит 15.*

Если заготовительная цена оказалась выше, излишнюю величину относят следующим образом:

*Дебет 15*

*Кредит 16.*

В случае когда кредитовый оборот по счету 15 выше, делают сторнировочную запись:

*Дебет 16*

*Кредит 15 (сторно).*

При таком порядке конечное сальдо в балансе формируется по фактической себестоимости по следующему алгоритму: сальдо счета 41-1 по учетным ценам плюс-минус сальдо счета 16.

Изложенный способ широко применяют по импортным поставкам в связи с необходимостью вести расчеты с каждой таможенной по пошлинам, акцизам, исчислять курсовые и суммовые разницы.

При *втором способе* учета поступления товаров в дебет счета 41-1 относят все затраты по видам, не оформляя бухгалтерских проводок, но накапливая по каждой партии в ведомости или на отдельных карточках аналитические показатели, необходимые для определения себестоимости закупок, всех ее элементов, а также состояния расчетов с каждым инопоставщиком.

Для расчетов с иностранными поставщиками необходима валюта, порядок покупки которой установлен внутри страны Указанием ЦБ РФ от 20 октября 1998 г. № 383-У «О порядке совершения юридическими лицами-резидентами операций покупки и обратной продажи иностранной валюты на внутреннем валютном рынке Российской Федерации». С этой целью банк открывает специальный транзитный валютный счет. Организация не вправе использовать купленную валюту для ее размещения на депозите или покупки ценных бумаг, а также для передачи в доверительное управление.

Если в течение семи календарных дней купленная иностранная валюта не израсходована, то она подлежит обратной продаже на внутреннем валютном рынке.

Центробанк России ограничивает также покупку иностранной валюты для оплаты импортных товаров до их ввоза на таможенную территорию Российской Федерации. В соответствии с Указанием ЦБ РФ от 22 марта 1999 г. № 519-У импортер одновременно с перечислением уполномоченному банку рублей на покупку валюты для

оплаты импортных товаров авансом обязан открыть в банке депозит. Сумма депозита должна быть равна средствам, перечисленным на покупку иностранной валюты.

Сумма депозита возвращается после представления в банк копии грузовой таможенной декларации (ГТД).

Наиболее приемлемым вариантом при осуществлении авансовых расчетов с иностранными поставщиками — *расчеты аккредитивом*.

## 22.4. Учет оптовой продажи собственных товаров

В соответствии с НК РФ реализацией товаров признается передача на возмездной основе права собственности на товары одним лицом другому. Передача может быть осуществлена в результате обмена товара. Юридически процесс передачи права собственности может оформляться договором купли-продажи, в том числе с иностранным покупателем, договорами комиссии, поручения, агентирования. Товары, поступившие к посредникам, а также приобретенные ими за счет комитента (доверителя, принципала) являются собственностью последних, в связи с чем учитываются посредниками на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию» в ценах, указанных в приемо-сдаточных актах согласно договорам агентирования, комиссии, поручения.

В соответствии с п. 12 Приказа Минфина России от 30 марта 2001 г. № 27н, утвердившим ПБУ 9/99 «Доходы организации», в бухгалтерском учете выручка признается при наличии следующих условий:

- 1) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретных договоров или подтвержденное иным соответствующим образом;
- 2) сумма выручки может быть определена;
- 3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;
- 4) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

5) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Методика учета оптовой реализации зависит также от порядка признания расходов и доходов: метод начисления (ст. 272 НК РФ), кассовый метод (ст. 273 НК РФ) (см. таблицу).

**Пример отражения реализации по договору купли-продажи  
по методу начисления за январь**

| Содержание операции                                         | Сумма                | Корреспондирующие счета                  |                             |
|-------------------------------------------------------------|----------------------|------------------------------------------|-----------------------------|
|                                                             |                      | Дебет                                    | Кредит                      |
| Метод начисления                                            |                      |                                          |                             |
| Отгружены товары:<br>продажная стоимость<br>в том числе НДС | 1 200 000<br>200 000 | 62<br>90, субсчет «НДС»                  | 90, субсчет<br>«Выручка» 68 |
| Списаны реализованные<br>товары по покупной<br>стоимости    | 800 000              | 90, субсчет<br>«Себестоимость<br>продаж» | 41-1 «Товары<br>на складах» |
| Кассовый метод                                              |                      |                                          |                             |
| Отгружены товары по<br>продажной стоимости                  | 2 400 000            | 45 «Товары<br>отгруженные»               | 41-1                        |
| Поступила выручка                                           | 2 400 000            | 51                                       | 90                          |
| Списаны реализованные<br>товары                             | 1 600 000            | 90                                       | 45                          |
| Начислен НДС                                                | 400 000              | 90                                       | 68                          |

По окончании месяца исчисляют сальдо по счету 90 «Продажи»:

$$(1\,200\,000 + 2\,400\,000) - (200\,000 + 800\,000 + 1\,600\,000 + 400\,000) = 600\,000 \text{ ден. ед.}$$

Таким образом, 600 000 ден. ед. представляют собой валовый доход от двух операций, который перечисляют на счет 99 «Прибыли и убытки» проводкой: Дебет 90-9 Кредит 99 — 600 000 ден.ед. Субсчет 90-9 отражает каждый месяц сальдо от торговых операций, который ежемесячно переносят на счет 99. Обратите внимание: в течение года закрывают только субсчет 90-9, а субсчета 90-1, 90-2, 90-3, 90-4 служат для накопления итогов с целью составления годового отчета по форме № 2 «Прибыли и убытки».

## 22.5. Учет реализации товаров на экспорт

При реализации товаров на экспорт выручка от реализации начисляется на дату перехода права собственности на товары. Валютная выручка для отражения в учете подлежит пересчету в рубли по курсу Центробанка России, действующему на день перехода права собственности на товары от экспортера к иностранному покупателю. В международной торговле принято увязывать переход права собственности с переходом риска случайной гибели товара от продавца к покупателю. Переход рисков определяется по Международным правилам толкования торговых терминов Инкотермс.

Учет отгруженных экспортных товаров ведут на счете 45 «Товары отгруженные». Его применение показывает, что эти товары находятся в пути, хотя право собственности на них пока принадлежит российскому продавцу.

Фактически таможенная стоимость вывозимых товаров представляет собой цену на условиях доставки FOB — российский порт или DAF — граница Российской Федерации.

На дату перехода права собственности составляют корреспонденцию по реализации экспортных товаров:

|                 |                   |
|-----------------|-------------------|
| <i>Дебет 62</i> | <i>Кредит 90</i>  |
| <i>Дебет 90</i> | <i>Кредит 45.</i> |

Рассмотрим пример отражения поступления валютной выручки от экспортера.

1. Поступила валютная выручка 50 000 долл. США.

Курс руб./долл. 31,92, сумма в рублях 1 596 000;

|                   |                                     |
|-------------------|-------------------------------------|
| <i>Дебет 52-1</i> | <i>Кредит 62-1 — 1 596 000 руб.</i> |
|-------------------|-------------------------------------|

2. Перечислена обязательная часть экспортной выручки: курс руб./долл. 31,94, в рублях 798 500. В бухгалтерском учете делают записи:

|                 |                                   |
|-----------------|-----------------------------------|
| <i>Дебет 57</i> | <i>Кредит 52-1 — 79 000 руб.;</i> |
| <i>Дебет 91</i> | <i>Кредит 52-1 — 500 руб.</i>     |

3. Оставшаяся часть валютной выручки зачислена на текущий счет проводкой:

|                   |                                   |
|-------------------|-----------------------------------|
| <i>Дебет 52-2</i> | <i>Кредит 52-1 — 798 500 руб.</i> |
|-------------------|-----------------------------------|

## 22.6. Учет комиссионных операций

В соответствии со ст. 900 ГК РФ по договору комиссии комиссионер обязуется по поручению комитента за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.



Сделки носят разный характер. Комиссионеру могут быть поручены продажа или покупка товара, поиск поставщика и приобретение сырья, материалов, а также другие работы.

Ценности, взятые на комиссию, не переходят в собственность комиссионера, а находятся у последнего на ответственном хранении и учитываются за балансом. Комиссионер обязан исполнить принятое поручение на наиболее выгодных для комитента условиях. Дополнительная выгода делится поровну, если иное не предусмотрено соглашением сторон.

Комиссионер за выполненную операцию получает вознаграждение в согласованных размерах. В соответствии со ст. 999 ГК РФ по исполнению поручения комиссионер обязан представить комитенту отчет и передать ему все полученные по договору комиссии. Таким образом, выручка, поступающая за реализованные товары, принадлежит комитенту и должна быть перечислена ему за минусом комиссионного вознаграждения. Материальные ценности, приобретенные на условиях комиссии, должны быть также переданы партнеру.

В соответствии с ГК РФ комитент обязан возместить комиссионеру израсходованные им на исполнение комиссионного поручения суммы.

Операции, связанные с отражением в учете комиссионной деятельности, делят на три группы:

- 1) реализация комиссионных товаров, полученных у российских комитентов;
- 2) приобретение материалов по поручениям комитентов;
- 3) реализация комиссионных товаров, полученных у иностранных комитентов.

При реализации отечественных комиссионных товаров методика учета имеет следующие особенности. Принятые товары у комиссионера фиксируют на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию» по ценам, указанным в накладной, с учетом НДС. Эти товары продолжают оставаться собственностью комитента.

Выручку за реализованный товар отражают на счете 76, а на счет 90 относят комиссионное вознаграждение в пользу комиссионера (кредит), НДС с этой суммы (дебет) и издержки обращения, обусловленные выполнением договора комиссии (дебет). Финансовый результат от продажи отражают на счете 99 в общем порядке.

Проиллюстрируем методику учета комиссионера примером.

**Пример.** Комитент поручает комиссионеру продать товар стоимостью 100 ден. ед. плюс НДС (18%). Покупная стоимость товара для коми-

тента 70 ден. ед. Комиссионное вознаграждение составляет 10% комиссионной стоимости принятого товара, т. е. 10 ден. ед. Этот товар продан на сумму 120 плюс 10 ден. ед. комиссионного вознаграждения, т. е. 130 ден. ед. Комиссионер понес затраты по реализации 2 ден. ед. Полученная выручка за вычетом комиссионного вознаграждения, т. е. 110 ден. ед., перечислена комитенту (см. таблицу).

### Схема бухгалтерских проводок

| № п/п | Содержание операций                                                               | Дебет | Кредит | Сумма, ден. ед. |
|-------|-----------------------------------------------------------------------------------|-------|--------|-----------------|
| 1     | Получен товар на комиссию по цене, указанной в накладной<br>Выделен НДС           | 004   | —      | 100             |
|       |                                                                                   | 004   | —      | 18              |
| 2     | Отгружен товар покупателю по цене, включающей комиссионное вознаграждение         | 62    | 76     | 128             |
| 3     | Списан отгруженный товар                                                          | —     | 004    | 118             |
| 4     | Отражено комиссионное вознаграждение                                              | 76    | 90     | 10              |
| 5     | Оплачен отгруженный товар                                                         | 51    | 62     | 128             |
| 6     | НДС с комиссионного вознаграждения                                                | 90    | 68     | 1,80            |
| 7     | НДС с суммы задолженности комитенту                                               | 76    | 68     | 18              |
| 8     | Оплачен товар комитенту                                                           | 76    | 51     | 118             |
| 9     | НДС в сумме, указанной в накладной                                                | 19    | 76     | 18              |
| 10    | НДС, уплаченный комитенту, отнесен на уменьшение платежей в бюджет                | 68    | 19     | 18              |
| 11    | Списаны издержки обращения по выполнению договора комиссии                        | 90    | 44     | 2               |
| 12    | Списан финансовый результат от выполнения договора комиссии (10,00 — 1,80 — 2,00) | 90    | 99     | 6,20            |

Обратите внимание: в случае когда в данном налоговом периоде выручка не поступила, а комиссионер ее исчисляет для целей налогообложения по факту оплаты, то НДС с дебета счета 68 относится в кредит счета 76 на отдельный субсчет, если же в данном налоговом периоде расчеты с комитентом не произведены, то НДС с кредита счета 19 в дебет счета 68 не списывают. Этим достигается тождество между записями по счету 68 и данными налоговой декларации по НДС.

Для наглядности приведем схему записей операций на счетах бухгалтерского учета у комиссионера:

| Счет 76   |           |
|-----------|-----------|
| Д         | К         |
| 4) 10     | 2) 128    |
| 7) 18     | 9) 18     |
| 8) 118    |           |
| Итого 146 | Итого 146 |

| Счет 90  |          |
|----------|----------|
| Д        | К        |
| 6) 1,80  | 4) 10    |
| 11) 2    |          |
| 12) 6,20 |          |
| Итого 10 | Итого 10 |

| Счет 62 |        |
|---------|--------|
| Д       | К      |
| 2) 125  | 5) 128 |

| Счет 51 |        |
|---------|--------|
| Д       | К      |
| 5) 128  | 8) 118 |

| Счет 68 |         |
|---------|---------|
| Д       | К       |
| 10) 18  | 6) 1,80 |
|         | 7) 18   |
|         | Ск 1,80 |

| Счет 004 |        |
|----------|--------|
| Д        | К      |
| 1) 118   | 3) 118 |

| Счет 19 |        |
|---------|--------|
| Д       | К      |
| 9) 18   | 10) 18 |

| Счет 44 |       |
|---------|-------|
| Д       | К     |
| Сн      | 11) 2 |

| Счет 99 |          |
|---------|----------|
| Д       | К        |
|         | 12) 6,20 |

Прокомментируем основные записи. Как видно из схемы, на счет 90 фиксируют только комиссионное вознаграждение за услуги и «маржу» от него, т. е. прибыль (10 ден. ед.).

На расчетном счете «осело» 10 ден. ед., которые представляют собой комиссию. Сальдо по счету 68 представляет собой долг бюджету по НДС с суммы комиссионного вознаграждения.

В бухгалтерском учете комитента при условии передачи товаров на комиссию по покупной цене в сумме 70 ден. ед. должны быть составлены следующие проводки:

1) Дебет 41, субсчет «Товары на комиссии» Кредит 41, субсчет «Товары на складах» — 70 ден. ед.;

2) на основании извещения комиссионера о продаже на сумму 120 ден. ед.:

Дебет 62 Кредит 76 — 128 ден. ед.;

3) списана покупная стоимость товара, находившегося на комиссии:

## 22.7. Учет бартерных сделок

В соответствии со ст. 567 ГК РФ по договору мены (бартеру) каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороне один товар в обмен на другой. К этому договору применяют правила о купле-продаже, если они не противоречат требованиям договора мены, согласно которому каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен (п. 2 ст. 567 ГК РФ).

Если в соответствии с договором мены обмениваемые товары признаны неравноценными, то сторона, обязанная передать товар, цена которого ниже товара, предоставляемого в обмен, должна оплатить разницу в ценах.

Поступление товаров оформляют обычными бухгалтерскими записями:

*Дебет 41*

*Кредит 60 (или 76).*

Списание же передаваемых в обмен товаров фиксируют следующим образом:

*Дебет 90*

*Кредит 41.*

Одновременно отражают оборот по кредиту счета 90 с дебетованием счета 62. Последний должен закрываться счетом 60 или 76.

Определение финансового результата регламентировано Письмом Минфина России от 30 октября 1992 г. № 16-05/4 «О порядке отражения в бухгалтерском учете товарообменных операций или операций, осуществляемых на бартерной основе», в соответствии с которым указанный результат выявляется при условии фактической отгрузки товаров взамен полученных, т. е. по дебету счета 90 должна быть отражена стоимость отгруженных товаров, а по кредиту счета 90 — сумма товаров, полученных взамен.

Подчеркнем, что п. 2.2. ПБУ 1/98 «Учетная политика предприятия» определено, что факты хозяйственной деятельности органи-

зации относят к тому отчетному периоду (и следовательно, отражают в бухгалтерском учете), в котором они имели место.

При этом не имеет значения дата поступления или выплаты денежных средств. Таким образом, в бухгалтерском учете определение выручки от бартерных операций производят по моменту передачи товаров другой стороне.

Для налогообложения дата учета выручки может устанавливаться либо по мере оплаты (что предпочтительно), либо по отгрузке (отпуску, передаче), как это зафиксировано в учетной политике организации.

Имеются особенности налогообложения при бартере.

## 22.8. Аналитический бухгалтерский учет товаров

Аналитический учет товаров бухгалтерской службой ведется в натурально-стоимостном выражении, т. е. по наименованиям товаров с их отличительными признаками (марка, артикул, сорт и т. п.), по количеству и ценам приобретения.

При ведении натурально-стоимостного учета применяют два различных метода: сортовой и партионный.

При *сортовом методе* товары учитываются в журнале учета товаров на складе формы Торг-18 в количественном выражении. При компьютерной обработке документов возможен вариант получения формы журналов в виде отдельной ведомости на бумажных и машинных носителях информации.

Записи в журнал производятся на основании приходно-расходных документов или накопительных ведомостей по учету отпуска товаров и тары за день.

Товары хранят **сортовым способом**, позволяющим рационально использовать складскую площадь и разделять товары одного сорта, поступившие по разным ценам.

При **партионном способе** товары, поступившие по одному транспортному документу, хранятся отдельно, что позволяет следить за появлением излишков и недостач по каждой партии и контролировать их оплату.

Возможен **партинно-сортовой метод** хранения, при котором соблюдается сортовой способ размещения товаров внутри каждой партии.

После полного выбытия данной партии или незначительных остатках производится инвентаризация товаров, результаты которой регулируются в установленном порядке (см. 27.3).

С целью осуществления контроля за работой материально-ответственных лиц и своевременности оплаты расчетных документов поставщиков заведующие складом (кладовщики) один-два раза в неделю сдают в бухгалтерию приходные и расходные товарные документы при «Сопроводительных ресстрах сдачи документов» формы ТОРГ-31. На их основе счетный работник (оператор ЭВМ) проверяет полноту и своевременность оприходования товаров и их оплату.

**?**

### ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. Каков порядок оценки товаров и по каким ценам ведут учет расчетов с поставщиками?
2. Бухгалтерская схема отражения учета поступления товаров.
3. Чем отличается учет реализации товаров на экспорт от учета продажи товаров отечественного производства?
4. Каковы особенности учета комиссионных операций?
5. Что такое бартерные (товарообменные) сделки?
6. Охарактеризуйте структуру счета 90 «Продажи».
7. Назовите способы аналитического учета товаров.

**!**

### ТЕСТЫ

Укажите букву правильного ответа:

1. При каком способе оценки товаров финансовый результат от продажи будет точнее:
  - а) себестоимости каждой единицы;
  - б) средней себестоимости;
  - в) способе ФИФО;
  - г) способе ЛИФО.
2. При поступлении товаров от поставщиков составляют следующие бухгалтерские записи:
  - а) *Дебет 15 Кредит 60;*  
*Дебет 15 Кредит 76;*

- Дебет 41-1 Кредит 15;*  
*Дебет 15 Кредит 16;*
- б) *Дебет 41-1 Кредит 60;*  
 в) *Дебет 41-1 Кредит 51.*
3. Оптовую реализацию при учете по методу начисления отражают бухгалтерскими записями:
- а) *Дебет 62 Кредит 90-1;*  
*Дебет 90, субсчет «НДС» Кредит 68;*
- б) *Дебет 45 Кредит 41-1;*  
*Дебет 51 Кредит 90-1.*
4. Поступление валютной выручки от экспортера отражают:
- а) *Дебет 62 Кредит 90;*  
 б) *Дебет 90 Кредит 45;*  
 в) *Дебет 52-1 Кредит 62.*
5. Перечисление обязательной части экспортной выручки фиксируют:
- а) *Дебет 57 Кредит 52-1, субсчет «Транзитный»;*  
*Дебет 91 Кредит 52-1;*
- б) *Дебет 51 Кредит 52-1;*
- в) *Дебет 52-2 субсчет «Текущий валютный счет» Кредит 52-1 субсчет «Транзитный валютный счет».*
6. Оптовая база-комиссионер получила товар для комиссионной продажи и отразила эту операцию следующей бухгалтерской записью:
- а) приход 004;
- б) *Дебет 41-1 Кредит 60;*
- в) *Дебет 004 Кредит 76.*
7. По договору мены отражено:
- а) поступление товаров  
*Дебет 41-1 Кредит 60.*
- б) списание товаров, переданных в обмен  
*Дебет 90 Кредит 41-1;*
- в) отражена продажа  
*Дебет 62 Кредит 90;*
- г) начислен НДС:  
*Дебет 90 Кредит 68;*
- д) зачтена задолженность поставщику  
*Дебет 60 Кредит 62;*
- е) *Дебет 41-1 Кредит 60*  
*Дебет 60 Кредит 41-1.*

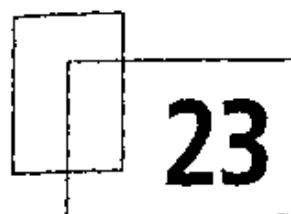
8. При каком способе аналитического учета товарных запасов контроль за их сохранностью усиливается?

- а) натурально-стоимостном;
- б) суммовом;
- в) партионном.



Думай, прежде чем вкладывать деньги,  
и не забывай думать, когда уже вложил их.

Ф. Дойл (Канада)



## 23

### УЧЕТ ВЫРУЧКИ ОТ РОЗНИЧНОЙ ПРОДАЖИ ТОВАРОВ

- ✓ понятие выручки от продажи товаров и способы расчетов с покупателями
- ✓ учет продажи комиссионных товаров, реализации в кредит
- ✓ особенности учета продажи товаров на предприятиях розничной торговли, входящих в состав производственных объединений
- ✓ обработка информации в предприятиях неторгового профиля;
- ✓ способы расчета реализованных торговых наценок
- ✓ расчет косвенных затрат, уменьшающих доходы от реализации

#### 23.1. Учет выручки от продажи и формы расчетов за товары

Продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, передает покупателю товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью (ст. 492 ГК РФ).

В магазинах, павильонах и т.п. розничной сети продажу производят за наличные, удерживая в ряде регионов налог с продаж (до 5%). Товары учитывают по покупным ценам. Разрешается применять и розничные цены с использованием пассивного счета 42 «Торговая наценка».

Учет товаров по покупным ценам ведут при узком ассортиментном наборе и изменении цен приобретения не чаще одного раза в месяц.

На сумму фактически поступивших товаров от поставщиков (юридических лиц) по стоимости, включающей НДС, делают запись:

*Дебет 41 «Товары», субсчет 2  
«Товары в розничной торговле»  
Дебет 19*

*Кредит 60 (по стоимости  
без НДС)  
Кредит 60 — сумма НДС.*

Товары могут поступать и от подотчетных лиц торговой организации. Они закупают товары на рынке за наличные и оформляют акт закупки с указанием фамилии, имени и отчества и данных паспорта

продавца. С последнего удерживают налог, о чем ежеквартально или по итогам года подают сведения в налоговую инспекцию.

Оприходование товаров в таком случае отражают:

*Дебет 41, субсчет 2*

*Кредит 71 «Расчеты  
с подотчетными лицами»*

*Дебет 41-2*

*Кредит 42 «Торговая наценка».*

В случае приобретения и оприходования в магазине товаров, поступивших от физического лица, зарегистрированного как предпринимателя без образования юридического лица, налог не удерживают. Однако в ГНИ сообщают сведения о выплаченном доходе, реквизиты предпринимателя, на каждого из них заводят карточку учета. Начисление его обязательства одновременно с оприходованием товаров фиксируют так:

*Дебет 41, субсчет 2*

*Кредит 76, субсчет «Расчеты  
с предпринимателями без обра-  
зования юридического лица».*

Товары в рознице продают преимущественно за наличный расчет, при этом уплата денег покупателем практически совпадает по времени с передачей магазином товара покупателю. Вместе с тем есть и другие варианты:

- ♦ уплата денег предшествует переходу товара из сферы обращения в сферу потребления (например, взнос покупателем аванса на приобретение подписного издания);
- ♦ реальная передача вещи потребителю опережает по времени ее оплату (например, продажа товаров в кредит с рассрочкой платежа).

Акт купли-продажи считают состоявшимся в момент вручения товара покупателю.

В розничных торговых организациях как стационарных, так и мелкорозничных, денежные расчеты с населением проводятся в соответствии с Законом РФ от 22 мая 2003 г. № 54 «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов или расчетов при помощи платежных карт».

При расчетах должны применяться только те кассовые аппараты, которые входят в государственный реестр ККТ. Они обязаны удовлетворять следующим требованиям:

- ♦ иметь контрольную ленту, блокирующую аппарат при ее отсутствии или обрыве;

- иметь контрольную память со сроком хранения информации до трех лет;
- обеспечивать защищенность контрольной памяти от несанкционированного доступа.

По ККТ открывают *книги кассира-операциониста*, индивидуальные или на несколько машин с отдельным учетом в ней каждой ККМ. В книге фиксируют показатели контрольно-кассовой ленты на начало и конец рабочего дня. Книга кассира-операциониста должна печатываться и опломбироваться работником государственной налоговой инспекции. Книга подписывается руководителем и главным бухгалтером торговой организации и заверяется печатью.

ККТ регистрируют в ГНИ.

Контрольно-кассовую ленту оформляют на начало и конец каждого рабочего дня, т. е. проставляют даты, времени начала работы, конца работы, полной суммы счетчика ККМ (клише), суммы выручки за день, номера ККТ.

Ленту подписывает представитель руководства, главный бухгалтер и кассир.

При обрыве контрольно-кассовой ленты оформление повторяют с указанием причин (обрыв ленты) и времени обрыва.

По вновь принимаемой или находящейся в запасе, ремонте ККТ снимаются и указываются в акте показатели счетчика. Акт подписывается представителем администрации и работником ремонтно-механической службы.

В случаях, предусмотренных законодательством (мелкорозничная торговля с ручных тележек, лотков, из корзин, цистерн, бочек; вразвал овощами, бахчевыми культурами и фруктами; торговля на колхозных рынках; продажа газет и журналов, мороженого и безалкогольных напитков, отечественных табачных изделий в киосках), ККМ не применяют. Не используют ККМ при оказании услуг с выездом в труднодоступные местности по перечню, утверждаемому местной исполнительной властью.

Розничную продажу определяют по сумме выручки. Ее рассчитывают как разность между показателями суммирующих денежных счетчиков касс на конец и на начало дня по каждой секции или по магазину в целом. Сумма выручки ежедневно учитывается в кассовом отчете и периодически отражается при составлении товарного отчета. При этом стоимость реализованных товаров указывают в расходной части товарного отчета материально-ответственного лица за вычетом налога с продаж.

*Прием наличных денег* оформляют выпиской приходного кассового ордера. Если в предусмотренных законодательством случаях

ККМ не используют, то номер, дату кассового ордера и сумму, на которую продан товар, указывают в приходно-расходной накладной.

Выручка, полученная от продажи товаров за наличный расчет, на основании отчета кассира отражается записью:

*Дебет 50*

*Кредит 90-1.*

На сумму полученной выручки списывают стоимость товаров:

*Дебет 90-2*

*Кредит 41 «Товары», субсчет  
«Товары в розничной торговле»*

*Дебет 90-3*

*Кредит 68*

*Дебет 68*

*Кредит 19*

*Дебет 90-4*

*Кредит 68.*

Предварительную оплату стоимости товаров отражают так:

*Дебет 50*

*Кредит 60, субсчет «Расчеты  
по авансам полученным».*

Позднее, при отпуске товара, ранее уплаченный покупателем аванс засчитывают и отражают следующим образом:

*Дебет 60*

*Кредит 90-1.*

## 23.2. Учет продажи товаров в кредит

При реализации товаров в кредит необходимо руководствоваться Правилами продажи гражданам товаров длительного пользования в кредит, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации. В соответствии с этим положением разрешение о реализации товаров с рассрочкой платежа предприятие принимает самостоятельно. При этом должны применяться унифицированные формы Госкомстата РФ от 25.12.98 г. № 132.

Продажу товаров в кредит производят гражданам, работающим, обучающимся или постоянно проживающим в том же населенном пункте, где расположен магазин, при предъявлении справки, выдаваемой с места работы (учебы) или органа, назначившего пенсию.

Кроме того, граждане при покупке товаров в кредит заполняют поручение-обязательство в двух экземплярах. Первый экземпляр пересылается по месту работы (учебы) покупателя, а пенсионеру выдается на руки; второй — остается в организации торговли.

Товары продают по ценам, действующим на день продажи. Передача покупателям приобретенных товаров производится при оплате не менее 20% стоимости товара, а передача товаров по цене, превышающей 12-кратный размер минимальной месячной оплаты

труда, — при оплате не менее 40% их стоимости. Остальная часть стоимости оплачивается покупателями в срок от шести месяцев до трех лет, а по товарам со стоимостью, превышающей 12-кратный размер минимальной месячной оплаты труда, — в срок до пяти лет.

Сумма предоставленного кредита не должна превышать при продаже с рассрочкой платежа на шесть месяцев двухмесячной заработной платы (стипендии или пенсии); при приобретении товара в кредит на 12 месяцев — четырехмесячной заработной платы и т. д. В случаях, когда стоимость товара превышает предельную сумму кредита, разница должна быть оплачена покупателем при получении товара.

Поступление оплаты за товары, проданные в кредит в виде первоначального взноса, отражается:

*Дебет 50, 51*

*Кредит 90-1 — на фактически  
оплаченную сумму.*

Часть стоимости товара, по которой предоставлен кредит, отражается записью:

*Дебет 73 «Расчеты  
с персоналом по прочим  
операциям», субсчет 1  
«Расчеты за товары,  
проданные в кредит»*

*Кредит 90-1.*

При продаже товаров с покупателей взимаются проценты с суммы предоставленного кредита. Их размер устанавливается с учетом действующих ставок за банковские кредиты. Последующие изменения ставок не влекут за собой пересчета по этим процентам.

На сумму банковского процента производится запись:

*Дебет 73*

*Кредит 98 «Доходы будущих  
периодов».*

Предприятия перечисляют организации торговли удержанные в соответствии с поручением-обязательством суммы один раз в месяц. Поступление денег в счет погашения предоставленного кредита отражается записью:

*Дебет 50 или 51*

*Кредит 73.*

В случае неполного удержания с покупателей очередных платежей или несвоевременного перечисления удержанных сумм, а также нарушения срока сообщения организациям торговли о лицах, уволившихся с работы и имеющих задолженность за товары, при-

обретенные в кредит, организациям торговли уплачивается пеня. Сумма полученной пени в организациях торговли отражается так:

*Дебет 51*

*Кредит 91, аналитический счет  
«Внереализационные доходы».*

Материально-ответственные лица в сроки, установленные руководителем торговой организации (один-семь дней), представляют бухгалтеру «Товарный отчет» формы Торг-29 с приложенными к нему документами.

На основании проверенных данных бухгалтерия производит записи в учетные регистры по дебету и кредиту субсчетов 41-2 «Товары в розничной торговле» и 41-3 «Тара под товаром и порожняк».

Субсчет 41-2 кредитуют в корреспонденции с дебетом счета 90 по таким ценам, по которым ведут учет на субсчете 41-2.

### 23.3. Розничная продажа комиссионных товаров

Эта операция регламентирована *Инструкцией о порядке оформления комиссионных операций и ведения бухгалтерского учета в комиссионной торговле непродовольственными товарами*, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 6.06.98 г. № 569 (в ред. от 12.10.99 № 1143 и от 22.02.01 г. № 144).

Правилами установлено, что на комиссию принимают непродовольственные товары: новые и бывшие в употреблении, годные для использования, не требующие ремонта или реставрации, отвечающие санитарным нормам и требованиям.

При приеме *транспортных средств* требуются документы, удостоверяющие право собственности на них, а также документы, характеризующие техническое состояние этих средств. Такие средства, ввезенные из-за границы, должны иметь соответствующие подтверждения таможенного органа.

По транспортным средствам указывают идентификационный номер, марку, модель, год выпуска номера двигателя, шасси (рамы), кузова (прицепа), регистрационного знака «транзит», цвет кузова (кабины), пробег по данным спидометра, серию и номер его паспорта.

Прием на комиссию и продажа предметов антиквариата производится с соблюдением требований Указа Президента Российской Федерации от 30 мая 1994 г. № 1108 «О реализации предметов антиквариата и создании специально уполномоченного государственного органа государственного контроля по сохранению культурных ценностей».

*Ювелирные изделия из драгоценных металлов и драгоценных камней* принимают на комиссию в соответствии с предъявляемыми к ним требованиями, предусмотренными Правилами, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 15 июня 1994 г. № 684.

При приеме товаров на комиссию составляют их перечень как приложение к договору комиссии.

На каждый товар прикрепляют товарный ярлык, а на мелкие недорогие вещи (часы, бусы, броши и другие аналогичные изделия) — ценник с указанием номера договора и продажной цены. Одновременно дают характеристику состоянию товара (новый, бывший в употреблении, степень износа, указывают другие основные товарные признаки).

Перечень товаров, принятых на комиссию, и товарный ярлык подписываются комиссионером и комитентом.

Товары на комиссию принимают от граждан по предъявлении паспорта или иного заменяющего его документа, удостоверяющего личность; от организаций по предъявлении накладной, оформленной уполномоченному лицу организации, и его паспорта или иного документа, удостоверяющего личность.

Комиссионер должен проинформировать комитента о действующих свободных розничных ценах на товары, сдаваемые на комиссию, о состоянии спроса и предложения на них.

Согласованная продажная цена указывается в прилагаемом к договору комиссии перечне товаров, принятых на комиссию, товарном ярлыке или ценнике.

Размер комиссионного вознаграждения устанавливают в процентах к цене, по которой продан товар.

Порядок и размеры уценки товаров согласовываются комиссионером и комитентом при заключении договора комиссии с соблюдением следующих условий:

- продажная цена товара, принятого на комиссию и не реализованного в предусмотренный договором комиссии срок, в том числе и после уценки, может быть снижена только при наличии согласия комитента с вызовом и без вызова его;

- согласованный размер уценки товара устанавливают с учетом спроса и предложения;

- уценка одного и того же товара производится не более трех раз;

- вызов комитента для проведения первой и второй уценок товара необязателен, если иное не предусмотрено договором комиссии;

— третья уценка товара проводится с вызовом комитента. При отказе комитента от третьей уценки ему возвращают товар с возмещением комиссионеру расходов по хранению. Если комитент не является по вызову, то комиссионер вправе снизить цену на товар до цены его реализации;

— если товар не продан после третьей уценки и комиссионер дал согласие на дополнительную уценку для дальнейшей реализации, порядок всех последующих уценок устанавливают по соглашению сторон с внесением необходимых дополнений в договор комиссии.

Комиссионер несет ответственность перед покупателем за соответствие товара характеристике его состояния, данной при приеме товара.

Новый товар со скрытыми недостатками, не обнаруженными при приеме его на комиссию и выявленными до продажи (передачи) покупателю, снимается с реализации и возвращается комитенту, если не доказано, что недостатки возникли по вине комиссионера, без оплаты расходов комиссионера по хранению товара. По соглашению сторон может быть определен иной порядок использования товара.

Комиссионер обязан выдать покупателю вместе с покупкой кассовый чек, а при продаже отдельных видов товаров (предметы антиквариата, ювелирные изделия из драгоценных металлов и драгоценных камней, изделия из натурального меха и другие) и товарный чек с отметкой об оплате. Покупатель вправе потребовать выдачи товарного чека на любой приобретенный у комиссионера товар.

При продаже транспортных средств и номерных агрегатов к ним покупателю, кроме кассового (товарного) чека, выдается документ, удостоверяющий право собственности на эти товары и необходимый для регистрации их в органах Госавтоинспекции и гостехнадзора, а также временный регистрационный знак «транзит» для транспортных средств.

При продаже товара, имеющего гарантийный срок, если он не истек, покупателю передается полученный от комитента гарантийный талон, паспорт, сервисная книжка или другой документ, подтверждающий право покупателя на использование оставшегося срока гарантии.

Приобретенный у комиссионера новый товар надлежащего качества, если он не подошел покупателю по форме, габаритам, фасону, расцветке, размеру либо по иным причинам не может быть им использован по назначению, обменивается на аналогичный товар в течение 14 дней, не считая дня покупки, а при невозможности обмена покупателю возвращается уплаченная за него денежная сумма.



Унифицированная форма № ТОРГ-29  
Утверждена постановлением Госкомстата  
России от 25.12.98 № 132

|                           |               |          |
|---------------------------|---------------|----------|
| Супермаркет               | Форма по ОКУД | Код      |
| организации               | по ОКПО       | 0330229  |
| Отдел 1                   |               | 41107616 |
| структурное подразделение |               |          |
| Вид деятельности по ОКДП  |               | 522000   |
| Вид операции              |               |          |

ТОВАРНЫЙ ОТЧЕТ

| Номер документа | Дата составления | Отчетный период с по |
|-----------------|------------------|----------------------|
| 27              | 20.03.02         | 18.03 20.03          |

Материально ответственное лицо Зам. директора Серов В.И.  
должность, фамилия, имя, отчество

| Табельный номер |
|-----------------|
| 101             |

| Наименование                   | Документ |        | Сумма, руб. коп. |         | Отметки бухгалтерии |         |
|--------------------------------|----------|--------|------------------|---------|---------------------|---------|
|                                | дата     | номер  | товара           | тары    |                     |         |
| 1                              | 2        | 3      | 4                | 5       | 6                   | 7       |
| Остаток на 18 марта 2003 г.    | X        | X      | 314 000,67       | 4500,00 |                     |         |
| Приход                         |          |        |                  |         |                     |         |
| ООО «Хлебозавод»               | 18.03    | 122    | 5600,78          | 1000,00 | Дт 41-2             | Кт 60-1 |
| Товарная накладная             |          | т.н.   | 840,06           |         | Дт 41-2             | Кт 42   |
| ЗАО «Деревенское молоко»       | 18.03    | 237    | 8900,76          |         | Дт 41-2             | Кт 60-1 |
| Товарная накладная             |          | т.н.   | 890,10           |         | Дт 41-2             | Кт 42   |
| ООО «Лакомка»                  | 18.03    | 167    | 24 000,00        |         | Дт 41-2             | Кт 60-1 |
| Товарно-транспортная накладная |          | т.н.   | 4800,00          |         | Дт 41-2             | Кт 42   |
| Фермерское хозяйство «Исток»   | 19.03    | 51     | 67 892,00        |         | Дт 41-2             | Кт 60-1 |
| Товарная накладная             |          | т.н.   | 13 578,40        |         | Дт 41-2             | Кт 42   |
| ООО «Тепличный комплекс»       | 19.03    | 098    | 18 570,00        |         | Дт 41-2             | Кт 60-1 |
| Счет-фактура, спецификация     |          | т.н.   | 3342,60          |         | Дт 41-2             | Кт 42   |
| ЗАО «Винпром»                  | 20.03    | 785    | 30 000,00        | 500,00  | Дт 41-2             | Кт 60-1 |
| Товарная накладная             |          | т.н.   | 7500,00          |         | Дт 41-2             | Кт 42   |
| ООО «Пивзавод»                 | 20.03    | 019675 | 10 000,00        | 1500,00 | Дт 41-2             | Кт 60-1 |
| Товарно-транспортная накладная |          | т.н.   | 3000,00          |         | Дт 41-2             | Кт 42   |
|                                |          |        |                  |         |                     |         |
|                                |          |        |                  |         |                     |         |
|                                |          |        |                  |         |                     |         |
|                                |          |        |                  |         |                     |         |
| Итого по приходу               | X        | X      | 198 914,70       | 3000,00 |                     |         |
| Итого с остатком               | X        | X      | 512 915,37       | 7500,00 |                     |         |





ляемые на самостоятельные балансы и продающие как изделия данного производства, так и покупные товары.

В таких случаях необходимо, кроме субсчета 41-20 (для отражения движения покупных товаров), предусмотреть субсчет 41-21 «Товары собственного производства», а по счету 43 открыть два субсчета: 1 «Готовая продукция на складе» и 2 «Готовая продукция в магазине». Следует также иметь аналогичные субсчета к счетам 42 и 90-1 для раздельного учета торговых наценок и реализации.

Такая необходимость обусловлена требованиями законодательства по НДС. Если базой обложения НДС при продаже продукции собственного производства является оборот по реализации (отражается по кредиту счета 90), то при продаже покупных товаров этот налог исчисляют от суммы реализованной торговой наценки с учетом суммы входящего НДС.

Рассмотрим на примере учет поступления и реализации в части продукции собственного производства.

**Пример.** На начало месяца в магазине сальдо по субсчету 41-2 составляет 120,0 ден. ед.; по субсчету 42-2 — 50,0 ден. ед.

В магазин в течение месяца поступило готовой продукции (по себестоимости) — 200,0:

*Дебет 41-2*

*Кредит 43-2 — 200,0*

За месяц продано продукции по окончательным продажным ценам с НДС (20%) — 350,0;

*Дебет 50*

*Кредит 90-1 субсчет 2  
«Реализация продукции  
собственного производства» — 350,0.*

Списывается реализованная продукция:

*Дебет 90-1*

*Кредит 41-2 — 200,0*

Отражается задолженность бюджету по НДС:

*Дебет 90-3*

*Кредит 68 — 58,34*

Отражается сумма реализованной торговой наценки:

*Дебет 90-2*

*Кредит 42-2 — 350,00-200,00-58,34 (НДС) = 91,66*

Прибыль от реализации готовой продукции через магазин составила:

*Дебет 90-9*

*Кредит 99 — 91,66.*

При поступлении товаров от поставщиков ему уплачивают НДС в размере 20%. Этот, так называемый входной НДС, отражают после оплаты товаров записью:

*Дебет 19*

*Кредит 60,*

а в дальнейшем уменьшают платежи в бюджет:

*Дебет 68*

*Кредит 19.*

Причитающаяся к платежу сумма отражается:

*Дебет 90-3*

*Кредит 68.*

## 23.5. Учет реализации товаров в предприятиях неторгового профиля

### 23.5.1. Расчет фактической себестоимости реализованных товаров

Учет движения товаров и готовой продукции в неторговой организации осуществляется в течение месяца (отчетного периода) в количественном выражении.

По окончании месяца бухгалтерской службой организации определяется фактическая себестоимость:

- остатка товаров (готовой продукции) на начало месяца;
- поступления товаров (готовой продукции) в течение месяца;
- проданных в течение месяца товаров (готовой продукции);
- остатка товаров (готовой продукции) на конец месяца.

Информация о фактической себестоимости остатков товаров и (или) готовой продукции на начало месяца может быть получено из данных товарного отчета предыдущего месяца.

Данные о фактической себестоимости поступившей в течение месяца в неторговую организацию готовой продукции формируются на основании отчетных калькуляций, журналов (машинограмм) выпуска готовой продукции, производственных отчетов и других аналогичных регистров бухгалтерского учета.

Фактическая себестоимость товаров, переданных из подразделений основной деятельности в неторговую организацию, определяется на основании данных ведомостей отпуска материалов (товаров) в производство и другие цели. При автоматизированной обработке учетных данных все необходимые регистры бухгалтерского учета составляются при помощи средств вычислительной техники.

Фактическая себестоимость проданной в течение месяца готовой продукции, товаров и их остатка на конец месяца определяется с помощью дополнительного расчета.

Указанный расчет выполняется по следующей формуле:

$$C_{\text{ф}} = П \times K_3,$$

где  $C_{\text{ф}}$  — фактическая себестоимость готовой продукции и товаров;  
П — объем продаж готовой продукции и товаров за месяц в  
продажных ценах;

$K_3$  — коэффициент затрат.

Коэффициент затрат определяется как соотношение суммы остатков готовой продукции и товаров в неторговой организации на начало месяца и их поступления в течение месяца по фактической себестоимости к сумме объемов продаж готовой продукции и товаров за месяц и их остатков на конец месяца в продажных ценах.

Стоимость готовой продукции и товаров на конец месяца в продажных ценах рассчитывается по каждому наименованию (сорт, типу, размеру и т.д.) исходя из фактического количества остатка и цены последней продажи. Допускается применение варианта оценки остатков в продажных ценах исходя из средневзвешенной цены этих ценностей, сложившейся за отчетный месяц. Выбор варианта оценки остатков на конец отчетного месяца предусматривается в учетной политике.

В подразделении, осуществляющем торговую деятельность, изменение цен на продаваемую продукцию и товары должно осуществляться, как правило, на начало рабочего дня (смены). В случае изменения цен в течение рабочего дня в кассовых чеках, счетах и других первичных документах по учету выручки должно показываться фактическое время покупки.

Изменение продажных цен должно оформляться актом.

В товарных отчетах подразделений, осуществляющих торговую деятельность, отражаются остатки готовой продукции на начало и конец отчетного периода, поступление, продажи и списание готовой продукции по иным причинам. Данные показатели в товарных отчетах учитываются по фактической себестоимости.

Объемы продажи списания готовой продукции и товаров указываются также в продажных ценах.

Соответствующая служба неторговой организации принимает и проверяет товарные отчеты, определяет фактическую себестоимость проданных товаров, а также налога на добавленную стоимость, величину других налогов, относящихся к проданным товарам.

### 23.5.2. Порядок составления и обработки товарных отчетов

Товарный отчет по приведенной ниже форме состоит из двух разделов. В разделе «А» отражается движение готовой продукции и товаров, в разделе «Б» — движение наличных денег.

Товарный отчет составляется материально ответственным лицом в двух экземплярах, как правило, не реже одного раза в месяц и обязательно к концу квартала, при проведении переоценки готовой продукции и товаров, инвентаризации, смене материально ответственного лица и ликвидации неторговой организации.

В разделе «А» товарного отчета отражают остатки и движение (приход, расход) готовой продукции и товаров в количественном выражении с указанием наименований, номера и даты приходных и расходных документов, а также показатели «Расход» и «Остаток на конец месяца» в продажных ценах (включая налог на добавленную стоимость и другие налоги к цене товаров).

В свободных строках этого раздела «А» отражаются:

- в подразделе «Приход» — поступления со склада своей организации и от других организаций;
- в подразделе «Расход» — продажа готовой продукции, товаров за наличный расчет, в кредит, по расчетным чекам кредитной организации и т. д.

В разделе «Б» указываются источники поступления и выбытия наличных денег: выручку от продажи, сдачу денег в кассу своей организации, инкассатору кредитной организации, недостачи и излишки наличных денег и т. д.

Товарный отчет с приходными и расходными товарными и денежными документами представляется бухгалтерской службе. Первый экземпляр отчета с документами остается в бухгалтерии, второй — возвращается материально ответственному лицу.

При обнаружении ошибок в отчете бухгалтер вносит соответствующие исправления в оба экземпляра отчета. Материально ответственное лицо знакомится с исправлениями и при согласии подтверждает его своей подписью с указанием исправленной суммы остатка готовой продукции, товаров и наличных денег на конец отчетного периода.

Бухгалтерская служба организации или отдел торговли в разделе «А» товарного отчета заполняет графы «По фактической себестоимости» — по готовой продукции и товарам, после чего данные товарного отчета отражаются в учетных регистрах.

К отчету прилагается «Ведомость движения готовой продукции и товаров», в которой отражаются приход и расход готовой продукции, товаров, с указанием отличительных признаков, единиц измерения, количества, цены и суммы по продажным ценам (включая НДС).

В ведомости указываются итоговые суммы отдельно по приходу и расходу. Данные по фактической себестоимости и (или) покупным ценам заполняются отделом торговли или бухгалтерской службой.

Товарный отчет неторговой организации составляется по форме, приведенной ниже.

Неторговая организация

Акционерное общество

Секция 3

Материально-ответственное лицо

Киреев И.П.

(ф. и. о.)

Товарный отчет № 10  
за период с «1» октября по «31» октября 2003 г.

#### А. Движение готовой продукции и товаров

| №<br>п/п | Наименование                             | Документ |       | Сумма<br>в продажных ценах |           | По фактической<br>себестоимости<br>(в покупных ценах) |           | Примечание |
|----------|------------------------------------------|----------|-------|----------------------------|-----------|-------------------------------------------------------|-----------|------------|
|          |                                          | Дата     | Номер | Готовая продукция          | Товары    | Готовая продукция                                     | Товары    |            |
|          | Остаток на «1.10»                        |          |       | 40 000                     | 260 000   | 32 000                                                | 260 000   |            |
|          | ПРИХОД                                   |          |       |                            |           |                                                       |           |            |
|          | 1-10                                     | 11       | 24    | 60 000                     | 300 000   |                                                       |           |            |
|          | 11-20                                    | 21       | 25    | 90 000                     | 450 000   |                                                       |           |            |
|          | 21-31                                    | 1.11     | 26    | 110 000                    | 600 000   |                                                       | 1 350 000 |            |
|          | Итого приход                             |          |       | 260 000                    | 1 350 000 | 190 000                                               |           |            |
|          | РАСХОД                                   |          |       |                            |           |                                                       |           |            |
|          | Продано за наличный расчет               |          |       | 150 000                    | 1 000 000 | 150 000                                               | 1 000 000 |            |
|          | Продано с рассрочкой (отсрочкой) платежа |          |       | 100 000                    | 490 000   | 100 000                                               | 490 000   |            |
|          |                                          |          |       |                            |           |                                                       |           |            |
|          |                                          |          |       |                            |           |                                                       |           |            |
|          | Итого расход                             |          |       | 250 000                    | 1 490 000 | 250 000                                               | 1 490 000 |            |
|          | Остаток на «1.11»                        |          |       | 50 000                     | 120 000   | 50 000                                                | 120 000   |            |



### Б. Движение наличных денежных средств

| №<br>п/п | Наименование, номер и дата документов,<br>краткое содержание операций | Сумма     | Приме-<br>чание |
|----------|-----------------------------------------------------------------------|-----------|-----------------|
|          | Остаток на начало отчетного периода                                   | 3000      |                 |
|          | Выручка от продажи товаров и готовой продукции                        | 2 200 000 |                 |
|          |                                                                       | —         |                 |
|          |                                                                       | —         |                 |
|          | Сдано в кредитную организацию (каассу организации)                    | 2 100 000 |                 |
|          | Остаток на конец отчетного периода                                    | 103 000   |                 |

Приложения:

1. Ведомость движения готовой продукции и товаров на 6 листах.
2. Документы 12 шт.

Материально-ответственное лицо Киреев И.П.  
(ф. и. о., подпись)

Товарный отчет проверил и вместе с документами принял  
Бухгалтер Парфенова Л.И.  
(ф. и. о., подпись)

« 5 » 11 2003 г.

С исправлениями согласен и остаток готовой продукции и товаров на «1»  
II 2003 г. в сумме 170 000 руб. коп. подтверждаю.

Материально-ответственное лицо \_\_\_\_\_  
(ф. и. о. подпись)

« 6 » 11 200 3 г.

### 23.6. Учет реализованных торговых наценок

Необходимость исчисления стоимости реализованных товаров по ценам приобретения возникает в том случае, если товары учитывают по розничным ценам.

Эту стоимость определяют путем исключения из стоимости проданных товаров по розничным ценам суммы торговой наценки, относящейся к этим товарам. В связи с тем, что в кассовых чеках и приходно-расходных документах мелкорозничной сети данные о размерах торговых наценок отсутствуют, то сумму наценок по реализованным товарам исчисляют по среднему проценту. Он равен:

$$X = \frac{\text{Предварительное сальдо счёта } 42 \times 100}{T + O_k},$$

где  $T$  — товарооборот за месяц,

Ок — остаток товаров на конец периода.

Предварительное сальдо по счету 42 представляет собой остаток по этому счету на начало месяца плюс оборот по кредиту и минус оборот по дебету этого счета за месяц (наценки по документам на возврат, списание товаров по актам и др.).

Используя найденный процент, сначала определяют наценку на остаток товаров, а затем *реализованную торговую наценку*. Последняя представляет разность между предварительным сальдо по счету 42 и наценкой на остаток товаров, не проданных к концу месяца. Исчисленную сумму этой наценки отражают бухгалтерской записью отрицательными числами:

*Дебет 90-2*

*Кредит 42*

Вычитая из стоимости товаров по розничным ценам ранее списанную на дебет счета 90 исчисленную реализованную торговую наценку, устанавливают себестоимость проданных товаров. Исключив из выручки (кредит счета 90-1) сумму НДС и себестоимость реализованных товаров, получают валовую прибыль, т.е. показатель, предусмотренный в Отчете о прибылях и убытках (форма № 2).

**Пример.** К концу января по счетам Главной книги универсама сложились следующие данные (в ден. ед.):

| 41-2 |     |     | 90-1 |  |     |
|------|-----|-----|------|--|-----|
| Д    |     | К   | Д    |  | К   |
| Сн   | 400 | 150 |      |  | 150 |
|      | 250 |     |      |  |     |
| 42-1 |     |     |      |  |     |
| Д    |     | К   |      |  |     |
|      | 1   | 111 |      |  |     |

Определяем: 1. Средний % торговой наценки  $\frac{110 \times 100}{150 + 250} = 27,5\%$

Наценка на остаток товаров

250 ден. ед.  $27,5 : 100 = 68,75$  ден. ед.

Реализованная торговая наценка

$110 - 68,75 = 41,25$  ден. ед.

В результате записи по счетам 90-1 и 42 примут следующий вид

| 90-1 |       |     | 42-1 |   |       |
|------|-------|-----|------|---|-------|
|      | 150   | 150 |      | 1 | 111   |
|      | 41-25 |     |      |   | 41-25 |

Следовательно, по счету 90-1 кредитовое сальдо составит  $41,25$  ден. ед. Его следует перечислить на счет 99

*Дебет 90-9*

*Кредит 99*

НДС отражают в общем порядке

*Дебет 90-3*

*Кредит 68.*

Исчисляя финансовый результат от торговых операций по налоговому учету необходимо принять во внимание расходы покупателя на доставку товаров в предприятия розничной торговли, если названные расходы не входят в цену приобретения товаров. Такие расходы считаются косвенными и уменьшают доходы от реализации. Сумма прямых расходов, относящихся к остаткам товаров на складе, определяется по среднему проценту по следующей методике:

1. Определяется сумма прямых расходов, приходящихся на остаток товаров на начало месяца (берется из предыдущего расчета, допустим 500 ден. ед.) и осуществленных в текущем месяце (к примеру 4000 ден. ед.).

2. Определяется сумма реализации за месяц (75 000 ден. ед.) и стоимость остатка товаров на конец месяца (10 000 ден. ед.).

3. Рассчитывается средний процент:

$$1 : 2 \times 100 = 8\%.$$

4. Определяется сумма прямых расходов на остаток товаров на конец месяца:

$$10\,000 \text{ ден. ед.} : 100 \times 8\% = 800 \text{ ден. ед.}$$

Исходя из условий примера 800 ден. ед. включаются в прямые расходы, а  $500 \text{ ден. ед.} + 4000 \text{ ден. ед.} - 800 \text{ ден. ед.} = 3700 \text{ ден. ед.}$  представляют косвенные затраты, уменьшающие доходы от реализации текущего месяца.



## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. Каков порядок расчетов при розничной продаже товаров?
2. Какова система бухгалтерского учета продажи комиссионных товаров?
3. Чем отличается учет продажи в кредит от обычных форм продажи товаров?
4. Как определяют объем реализации в магазинах, входящих в производственные объединения и не выделенных на самостоятельный баланс?
5. Приведите формулу расчета среднего процента торговых наценок.
6. Как подразделяют расходы на доставку товаров?



## ТЕСТЫ

Укажите букву правильного ответа.

1. Сумма фактически поступивших товаров при учете их по покупным ценам отражается следующими бухгалтерскими проводками:

- а) Дебет 41-2 Кредит 60;  
Дебет 19 Кредит 60;
- б) Дебет 41-2 Кредит 60;  
Дебет 41-2 Кредит 42;  
Дебет 19 Кредит 60;
- в) Дебет 41-1 Кредит 60;  
Дебет 19 Кредит 60.

2. Выручка, полученная от продажи товаров за наличный расчет, зафиксирована проводкой:

- а) Дебет 50 Кредит 90-1;
- б) Дебет 51 Кредит 90-1;
- в) Дебет 57 Кредит 50.

3. Списание проданных товаров отражается:

- а) Дебет 90-2 Кредит 41-2;
- б) Дебет 90-2 Кредит 41-3;
- в) Дебет 91 Кредит 41-4.

4. Фиксируется выручка от продажи комиссионных товаров:

- а) Дебет 50 Кредит 90-1;
- б) Дебет 90-1 Кредит 004;
- в) Дебет 50 Кредит 004.

5. Какая бухгалтерская запись на отражение реализованной торговой наценки является правильной:

- а) Дебет 42 Кредит 99;
- б) Дебет 90-2 Кредит 42  
(сторно)
- в) Дебет 42 Кредит 90-1.

Всегда доволен сам собой, своим обедом и женой.  
Из «Евгения Онегина»

## 24

### УЧЕТ ОСНОВНЫХ ОПЕРАЦИЙ ПРЕДПРИЯТИЙ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ

- ✓ особенности деятельности предприятий общественного питания и специфика учета на них
- ✓ порядок бухгалтерского учета в различных структурных подразделениях предприятия: складах, цехах по производству обеденной продукции, кондитерских цехах и цехах по производству полуфабрикатов
- ✓ методика учета продажи кулинарной продукции

#### 24.1. Основная нормативно-техническая и технологическая документация

Правила оказания услуг общественного питания утверждены Постановлением Правительства РФ от 15 августа 1997 г. № 1036.

В Письме Роскомторга от 15 июля 1996 г. № 1-806/32-9 разъясняется, что предприятия общественного питания независимо от форм собственности и ведомственной принадлежности, а также предприниматели, занимающиеся деятельностью в сфере общественного питания, при производстве кулинарных, мучных и кондитерских изделий должны руководствоваться следующей нормативной и технологической документацией:

- ♦ Правилами производства и реализации продукции (услуг) общественного питания, утвержденными Постановлением Правительства РФ 13 апреля 1993 г. № 332;
- ♦ ГОСТ 50763—95 «Общественное питание. Кулинарная продукция, реализуемая населению»;
- ♦ ГОСТ 50762—95 «Общественное питание. Классификация предприятий»;
- ♦ ГОСТ 50764 «Услуги общественного питания»;
- ♦ ГОСТ 28-1 — 95 «Общественное питание. Требования к производственному персоналу»;
- ♦ СанПиН 42-123-4212 — 89 «Санитарные правила. Условия, сроки хранения особо скоропортящихся продуктов»;

- ♦ СанПиН 42-123-5777 — 91 «Санитарные правила для предприятий общественного питания, включая кондитерские цехи и предприятия, вырабатывающие мягкое мороженое»;  
СанПиН 1923 — 78 «Санитарные правила по применению пищевых добавок»;
- Сборниками технологических нормативов издания 1994—1996 гг., рецептур блюд и кулинарных изделий кухонь народов России издания разных лет.

Учет продуктов и товаров в кладовой ведут в свободных отпускных ценах и свободных закупочных ценах с добавлением единой наценки или без добавления наценок в соответствии с Письмом Госэкономики и Роскомторга от 5 апреля 1993 г. № 1-565/32-7.

## 24.2. Наценки

Учет продуктов и товаров в ценах приобретения с добавлением единой наценки ведут в кладовых предприятий, относящихся к одному типу и классу. Без добавления единой наценки учет продуктов следует вести в кладовых предприятий, имеющих в подчинении различные типы (ресторан, кафе, бар, столовая, магазин-кулинария и т. д.) и классы (рестораны и бары подразделяются на три класса: люкс, высший и первый) предприятий. Учет вино-водочных изделий и покупных товаров в кладовых предприятий ведут в ценах приобретения с добавлением торговой наценки. При отпуске продуктов и товаров из кладовой, в которой они должны учитываться с применением единой наценки, на производство (кухню), в буфеты и т. д. продукты и товары в накладной оцениваются в двух ценах: по учетным ценам кладовой для списания с подотчета и по ценам, по которым учитываются и приходуются на производстве. Уровень наценок определяется и утверждается самостоятельно руководителем (собственником). Кроме этого, собственник может самостоятельно утверждать цены, по которым реализуются изделия. В связи с этим наценка представляет собой разницу между ценой реализации и ценой приобретения, и в учетной политике необходимо предусматривать эту особенность ее определения.

По документам на поступившие от поставщиков продукты определяют их стоимость в следующих учетных ценах: свободных отпускных — для расчетов с поставщиками и оприходования продуктов без добавления единой наценки при учете по этим ценам и с добавлением наценок; регулируемых розничных — для расчетов с

поставщиками и оприходования продуктов без добавления единой наценки и с добавлением наценок; свободных закупочных — для расчетов с поставщиками и оприходования продуктов без добавления единой наценки и с добавлением наценок.

Отпуск продуктов из кладовой на производство (кухню) и товаров — в буфеты производится на основании **требований** и оформляется накладными (по формам ОП-3 и ОП-4). В накладной указываются: учетные цены кладовой и цена реализации с добавлением единой наценки, если учет в кладовой ведется без ее добавления. Специи и соль отпускаются на производство в той же оценке, как и продукты, так как включаются в себестоимость согласно Сборнику рецептур блюд и кулинарных изделий. Продукты на производство отпускаются только поименованные в накладной и лишь в тех количествах, которые в ней указаны.

### 24.3. Товарный отчет

Все приходно-расходные документы материально-ответственное лицо ежедневно сдает в бухгалтерию предприятия или собственнику вместе с **товарным отчетом**, в котором раздел о движении тары заполняется при небольшом ассортименте тары (до 10 наименований), а в остальных случаях складской учет тары по наименованиям, количеству и учетным ценам осуществляется в товарной книге кладовщика или на карточках количественно-суммового учета. По решению руководителя или собственника предприятия, предпринимателя товарные отчеты могут сдаваться в бухгалтерию или собственнику в иные сроки, но не реже одного раза в три дня.

Товарный отчет составляют в двух экземплярах. Первый экземпляр с приложенными к нему документами передается в бухгалтерию или собственнику под расписку на втором экземпляре, остающемся у материально-ответственного лица. Бухгалтерия или собственник, желательно в день поступления отчета, проверяет правильность его составления и приложенных к нему документов.

При механизированных формах учета материально-ответственное лицо после отчетного дня сдает в бухгалтерию приходные и расходные документы по реестру под расписку на втором его экземпляре, остающемся у него. Стоимость продуктов и товаров и полное техническое оформление товарного отчета определяют на ЭВМ.



## 24.4. Складской учет

При наличии кладовой на предприятиях общественного питания продукты и товары учитывают в бухгалтерии на счете 41 «Товары», субсчет 1 «Товары на складах». Разницу между учетной стоимостью и стоимостью приобретения продуктов и товаров учитывают на счете 42 «Торговая наценка», субсчет 1 «Торговая наценка (скидка, накидка)».

В местах хранения материально-ответственные лица ведут складской учет продуктов и товаров в натуральном выражении по наименованиям, количеству и учетным ценам в товарной книге кладовщика или на карточках количественно-суммового учета. На крупных предприятиях, где велико количество продуктов, рекомендуется вести учет по группам товаров (гастрономия, рыбные, мясные, молочные и т. д.). Книга (карточки) выдается материально-ответственному лицу в пронумерованном виде под расписку. Исползованные книги сдаются в бухгалтерию или собственнику, где хранятся наряду с бухгалтерскими документами аналитического учета. Записи в книгу (на карточки) кладовщиком производятся желательнo в сроки сдачи товарного отчета (реестра) на основании приходных и расходных документов только по количеству (без указания суммы). Правильность записей, ведущихся материально-ответственными лицами в товарной книге (карточках количественно-суммового учета), должна регулярно, но не реже одного раза в неделю проверяться бухгалтерией или собственником предприятия. При этом сопоставляют записи, сделанные материально-ответственным лицом в товарной книге или на карточках количественно-суммового учета, с записями в первичных товарных документах, а также проверяется выведение остатков по каждому наименованию (сортu) продуктов. Правильность записей подтверждается подписью работника бухгалтерии, производившего проверку, на товарном отчете.

Бухгалтерия ведет натурально-стоимостной учет продуктов и товаров по оперативно-бухгалтерскому (сальдовому) или количественно-суммовому методу. Учет продуктов и товаров в кладовых оперативно-бухгалтерским (сальдовым) методом ведется в следующем порядке: в бухгалтерии — по учетным ценам; в местах хранения — по наименованиям, сорту, цене и количеству в товарной книге или на карточках. По окончании месяца и на дату инвентаризации кладовщик оформляет ведомость остатков продуктов, которая проверяется бухгалтером и подтверждается подписью.

При наличии компьютера все данные бухгалтерского учета вводят в компьютер и распечатывают для руководителя (собственника).

На небольших предприятиях, где отсутствуют склады, продукты поступают непосредственно на производство.

## 24.5. Бухгалтерский учет

Бухгалтерия ведет учет продуктов на счете 20 по материально-ответственным лицам в следующей оценке: на производстве — суммовой, в обособленных цехах по изготовлению кондитерских изделий, полуфабрикатов — по наименованию и количеству, учетной цене и сумме (натурально-стоимостной учет).

Ежедневно, накануне дня приготовления пищи, заведующий производством составляет план-меню, в котором указываются наименования и номера блюд по сборнику рецептур, по технологической карточке или по стандарту предприятия (СТП), а также количество блюд, намечаемых к выпуску на следующий день. План-меню составляют в одном экземпляре, его подписывает заведующий производством (бригадир) и утверждает руководитель (собственник) предприятия, предприниматель.

Заведующий производством составляет требование на продукты с учетом потребности в сырье (продуктах) на предстоящий день и остатков сырья (продуктов) на начало дня. Требование утверждает руководитель (собственник) предприятия, предприниматель. Оно служит основанием на выписки накладной на отпуск сырья (продуктов) из кладовой. Дополнительный отпуск продуктов из кладовой на производство (кухню) в течение дня может производиться по дополнительному требованию.

Поступающие на производство (кухню) продукты передаются под отчет заведующему производством или бригаде материально-ответственных лиц.

Для учета движения продуктов на производстве (кухне) используют цены приобретения с добавлением единой наценки. Рестораны и бары классов «люкс», «высший» и «первый» могут использовать в качестве учетных цен цены приобретения без добавления единой наценки при обслуживании различных контингентов потребителей.

Цены, по которым реализуются изделия кухни, определяют на основании калькуляции, составляемой в карточках. Калькуляционные карточки регистрируют в специальном журнале. На предприятиях общественного питания (ресторанах, кафе и др.), реали-

зующих в дневное время кухонную продукцию с добавлением более низкой единой наценки, а в вечернее время — более высокой наценки, начисляют две цены: для работы в дневное время с меньшим показателем наценки и в вечернее время — с большим показателем наценки. По требованию руководителя (собственника) предприятия возможно снятие остатков по цехам и участкам показаний счетчиков кассовых аппаратов.

## 24.6. Порядок расчетов за реализуемые изделия

Отпуск изделий кухни (блюд) потребителям производится по предъявлении кассовых чеков, талонов-абонементов (разовых талонов) платежных поручений, подтверждающих оплату этих изделий.

Скомплектованные обеды отпускают по одному документу. В целях усиления контроля целесообразно раздачу организационно отделить от производства. В этом случае отпуск в раздаточные оформляют дневными заборными листами.

Кассовые чеки в момент приема их раздатчиками пищи от потребителей помещаются на наколке по видам блюд и в конце смены используются для составления акта о реализации готовых изделий кухни за наличный расчет (ОП-12).

На предприятиях, где кухня не отделена от раздачи и применяется самообслуживание с последующим расчетом с потребителем, где невозможно получить данные о реализации блюд в ассортименте, допускается составление акта о продаже изделий кухни за наличный расчет в суммовом выражении (ОП-11).

Отпуск обедов работникам предприятий производится по меню-накладной в соответствии с табелем.

## 24.7. Отпуск изделий кухни

Отпуск изделий в филиалы, буфеты, в обособленную раздаточную оформляют накладными или дневными заборными листами. Бланки этих документов регистрируются в специальном журнале.

Бланки накладных выдают также пронумерованными под расписку материально-ответственного лица.

Заведующий производством (бригадир) или лицо, им на то уполномоченное, при отпуске изделий кухни в филиалы, буфеты, мелкорозничную сеть или в раздаточную заполняет графы дневного заборного листа в двух экземплярах под копирку. Оба экземпляра

дневного заборного листа подписывают заведующий производством и лицо, получившее готовые изделия, в графах за каждый час отпуска. Возврат нереализованной продукции из буфетов и мелко-розничной сети на производство (кухню) показывают в отдельной графе дневного заборного листа.

По окончании рабочего дня (смены) определяют количество и стоимость отпущенной продукции по дневному заборному листу по ценам реализации (совпадающим с учетными ценами производства). Прописью всего за день фиксируется сумма по ценам реализации или розничная стоимость отпущенной продукции. Дневной заборный лист подписывают заведующий производством и лицо, получившее готовые изделия. Первые экземпляры дневных заборных листов (накладных) материально-ответственные лица буфетов и другой сети при товарном отчете сдают в бухгалтерию предприятия (организации), а вторые экземпляры — заведующим производством при отчете о движении продуктов на кухне.

Руководителю (собственнику), предпринимателю или по его поручению работнику предприятия целесообразно проводить контрольные проверки соответствия фактического количества отпущенных изделий кухни в филиалы, раздаточные, буфеты и мелко-розничную сеть по количеству, записанному в дневных заборных листах (накладных). О проведенных проверках делается отметка в документах, по которым произведен отпуск (накладные, дневные заборные листы), а при обнаружении отклонений или злоупотреблений составляется акт для привлечения виновных в этом лиц к ответственности.

## 24.8. Отчетность заведующего производством

Заведующий производством (бригадир) ежедневно составляет отчет о движении продуктов и тары на кухне.

Приходная часть отчета заполняется по данным документов на полученные в производство продукты из кладовой и от поставщиков, протаксированным по учетным ценам производства (кухни). В расходную часть записывают все данные об отпуске и реализации готовых изделий, определяемые по актам о реализации готовых изделий кухни за наличный расчет, дневным заборным листам, меню, накладным на отпуск питания по безналичному расчету, актам о порче, накладным на возврат продуктов в кладовую и другим первичным расходным документам. В отчете о движении продуктов на кухне выделяется графа «Оборот по ценам фактической ре-

ализации и отпуска». Общая сумма по отчету по ценам фактической реализации должна соответствовать показателям реализации по кассовому аппарату. Меню-накладные на отпуск питания по безналичному расчету и работникам предприятия также показывают стоимость реализованной продукции в ценах фактической реализации. Итог графы отчета «Оборот по ценам фактической реализации и отпуска» показывает общую сумму оборота по реализации готовой продукции кухни.

Отпуск в обеденный зал для подачи потребителям специй и соли, стоимость которых включена в цену блюда, производится только из кухни. Стоимость соли и специй, подаваемых на столы, определяется администрацией (собственником) предприятия и включается в стоимость блюд с учетом фактической реализации.

При наличии нескольких дневных заборных листов (накладных) на отпуск из кухни блюд и других изделий рекомендуется составлять опись дневных заборных листов или накладных с последующей записью в отчет о движении продуктов и тары на кухне общей суммы отпуска.

Отчет о движении продуктов и тары на кухне составляют в двух экземплярах, из которых первый с приложением всех приходных и расходных документов сдается в бухгалтерию (руководителю, собственнику) предприятия под расписку на втором экземпляре, остающемся у заведующего производством. К отчету о движении продуктов на кухне прилагают план-меню, а также первый экземпляр меню.

## 24.9. Учет продуктов в кондитерских цехах

Учет сырья и готовых изделий в самостоятельных кондитерских цехах, фабриках-кухнях, ресторанах, столовых, а также на других предприятиях общественного питания, где имеются отдельные материально-ответственные лица (заведующие, кондитеры и т. д.), не входящие в состав бригады кухни и отвечающие только за изготовление кондитерских изделий, ведется по наименованиям продуктов, количеству, учетной цене и сумме (натурально-стоимостной). Производства, не имеющие обособленных кондитерских цехов и изготавливающие в общих кухнях пирожки, булочки и другие мучные изделия, учитываются в порядке, указанном для основного производства (кухни).

Работа кондитерских цехов регламентируется ежедневным плановым заданием по выпуску продукции в натуральном выражении. Исходя из имеющегося в кладовой предприятия сырья, воз-

возможностей производства и реализации готовых изделий заведующий кондитерским цехом (собственник, кондитер) составляет план-заказ на изготовление кондитерских и других изделий. План-заказ утверждается руководителем (собственником) предприятия, предпринимателем. Отпуск сырья и готовых изделий производится также с разрешения руководителя (собственника), предпринимателя и оформляется накладной.

На основании утвержденного плана-заказа заведующий цехом по установленным нормам (рецептурам) определяет количество сырья, подлежащего отпуску из кладовой. В зависимости от конкретных условий работы, наличия помещений для хранения сырья непосредственно в цехе при отсутствии кладовых, а также с учетом сроков хранения сырья план-заказ может составляться на один, два, три дня и более с получением сырья и продуктов полностью на весь планируемый период. Отпуск работникам цеха всех предусмотренных рецептурами продуктов (основных и вспомогательных) должен производиться строго по установленным нормам.

Сдачу готовых изделий в кладовую (экспедицию) оформляют дневным заборным листом или накладной. Руководитель (собственник) предприятия самостоятельно решает вопрос о целесообразности наличия экспедиции. Стоимость коробок, израсходованных на упаковку изделий, входит в стоимость изделий.

Как правило, сдает готовые изделия в кладовую (экспедицию) заведующий цехом (собственник) или его заместитель в присутствии бригадира (мастера) бригады, изготовившей данную партию изделий. При приеме и сдаче изделий проверяют количество и вес в целом всей партии и вес отдельных изделий (выборочно), реализуемых штучно. Готовые изделия возвращают для замены и переработки только через кладовую (экспедицию) по письменному разрешению директора (собственника), предпринимателя и бухгалтера предприятия и оформляют приемную накладную. Во всех документах на прием и передачу кондитерских изделий должно быть указано полное и точное наименование изделий, а по штучным — и вес одного изделия (например, пирожное «Бисквитное» 1/80 г, пирожное «Слойка» 1/75 г, цена одной штуки (килограмма) изделия, конечный срок реализации и т. д.).

Материально-ответственные лица, как правило, ежедневно составляют отчет о движении готовых изделий и с приложением соответствующих документов представляют его в бухгалтерию (руководителю, собственнику) предприятия.

Списание сырья, израсходованного на изготовление кондитерских изделий, производится по фактическим затратам, но не выше установленных норм. Для выявления отклонений фактического расхода сырья (продуктов) от установленных норм на фактически изготовленные и отпущенные изделия в бухгалтерии предприятия составляют контрольный расчет. Расчет составляется в целом на межинвентаризационный период и служит основанием для заполнения графы 25 отчета о движении продуктов в производстве. По всем выявленным отклонениям материально-ответственные лица представляют письменные объяснения, которые рассматриваются руководителем (собственником) в установленном порядке.

Общий остаток ценностей в кондитерском цехе должен соответствовать сумме остатков готовых изделий по отчету о движении готовых изделий и сырья и продуктов.

## 24.10. Учет производства полуфабрикатов

Учет продуктов в цехах по производству полуфабрикатов на предприятиях общественного питания (мясных, рыбных, овощных и др.) целесообразно вести по материально-ответственным лицам (бригадам), наименованиям, сортам (категориям), количеству, цене, сумме. Этот учет должен обеспечить контроль за выходом полуфабрикатов по видам и количеству (весу) в соответствии с установленными нормами и за правильным их использованием.

Оприходование продуктов под отчет материально-ответственным лицом (заведующим производством, цехом, бригадиром) производится по ценам приобретения без добавления наценок.

Количество (вес) подлежащих изготовлению полуфабрикатов определяют принятыми заказами от обслуживаемых предприятий и потребностями собственного производства (кухни), филиалов, буфетов, мелкорозничной сети и иных потребителей производимой продукции.

Отпуск сырья в цеха для изготовления полуфабрикатов может производиться из кладовой по накладным, выписываемым материально-ответственным лицом на основании требования заведующего производством. В цехах по производству мясных полуфабрикатов, учитывая особенности хранения и необходимость предварительной подготовки мясных туш для разделки (дефростация, обмывка), допускается их прием от поставщиков непосредственно в цех для размещения в дефростере и хранения.

Все нормы отходов при использовании сырья определяют действующей нормативно-технической документацией, стандартами предприятия. Сборником рецептур, технико-технологическими картами.

Изготовленные полуфабрикаты передают из цеха в экспедицию или кладовую по накладным или дневным заборным листам. В экспедиции (кладовой) полуфабрикаты комплектуют по заказам предприятий, укладывают в специальную тару и отправляют по назначению.

Полуфабрикаты, сданные в кладовую (экспедицию), в накладных или заборных листах показывают в двух ценах: ценах отпуска (реализации) с округлением (для оприходования в кладовой, экспедиции) и по ценам калькуляции без округления для списания с материально-ответственного лица цеха. Округление производят в соответствии с Письмами Комитета цен при Минэкономике России от 27 апреля 1992 г. № 01-17/116-06 и от 14 сентября 1992 г. № 01-17/669-06.

Сумму разницы от округления цен на полуфабрикаты и кондитерские изделия, оприходованные в кладовой (экспедиции), в бухгалтерском учете относят на субсчет 42-1 «Торговая наценка (скидка, накидка)».

Не рекомендуется производить отпуск изделий другим предприятиям, филиалам, буфетам и т. п. непосредственно из цеха, минуя экспедицию.

## 24.11. Учет изделий кулинарии в розничной сети

Поступающие в буфеты, магазины кулинарии и мелкорозничную сеть готовые изделия, полуфабрикаты и товары из производства, кладовой или непосредственно от поставщиков передаются под материальную ответственность (в собственность) буфетчика, продавца, заведующего магазином.

Оприходование продукции кухни в буфеты, магазины и другую розничную сеть производится по накладным или дневным заборным листам.

При сменной работе буфетов передачу товаров, тары и инвентаря оформляют актом, который составляется в трех экземплярах: один остается у материально-ответственного лица (лиц), сдающего ценности, второй — у лица (лиц), принимающего ценности, третий передается в бухгалтерию с отчетом (руководителю, собственнику) предприятия.



Товары и изделия кухни, находящиеся в буфетах и мелкорозничной сети, учитывают суммарно по цене приобретения с добавлением единого показателя наценок на счете 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле». В магазинах кулинарии учет указанных изделий ведется аналогично.

Все приходно-расходные документы материально-ответственным лицом (бригадой) сдаются в бухгалтерию при товарном отчете не реже одного раза в пять дней. Приходно-расходные документы собственника магазина-кулинарии, буфета, киоска хранятся у собственника и предъявляются государственным контролирующим органам по их требованию. Товарный отчет составляют в двух экземплярах (собственник магазина-кулинарии, буфета, киоска и др. — в одном, для себя). Первый экземпляр с приложенными к нему документами передается в бухгалтерию под расписку на втором экземпляре, остающемся у материально-ответственного лица (бригадира). При проверке отчетов бухгалтерией обязательно производится встречная сверка приходно-расходных операций с документами кладовой, кухни и кассы за каждый день в отдельности.

В столовых общеобразовательных учреждений, перешедших в полное хозяйственное ведение, допускается расчет стоимости блюд по стоимости рациона.

## 24.12. Инвентаризация

Инвентаризацию продуктов (сырья) и готовых изделий на предприятиях общественного питания как основного производства (кухни), так и самостоятельных цехов (кондитерского, полуфабрикатов и др.) рекомендуется проводить (кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно) в следующие сроки: в кладовых — не реже одного раза в квартал; на кухнях и в производственных цехах — не реже одного раза в месяц; в буфетах — не реже двух раз в квартал. Тара, находящаяся на предприятиях общественного питания, инвентаризируется одновременно с сырьем, продуктами и готовыми изделиями. Одновременно с инвентаризацией товарно-материальных ценностей на предприятиях общественного питания, как правило, целесообразно проводить инвентаризацию этих ценностей в филиалах данного предприятия и в прикрепленной к нему мелкорозничной сети (палатках, киосках, ларьках, лотках). Конкретные сроки инвентаризации устанавливаются руководителем (собственником) предприятия самостоятельно. Вопросы документального оформления и регулирования инвентаризационных разниц отражены в специальных инструкциях Минфина России.



## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Назовите органы (ведомства), регулирующие деятельность предприятия питания и виды цен, используемые в них.
2. Какие формы отчетности предусмотрены для различных категорий материально-ответственных лиц?
3. На каких синтетических и аналитических счетах учитывают операции предприятия питания?

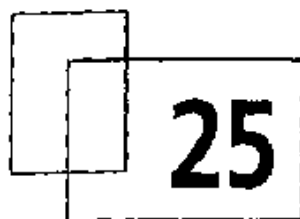


## ТЕСТЫ

Укажите букву правильного ответа.

1. По каким видам цен реализуется продукция этими предприятиями:
  - а) твердым розничным ценам;
  - б) ценам поставщиков;
  - в) свободным отпускным ценам с добавлением единой наценки или без ее добавления.
2. Каким способом ведут аналитический учет продуктов в кладовых:
  - а) суммовым;
  - б) натурально-стоимостным;
  - в) оперативно-бухгалтерским (сальдовым).
3. Какие формы отчетов составляют материально-ответственные лица:
  - а) акт о продаже изделий кухни за наличный расчет в суммовом выражении;
  - б) калькуляционные карточки;
  - в) отчет о движении продуктов и тары на кухне;
  - г) акт о реализации готовых изделий кухни за наличный расчет;
  - д) товарный отчет.
4. Продукты на кухне учитывают на счетах:
  - а) 20;
  - б) 41-2.

Наведите порядок каждый в своем Кантоне —  
и в мире будет порядок.  
*Вольтер (Швейцария)*



## УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

- ✓ базовые принципы формирования ключевых понятий финансового учета: прибыль (убыток) и их составляющие
- ✓ экономическое содержание бухгалтерских счетов, накапливающих информацию для определения промежуточного и конечного финансового результата деятельности
- ✓ понятия прибыли по правилам бухгалтерского и налогового учета
- ✓ учет распределения прибыли

### 25.1. Нормативная база

Финансовый результат представляет собой прирост (уменьшение) капитала организации, вызванный ее предпринимательской и иной деятельностью. Данный результат в виде прибыли означает превышение доходов над расходами. В связи с этим все нормативные документы в области учета в разной мере отражают составные части финансового итога. Перечислим основные документы:

- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н (в ред. от 30 марта 2001 г.);
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н (в ред. от 30 марта 2001 г.);
- Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02), утвержденное Приказом Минфина России от 2 июля 2002 г. № 66н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утвержденное Приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02), утвержденное Приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н;
- ГК РФ, НК РФ, ТК РФ;

• Методические рекомендации Минфина России по использованию Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, составлению бухгалтерской отчетности и т. д.

## 25.2. Учет доходов от обычных видов деятельности

Обычными видами деятельности в сфере предпринимательства является продажа товаров, продукции, выполнение работ, оказание услуг, а доходы от этих операций (далее — выручка) считаются доходами от обычных видов деятельности. Обычный вид деятельности закрепляется в уставе организации.

Для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности, а также для определения финансового результата предназначен счет 90 «Продажи». Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (оказана услуга);

д) произведенные расходы по этой операции могут быть определены.

Если в отношении денежных средств, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

На момент признания выручки в бухгалтерском учете оформляют запись:

*Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»      Кредит 90, субсчет «Выручка».*

Сумма себестоимости проданных изделий, работ и услуг относится в дебет счета 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж». Одновременно кредитуются счета 20 «Основное производство», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на продажу», 45 «Товары отгруженные».

В случае когда в соответствии с учетной политикой исчисляется ограниченная себестоимость, расходы управленческого и коммер-

ческого характера в качестве условно постоянных подлежат списанию в дебет счета 90 с кредитованием счетов 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу».

Одновременно в учете отражают сумму налогов и сборов, обязательства по уплате которых возникают у предприятия в момент признания выручки от продаж:

*Дебет 90, субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»      Кредит 68;*

*Дебет 90, субсчет 4 «Акцизы»      Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».*

Ученные по дебету счета 44 суммы расходов, относящиеся к проданной продукции, ежемесячно относят на счет 90, субсчет 2.

Организации, предметом которых является оказание услуг, как правило, на конец отчетного периода не имеют незавершенного производства. В связи с этим ежемесячно оформляют корреспонденцию:

*Дебет 90, субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж»      Кредит 20 «Основное производство».*

В организациях, осуществляющих розничную торговлю и ведущих учет товаров по продажным ценам, в конце месяца сторнируется сумма торговых наценок, относящихся к проданным товаром.

Счет 90 используется не только для исчисления результата продажи, но и для формирования накопительных итогов к отчету о прибылях и убытках.

По окончании каждого месяца субсчет 90-9 «Прибыль / убыток от продаж» закрывается перечислением сумм на счет 99 «Прибыли и убытки». Однако все субсчета этого счета имеют дебетовое или кредитовое сальдо, величина которого накапливается начиная с января отчетного года.

При составлении годовой бухгалтерской отчетности после перенесения сальдо с субсчета 90-9 на счет 99 оформляются заключительные записи по закрытию всех других субсчетов счета 90. Для этого оборотами со всех субсчетов списываются соответствующие сальдо на субсчет 90-9. Субсчета 90-2, 90-3, 90-4, 90-5 закрываются записями по кредиту в дебет субсчета 90-9. Сумма с дебета субсчета 90-1 списывается в кредит субсчета 90-9. В результате произведенных записей по состоянию на 1 января нового года ни один из субсчетов счета 90 «Продажи» сальдо не имеет.

Аналитический учет по счету 90 ведут по каждому виду проданных товаров, выполняемых работ, оказываемых услуг и т. п. Кроме

того, может вестись аналитический учет по этому счету по регионам продаж и другим направлениям (сегментам деятельности), предусмотренным учетной политикой организации.

### 25.3. Учет расходов от обычных видов деятельности

Согласно п. 2 ПБУ 10/99, расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и(или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Не признается расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т. п.);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ и услуг;
- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

**Выбытие активов именуется оплатой.**

Расходы организации в зависимости от их характера, условий, осуществления и направлений деятельности организации подразделяются:

- на расходы по обычным видам деятельности;
- операционные расходы;
- внереализационные расходы.

Расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, считаются **прочими расходами**. К прочим расходам также относятся **чрезвычайные расходы**.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

Расходы, осуществление которых связано с предоставлением за плату во временное пользование своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к операционным расходам.

Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

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 (с учетом положений п. 3 ПБУ 10/99).

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).

Величина оплаты и(или) кредиторской задолженности определяется исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком (подрядчиком) или иным контрагентом. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины оплаты или кредиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет расходы в отношении аналогичных материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг либо предоставления во временное пользование аналогичных активов.

При оплате приобретаемых материально-производственных запасов 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.

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется стоимостью 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).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организаций, величина оплаты и (или) кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными 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).

В случае изменения обязательства по договору первоначальная величина оплаты и (или) кредиторской задолженности корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего выбытию. Стоимость актива, подлежащего выбытию, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Величина оплаты определяется (уменьшается или увеличивается) с учетом суммовых разниц, возникающих в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой фактически произведенной оплаты, выраженной в иностранной валюте (условных денежных единицах), исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия к бухгалтерскому учету соответствующей кредиторской задолженности, и рублевой оценкой этой кредиторской задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату признания расхода в бухгалтерском учете.

Расходы по обычным видам деятельности формируют:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов



для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (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 должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

Для целей формирования организацией финансового результата деятельности от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды, с учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров.

При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Правила учета затрат на производство продукции, продажу товаров, выполнение работ и оказание услуг в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливаются отдельными нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету.

## 25.4. Виды прочих поступлений и прочих расходов

По правилам бухгалтерского учета *операционными* доходами являются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации;

- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (с учетом положений п. 5 ПБУ 9/99);
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, включая проценты и иные доходы по ценным бумагам (с учетом положений п. 5 ПБУ 9/99);
- 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.

*Внереализационными доходами являются:*

- 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 депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- прочие внереализационные доходы.

*Чрезвычайными доходами* считаются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т. п.

Для целей бухгалтерского учета величина прочих поступлений определяется в порядке, изложенном ниже.

Величину поступлений от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, а также суммы процентов, полученных за предоставление в пользование денежных средств организации, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации) определяют в порядке, аналогичном предусмотренному п. 6 ПБУ 9/99.

Штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником.

Активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником.

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 учету цен на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах, действующих на дату принятия к 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.

Иные поступления принимаются к бухгалтерскому учету в фактических суммах.

Суммы дооценки активов определяют по правилам, установленным для проведения переоценки активов.

Прочие поступления подлежат зачислению на счет 99 «Прибыли и убытки», кроме случаев, когда правилами бухгалтерского учета установлен другой порядок.

*Операционными расходами* являются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (с учетом положений п. 5 ПБУ 10/99);
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (с учетом положений п. 5 ПБУ 10/99);
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (с учетом положением п.5 ПБУ 10/99);
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- прочие операционные расходы.

*Внереализационными расходами* 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;
- курсовые разницы;
- сумма уценки активов;
- перечисление средств (взносов, выплат и т. д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- прочие внереализационные расходы.

В составе *чрезвычайных расходов* отражаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т. п.).

Для целей бухгалтерского учета величина прочих расходов определяется в следующем порядке, изложенном ниже.

Величина расходов, связанных с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции, а также с участием в уставных капиталах других организаций, с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации), процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств, а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, определяются в порядке, аналогичном предусмотренному п. 6 ПБУ 10/99.

Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещение причиненных организацией убытков принима-

ются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных организацией.

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, включаются в расходы организации в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

Суммы уценки активов определяются в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

Прочие расходы подлежат зачислению на счет прибылей и убытков организации, кроме случаев, когда законодательством или правилами бухгалтерского учета установлен иной порядок.

## 25.5. Признание расходов

Расходы признаются в бухгалтерском учете при условии:

- расхода в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- что сумма расхода может быть определена;
- уверенности в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете 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).

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Если организацией принят в разрешенных случаях порядок признания выручки от продажи продукции и товаров не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

Расходы признаются в Отчете о прибылях и убытках:

- с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);
- путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;
- по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступления активов;
- независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;
- когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

## 25.6. Отчетная информация о расходах

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

В Отчете о прибылях и убытках расходы организации отражаются с подразделением на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие расходы, управленческие расходы, операционные расходы и внереализационные расходы, а в случае возникновения — чрезвычайные расходы.

В случае выделения в Отчете о прибылях и убытках видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов.

Операционные и внереализационные расходы могут не показываться 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.

В бухгалтерской отчетности также подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат;
- изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном году;
- расходы, равные величине отчислений в связи с образованием в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.).

Прочие расходы организации за отчетный год, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются в отчетном году на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

## 25.7. Бухгалтерский учет прочих доходов и расходов

Для обобщения информации о прочих доходах и расходах (операционных, внереализационных) предназначен активно-пассивный счет 91 «Прочие доходы и расходы». Чрезвычайные доходы и расходы учитываются на счете 99 «Прибыли и убытки».

К счету 91 открывают субсчета:

1. Прочие доходы;
2. Прочие расходы;
3. Сальдо прочих доходов и расходов.

На субсчете 91-1 отражают поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, а также проценты за предоставленные в пользование денежные средства, доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации). Проценты начисляются за каждый отчетный период в соответствии с условиями договора.

По кредиту субсчета 91-1 фиксируются также полученные штрафы, пени, неустойки за нарушение условий, суммы дооценки активов и др.

На дебет субсчета 91-2 относят остаточную стоимость выбывающих основных средств, уплаченные штрафы и т. п.

Субсчет 99-9 предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Ежемесячно образовавшиеся сальдо с субсчета 91-9 перечисляют на счет 99 (по аналогии с субсчетом 90-9).

## 25.8. Содержание других счетов, влияющих на конечный финансовый результат

Приведем характеристику счетов 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 97 «Расходы будущих периодов» и 98 «Доходы будущих периодов».

**Счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»** предназначен для обобщения информации о суммах недостач и потерь от порчи материальных и иных ценностей (включая денежные средства), выявленных в процессе их заготовления, хранения и продажи, независимо от того, подлежат они отнесению на счета учета затрат на производство (расходов на продажу) или виновных лиц. При этом потери ценностей, возникшие в результате стихийных бедствий, относятся на счет 99 «Прибыли и убытки» как убытки отчетного года (некомпенсированные потери от стихийных бедствий).

По дебету счета 94 приводятся:

- по недостающим или полностью испорченным товарно-материальным ценностям — их фактическая себестоимость;
- недостающим или полностью испорченным основным средствам — их остаточная стоимость (первоначальная стоимость за минусом суммы начисленной амортизации);
- частично испорченным материальным ценностям — сумма определившихся потерь и т. п.

По недостачам и порче ценностей записи производятся по дебету счета 94 с кредита счетов учета названных ценностей.

Когда покупателем при приемке ценностей, поступивших от поставщиков, выявляется недостача или порча, то сумму недостачи в пределах предусмотренных в договоре величин покупатель относит при оприходовании ценностей в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», а сумму потерь сверх предусмотренных в договоре величин, предъявленную поставщикам или транспортной организации, — в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредито-



рами» (субсчет «Расчеты по претензиям») с кредита счета 60. При отказе судом во взыскании сумм потерь с поставщиков или транспортных организаций сумма, ранее отнесенная в дебет счета 76 (субсчет «Расчеты по претензиям»), списывается на счет 94.

При вынесении судом решения о взыскании с поставщика сумм недостач и потерь ценностей сверх предусмотренных в договоре величин в бухгалтерском учете поставщика сумма продажи, ранее отраженная по дебету счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и кредиту счета 90 «Продажи», сторнируется на взысканную покупателем сумму недостач и потерь. Одновременно указанная сумма отражается обычной записью по дебету счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 51, 52 и кредиту счета 76. При перечислении сумм покупателю счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» дебетуется в корреспонденции со счетом 51. Поставщик должен также сторнировать обороты по дебету счета 90 и кредиту счета 43 «Готовая продукция», сумма списывается затем в дебет счета 94.

По кредиту счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» отражается списание:

- недостач и порчи ценностей в пределах, предусмотренных в договоре величин,

- на счета учета материальных ценностей (когда они выявлены при заготовлении) или в пределах норм естественной убыли — затрат на производство и расходов на продажу (когда они выявлены при хранении или продаже);

- недостач ценностей сверх величин (норм) убыли, потерь от порчи — в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»);

- недостач ценностей сверх величин (норм) убыли и потерь от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников, а также недостач товарно-материальных ценностей, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков, — на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

По кредиту счета 94 отражаются суммы в размерах и величинах, принятых на учет по дебету указанного счета. При этом на счета учета затрат на производство (расходов на продажу) списываются недостающие или испорченные материальные ценности по их фактической себестоимости.

При взыскании с виновных лиц стоимости недостающих ценностей разница между стоимостью недостающих ценностей, зачисленной на счет 73, и их стоимостью, отраженной на счете 94, от-

носится в кредит счета 98 «Доходы будущих периодов». По мере взыскания с виновного лица причитающейся с него суммы указанная разница списывается со счета 98 в корреспонденции со счетом 91.

Недостачи ценностей, выявленные в отчетном году, но относящиеся к прошлым отчетным периодам, признанные материально ответственными лицами или на которые имеются решения суда о взыскании с виновных лиц, отражаются по дебету счета 94 и кредиту счета 98. Одновременно на эти суммы дебетуется счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба») и кредитруется счет 94. По мере погашения задолженности кредитруется счет и дебетуется счет 98.

**Счет 97 «Расходы будущих периодов»** предназначен для обобщения информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам. В частности, на этом счете могут быть отражены расходы, связанные с горноподготовительными работами; подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером; освоением новых производств, установок и агрегатов; рекультивацией земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий; неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств (когда организацией не создается соответствующий резерв или фонд) и др.

Ученные на счете 97 расходы списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.

Аналитический учет по счету 97 ведется по видам расходов.

## 25.9. Определение промежуточного финансового результата

В течение отчетного года учет финансового результата совмещается с учетом хозяйственных операций, результатом которых является формирование доходов или убытков организации. Иными словами, на одних и тех же бухгалтерских счетах учитывают реализационные операции и операции по учету прочих доходов, а также расходов организации (от видов деятельности, не относящихся к обычным — операционные доходы, внереализационные доходы и расходы, а также доходы и расходы, связанные с чрезвычайными операциями).

Следует обратить внимание на то обстоятельство, что составные части финансового результата (себестоимость, НДС и др.) учитываются накопительно с начала года на отдельных субсчетах и не списываются до конца отчетного года. Финансовый результат месяца определяется списанием сальдо с субсчетов 90-9 и 91-9 на счет 99 «Прибыли и убытки».

## 25.10. Определение чистой прибыли (убытка) по данным бухгалтерского учета на конец года

Конечный финансовый результат по правилам бухгалтерского учета складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, прочих доходов и расходов, в том числе чрезвычайных. По дебету счета 99 отражают убытки (потери), а по кредиту – прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

По окончании каждого месяца:

- сопоставлением кредитного оборота по субсчету 90-1 «Выручка» и совокупного дебетового оборота по остальным субсчетам счета 90 «Продажи», открытых организацией, определяется прибыль или убыток от обычных видов деятельности и отражается на субсчете 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки»;

- сравнением оборотов по субсчетам 91-1 и 91-2 определяется финансовый результат по прочим (операционным, внереализационным) доходам и расходам и отражается на субсчете 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» в корреспонденции со счетом 99.

Налоговое законодательство предоставляет налогоплательщику право осуществлять перенос убытков на будущее в течение десяти лет (п. 2 ст. 283 НК РФ), но совокупная сумма переносимого убытка не может превышать 30% налоговой базы.

Вопрос о направлениях использования прибыли решается общим собранием собственников. Часть прибыли направляется на выплату дивидендов (увеличение доли участников). Не менее 5% прибыли акционерного общества идет в резервный фонд. Остальная сумма предназначается для фондов производственного развития и потребления, если это предусмотрено учредительными документами организации.



## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. В чем сущность понятий доходов и расходов от обычных видов деятельности?
2. В чем заключается различие между операционными доходами (операционными расходами) и внереализационными доходами (внереализационными расходами)?
3. Какие доходы (расходы) относят к чрезвычайным?
4. На каких бухгалтерских счетах формируют финансовый результат от продаж?
5. Какие счета используются для других доходов и расходов, влияющих на прибыль (убыток)?
6. Как определить промежуточный финансовый результат и прибыль (убыток) на конец года?
7. Чем отличается налогооблагаемая прибыль от бухгалтерской?



## ТЕСТЫ

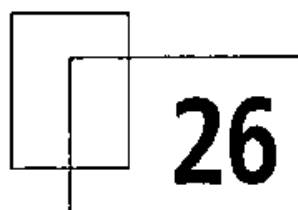
Укажите букву правильного ответа:

1. По окончании месяца списывается прибыль от реализации и составляется проводка:
  - а) Дебет 90 Кредит 84;
  - б) Дебет 90 Кредит 99;
  - в) Дебет 80 Кредит 90.
2. Начислен штраф в пользу поставщика за нарушение условий договора:
  - а) Дебет 91 Кредит 76;
  - б) Дебет 26 Кредит 60;
  - в) Дебет 84 Кредит 76;
  - г) Дебет 90 Кредит 60.

3. Начислены дивиденды по акциям сотрудникам предприятия:
- а) Дебет 99 Кредит 75;
  - б) Дебет 84 Кредит 70;
  - в) Дебет 99 Кредит 73;
  - г) Дебет 91 Кредит 70.
4. Произведены отчисления в резервный капитал:
- а) Дебет 91 Кредит 86;
  - б) Дебет 99 Кредит 86;
  - в) Дебет 84 Кредит 82;
  - г) Дебет 91 Кредит 83.
5. Начислена сумма по акту проверки налоговой инспекции за несоблюдение правил налогообложения:
- а) Дебет 90 Кредит 68;
  - б) Дебет 26 Кредит 76;
  - в) Дебет 84 Кредит 76;
  - г) Дебет 99 Кредит 68.
6. Начислен налог на прибыль по данным годового отчета:
- а) Дебет 91 Кредит 68;
  - б) Дебет 99 Кредит 68;
  - в) Дебет 26 Кредит 68;
  - г) Дебет 90 Кредит 68;
  - д) Дебет 84 Кредит 68.

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

Федеральный закон о бухгалтерском учете  
от 23.07.98 № 123-ФЗ, ст. 8, п. 2



## ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ ЗАБАЛАНСОВЫХ СЧЕТОВ

✓ необходимость и содержание забалансовых счетов

### 26.1. Общие положения

На забалансовых счетах учитывают наличие и движение ценностей, временно находящихся в пользовании или распоряжении организации, условных прав и обязательств. Имущество, отражаемое на этих счетах, не увеличивает сумму собственности, находящейся во владении данного юридического лица. Бухгалтерский учет названных объектов ведется по простой системе, т. е. фиксируется только приход (увеличение) или только расход (уменьшение).

В действующем Плане счетов предусмотрены следующие забалансовые счета:

- 001 «Арендованные основные средства»;
- 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»;
- 003 «Материалы, принятые в переработку»;
- 004 «Товары, принятые на комиссию»;
- 005 «Оборудование, принятое для монтажа»;
- 006 «Бланки строгой отчетности»;
- 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»;
- 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»;
- 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»;
- 010 «Износ основных средств»;
- 011 «Основные средства, сданные в аренду»;
- 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование».

### 26.2. Учет имущества

Обобщение информации об операциях с «чужим» имуществом, но находящимся на территории организации (кроме основных средств) осуществляется на счетах 002, 003, 004 и 005.

Счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» предназначен для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение.

Организации-покупатели учитывают на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» ценности, принятые на хранение, в случаях: получения от поставщиков товарно-материальных ценностей, по которым организация на законных основаниях отказалась от акцента платежных требований и их оплаты; получения от поставщиков неоплаченных товарно-материальных ценностей, запрещенных к расходованию по условиям договора до их оплаты; принятия товарно-материальных ценностей на ответственное хранение по прочим причинам. Организации-поставщики учитывают на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» оплаченные покупателями товарно-материальные ценности, которые оставлены на ответственном хранении, оформленные сохранными расписками, но не вывезенные по причинам, не зависящим от организаций. Ценности, принятые на ответственное хранение, учитывают в ценах, предусмотренных в прямо-сдаточных актах или в счетах.

Аналитический учет по счету 002 ведется по организациям-владельцам, по видам, сортам и местам хранения.

Счет 003 «Материалы, принятые в переработку» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сырья и материалов заказчика, принятых в переработку (давальческое сырье), не оплачиваемых организацией-изготовителем. Учет затрат по переработке или доработке сырья и материалов ведется на счетах учета затрат на производство, отражающих связанные с этим затраты (за исключением стоимости сырья и материалов заказчика). Сырье и материалы заказчика, принятые в переработку, учитываются на счете 003 по ценам, предусмотренным в договорах.

Аналитический учет этому счету ведется по заказчикам, видам, сортам сырья и материалов и местам их нахождения.

Счет 004 «Товары, принятые на комиссию» предназначены для обобщения информации о наличии и движении товаров, принятых на комиссию в соответствии с договором. Этот счет используется организациями-комиссионерами.

Товары, принятые на комиссию, учитываются в ценах, предусмотренных в прямо-сдаточных актах. Аналитический учет ведется по видам товаров и организациям (лицам)-комитентам.

Счет 005 «Оборудование, принятое для монтажа» предназначен для учета всех видов оборудования, полученного организацией от заказчика для монтажа. Этот счет используют подрядчики. Оборудование учитывают в ценах, указанных заказчиком в сопроводительных документах.

Аналитический учет ведется по отдельным объектам или агрегатам.

### 26.3. Учет списанной в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов

Счет 007 ведется в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью взыскания долга в случае изменения имущественного положения должников. На суммы, поступившие в порядке взыскания ранее списанной в убыток задолженности, дебетуются счета 50, 51 или 52 в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы». Одновременно на указанные суммы кредитуют забалансовый счет 007.

Аналитический учет ведут по каждому должнику, чья задолженность списана в убыток, и каждому списанному в убыток долгу.

### 26.4. Учет обеспечения обязательств и платежей

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 обеспечений, полученных под товары, переданные другим организациям (лицам).

В случае если в гарантии не указана сумма, то для бухгалтерского учета она определяется исходя из условий договора.

Суммы обеспечений, учтенные на счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные», списываются по мере погашения задолженности.

Аналитический учет ведется по каждому полученному обеспечению.

На счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» учитывают наличие и движение выданных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей. В случае если в гарантии не указана сумма, то для бухгалтерского учета она определяется исходя из условий договора.

Суммы обеспечений, учтенные на счете 009, списываются по мере погашения задолженности.

Аналитический учет по счету 009 ведется по каждому выданному обеспечению.

### 26.5. Основные средства и их износ

Арендованные основные средства учитываются на счете 001 «Арендованные основные средства» в оценке, указанной в договорах на аренду.



Аналитический учет ведется по арендодателям, по каждому объекту арендованных основных средств (по инвентарным номерам арендодателя). Арендованные основные средства, находящиеся за пределами Российской Федерации, учитываются на счете 001 обособленно.

Счет 011 «Основные средства, сданные в аренду» предназначен для обобщения информации о наличии и движении объектов основных средств, сданных в аренду, если по условиям договора аренды имущество должно учитываться на балансе арендатора (нанимателя).

Эти основные средства учитываются в оценке, указанной в договорах аренды.

Аналитический учет по счету 011 «Основные средства, сданные в аренду» ведется по арендаторам, по каждому объекту основных средств, сданных в аренду. Основные средства, сданные в аренду, находящиеся за пределами Российской Федерации, учитываются на счете 011 «Основные средства, сданные в аренду» обособленно.

Счет 010 «Износ основных средств» предназначен для обобщения информации о движении сумм износа по объектам жилищного фонда, объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и т. п.), а также у некоммерческих организаций — по объектам основных средств. Начисление износа по указанным объектам производится в конце года по установленным нормам амортизационных отчислений.

При выбытии отдельных объектов (включая продажу, безвозмездную передачу и т. п.) сумма износа по ним списывается со счета 010 «Износ основных средств».

Аналитический учет по счету 010 ведется по каждому объекту.

## 26.6. Учет бланков строгой отчетности

Ведется на счете 006. На нем отражают наличие и движение находящихся на хранении и выдаваемых под отчет бланков удостоверений, дипломов, талонов, билетов, бланков товарно-сопроводительных документов и т. п. в условной оценке.

Аналитический учет осуществляется по каждому виду бланков и местам их хранения.

## 26.7. Учет нематериальных активов, полученных в пользование

Счет 012 введен за соблюдением сохранности и рациональным использованием таких нематериальных активов, авторами разработок которых являются другие юридические или физические лица. Но активы эксплуатируются в данном хозяйстве и оно должно относиться к ним рачительно.

Аналитический учет ведут по видам активов и собственникам.

?

### ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. Зачем нужны забалансовые счета?
2. Какие активы на них учитывают?
3. Какие обеспечения отражают на забалансовых счетах?
4. Чем вызвана необходимость ведения учета списанной в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов за балансом?
5. Износ каких видов основных средств отражают на счете 010?
6. Какие учетные регистры используют для накопления информации по забалансовым счетам?

!

### ТЕСТЫ

Укажите букву правильного ответа.

1. Организация приняла в текущую аренду основные средства:

- а) Дебет 01 Кредит 76;
- б) Дебет 011 Кредит 60;
- в) Дебет 07 Кредит 08;
- г) приход 011.

2. Организация приняла на ответственное хранение материалы, которые ею не были заказаны и которые она не намерена использовать:

- а) Дебет 10 Кредит 60;
- б) Дебет 60 Кредит 10;

- в) приход 002 «ТМЦ, принятые на ответственное хранение»
  - г) приход 004 «Товары, принятые на комиссию»
3. Начислен в конце года износ на объекты жилищного фонда:
- а) *Дебет 29 Кредит 02;*
  - б) *Дебет 23 Кредит 02;*
  - в) приход 010.
4. Списана в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов:
- а) *Дебет 84 Кредит 76-2;*
  - б) *Дебет 63 Кредит 76-2;*
  - в) приход 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

Не к деньгам стремится умный бизнесмен, он нацелен на полное гармоническое тождество усилий и результата, самым доступным показателем которого являются цифры.

С.Д. Довлатов (Россия)



## 27

## БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

- ✓ значение бухгалтерской финансовой отчетности
- ✓ изменения, которые внесены в нее в 2003 г.
- ✓ состав бухгалтерской финансовой отчетности и его варианты
- ✓ новая структура и содержание бухгалтерского баланса
- ✓ показатели и содержание Отчета о прибылях и убытках (форма № 2)
- ✓ отчет «Изменения капитала» (форма № 3)
- ✓ содержание отчета о движении денежных средств
- ✓ характеристика показателя «Чистые активы»

### 27.1. Новые подходы к составлению бухгалтерской отчетности

На протяжении последних лет последовательно проводится работа по формированию системы российских бухгалтерских стандартов и других документов по бухгалтерскому учету и отчетности, приближенных к Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО)<sup>1</sup>. Дополнен и изменен План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (приказ Минфина РФ от 7.05.2000 г. № 38н). Новации обусловлены вступлением в силу в 2003 г. следующих нормативных актов:

— ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», утвержденное приказом Минфина России от 19.11.02 г. № 115н;

— ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утвержденное приказом Минфина России от 19.11.02 г. № 114н;

— ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», утвержденное приказом Минфина России от 10.12.02 г. № 126н;

---

<sup>1</sup> Бакаев А.С. Новации в бухгалтерской отчетности организации за 2003 год. БП. 2003. № 33.

— Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденных приказом Минфина России от 26.12.02 г. № 135н.

Согласно последнему документу предприятие может организовать *учет специальных инструментов, специальных приспособлений и специального оборудования* (далее — специальная оснастка) либо на отдельном субсчете счета 10 «Материалы», либо в порядке, предусмотренном для учета основных средств в соответствии с ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина России от 30.03.01 г. № 26н.

При выборе в учетной политике организацией учета указанных предметов по правилам, установленным Методическими указаниями, к счету 10 открываются субсчета: «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»; «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Введены новые счета первого порядка: 09 «Отложенные налоговые активы», 77 «Отложенные налоговые обязательства» (пассивный), а счет 59 в разделе V «Денежные средства» теперь называется «Резервы под обесценение финансовых вложений» (пассивный).

В соответствии с Приказом Минфина РФ от 22.07.2003 г. рекомендованы для применения (начиная с годовой отчетности за период с 1 января по 31 декабря 2003 г.) новые образцы форм бухгалтерской отчетности и утверждены в новой редакции указания об объеме этих форм и о порядке составления бухгалтерской отчетности.

Тем не менее, в них сохранены основы, заложенные в ПБУ 4/99, вытекающие из Федерального закона «О бухгалтерском учете»: состав бухгалтерской отчетности, порядок и сроки представления, общие требования к бухгалтерской отчетности и оценка статей. Как и прежде, организация, получающая бюджетные средства, в составе бухгалтерской отчетности обязана предоставлять отчетную информацию о характере использования бюджетных средств.

Изменения в первую очередь касаются самих составляющих бухгалтерской отчетности. В Бухгалтерском балансе (форма № 1) резко сокращено число статей. Имевшиеся ранее расшифровки групп статей исключены, имея в виду, что они должны приводиться в пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках, например в Приложении к Бухгалтерскому балансу (форма № 5). В то же время не запрещается организации приводить эти расшифровки непосредственно в Бухгалтерском балансе, если, по ее мнению, это более наглядно позволяет излагать для заинтересованных пользователей необходимую информацию и дает возможность лучше анализировать представляемые данные.

Главные изменения касаются образцов двух форм — Отчета об изменениях капитала (форма № 3) и Отчета о движении денежных средств (форма № 4). Их форматы максимально приближены к рекомендациям, приведенным в МСФО.

Отчет об изменениях капитала вместо традиционного постатейного изложения приобрел формат, впервые сформатированный в России для целей бухгалтерской отчетности. В основу построения положены отчетные периоды (предыдущий и текущий).

Принципиально новым является включение показателей, оказывающих влияние на величину сформированной нераспределенной прибыли организации в период между 31 декабря предыдущего отчетного года и 1 января текущего отчетного года. Первый показатель «Изменения в учетной политике» связан с применением ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», когда при изменении учетной политики ее последствия внесистемно влияют на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Другой показатель «Результат от переоценки объектов основных средств» вытекает из реализации права организации по проведению переоценки основных средства в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Обращается внимание, что, кроме обязательных в составе бухгалтерской отчетности форм, организация может, как и прежде, дополнительно разработать новые формы, имея в виду раздробление Приложения к Бухгалтерскому балансу на несколько форм. Кроме того, вместо усложнения Отчета о прибылях и убытках организация имеет право вывести в отдельную форму (формы) ряд показателей, например, характеризующих информацию по имеющимся у нее сегментам (операционным и географическим).

Организации следует иметь в виду, что в бухгалтерскую отчетность должны включаться показатели, необходимые для создания достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Одним из аспектов создания такого представления является максимальное использование требования существенности. Применение указанного требования предполагает учет многих факторов. Так следует иметь в виду, что отдельные показатели, которые недостаточно существенны для их отдельного представления в Бухгалтерском балансе и Отчете о прибылях и убытках, могут быть достаточно существенными, чтобы представляться обособленно в пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках (то есть в Отчете об изменениях капитала, Отчете о движении денежных средств, Приложении к Бухгалтерскому балансу, пояснительной записке).

Показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Решение организацией вопроса о существенности данного показателя зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. Организация может принять решение, когда существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее пяти процентов.

Помимо финансовых данных, бухгалтерская отчетность в своем составе может содержать и иную *сопутствующую информацию*, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений. В ней рекомендуется раскрывать:

- ♦ динамику важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации за ряд лет;
- ♦ планируемое развитие организации;
- ♦ предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения;
- ♦ политику в отношении заемных средств, управления рисками;
- ♦ деятельность организации в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- ♦ природоохранные мероприятия;
- ♦ иную информацию.

Приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н устанавливается, что при формировании показателей бухгалтерской отчетности следует руководствоваться положениями по бухгалтерскому учету, которых действовало в 2003 г. девятнадцать. Почти в каждом ПБУ имеется специальный раздел «Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности», раскрываются вопросы, связанные с определением конкретного объекта актива, оценкой (первоначальная или фактическая, последующая оценка, резервы и т. п.), принятием к бухгалтерскому учету и выбытием объектов имущества, обязательств и др. В связи с этим отпадает надобность в дублировании имеющихся указаний в специальном (отдельном) документе. В то же время было признано целесообразным сохранение ряда правил, отсутствующих в ПБУ и других нормативных актах по бухгалтерскому учету.

Часто встречающимся вопросом по ведению бухгалтерского учета в организациях является порядок осуществления исправлений при обнаружении и выявлении ошибок бухгалтерского учета. В указаниях повторен ранее действовавший порядок в зависимости от периода их обнаружения.

- ♦ В случаях выявления неправильного отражения хозяйственных операций текущего периода до окончания отчетного года исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, когда искажения выявлены.
- ♦ При обнаружении правильного отражения хозяйственных операций в отчетном году после его завершения, но за который годовая бухгалтерская отчетность не утверждена в установленном порядке, исправления производятся записями декабря года, за который подготавливается к утверждению и представлению в соответствующие адреса годовая бухгалтерская отчетность.
- ♦ В случаях установления в текущем отчетном периоде неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета в прошлом году исправления в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность за прошлый отчетный год (после утверждения в установленном порядке годовой бухгалтерской отчетности) не вносятся.

В указаниях приведена одна из особенностей формирования отдельных показателей в бухгалтерской отчетности некоммерческой организации.

В соответствии с гражданским законодательством некоммерческая организация не имеет понятия капитала и, следовательно, при принятии формы Бухгалтерского баланса (форма № 1) в разделе «Капитал и резервы» должны отсутствовать группы статей «Уставный капитал», «Резервный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В то же время важное место занимает смета доходов и расходов, движение средств по которой в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкции по его применению отражается на счете 86 «Целевое финансирование». В связи с этим в раздел «Капитал и резервы» Бухгалтерского баланса некоммерческой организацией должна быть включена группа статей «Целевое финансирование».

Для коммерческих организаций, как известно, остатки средств по счету 86 в Бухгалтерском балансе отражаются по группе статей «Доходы будущих периодов». Это связано с тем, что если коммерческая организация получает средства безвозмездно (из бюджета, от других организаций и лиц), то в соответствии ПБУ 9/99 «Доходы организации» безвозмездно полученные активы формируют финансовый результат организации. При этом порядок формирования



финансового результата аналогичен порядку, изложенному ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи».

Важным вопросом при формировании Бухгалтерского баланса и Отчета о прибылях и убытках является сопоставление показателей «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и «Чистая прибыль». В Отчете чистая прибыль показывается как бы в валовом значении, а в годовом Бухгалтерском балансе данные по группам статей «Резервный капитал», «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» показываются с учетом рассмотрения общим собранием (собранием участников и т. п.) итогов деятельности организации за отчетный год, принятых решений о покрытии убытков, выплате дивидендов и пр. Поэтому равенства значений по этим статьям быть не может.

## 27.2. Состав отчетности и требования к ней

Перечень форм, входящих в состав бухгалтерской отчетности, утвержден Приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организации». Как предусмотрено этим приказом, включаемые в состав промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности Бухгалтерский баланс считается формой № 1, Отчет о прибылях и убытках — формой № 2. Включаемые в состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках: Отчет об изменениях капитала считается формой № 3, Отчет о движении денежных средств — формой № 4, Приложение к бухгалтерскому балансу — формой № 5, Отчет о целевом использовании полученных средств — формой № 6.

Приказ предусматривает также аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту. В случае если организация самостоятельно приняла решение о проведении аудита бухгалтерской отчетности, аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности, также может быть включено в состав бухгалтерской отчетности.

Субъекты малого предпринимательства, не обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством Российской Федерации, могут принять решение о представлении бухгалтерской отчетности в объеме показателей по группам статей Бухгалтерского баланса и статьям Отчета о прибылях и убытках без дополнительных расшифровок в указанных формах и имеют право не представлять в составе

бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала (форма № 3), Отчет о движении денежных средств (форма № 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5), пояснительную записку.

Субъекты малого предпринимательства, обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством Российской Федерации, имеют право не представлять в составе бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала (форма № 3), Отчет о движении денежных средств (форма № 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) при отсутствии соответствующих данных. Некоммерческие организации могут не представлять в составе бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала (форма № 3), Отчет о движении денежных средств (форма № 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) при отсутствии соответствующих данных.

Некоммерческим организациям рекомендуется включить в состав бухгалтерской отчетности Отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6).

Общественными организациями (объединениями), не осуществляющими предпринимательской деятельности и не имеющими кроме выбывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг), в составе бухгалтерской отчетности не представляется Отчет об изменениях капитала (форма № 3), Отчет о движении денежных средств (форма № 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) и пояснительная записка.

Организации, получающие бюджетные средства, в составе бухгалтерской отчетности представляют отчетную информацию о характере использования бюджетных средств по формам, установленным Министерством финансов Российской Федерации. Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Если при составлении бухгалтерской отчетности исходя из правил ПБУ 4/99 организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Если применение правил этого Положения не позволяет сформировать достоверное и полное представление о финансовом по-

ложении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то организация в исключительных случаях (например, национализация имущества) может допустить отступление от этих правил.

При формировании бухгалтерской отчетности организацией должна быть обеспечена *нейтральность* информации, содержащейся в ней, т. е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий.

Бухгалтерская отчетность организации должна включать в себя показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы.

Организация при составлении бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним должна придерживаться принятых ею содержания и формы последовательно от одного отчетного периода к другому.

Изменение принятых содержания и формы бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним допускается в исключительных случаях, например при изменении вида деятельности. Организацией должно быть обеспечено подтверждение обоснованности каждого такого изменения. Существенное изменение должно быть раскрыто в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших это изменение.

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 данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших эту корректировку.

Статьи бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и других отдельных форм бухгалтерской отчетности, которые в соответствии с положениями по бухгалтерскому учету подлежат раскрытию и по которым отсутствуют числовые значения активов, обя-

зательств, доходов, расходов и иных показателей, прочеркиваются (в типовых формах) или не приводятся (в формах, разработанных самостоятельно, и в пояснительной записке).

Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Показатели об отдельных видах активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несуществен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода.

При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год отчетным годом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, — по 31 декабря следующего года.

Минфин России в зависимости от объемов деятельности считает возможным формировать отчетность в одном из трех вариантов: упрощенном, стандартном и множественном<sup>1</sup>.

**Упрощенный** — для субъектов малого предпринимательства и некоммерческих (кроме бюджетных) организаций состоит в том, что в состав годовой бухгалтерской отчетности не входят: форма № 3 «Отчет об изменениях капитала», форма № 4 «Отчет о движении денежных средств», форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу». Некоммерческим организациям в состав годовой бухгалтерской отчетности рекомендуется дополнительно включать форму № 6 «Отчет о целевом использовании полученных средств».

**Стандартный** — для коммерческих организаций, относящихся к группе средних и крупных организаций.

Этот вариант предполагает формирование бухгалтерской отчетности по образцам форм, приведенным в Приказе Минфина Рос-

---

<sup>1</sup> Бакаев А. С. Годовая бухгалтерская отчетность коммерческой организации. — М. 2000. С. 21.

сии от 22 июля 2003 г. № 67н, если предусмотренные в них показатели позволяют соблюдать изложенные в ПБУ 4/99 общие требования к бухгалтерской отчетности (раздел III) и правила оценки статей бухгалтерской отчетности (раздел VII), а также требования по раскрытию информации, содержащейся в других положениях по бухгалтерскому учету.

**Множественный** — для коммерческих организаций, относящихся к группе крупнейших и крупных организаций, осуществляющих несколько видов деятельности.

В последнем случае количество форм, составляющих бухгалтерскую отчетность организации, и вариантов увеличивается по ряду причин: вместо одной формы № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» целесообразно представлять показатели отдельных ее разделов в виде самостоятельных форм бухгалтерской отчетности либо раздел, характеризующий размер произведенных текущих расходов организации, включить в виде приложения к форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках». В крупных компаниях важное значение приобретает информация по сегментам (операционным и географическим).

При всех трех вариантах следует иметь в виду, что в образцах имеются разделы, которые заполняются не всеми организациями. Например, информация о прибыли на одну акцию в форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках» заполняется только акционерными обществами, а раздел IV «Изменение капитала» формы № 3 «Отчет об изменении капитала» — только хозяйственными товариществами и обществами. Поэтому многим организациям нет необходимости приводить ненужные показатели в формируемой бухгалтерской отчетности. При этом при разработке и принятии форм бухгалтерской отчетности следует учитывать требования Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности по сохранению кодов итоговых строк и кодов строк разделов и групп статей бухгалтерского баланса.

Отказ от применения типовых форм бухгалтерской отчетности не означает, что государство в лице Минфина РФ отказывается в целом от регулирования на этом участке учетного процесса. Общие подходы к формированию бухгалтерской отчетности установлены ПБУ 4/99 в виде четырех форматов и перечня дополнительных данных. Приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н рекомендованы образцы форм бухгалтерской отчетности и утверждены Указания об объеме форм бухгалтерской отчетности и Указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности. Более подробные указания о порядке формирования бухгалтерской отчетности

приведены в Методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

В организациях, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией (централизованной бухгалтерией) или бухгалтером-специалистом, бухгалтерскую отчетность подписывают руководитель организации и руководитель специализированной организации (централизованной бухгалтерии) либо специалист, ведущий бухгалтерский учет.

### 27.3. Бухгалтерский баланс – важнейшая форма бухгалтерской отчетности

Преобразования в области учета нашли отражение и в содержании бухгалтерского баланса. Многие показатели теперь укрупнены. Отпала необходимость детализировать нематериальные активы, основные средства, долгосрочные финансовые вложения. Денежные средства приводят одним показателем.

Исчезла в пассиве строка 440 «Фонд социальной сферы» — законодательство не требует его создавать. Не типичен для коммерческих предприятий источник в виде целевого финансирования и поступлений. А по прибыли (убыткам) вместо четырех строк осталось одна «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

О других нововведениях говорилось ранее и еще предстоит рассмотреть их в настоящем разделе.

Уже отмечалось, что с целью увязки налога на прибыль, определяемого по правилам бухгалтерского учета с данным показателем, рассчитываемым в соответствии с требованиями НК РФ, Минфином РФ утверждено ПБУ «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02) (приказ от 19 ноября 2002 г. № 114). В частности в разделе I баланса «Вложения во внеоборотные активы» введен показатель 09 «Отложенные налоговые активы». Он заполняется в том случае, когда, например, амортизация основных средств, определенная по бухгалтерским нормативам, на 10 000 руб. превышает сумму, исчисленную по Налоговому Кодексу. Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в текущем отчетном периоде отложенные налоговые активы, отражаются составлением бухгалтерской проводки:

*Дебет 68, субсчет «Расчеты по отложенному налоговому активу».*

*Кредит 09 «Отложенный налоговый актив» на сумму  
 $10\,000/100 \times 24\% = 2\,400$  руб.*

Приведем противоположный пример. Организация истратила на представительские расходы 40 000 руб. при норме 28 000 руб. (4% от расходов на оплату труда 700 000 руб.). В таком случае сформировалось отложенное налоговое обязательство

$$(40\,000 - 28\,000) \times 24\% = 2\,880 \text{ руб.}$$

На эту сумму оформляется бухгалтерская проводка:

*Дебет 68, субсчет «Расчеты по отложенному налоговому обязательству».*

*Кредит 77 «Отложенные налоговые обязательства» на сумму 2 880 руб.*

По мере уменьшения или полного погашения отложенных налоговых обязательств дебетуют счет 77 в корреспонденции с кредитом 68, субсчет «Расчеты по отложенному налоговому обязательству».

При составлении бухгалтерской отчетности организациям предоставлено право отражать в балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенного налогового обязательства.

ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» предусмотрен также ряд других показателей.

Напомним, что в 2003 г. перечень нематериальных активов расширился в связи с утверждением Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. ПБУ 17/02 «Учет расходов на НИОКР».

ПБУ 17/02 определено, что информация о расходах по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам отражается в бухгалтерском учете в качестве вложений во внеоборотные активы, в связи с чем *к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» открывается отдельный субсчет «Выполнение научно-конструкторских и технологических работ».*

Согласно ПБУ 17/02 расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам признаются внеоборотными активами организации при соблюдении таких условий, как:

- ♦ сумма расхода может быть определена и подтверждена;
- ♦ имеется документальное подтверждение выполнения работ, например, акт выполненных работ и т. п.;
- ♦ использование результатов работ для производственных и(или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода);
- ♦ использование результатов указанных работ может быть продемонстрировано.

Эти расходы учитываются на счете 04 «Нематериальные активы», в бухгалтерском учете делается запись:

|                                     |                                                                                                                  |
|-------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Дебет 04, отдельный субсчет,</i> | <i>Кредит 08, субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».</i> |
|-------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, которые не подлежат применению при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), либо для управленческих нужд, или по которым не получены положительные результаты, признаются внереализационными расходами отчетного периода.

При этом в бухгалтерском учете делается запись:

|                                            |                                                                                                                  |
|--------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»,</i> | <i>Кредит 08, субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».</i> |
|--------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

**Внеоборотные активы.** Особенность бухгалтерского баланса как финансового документа состоит в том, что в нем сопоставляются имущество, права и обязательства (долги кредиторам). В случае если имущество равно долгам, требования (права) и обязательства взаимно погашаются, а капитал имеет нулевое значение. Если имущество превышает долги, значит, в наличии имеются чистые активы, или, как говорят юристы, активы, не обремененные обязательствами. При условии недостатка имущества возникает дефицит.

В российской практике актив размещается в порядке возрастающей ликвидности, при которой основные средства, длительно сохраняющие свою натуральную форму, находятся в верхней части таблицы, а деньги, валюта, товары и т. п. — в нижней. В других странах, в частности в США, Великобритании, — напротив.

При заполнении *строк 110—113* раздела I актива баланса, подраздела «Нематериальные активы» следует учесть, что с 1 января 2001 г. применяется ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов», утвержденное Приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. № 91н, которым, в частности, уточнены перечень и понятие таких активов.

К нематериальным активам отнесены:

- исключительные права патентообладателя на изобретения, промышленные образцы, полезные модели и селекционные достижения;



- исключительные авторские права на программы для ЭВМ и базы данных;
- исключительные права владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- имущественное право автора или иного правообладателя на топологию интегральных микросхем;
- деловая репутация предприятия, а также организационные расходы, которые в соответствии с учредительными документами признаны вкладом в уставный (складочный) капитал.

В отличие от Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации согласно ПБУ 14/2000 к нематериальным активам причисляются только исключительные авторские права и исключительные права патентообладателя и владельца. Другие объекты можно отнести к таким активам только при одновременном выполнении ряда условий, в частности:

- объект нематериальных активов должен использоваться более 12 месяцев в производственных целях либо для управленческих нужд и при этом не иметь материально-вещественной структуры. В то же время необходимо, чтобы данный объект можно было идентифицировать. Иными словами, у организации должны быть в наличии документы, подтверждающие существование самого актива и исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства и т. п.);
- для отражения объекта в составе нематериальных активов необходимо, чтобы организация не намеревалась в последующем его перепродать, а предполагала использовать для собственных нужд. Кроме того, такой объект должен в будущем приносить экономическую выгоду (доход).

При постановке объекта нематериальных активов на бухгалтерский учет в первую очередь решается вопрос о их денежной оценке. Установлены различные способы определения первоначальной стоимости активов.

В случае покупки нематериальных активов их первоначальная стоимость определяется в сумме фактических затрат. В нее включаются затраты, уплачиваемые продавцу в соответствии с договором, регистрационные сборы, таможенные и патентные пошлины, невозмещаемые налоги, вознаграждения посредническим организациям и т. п. Определены расходы, которые не следует включать в первоначальную стоимость нематериальных активов. Это общехозяйственные и аналогичные им затраты (кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением активов).

Первоначально расходы на приобретение нематериальных активов накапливаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». На этом счете отражаются и все расходы, связанные с доведением нематериальных активов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

После этого активы списывают:

|                 |                                                                                                                                      |
|-----------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Дебет 04</i> | <i>Кредит 08,<br/>субсчет «Приобретение<br/>нематериальных активов» — введен в экс-<br/>плуатацию объект нематериальных активов.</i> |
|-----------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Когда организация самостоятельно создает нематериальные активы, порядок учета подобных затрат зависит от характера дальнейшего использования активов. Так, если их планируется продать, то затраты на создание следует учитывать на счете 20 «Основное производство». Если же в дальнейшем нематериальные активы будут использоваться для собственных нужд, учет затрат ведут на счете 08. Необходимо помнить, что с 1 января 2001 г. первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных для собственных нужд, облагается НДС. Но суммы налога, уплаченные поставщикам ресурсов, которые использовались при создании нематериальных активов, возмещаются из бюджета. Такой порядок установлен ст. 159 НК РФ.

Нематериальные активы, поступившие в качестве вклада в уставный капитал организации, отражаются на счете 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение нематериальных активов». Последний субсчет дебетуют, а кредитуют счет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал». Этой записи предшествует следующая проводка: Дебет 75-1 Кредит 80 «Уставный капитал».

Нематериальные активы, вносимые участниками в счет их вклада в уставный (складочный) капитал, приходяются в согласованной оценке. При этом в бухгалтерском учете делается запись по дебету счета 04 и кредиту счета 75.

Безвозмездно полученные от других юридических и физических лиц нематериальные активы оценивают по рыночной стоимости на дату их принятия к бухгалтерскому учету.

Рассмотрим пример отражения в бухгалтерском учете безвозмездно полученных нематериальных активов.

**Пример.** В феврале 2003 г. организация получила безвозмездно от физического лица исключительное право на изобретение — способ про-

изводства продукции. Рыночная стоимость такого объекта нематериальных активов составляет 32 000 руб. Срок полезного использования определить невозможно, поэтому в расчете он был установлен в 20 лет.

Организация начисляет амортизацию нематериального актива нелинейным способом. Месячная норма амортизации этого актива составляет:

$$K = 2 : 20 \times 100\% = 10\%.$$

Объект нематериальных активов принят на учет в феврале 2003 г. При этом оформлена проводка:

*Дебет 04                      Кредит 98 «Доходы будущих периодов» — 32 000 руб.*

С марта 2003 г. организация должна начислять амортизацию в бухгалтерском учете следующим образом:

*Дебет 26                      Кредит 05*

32 000 руб.  $\times$  0,1 — 3 200 руб. — начислена амортизация за март;

*Дебет 98                      Кредит 91 — 3 200 руб.* — включена во внереализационные доходы часть стоимости безвозмездно полученного объекта нематериальных активов за март.

Сумма амортизации за апрель от остаточной стоимости равна:

$$(32\,000 \text{ руб.} - 3\,200 \text{ руб.}) \times 0,1 = 2\,280 \text{ руб.}$$

Таким образом, общая сумма внереализационных доходов за два месяца 2003 г., которая будет списана со счета 98 в кредит счета 91, составит 3200 руб. + 2280 руб. = 5480 руб.

Сумму начисленной амортизации нематериальных активов можно отражать на отдельном счете (05 «Амортизация нематериальных активов») либо уменьшать на ее величину первоначальную стоимость нематериальных активов. Последний называют способом уменьшения первоначальной стоимости. Он применяется по таким объектам нематериальных активов, как организационные расходы и деловая репутация организации.

Если нематериальные активы используются в производственных целях, то амортизация по ним начисляется за счет собственных средств организации.

При начислении амортизации по нематериальным активам путем уменьшения первоначальной стоимости после полного ее погашения данные активы отражаются в бухгалтерском учете в условной оценке, принятой организацией, с отнесением суммы оценки на финансовые результаты. Однако это возможно только до прекращения срока действия патента, свидетельства или других охраняемых документов.



Правилами бухгалтерского учета нелинейный способ расчета амортизации не предусмотрен. Вместе с тем рекомендованы методы уменьшаемого остатка исходя из остаточной стоимости нематериальных активов и пропорционально объему продукции (работ) в натуральном выражении. Различны предельные сроки амортизации нематериальных активов (20 лет по правилам бухгалтерского учета и 10 лет по налоговому законодательству).

Расшифровка состава нематериальных активов приводится в Приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

По строке «Основные средства» показывают данные по основным средствам, как действующим, так и находящимся на консервации или в запасе по остаточной стоимости (за исключением объектов основных средств, по которым погашение стоимости не проводится). В этом подразделе отражаются также капитальные вложения на улучшение земель (мелиоративные, осушительные, ирригационные и другие работы) и в арендованные здания, сооружения, оборудование и другие объекты, относящиеся к основным средствам. В размере фактических затрат на приобретение показываются земельные участки, объекты природопользования, приобретенные организацией в собственность в соответствии с законодательством.

Отметим, что все объекты бухгалтерского учета, которые до вступления в силу гл. 25 НК РФ входили в состав основных средств, в целях бухгалтерского учета в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) остаются в составе основных средств до их выбытия независимо от их стоимости и оставшегося срока полезного использования.

Что касается налогового законодательства, то с введением в действие гл. 25 НК РФ названные выше объекты основных средств исключаются из состава амортизируемого имущества в случае, если их первоначальная (восстановительная) стоимость составляет 10 000 руб. (включительно) или срок эксплуатации менее 12 месяцев. Такое разъяснение дано в Письме Минфина России от 16 сентября 2002 г. № 16-00-14/359.

Арендное предприятие, заключившее с арендодателем договор аренды (или дополнительное соглашение), по которому предусматривается переход имущества, относящегося к основным средствам, в собственность арендатора (выкуп) по истечении срока аренды или до его истечения при условии внесения последним всей обусловленной договором выкупной цены, в этом подразделе отражает также долгосрочно арендуемые основные средства.

Расшифровка движения основных средств в течение отчетного года, а также их состава на конец отчетного года приводится в Приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

По строке «Незавершенное строительство» показывается стоимость незаконченного строительства, осуществляемого как хозяйственным, так и подрядным способами. Кроме того, здесь же отражаются затраты по формированию основного стада, на геологоразведочные работы, суммы авансов, выданных организацией в связи с осуществлением капитальных вложений и формированием основного стада, а также оборудование, требующее монтажа и предназначенное для установки.

При осуществлении капитальных вложений и вложений в нематериальные активы на счет 08 относятся расходы организации по уплате процентов по кредитам банков и иным заемным обязательствам, использованным на эти цели.

По строке «Доходные вложения в материальные ценности» приводят активы, приобретенные для сдачи в лизинг и по договору проката. Долгосрочные финансовые вложения (строка 140) представляют вклады в уставные капиталы других предприятий, а также инвестиции в ценные бумаги.

В случае образования в конце отчетного года организацией, имеющей вложения в акции других организаций, котирующиеся на бирже или на специальных аукционах, котировка которых регулярно публикуется, резерва под обесценение вложений в ценные бумаги за счет финансовых результатов в связи с тем, что рыночная стоимость акций ниже их балансовой стоимости, в годовом бухгалтерском балансе по статье «Долгосрочные финансовые вложения» остатки отражаются по рыночной стоимости (без корреспонденции соответственно по счету 58 «Краткосрочные финансовые вложения» и субсчету 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»). В пассиве баланса сумма образованного резерва под обесценение финансовых вложений отдельно не отражается.

Новый показатель «Отложенные финансовые активы» отражается по строке 115. Его содержание раскрыто в разделе 18.1.

По строке «Прочие внеоборотные активы» отражаются другие средства и вложения, не нашедшие отражения в разделе I.

**Оборотные активы.** По соответствующим строкам подраздела «Запасы» раздела II актива баланса показываются остатки запасов сырья, основных и вспомогательных материалов, топлива, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, запасных частей, тары и других материальных ценностей.

При использовании для учета производственных запасов счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» указанные ценности отражаются по строке *«Сырье, материалы и другие аналогичные ценности»* по учетным ценам. Остаток по счету 16 отдельно в активе баланса не показывают, а присоединяют его без корреспонденции на счетах бухгалтерского учета к стоимости производственных запасов, отраженных по соответствующим строкам баланса.

Распределение стоимости израсходованных материальных ресурсов на счета учета их использования производится исходя из средней стоимости единицы каждого их вида, определенной в рамках применяемого метода оценки, и количества списанных в расход;

По строке *«Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)»* показываются затраты по незавершенному производству и незавершенным работам (услугам), учет которых осуществляется на счетах бухгалтерского учета раздела «Затраты на производство» Плана счетов бухгалтерского учета. При этом незавершенное производство отражается в оценке, принятой организацией при формировании учетной политики.

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 по данной строке принятые в установленном порядке заказчиком этапы работ по договорной стоимости. При этом заказчик стоимость работ в бухгалтерском учете отражает по завершении всех этапов.

По статье *«Товары отгруженные»* группы статей «Запасы» отражают данные о полной фактической себестоимости, нормативной (плановой) полной себестоимости (либо о другой оценке, предусмотренной Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности) отгруженной продукции (товаров) в случае, если в соответствии с требованиями еще не исполнены условия признания выручки от продажи продукции (товаров).

Когда выясняется, что достаточные основания для признания выручки в бухгалтерском учете не наступят, организация признает дебиторскую задолженность в сумме, равной оценке ранее числящихся в учете товаров отгруженных.

Если предприятие в установленном порядке признает коммерческие расходы в составе себестоимости проданной продукции полностью в отчетном периоде в качестве расходов по обычным видам деятельности, то товары отгруженные отражают в оценке без учета этих расходов.

Особенно важно четко соблюдать Международные правила толкования торговых терминов **Инко-Термс** при внешнеэкономической деятельности.

Все условия поставки в международных договорах купли-продажи разделены на четыре группы таким образом, что каждый последующий термин предусматривает увеличение обязанностей продавца.

Первая группа представлена одним термином, согласно которому продавец передает товары покупателю в своих помещениях (E — EXW).

Термины второй группы обозначают, что продавец обязуется предоставить товар в распоряжение перевозчика, указанного покупателем (F — FCA, FAS, FOB).

Согласно терминам третьей группы продавец обязуется поставить товар перевозчику и оплатить перевозку товаров, но при этом не принимает на себя риск случайной гибели или повреждения товаров во время их нахождения в пути (C — CFR, CIF, CIP).

Термины четвертой группы возлагают на продавца риск случайной гибели, а также все расходы по доставке товаров до места их прибытия в страну назначения (D — DAF, DES, DEU, DDU, DDP).

В основе построения терминов заложен принцип, что расходы, связанные с товарами, оплачивает та сторона, которая несет риск случайной гибели или утраты товаров (за исключением терминов группы C). Если в пути возникают непредвиденные расходы, то их соответственно несет тот участник сделки, на котором лежит риск случайной гибели. Это правило распространяется на все термины, включая и группу C<sup>1</sup>.

По строке *«Расходы будущих периодов»* показывается сумма расходов, произведенных в отчетном году, но подлежащих погашению в следующих отчетных периодах путем отнесения на издержки производства (обращения) или другие источники в течение срока, к которому они относятся.

По строке *«Прочие запасы и затраты»* показываются запасы и затраты, не нашедшие отражения в предыдущих строках подраздела «Запасы» раздела II бухгалтерского баланса, в частности, не списанная в установленном порядке со счета 44 «Расходы на продажу»

---

<sup>1</sup> Ульянова Н.В. Экспорт. Импорт. Учет и налогообложение. — М. 2002. С. 69.



часть коммерческих расходов, относящихся к остатку неотгруженной (нереализованной) продукции.

По статье «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» отражается сумма НДС по приобретенным материальным ресурсам, основным средствам, нематериальным активам и другим ценностям, работам и услугам, подлежащая отнесению в установленном порядке в следующих отчетных периодах в уменьшение сумм налога для перечисления в бюджет или уменьшение соответствующих источников их покрытия (финансирования).

Остатки по счетам бухгалтерского учета, отражающим расчеты организации с другими организациями и лицами, в балансе приводятся в развернутом виде: остатки по счетам аналитического учета, по которым имеется дебетовое сальдо, — в активе, по которым имеется кредитовое сальдо — в пассиве.

При отражении данных по расчетам с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками и другими организациями следует учитывать сроки исковой давности, установленные законодательством. При регулировании сумм дебиторской и кредиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, и иных случаях следует руководствоваться Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, а также постановлением Правительства РФ.

В случае создания в установленном порядке резервов сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги за счет финансовых результатов дебиторская задолженность, по которой созданы резервы, в бухгалтерском балансе уменьшается на сумму этих резервов (без корреспонденции по счетам учета дебиторской задолженности и счетом 63 «Резервы по сомнительным долгам»). В пассиве баланса сумма образованного резерва по сомнительным долгам отдельно не отражается.

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями. Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.

Сумма резервов сомнительных долгов, созданных в предыдущем отчетном году, не использованная в течение отчетного года, списывается следующим образом: Дебет 63 Кредит 91.

По группе статей «Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)» показывается о задолженности, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты. Данные о дебиторской задолженности, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты, показываются соответственно по группе статей «Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)».

По статье «Покупатели и заказчики» показываются по договорной или сметной стоимости отгруженные товары, сданные работы и оказанные услуги заказчикам (покупателям) до момента поступления платежей за них на расчетный (или иной) счет организации либо зачета взаимных требований, а по статье «Векселя к получению» отражается учтенная на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» задолженность покупателей, заказчиков и других дебиторов по отгруженной продукции (товарам), выполненным работам и оказанным услугам, обеспеченная полученными векселями.

По статье «Краткосрочные финансовые вложения» показываются краткосрочные (на срок не более года) инвестиции организации в зависимые общества.

В статье «Денежные средства» показывается остаток денежных средств организации в кассе, на расчетных и валютных счетах в банках.

При определении балансовых сумм по счетам 52 «Валютные счета» и 57 «Переводы в пути» необходимо объединять показатели по субсчетам. Так, в соответствии с Указанием ЦБ РФ от 20 октября 1998 г. № 383-У «О порядке совершения юридическими лицами-резидентами операций покупки и обратной продажи валюты на внутреннем валютном рынке» на приобретение валюты на возмещение командировочных расходов открывают субсчет «Специальный транзитный валютный счет», на котором валюта может храниться только семь дней и в случае неиспользования подлежит продаже.

Центробанком России введено также ограничение на покупку иностранной валюты для оплаты импортных товаров до их ввоза на таможенную территорию Российской Федерации.

Согласно Указанию ЦБ РФ от 22 марта 1999 г. № 19-У импортер одновременно с перечислением банку рублей на покупку валюты для оплаты импортных товаров авансом обязан открыть в банке депозит. Сумма депозита должна быть равна средствам, перечисленным на покупку иностранной валюты.

В итоге по счету 57 «Переводы в пути» может быть открыто четыре субсчета: 1 «Выручка кассы, сданная в банк»; 2 «Обязательная

продажа экспортной выручки»; 3 «Продажа собственных валютных средств»; 4 «Валютные средства, депонированные банком».

Итоги по этим субсчетам совместно с сальдо по счету 55 «Специальные счета в банках» в балансе должны быть показаны по строке *«Денежные средства»*.

По статье *«Прочие оборотные активы»* показываются суммы, не нашедшие отражения по другим статьям раздела II бухгалтерского баланса.

В заключение отметим, что порядок учета уценки основных средств стал влиять на финансовые результаты в соответствии с принципами МСФО.

Допустим, объект сначала уценили, а потом доуценили. Тогда сумму дооценки, равную сумме его уценки в прежние годы, отнесенной на счет прибылей и убытков в качестве операционных расходов, относят на счет прибылей и убытков в качестве операционного дохода.

В случае когда сначала проведена дооценка, а потом уценка, последняя относится в уменьшение добавочного капитала, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной ранее. Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал в предыдущие отчетные периоды, относят на счет прибылей и убытков в качестве операционного расхода.

Подчеркнем, что при использовании такой методики названные выше операции не изменяют финансовых результатов как предыдущего, так и отчетного года. Поэтому если результаты переоценки подлежат отнесению на финансовый результат деятельности, то соответствующие записи производят в межотчетный период в корреспонденции со счетом 84, субсчет *«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года»*. Эту сумму выделяют в бухгалтерской отчетности.

При выбытии объекта основных средств сумма дооценки, относящейся к нему, переносится с дебета счета 83 в кредит счета 84. Соответствующая запись формируется по общему результату всех переоценок данного объекта, проведенных ранее.

Таким образом, в отличие от прежнего порядка суммы изменения стоимости основных средств в результате дооценки (уценки) стали влиять на величину нераспределенной прибыли.

**Капитал и резервы.** В разделе III *«Капитал и резервы»* пассива баланса в группе статей *«Уставный капитал»* показывается уставный (складочный) капитал организации, образованный за счет вкладов его учредителей (участников) в соответствии с учредительны-

ми документами, а по государственным и муниципальным унитарным предприятиям — величина уставного фонда.

Увеличение и уменьшение уставного (складочного) капитала производится по результатам рассмотрения итогов деятельности организации за предыдущий год и после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

Эмиссионный доход акционерного общества (суммы, полученные сверх номинальной стоимости) от размещенных обществом акций за минусом издержек по их продаже, сумм дооценки внеоборотных активов организации (в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации или нормативными актами Минфина России), кроме относящегося к социальной сфере, и средства ассигнований из бюджета, использованные на финансирование долгосрочных вложений, средства, направленные на пополнение оборотных средств, и аналогичные суммы включают в добавочный капитал и показывают в составе данных по группе статей «Добавочный капитал».

Отметим, что при получении бюджетных средств на финансирование НИОКР, выполнение которых является для организации обычными видами деятельности, организация в целях бухгалтерского учета должна руководствоваться ПБУ 9/99 «Доходы организации». При этом суммы бюджетных средств (в том числе субвенций) списываются со счета 86 «Целевое финансирование» в кредит счета 90 «Продажи» по мере списания стоимости выполненных работ.

Начиная с 2001 г. при получении бюджетных средств на иные цели следует руководствоваться ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», утвержденным Приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. № 92н. Об этом говорится в Письме Минфина России от 20 сентября 2002 г. № 16-00-14/369.

Безвозмездно полученные ценности, относящиеся к социальной сфере организаций, отражаются на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Организации (в том числе организации с иностранными инвестициями), приходящие имущество (включая денежные средства) в счет вкладов в уставный (складочный) капитал, оцененное в учредительных документах в свободно конвертируемой валюте, возникающие суммовые разницы по счету 75 «Расчеты с учредителями» относят на счет 83 «Добавочный капитал».

В группе статей «Резервный капитал» по строке 431 отражается сумма остатков резервного и других аналогичных фондов, создаваемых в соответствии с законодательством Российской Федерации, а по строке 432 — на основе учредительных документов.

По статье 470 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» показывается остаток нераспределенной прибыли. Расшифровка движения остатка нераспределенной прибыли в течение отчетного года приводится в Отчете о движении капитала (форма № 3).

Нераспределенная прибыль отчетного года показывается в сумме нетто как разница между выявленным на основании бухгалтерского учета всех операций организации и оценки статей баланса в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации конечным финансовым результатом (прибылью) и суммой прибыли, направленной на уплату налогов и другие платежи в бюджет по соответствующим расчетам. На отчетную дату на сумму прибыли, направленной в отчетном году на уплату налогов, и другие платежи в бюджет производится ее уменьшение (делается запись с кредита счета 68 в корреспонденции с дебетом счета 99 «Прибыли и убытки», а в части нераспределенной прибыли списывается со счета 99 в корреспонденции с кредитом счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а в части убытка — в корреспонденции с дебетом счета 84).

**Обязательства.** В группе статей «Заемные средства» раздела IV «Долгосрочные обязательства» по *строкам 511 и 512* показываются непогашенные суммы заемных средств, подлежащие погашению в соответствии с договорами более чем через 12 месяцев после отчетной даты. По строке 515 приводят показатель «Отложенные налоговые обязательства», начисляемый в соответствии с ПБУ 18/2. Порядок расчета приведен в разделе 27.1.

Если заемные средства подлежат погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты, то непогашенные на конец отчетного периода их суммы отражаются по группе статей раздела V «Краткосрочные обязательства».

Расшифровка состава движения заемных средств приводится в Приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

В разделе «Краткосрочные обязательства» отражаются суммы кредиторской задолженности, подлежащей погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты. В случае, если суммы кредиторской задолженности подлежат погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты, то они показываются по статье «Прочие долгосрочные обязательства» (строка 520).

В группе статей «Кредиторская задолженность»:

- по статье «Поставщики и подрядчики» показывают сумму задолженности поставщикам и подрядчикам за поступившие материальные ценности, выполненные работы и оказанные

услуги. По этой статье отражают также задолженность поставщикам по неотфактурованным поставкам;

- по статье «Задолженность перед персоналом организации» показывают начисленные, но еще не выплаченные суммы оплаты труда, а по статье «Задолженность перед государственными фондами» — задолженность по отчислениям на государственное социальное страхование, пенсионное обеспечение и медицинское страхование работников организации;
- по статье «Задолженность по налогам и сборам» показывают задолженность организации по всем видам платежей в бюджет, включая подоходный налог с работников организации;
- по статье «Прочие кредиторы» показывают задолженность организации по расчетам, не нашедшим отражения по другим статьям группы статей «Кредиторская задолженность». В частности, по этой статье отражают задолженность организации по платежам по обязательному и добровольному страхованию имущества и работников организации и другим видам страхования, в которых организация является страхователем; задолженность по отчислениям во внебюджетные фонды и другие специальные фонды (кроме фондов, указанных выше сумму арендных обязательств арендованного предприятия за основные средства, переданные ей на условиях долгосрочной аренды, задолженности по кредитам банков, полученным организацией для выдачи ссуд работникам на индивидуальное жилищное строительство, на строительство садовых домиков и другие цели, а также для возмещения торговым организациям сумм за товары, проданные ими в кредит.

Дебетовое сальдо по счетам, отражающим расчеты по оплате труда и страхованию, показывают по статье «Прочие дебиторы» соответствующих групп статей раздела II бухгалтерского баланса.

По строке 630 отражается сумма задолженности организации по причитающимся к выплате дивидендам, процентам по акциям, облигациям, займам и т. п., в том числе учтенным на счете 70.

По статье «Доходы будущих периодов» показывают средства, полученные в отчетном году, но относящиеся к будущим отчетным периодам (арендная плата и т. п.), а также иные суммы, учитываемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета на счете 98 «Доходы будущих периодов».

Дебетовое сальдо по счету 98 отражают в бухгалтерском балансе по статье «Прочие оборотные активы».

В группе статей «Резервы предстоящих расходов» показывают остатки средств, зарезервированных организацией в соответствии с указанием Минфина России.

Если при уточнении учетной политики на следующий за отчетным финансовый год организация считает нецелесообразным начислять резервы предстоящих расходов и потерь, то остатки средств резервов, по которым в установленном порядке имеют место переходящие остатки, по состоянию на 1 января следующего за отчетным года, подлежат присоединению к финансовому результату организации и отражаются оборотами за январь следующим образом:

*Дебет 89 «Резервы  
предстоящих расходов»*

*Кредит 91 «Прочие  
доходы и расходы».*

В группе статей «Прочие краткосрочные обязательства» показываются суммы краткосрочных долгов, не нашедших отражения по другим статьям раздела V бухгалтерского баланса.

Отчетная форма бухгалтерского баланса содержит *справку о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах*. Из нее видна величина принятых в аренду основных средств, находящихся на ответственном хранении ценностей. Сумма товаров, принятых на комиссию, свидетельствует о ведении посреднических торговых операций. В справке представлены сведения о списанных убытках предприятий-банкротов, износа жилищного фонда и объектов внешнего благоустройства, нематериальных активах, полученных в пользование и др.

Ниже приведена форма бухгалтерского баланса, утвержденная Минфином РФ.

# **БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС**

Форма № 1 по ОКУД

на \_\_\_\_\_ 200\_ г.      Дата (год, месяц, число)

Организация \_\_\_\_\_ по ОКПО

Идентификационный номер налогоплательщика    ИНН \_\_\_\_\_

Вид деятельности \_\_\_\_\_ по ОКВЭД

Организационно-правовая форма/форма собственности \_\_\_\_\_ по ОКОПФ/ОКФС

Единица измерения: тыс. руб.

по ОКЕИ

Местонахождение (адрес) \_\_\_\_\_

| КОДЫ    |  |  |
|---------|--|--|
| 0710001 |  |  |
|         |  |  |
|         |  |  |
|         |  |  |
|         |  |  |
|         |  |  |
| 384/385 |  |  |

| АКТИВ                                          | Код стро-ки | На начало отчетного года | На конец отчетного периода |
|------------------------------------------------|-------------|--------------------------|----------------------------|
| <b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>                  |             |                          |                            |
| Нематериальные активы                          | 110         | 300                      | 270                        |
|                                                | 112         | —                        | —                          |
|                                                | 113         | —                        | —                          |
| Основные средства                              | 120         | 37 000                   | 34 000                     |
| Незавершенное строительство                    | 130         | 11 990                   | 17 980                     |
| Доходные вложения в материальные ценности      | 135         | —                        | —                          |
| Долгосрочные финансовые вложения               | 140         | 5000                     | 5200                       |
| Отложенные налоговые активы                    | 145         | 30                       | 20                         |
| Прочие внеоборотные активы                     | 145         | —                        | —                          |
| Итого по разделу I                             | 190         | 54 320                   | 57 470                     |
| <b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>                    |             |                          |                            |
| Запасы                                         | 210         | 50 000                   | 53 000                     |
| в том числе:                                   |             |                          |                            |
| сырье, материалы и другие аналогичные ценности | 211         | 9180                     | 6800                       |
| животные на выращивании и откорме              | 212         | —                        | —                          |
| затраты в незавершенном производстве           | 213         | 700                      | 1000                       |



| <b>АКТИВ</b>                                                                                            | <b>Код стро-ки</b> | <b>На начало отчетного года</b> | <b>На конец отчетного периода</b> |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|---------------------------------|-----------------------------------|
| готовая продукция и товары для перепродажи                                                              | 214                | 40 000                          | 45 000                            |
| товары отгруженные                                                                                      | 215                | —                               | —                                 |
| расходы будущих периодов                                                                                | 216                | 120                             | 200                               |
| прочие запасы и затраты                                                                                 | 217                | —                               | —                                 |
| Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям                                               | 220                | 1 800                           | 360                               |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты) | 230                | 480                             | 1 000                             |
| в том числе покупатели и заказчики                                                                      | 231                | —                               | —                                 |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты)       | 240                | 100 000                         | 100 000                           |
| в том числе покупатели и заказчики                                                                      | 241                | 80 000                          | 81 000                            |
| Краткосрочные финансовые вложения                                                                       | 250                | 1 000                           | 500                               |
| Денежные средства                                                                                       | 260                | 3 000                           | 2 600                             |
| Прочие оборотные активы                                                                                 | 270                | —                               | —                                 |
| <b>ИТОГО по разделу II</b>                                                                              | <b>290</b>         | <b>156 280</b>                  | <b>157 460</b>                    |
| <b>БАЛАНС</b>                                                                                           | <b>300</b>         | <b>210 600</b>                  | <b>214 930</b>                    |
| <b>ПАССИВ</b>                                                                                           |                    |                                 |                                   |
| <b>I. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>                                                                             |                    |                                 |                                   |
| Уставный капитал                                                                                        | 410                | 50 000                          | 50 000                            |
| Добавочный капитал                                                                                      | 420                | 25 000                          | 25 000                            |
| Резервный капитал                                                                                       | 430                | 8 000                           | 1 120                             |
| в том числе:<br>резервные фонды, образованные в соответствии с законодательством                        | 431                | 2 000                           | 1 120                             |
| резервы, образованные в соответствии с учредительными документами                                       | 432                | 6 000                           |                                   |
| Нераспределенная прибыль                                                                                | 470                | 31 100                          | 30 430                            |
| <b>ИТОГО по разделу III</b>                                                                             | <b>490</b>         | <b>114 100</b>                  | <b>106 550</b>                    |

| <b>ПАССИВ</b>                                                     | <b>Код стро-ки</b> | <b>На начало отчетного года</b> | <b>На конец отчетного периода</b> |
|-------------------------------------------------------------------|--------------------|---------------------------------|-----------------------------------|
| <b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>                             | <b>510</b>         | <b>9 000</b>                    | <b>8 000</b>                      |
| Займы и кредиты                                                   |                    |                                 |                                   |
| Отложенные налоговые обязательства                                | 515                | 30                              | 20                                |
| Прочие долгосрочные обязательства                                 | 520                | 970                             | 980                               |
| <b>ИТОГО по разделу IV</b>                                        | <b>590</b>         | <b>10 000</b>                   | <b>9 000</b>                      |
| <b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>                             |                    |                                 |                                   |
| Займы и кредиты                                                   | 610                | 63 000                          | 42 880                            |
| Кредиторская задолженность                                        | 620                | 20 000                          | 40 000                            |
| в том числе поставщики и подрядчики                               |                    | 13 000                          | 26 000                            |
| Задолженность перед персоналом организации                        |                    | 3 200                           | 5 000                             |
| Задолженность перед гос. внебюджетными фондами                    |                    | 740                             | 2 750                             |
| Задолженность по налогам и сборам                                 |                    | 740                             | 3 000                             |
| Прочие кредиторы                                                  |                    | 2 320                           | 3 250                             |
| Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов | 630                | —                               | —                                 |
| Доходы будущих периодов                                           | 640                | 3 500                           | 2 500                             |
| <b>ИТОГО по разделу V</b>                                         | <b>690</b>         | <b>86 500</b>                   | <b>99 380</b>                     |
| <b>БАЛАНС<br/>(сумма строк 490 + 590 + 690)</b>                   | <b>700</b>         | <b>210 600</b>                  | <b>214 930</b>                    |

## 27.4. Содержание и порядок составления Отчета о прибылях и убытках

### Нормативная база

При оформлении Отчета (формы № 2) следует применять нормы как бухгалтерского, так и налогового учета, принятые в 2002 г., но введенные с 2003 г. Однако это не означает, что ряд норматив-

ных актов с внесенными изменениями и дополнениями потеряли силу. Как и прежде, действуют ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации», ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах», ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам», ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов», ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» и ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности».

Для понимания трансформации Отчета о прибылях и убытках (формы № 2) ключевое значение имеет ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утвержденное Приказом Минфина РФ от 19.11.02 г. № 114н. Данное Положение увязывает показатели прибыли, формируемые по правилам бухгалтерского учета, с суммой прибыли, отражаемой по законам налогового учета. Кроме того, новая форма № 2 значительно сблизилась с аналогичной формой МСФО, ГААП и европейским стандартом.

Акционерные общества (кроме кредитных организаций) должны раскрывать информацию об аффилированных лицах в порядке, предусмотренном Положением по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» (ПБУ 11/2000), утвержденном Приказом Минфина России от 13 января 2000 г. № 5н (в ред. от 30 марта 2001 г.), согласно которому аффилированными признаются юридические и физические лица, способные оказывать влияние на деятельность других лиц данного предприятия.

Если организация является плательщиком экспортных пошлин, то дополнительно открывается субсчет 90-5 «Экспортные пошлины». По аналогии может предусматриваться субсчет для учета налога с продаж и другие счета второго порядка целевого назначения.

По окончании каждого месяца сопоставляются итоги оборотов по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4, 90-5 с кредитовым оборотом по субсчету 90-1. Разность будет представлять прибыль или убыток от продаж за месяц. При наличии прибыли оформляют проводку:

|                   |                                      |
|-------------------|--------------------------------------|
| <i>Дебет 90-9</i> | <i>Кредит 99 «Прибыли и убытки»,</i> |
| а при убытке —    |                                      |
| <i>Дебет 99</i>   | <i>Кредит 90-9.</i>                  |

Аналогично используют счет 91 «Прочие доходы и расходы». К нему открывают субсчета: 1 «Прочие доходы»; 2 «Прочие расходы»; 9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

При отражении в отчете доходов, каждый из которых в отдельности превышает 5% общей суммы доходов за отчетный период, в нем показывают соответствующие каждому такому доходу расходы.

## Новое в содержании формы № 2

В связи с тем, что при определении финансового результата в России используют разную методику для бухгалтерии и налоговых органов, возникают отклонения, называемые разницами. Они могут быть постоянными и временными.

*Постоянные разницы* — это доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываются при расчете налогооблагаемой прибыли. Другими словами, это суммы, которые отражаются в бухгалтерском учете, но не учитываются в налоговом учете.

Налог на прибыль с постоянных налоговых разниц в бухгалтерском учете отражается записями:

|                                    |                                                                                                          |
|------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Дебет 99 «Прибыли и убытки»</i> | <i>Кредит 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсчет «Постоянные налоговые обязательства».</i> |
|------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Постоянные налоговые обязательства подлежат корректировке в следующем отчетном периоде по тем нормируемым расходам, для которых изменилась база исчисления норматива (по представительским, рекламным и т. п. расходам).

*Временные разницы* — это доходы и расходы, которые формируют прибыль (убыток) в бухгалтерском учете в одном отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль — в другом, т. е. признаются в бухгалтерском и налоговом учете в разных отчетных периодах. Временные разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль.

*Отложенный налог на прибыль* — это сумма, которая увеличивает или уменьшает налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет в следующих отчетных периодах.

ПБУ 18/02 делит временные разницы на два вида — вычитаемые временные разницы и налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы — это такие доходы и расходы, которые уменьшают бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль — в следующих.

По вычитаемым временным разницам в бухгалтерском учете формируется так называемый отложенный налоговый актив — это та часть отложенного налога на прибыль, на которую уменьшится налог на прибыль, подлежащий уплате в следующие отчетные периоды. Чтобы определить сумму отложенного налогового актива, следует умножить вычитаемую временную разницу на ставку на прибыль.

Отложенный налоговый актив, напоминаем, отражается записями:

|                                       |            |
|---------------------------------------|------------|
| Дебет 09 «Отложенный налоговый актив» | Кредит 68. |
|---------------------------------------|------------|

Вычитаемые временные разницы, которые учитываются в текущем отчетном периоде, уменьшаются или погашаются в будущем, отражают записью:

|                                      |            |
|--------------------------------------|------------|
| Дебет 68, субсчет «Налог на прибыль» | Кредит 09. |
|--------------------------------------|------------|

Возможно, что в текущем отчетном периоде у фирмы отсутствует налогооблагаемая прибыль. Следовательно, в этом периоде не могут быть учтены вычитаемые временные разницы. Они останутся без изменений до тех пор, пока у организации не появится прибыль. Без изменений останутся и отложенные налоговые активы, которые исчислены с этих разниц. В ПБУ 18/02 разъясняется порядок списания отложенных налоговых активов по тем объектам, которые могут быть списаны с баланса. К таким объектам относятся, например, основные средства. При их выбытии амортизация, которая отражена в бухгалтерском учете как вычитаемая временная разница, уже не будет уменьшать облагаемую прибыль ни в текущем, ни в других отчетных периодах. Поэтому отложенный налоговый актив, который начислен с этой суммы, должен быть списан.

В бухгалтерском учете при выбытии актива начисленный по нему отложенный налоговый актив отражается следующим образом:

*Дебет 99,*

Отложенное налоговое обязательство отражается записями:

|                                                  |                                                 |
|--------------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| Дебет 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» | Кредит 77 «Отложенные налоговые обязательства». |
|--------------------------------------------------|-------------------------------------------------|

Налогооблагаемые временные разницы, которые учтены в бухгалтерском учете в текущем периоде, уменьшаются или погашаются в последующих отчетных периодах. Одновременно уменьшаются и отложенные налоговые обязательства, которые с них исчислены. Уменьшение отражается следующим образом:

[illegible]

Некоторые активы, которые учтены в бухгалтерском учете как налогооблагаемые временные разницы и по которым исчислено отложенное налоговое обязательство, могут не поступить фирме (на-

пример, выручка). Следовательно, налогооблагаемая прибыль не увеличится ни в отчетном периоде, ни в других периодах. Отложенное налоговое обязательство по ней следует списать на счет 99:

*Дебет 99*

*Кредит 77.*

Показатели, указанные выше, используются для определения в бухгалтерском учете платежей в бюджет в отчетном периоде. Для этого корректируется налог прибыль, исчисленный исходя из бухгалтерской прибыли (убытка), в ПБУ 18/02 он называется *условный расход (условный доход)*. Условный расход — это сумма налога на прибыль, которая определена исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отражена в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка).

Чтобы определить условный расход, следует умножить бухгалтерскую прибыль отчетного периода на ставку налога на прибыль.

Для бухгалтерского учета суммы налога на прибыль к счету 99 открывается субсчет «Условный расход» и делается запись:

*Дебет 99, субсчет «Условный  
расход»*

*Кредит 68, субсчет «Налог  
на прибыль».*

Сумма начисленного за отчетный период условного дохода учитывается по дебету счета 68 и кредиту счета 99, субсчет «Условный доход».

Заметим, что ПБУ 18/02 могут не применять субъекты малого предпринимательства. Решение не применять ПБУ 18/02 следует указать в учетной политике организации.

Налоговые обязательства, отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства отражаются в Балансе по форме № 1 и в Отчете о прибылях и убытках по форме № 2.

Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства учитываются в бухгалтерском балансе как внеоборотные активы и долгосрочные обязательства. В форме № 2 также показываются постоянные налоговые обязательства (справочно)<sup>1</sup>.

Следует иметь в виду, что в соответствии с Письмом Минфина России от 14.07.03 № 16-00-14/220 ПБУ 18/02 при ведении нескольких видов деятельности данный стандарт надо применять только по тем видам, по которым платят налог на прибыль. К примеру, если один из видов деятельности организации переведен на ЕНВД, то к доходам и расходам этого бизнеса ПБУ 18/02 неприменим. Форма Отчета о прибылях и убытках (№ 2) стала компактнее за счет исключения излишних показателей.

<sup>1</sup> Морозова Ж.А. «ПБУ 18/02. Особенности применения»/«Аудиторские ведомости», 2003 г. № 8.

В новой форме не нужно расшифровывать, из каких видов деятельности получена выручка. Не придется указывать себестоимость по видам работ.

Операционные и внереализационные доходы и расходы объединены в один раздел. Исключен раздел, посвященный чрезвычайным доходам и расходам. При необходимости можно добавить необходимые строки. Как уже упоминалось, появились новые показатели: «Отложенные налоговые активы» и «Отложенные налоговые обязательства». Прежняя строка «Налог на прибыль и иные аналогичные обязательные платежи» переименована в показатель «текущий налог на прибыль». В настоящем виде сумма в отчете «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» реально отражает бухгалтерскую прибыль.

Для собственников, инвесторов и других пользователей видна и налогооблагаемая прибыль с учетом ближайших и постоянных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов.

## ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

на \_\_\_\_\_ 2004 г. \_\_\_\_\_ форма № 2 по ОКУД  
Дата (год, месяц, число)  
Организация \_\_\_\_\_ по ОКПО  
Идентификационный номер налогоплательщика ИНН \_\_\_\_\_  
Вид деятельности \_\_\_\_\_ по ОКВЭД  
Организационно-правовая форма/форма собственности \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_ по ОКОПФ/ОКФС  
Единица измерения: тыс. руб.

по ОКЕИ

| КОДЫ    |  |
|---------|--|
| 0710002 |  |
|         |  |
|         |  |
|         |  |
|         |  |
|         |  |
| 384/385 |  |

| Наименование показателя                                                                                                                                                                                  | За<br>отчетный<br>период | За<br>аналогичный<br>период преды-<br>дущего года |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|---------------------------------------------------|
| 1                                                                                                                                                                                                        | 2                        | 3                                                 |
| Доходы и расходы по обычным видам деятельности.<br>Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей) | 75 000                   | 65 000                                            |

| Наименование показателя                                  | За<br>отчетный<br>период | За<br>аналогичный<br>период преды-<br>дущего года |
|----------------------------------------------------------|--------------------------|---------------------------------------------------|
| 1                                                        | 2                        | 3                                                 |
| Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг | 49 000                   | 44 000                                            |
| Валовая прибыль                                          | 26 000                   | 21 000                                            |
| Коммерческие расходы                                     | 3 900                    | 500                                               |
| Управленческие расходы                                   | 2 200                    | 250                                               |
| Прибыль (убыток) от продаж                               | 19 900                   | 20 250                                            |
| Прочие доходы и расходы                                  |                          |                                                   |
| Проценты к получению                                     | 1 300                    | 2 500                                             |
| Проценты к уплате                                        | 14 500                   | 10 200                                            |
| Доходы от участия в других организациях                  | 500                      | 450                                               |
| Прочие операционные доходы                               | 640                      | 3 900                                             |
| Прочие операционные расходы                              | 1 600                    | 1 400                                             |
| Внереализационные доходы                                 | 1 300                    | 400                                               |
| Внереализационные расходы                                | 300                      | 1 100                                             |
| Прибыль (убыток) до налогообложения                      | 7 240                    | 14 800                                            |
| Отложенные налоговые активы                              | 20                       | 30                                                |
| Отложенные налоговые обязательства                       | 20                       | 30                                                |
| Текущий налог на прибыль                                 | 1 810                    | 3 700                                             |
| Чистая прибыль отчетного периода                         | 5 430                    | 11 100                                            |
| СПРАВОЧНО:                                               |                          |                                                   |
| Постоянные налоговые обязательства (активы)              | 240                      | —                                                 |
| Базовая прибыль (убыток) на акцию                        | —                        | —                                                 |
| Разводненная прибыль (убыток) на акцию                   | —                        | —                                                 |

Руководитель \_\_\_\_\_

(подпись)

\_\_\_\_\_

(расшифровка подписи)

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_

(подпись)

\_\_\_\_\_

(расшифровка подписи)

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 200 \_\_\_\_ г.



## РАСШИФРОВКА ПРИБЫЛЕЙ И УБЫТКОВ

| Показатель                                                                                                    |     | За отчетный период |        | За аналогичный период предыдущего года |        |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|--------------------|--------|----------------------------------------|--------|
| Наименование                                                                                                  | код | прибыль            | убыток | прибыль                                | убыток |
| 1                                                                                                             | 2   | 3                  | 4      | 5                                      | 6      |
| Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда) об их взыскании |     |                    |        |                                        |        |
| Прибыль (убыток) прошлых лет                                                                                  |     |                    |        |                                        |        |
| Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств                       |     |                    |        |                                        |        |
| Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте                                                            |     |                    |        |                                        |        |
| Отчисления в оценочные резервы                                                                                |     | х                  |        | х                                      |        |
| Списание дебиторских и кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности                    |     |                    |        |                                        |        |
|                                                                                                               |     |                    |        |                                        |        |

Руководитель \_\_\_\_\_

(подпись)

\_\_\_\_\_

(расшифровка подписи)

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_

(подпись)

\_\_\_\_\_

(расшифровка подписи)

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 200 \_\_\_\_ г.

### Порядок формирования показателей Отчета о прибылях и убытках

Графа 3 отчета заполняется на основе данных графы 2 отчета за предыдущий год. Если данные за аналогичный период предыдущего года несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из изменений учетной политики, законодательных и иных нормативных актов. Исправительные записи в бухгалтерском учете при этом не осуществляются.

В соответствии с требованиями сопоставимости и последовательности<sup>1</sup> должны сопоставляться данные по показателям минимум за два

<sup>1</sup> Бакаев А.С. Годовая бухгалтерская отчетность коммерческой организации. — М. 2000. С. 92.

года (отчетный и предшествующий отчетному). При этом если данные за аналогичный период предыдущего года несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из изменений учетной политики, законодательных и иных нормативных актов. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках с указанием причин, вызвавших эту корректировку.

По статье *«Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и других аналогичных платежей)»* показывают выручку от продажи продукции и товаров, поступления от обычных видов деятельности, признанные организацией в бухгалтерском учете.

К обязательным платежам, которые в соответствии с установленным порядком не признаются организацией доходами, в частности, относятся суммы налога на реализацию горюче-смазочных материалов, экспортные пошлины.

Доходы, признанные в бухгалтерском учете как доходы от обычных видов деятельности, в случае их существенности или без знания о которых заинтересованными пользователями невозможна оценка финансовых результатов деятельности организации, подлежат отражению обособленно в виде расшифровки к статье *«Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)»* или в приложении к отчету о прибылях и убытках (в случае его разработки и принятия организацией самостоятельно).

Особенностью определения доходов от обычных видов деятельности в виде выручки является наличие трех видов поступлений, которые при определенных условиях включаются либо в состав выручки от продажи, либо в состав операционных доходов. К ним относятся поступления, получение которых связано с предметом деятельности организации: предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (арендная плата), а также предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью: лицензионные платежи, включая роялти, за пользование объектами интеллектуальной

собственности); участие в уставных капиталах других организаций (выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью).

Доходы, получаемые организацией от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к операционным доходам.

Применение понятия «предмет деятельности» для приведенных трех видов поступлений подразумевает одно важное требование бухгалтерского учета — требование существенности. Если величина одной из составляющих перечисленных выше поступлений существенно влияет на оценку финансового положения и финансовые результаты деятельности организации, движение денежных средств, то эти поступления должны формировать выручку, а не операционные доходы. В будущем арендная плата однозначно будет считаться выручкой от продажи, так как деятельность организации по предоставлению за плату во временное пользование своих активов по договору аренды является по российскому законодательству услугой.

По статье *«Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг»* отражаются учтенные затраты на производство продукции, работ, услуг в доле, относящейся к проданным в отчетном периоде продукции, работам, услугам.

Организации, осуществляющие торговую деятельность, отражают по данной статье покупную стоимость товаров, выручка от продажи которых отражена в данном отчетном периоде.

Организации, являющиеся 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)», 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.

При определении себестоимости проданных продукции, работ, услуг следует руководствоваться требованиями ПБУ 10/99 «Расходы организации», отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

В случае признания организацией в соответствии с установленным порядком управленческих расходов полностью в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности по данной статье отражаются затраты на производство проданных продукции, работ, услуг без учета общепроизводственных расходов. Общепроизводственные расходы при этом отражаются по статье «Управленческие расходы».

Указания по заполнению статьи «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» распространяются на организации, занятые видами деятельности, связанными с материальным производством, и организации, чья деятельность носит посреднический характер.

По видам деятельности, связанным с материальным производством, по данной статье отражаются затраты по производству продукции, выполнению работ, оказанию услуг (без учета сумм, отражаемых по статье «Управленческие расходы»), относящиеся к проданной продукции (работам, услугам), а по видам деятельности, носящим посреднический характер, — стоимость товаров или ценных бумаг, выручка от продажи которых отражена по статье «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)».

Организации, занятые производством промышленной продукции, при продаже своей продукции через торговые точки, находящиеся на территории и за пределами организации и состоящие на ее балансе, отражают эту продажу в бухгалтерском учете в общем порядке как продажу сторонним лицам, т. е. по статье «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» отражают затраты, связанные с производством этой продукции. При продаже через указанные торговые точки приобретенных на стороне товаров по статье «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» такие организации показывают их покупную стоимость как организации, занятые торговой деятельностью.

В случае признания организацией в соответствии с установленным порядком управленческих расходов полностью в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности по данной статье отражаются затраты на производство проданных продукции, работ, услуг. Новым моментом является невключение в данные по этой статье не только

общехозяйственных, но и общепроизводственных расходов. Общепроизводственные расходы, так же как и общехозяйственные, при этом отражаются по статье «Управленческие расходы». При этом по отдельным организациям следует учитывать, что в составе общепроизводственных расходов могут учитываться и прямые затраты (например, амортизационные отчисления), и косвенные. Прямые затраты не должны отражаться 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 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 по статье «Коммерческие расходы» будут показывать уровень затрат, связанных со сбытом (продажей) продукции (работ, услуг) как у производителей, так и у организаций, занятых торговой деятельностью. При списании коммерческих расходов со счета учета расходов на продажу необходимо иметь в виду пояснения к этому счету в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

При заполнении данной статьи следует учитывать нормы, содержащиеся в ПБУ 10/99 «Расходы организации», в соответствии с которыми коммерческие расходы могут признаваться согласно принятой организацией учетной политике в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности. При этом не следует руководствоваться ранее действовавшим порядком распределения издержек обращения на остаток товаров по организациям, занятым торговой деятельностью, установленным Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания (утверждены Комитетом Российской Федерации по торговле 20 апреля 1995 г. № 1-550/32-2), так как ПБУ 10/99 является нормативным документом более высокого уровня, чем указанные Методические рекомендации.

Организацией — профессиональным участником рынка ценных бумаг по статье «Управленческие расходы» отражается сумма издержек по ее деятельности.

Организация — профессиональный участник рынка ценных бумаг по статье «Управленческие расходы» отражает сумму издержек по ее деятельности. При заполнении данной статьи следует иметь в виду ПБУ 10/99 «Расходы организации», в соответствии с которым управленческие расходы согласно принятой организацией учетной политике могут включаться в себестоимость проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

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».

Статья «Валовая прибыль» используется в расчетах ряда показателей для нужд управления затратами, ценообразования и т. п.

Согласно ГК РФ некоммерческие организации могут осуществлять предпринимательскую деятельность, лишь постольку-поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствует этим целям. В связи с особенностями формирования доходов и расходов (сметы доходов и расходов) у некоммерческой организации имеются отдельные исключения в применении общих правил бухгалтерского учета, установленных для коммерческих организаций. Таким исключением для некоммерческих организаций при формировании расходов является не начисление амортизации по объектам основных средств и другому амортизируемому коммерческими организациями имуществу, принятому к бухгалтерскому учету после 1 января 2000 г. (см. Приказ Минфина России от 24 марта 2000 г. № 31н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету» в ред. от 09.06.01).

В разделах «Операционные доходы и расходы» и «Внереализационные доходы и расходы» отражаются доходы и расходы, признанные организацией в бухгалтерском учете как прочие в соответствии с условиями, определенными для их признания в ПБУ 9/99 «Доходы организации» и Положении по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации», и в сумме в соответствии с требованиями указанных положений.

Перечень операционных и внереализационных доходов и расходов приведен в ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99. Обратите внимание: перечень операционных доходов и расходов носит, по сути дела, закрытый характер, а перечень внереализационных доходов и расходов — открытый.

В названных положениях по бухгалтерскому учету подробно даны указания по признанию расходов (наличие трех условий и соблюдение других приведенных требований), по определению в бухгалтерском учете величин прочих доходов и расходов (операционных и внереализационных доходов и расходов).

По статье «Проценты к получению» раздела «Операционные доходы и расходы» отражаются операционные доходы в сумме причитающихся в соответствии с договорами процентов по облигациям, депозитам, по государственным ценным бумагам и т. п., за предоставление в пользование денежных средств организации, за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации.

Организация доходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций и подлежащие получению по сроку в соответствии с учредительными документами, отражает в составе прочих доходов в части операционных по статье «Доходы от участия в других организациях» указанного раздела.

В образце формы отчета о прибылях и убытках приведены три статьи, раскрывающие отдельные составляющие операционных доходов и расходов: «Проценты к получению», «Проценты к уплате», «Доходы от участия в других организациях». Следует иметь в виду, что при формировании организацией отчета о прибылях и убытках эти статьи необязательны для заполнения, если они не существенны для оценки финансовых результатов деятельности организации.

Если статьи являются существенными, то по статье «Проценты к получению» отражаются операционные доходы в сумме причитающихся в соответствии с договорами процентов по облигациям, депозитам, по государственным ценным бумагам и т. п., за предоставление в пользование денежных средств организации, за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации. При этом выполнение требования существенности может привести к дальнейшей детализации в отчете о прибылях и убытках процентов к получению по отдельным их видам.

Организация доходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций и подлежащие получению по сроку в соответствии с учредительными документами, если это не является предметом ее деятельности, отражает в составе прочих доходов в части операционных по статье «Доходы от участия в других организациях».

По статье «Проценты к уплате» раздела «Операционные доходы и расходы» отражаются операционные расходы в сумме причитающихся в соответствии с договорами к уплате процентов по облигациям, акциям, за предоставление организации в пользование денежных средств (кредитов, займов).

Остальные доходы и расходы, относящиеся в соответствии с установленным порядком к операционным доходам и расходам, отражаются по статьям «Прочие операционные доходы» или «Прочие операционные расходы» раздела. При этом по статье «Прочие операционные расходы» отражаются расходы, связанные с получением операционных доходов, отраженных по статьям «Проценты к получению», «Доходы от участия в других организациях». В случае если размер указанных расходов является по оценке организации существенным, они могут отражаться развернуто по отношению к статьям «Проценты к получению» или «Доходы от участия в других организациях». Организацией должны быть даны соответствующие пояснения по данному вопросу.

В частности, по статье «Прочие операционные доходы» отражается прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества). При этом результат (прибыль или убыток) от передачи имущества в счет вкладов по договору простого товарищества, выявленный на счетах бухгалтерского учета операций по передаче этого имущества (с учетом расходов по передаче имущества, остаточной стоимости передаваемого объекта в случае его амортизации), отражается в составе прочих операционных доходов или расходов. По статье «Прочие операционные доходы» отражается также сумма вознаграждения за переданное в общее владение и(или) пользование имущество или возврат имущества при его разделе сверх величины вклада (в части денежных средств).

При выбытии основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, в результате их продажи расходы, связанные с продажей основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, отражаются по статье «Прочие операционные расходы». По этой же статье отражается остаточная стоимость проданных объектов основных средств и иных амортизируемых активов.

При этом по статье «Прочие операционные доходы» подлежит отражению сумма дохода, определенная к получению в соответствии с условиями договора продажи основных средств и иных активов (с учетом суммовых разниц и пр.).



В случае если операционные 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 или правила бухгалтерского учета не запрещают это, они могут не показываться развернуто по отношению к соответствующим доходам.

Организация может принять решение о свертывании в отчете о прибылях и убытках данных об операционных доходах и расходах. Так, если операционные 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 или правила бухгалтерского учета не запрещают это, они могут не показываться развернуто по отношению к соответствующим доходам.

При выбытии объектов основных средств и иных активов по причине невозможности использования ввиду непригодности к дальнейшей эксплуатации, морального износа и прочего списания (например, передача по договору дарения, утрата имущества в результате чрезвычайных ситуаций), когда является определенным неполучение доходов или уменьшение активов в результате этих операций, убыток от выбытия и прочего списания имущества, выявленный на счетах бухгалтерского учета, подлежит отражению как прочие внереализационные расходы или чрезвычайные расходы (при выбытии имущества в результате чрезвычайных ситуаций).

По статье «Прочие операционные расходы» также отражаются расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, расходы организации по содержанию законсервированных производственных мощностей и объектов, мобилизационных мощностей, расходы, связанные с аннулированием производственных заказов (договоров), прекращением производства, не давшего продукции, расходы, связанные с обслуживанием ценных бумаг (оплата консультационных и посреднических услуг, депозитарных услуг и т. п.), если они не отражены развернуто по отношению к доходам по этим ценным бумагам. Кроме того, в составе прочих операционных расходов отражаются суммы причитающихся к уплате отдельных видов налогов и сборов за счет финансовых результатов в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком.

Начиная с бухгалтерской отчетности за 2002 г. все налоги и сборы, источником уплаты которых являются финансовые результа-

ты организации (кроме налога на прибыль и иных аналогичных обязательных платежей), независимо от ранее установленного порядка отражения в бухгалтерском учете (либо на счете учета прибылей и убытков, либо на счете учета использования прибыли) должны учитываться в бухгалтерском учете в составе операционных расходов. К таким налогам относятся налог на имущество предприятий, налог на рекламу, сбор за право использования местной символики и т. п.

По статье «Внереализационные доходы» в отчете о прибылях и убытках отражаются штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, по которым получены решения суда об их взыскании; 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, возникающие при переоценке в установленном порядке имущества и обязательств, выраженных в иностранной валюте; сумма дооценки активов (за исключением внеоборотных) в разрешенных случаях; принятие к учету имущества, оказавшегося в излишке по результатам инвентаризации, и т. п.

Состав статьи «Внереализационные доходы» определен ПБУ 9/99 «Доходы организации», в частности внереализационными доходами для коммерческих организаций являются активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения. Как известно, к активам, полученным безвозмездно, относятся и полученные бюджетные средства.

В соответствии с ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» бюджетные средства списываются со счета учета целевого финансирования как увеличение финансовых результатов организации.

Одновременно по внеоборотным активам, приобретенным за счет бюджетных средств и подлежащим амортизации, согласно действующим правилам в общем порядке начисляются амортизационные отчисления.

Списание бюджетных средств со счета учета целевого финансирования производится на систематической основе:

- ♦ суммы бюджетных средств на финансирование капитальных расходов — на протяжении срока полезного использования внеоборотных активов, подлежащих согласно действующим правилам амортизации, или в течение периода признания расходов, связанных с выполнением условий предоставления бюджетных средств на приобретение внеоборотных активов, не подлежащих амортизации согласно действующим правилам. При этом целевое финансирование учитывается в каче-

стве доходов будущих периодов при вводе объектов внеоборотных активов в эксплуатацию с последующим отнесением в течение срока их полезного использования в размере начисленной амортизации на финансовые результаты как внереализационные доходы;

- суммы бюджетных средств на финансирование текущих расходов — в периоды признания расходов, на финансирование которых они предоставлены. При этом целевое финансирование признают в качестве доходов отчетного периода в момент получения, но не ранее отпуска материально-производственных запасов на производство продукции, выполнение работ (оказание услуг), начисления оплаты труда и осуществления других расходов аналогичного характера.

Если выделение бюджетных средств связано с выполнением определенных условий, то период, в течение которого производится списание суммы со счета учета целевого финансирования, должен определяться исходя из времени признания отдельных видов расходов.

Аналогичный порядок отражения в бухгалтерском учете применяется по другим активам, полученным безвозмездно (без применения счета учета целевого финансирования).

По статье «Внереализационные расходы» в отчете о прибылях и убытках 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; сумма уценки активов (за исключением внеоборотных) в разрешенных случаях (производственных запасов, готовой продукции и товаров в конце отчетного года); убытки от списания ранее присужденных долгов по хищениям, по которым исполнительные документы возвращены судом в связи с несостоятельностью ответчика; убытки от хищений материальных и иных ценностей, виновники которых по решениям суда не установлены; судебные расходы и т. п.

Состав статьи «Внереализационные расходы» определен ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Суммовые разницы, возникающие в связи с погашением задолженностей по полученным кредитам, полученным (выданным) займам, отражаются в составе внереализационных доходов или расходов.

В случае, если внереализационные 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 или правила бухгалтерского учета не запрещают это, они могут не показываться развернуто по отношению к соответствующим доходам.

По статье «Прибыль (убыток) до налогообложения» отражается суммарная прибыль (убыток) по всем видам деятельности организации, исчисленная в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком. По статье «Текущий налог на прибыль» должна быть отражена начисленная сумма налога на прибыль (доход) включая задолженность по этому налогу перед бюджетом. По статьям «Отложенные налоговые активы» и «Отложенные налоговые обязательства» отражаются показатели субсчетов 09 и 77 соответственно.

Показатель «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» для формы № 2 исчисляется исходя из того, что в качестве расхода по данному налогу, вычитаемого из прибыли до налогообложения, должна быть сумма условного расхода по налогу, скорректированного на постоянные налоговые обязательства (активы). Указанная сумма расхода по налогу формируется в отчете формы № 2 как совокупность сумм «Отложенных налоговых обязательств» и «Текущего налога на прибыль». Следует отметить, что показатель «Постоянные налоговые обязательства (активы)» принимается во внимание при формировании расхода по налогу при определении чистой прибыли (убытка) отчетного периода, так как эта сумма была учтена при определении текущего налога на прибыль в соответствии с п. 21 ПБУ 18/02 (Письмо Минфина РФ от 15.09.03 г. № 16-00-14/280).

Справочно к отчету о прибылях и убытках акционерным обществом приводятся данные о дивидендах (прибыли), приходящихся на одну акцию. При заполнении этих данных в части обыкновенных акций следует руководствоваться Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденными Приказом Минфина России от 21 марта 2000 г. № 29н.

Для акционерных обществ обязательным является наличие в отчете о прибылях и убытках раздела, характеризующего данные о дивидендах (прибыли), приходящихся на одну акцию.

Организации других организационно-правовых форм не должны приводить в отчете о прибылях и убытках и при его формиро-

вании не должны предусматривать раздел, характеризующий эти данные.

В разделе «Расшифровка отдельных прибылей и убытков» отчета о прибылях и убытках приводится сопоставление отдельных прибылей и убытков, полученных организацией в течение отчетного периода, в сравнении с данными за аналогичный период предыдущего года.

Баланс (форма № 1) и отчет о прибылях и убытках (форма № 2) составляются по материалам субъектов малого предпринимательства, которым предоставлено право не применять ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Новое ПБУ требует от других организаций отражать в учете разницу, возникающую между суммой прибыли, рассчитанной по правилам бухгалтерского и налогового учетов. Эта разница может оказать существенное влияние как на показатели формы № 2, так и формы № 1.

Проиллюстрируем это примером. По результатам 2003 г. По правилам бухгалтерского учета получена прибыль (строка 190 формы № 2). Постоянные налоговые обязательства, которые не учтены в налоговом учете — 5600 ден. ед.; отложенные налоговые обязательства — 2800 ден. ед., а отложенные налоговые активы — 420 ден. ед. В бухгалтерском учете отражение налоговых активов и обязательств должно найти отражение следующими проводками:

*Дебет 99*

*Кредит 68, субсчет «Налог на прибыль»*

$5430 \times 24 = 1303$  ден. ед. Это считается условным расходом, т. е. налогом на прибыль, полученную в бухгалтерском учете.

*Дебет 99*

*Кредит 68, субсчет «Налог на прибыль» —*

*560 ден. ед. постоянные налоговые обязательства;*

*Дебет 09 «Отложенные налоговые активы»*

*Кредит 68, субсчет «Налог на прибыль» — 420 ден. ед.*

*Дебет 68, субсчет «Налог на прибыль»*

*Кредит 77 «Отложенные налоговые обязательства» — 2800 ден. ед.*

После произведенной трансформации прибыли в соответствии с требованиями 18/02 во фрагменте Отчета о прибылях и убытках (III раздел показателей) появятся новые строки:

151 «постоянные налоговые обязательства»;

152 «отложенные налоговые активы»;

153 «отложенные налоговые обязательства».

Отчет будет иметь следующий вид:

| III Внереализационные доходы и расходы                   | Строка | Сумма, ден. ед. |
|----------------------------------------------------------|--------|-----------------|
| Внереализационные доходы                                 | 120    | 1300            |
| Внереализационные расходы                                | 130    | 300             |
| Прибыль (убыток) до налогообложения                      | 140    | 5430            |
| Налог на прибыль и иные аналогичные обязательные платежи | 150    | 4423            |
| В том числе:                                             |        |                 |
| постоянные налоговые обязательства                       | 151    | 5600            |
| отложенные налоговые активы                              | 152    | 420             |
| отложенные налоговые обязательства                       | 153    | 2800            |
| Прибыль (убыток) от обычной деятельности                 | 160    | 5430            |

В соответствии с ПБУ 18/02 в балансе (форма № 1) на конец года необходимо вносить коррективы в показатели: прочие внеоборотные активы (строка 150), нераспределенная прибыль отчетного года (строка 470), прочие долгосрочные обязательства (строка 520) и в строку 626 — задолженность перед бюджетом.

## 27.5. Отчет о капитале

Формат Отчета об изменениях капитала (формат № 3) максимально приближен к рекомендациям МСФО.

Вместо традиционного постатейного изложения он впервые приобрел форму таблицы, удобную для целей бухгалтерского анализа. В основу построения взяты отчетные периоды: предыдущий и отчетный. Принципиально новым является включение показателей, оказывающих влияние на величину сформированной нераспределенной прибыли за период между 31 декабря предыдущего отчетного года 1 января текущего отчетного года. Первый показатель «Изменения в учетной политике» связан с применением ПБУ 1/98 «Учетная политика организации». При изменении учетной политики ее последствия внесистемно (без составления бухгалтерской проводки) влияют на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Другой показатель «Результат от переоценки объектов основных средств» вытекает из реализации права организации по проведению переоценки основных средств в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Отчет формы № 3 состоит из двух разделов: I «Изменение капитала» и II «Резервы».

В первом разделе показатели приводятся по каждому фонду в отдельности с выделением «Нераспределенной прибыли (непокрытого

убытка)», во втором — каждый резерв расшифровывается по балансовой формуле:

$$\begin{aligned} \text{остаток на начало} + \text{поступление} - \text{использовано} = \\ = \text{остаток на конец года.} \end{aligned}$$

В прилагаемой справке имеются данные о величине чистых активов, а также финансирования из бюджета и внебюджетных фондов.

Таким образом, в Отчете об изменениях капитала (форма № 3) содержится подробная информация об изменениях пассивной части баланса в отношении собственных средств организации.

## 27.6. Отчет о движении денежных средств

Этот отчет должен содержать сведения о потоках денежных средств (поступление, направление) с учетом остатков на начало и конец отчетного периода в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Сведения о движении денежных средств, учитываемых на соответствующих счетах учета денежных средств, находящихся в кассе организации, на расчетных, валютных, специальных счетах, отражают нарастающим итогом с начала года в валюте Российской Федерации.

В случае наличия денежных средств в иностранной валюте сначала составляется расчет в этой валюте по каждому ее виду, затем данные каждого расчета, составленного в иностранной валюте, пересчитываются по курсу Центробанка РФ на дату составления отчетности. Полученные данные по отдельным расчетам суммируются при заполнении соответствующих показателей отчета.

При формировании данных отчета о движении денежных средств необходимо иметь в виду следующее:

- *текущей* считается деятельность организации, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имеющая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности, т. е. производством промышленной продукции, выполнением строительных работ, сельским хозяйством, продажей товаров, оказанием услуг общественного питания, заготовкой сельскохозяйственной продукции, сдачей имущества в аренду и др.;
- *инвестиционной* является деятельность организации, связанная с капитальными вложениями в связи с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их продажей, с осуществлением долгосрочных финансовых вложений в другие организации, выпуском облигаций и иных ценных бумаг долгосрочного характера и т. п.;

- *финансовой* считается деятельность организации, связанная с осуществлением краткосрочных финансовых вложений, выпуском облигаций и иных ценных бумаг краткосрочного характера, выбытием ранее приобретенных на срок до 12 месяцев акций, облигаций и т. п.

При представлении данных о движении денежных средств в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности в каждой указанной части деятельности должна быть приведена расшифровка, раскрывающая фактическое поступление денежных средств от продажи товаров, продукции, работ, услуг, от продажи основных средств и иного имущества, получение авансов, бюджетных средств и средств иного целевого финансирования, кредитов, займов, дивидендов, процентов по финансовым вложениям и прочие поступления; направление денежных средств на оплату товаров, продукции, работ, услуг, на оплату труда, на отчисления в государственные внебюджетные фонды, на выдачу авансов, на финансовые вложения, на выплату дивидендов, процентов по ценным бумагам, на расчеты с бюджетом, на оплату процентов по полученным кредитам и займам и прочие выплаты и перечисления.

Следует иметь в виду, что в расшифровках движение денежных средств, связанное с выплатой (получением) процентов и дивидендов, а также с результатами чрезвычайных обстоятельств, должно раскрываться отдельно. Данные о движении денежных средств в связи с налогом на прибыль и другими аналогичными обязательными платежами должны отражаться в отчете отдельно в составе данных по текущей деятельности, если только они не могут быть конкретно увязаны с инвестиционной или финансовой деятельностью.

При поступлении денежных средств от продажи иностранной валюты (включая обязательную продажу) на счета в кредитных организациях или в кассу соответствующие суммы отражают в составе данных по текущей деятельности как поступление денежных средств от продажи основных средств и иного имущества. При этом сумму проданной иностранной валюты включают в данные, характеризующие расходование денежных средств по текущей деятельности, по соответствующему направлению расходования.

При приобретении иностранной валюты перечисленные денежные средства включают в данные по текущей деятельности по соответствующему направлению. Поступление приобретенной иностранной валюты отражают также по текущей деятельности отдельно или в составе других поступлений (кроме от продажи основных средств и иного имущества).



Организации при разработке и принятии формы отчета о движении денежных средств могут использовать как образец форму, приведенную в приложении к Приказу Минфина России от 13 января 2000 г. № 4н.

В отчете о движении денежных средств представляются данные, прямо вытекающие из записей на счетах бухгалтерского учета денежных средств.

## 27.7. Содержание и порядок формирования показателей приложения формы № 5

Обширная учетно-экономическая информация содержится в приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5). В нее вошли ряд показателей из основных форм отчетности, которые стали более краткими. Общая мировая тенденция в области бухгалтерской отчетности состоит в том, чтобы в основных формах представлять наиболее существенные данные, а второстепенные показатели, как принято в МСФО и стандартах других стран, приводить в форме примечаний. Последние используются более узким кругом специалистов для подготовки докладов наблюдательными советами, справок менеджерами и т.п. В российском «аналоге» зарубежных примечаний приводятся обширные данные, представляющие интерес для соответствующих профессионалов.

Для инженерного корпуса, например, важно состояние нематериальных активов, основных средств, объем расходов на НИОКР, доходные вложения в материальные ценности и т. п.

Дилеров и брокеров интересует рынок ценных бумаг, финансистов состояние дебиторской и кредиторской задолженности, использование государственной помощи, получение и выдача имущества в залог.

Раздел «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)», динамика незавершенного производства должна привлекать весь инженерно-технический персонал.

## 27.8. Отчет о целевом использовании полученных средств

Некоммерческие организации в отчете о целевом использовании полученных средств отражают данные по основной (уставной) деятельности об остатках средств, ранее поступивших в качестве вступительных, членских, добровольных взносов, данные о поступлении (подлежащем поступлении) указанных средств, их расходова-

нии и остатках на конец отчетного периода. Указанная информация заполняется на основе данных, учтенных на счете учета фактических расходов, связанных с деятельностью некоммерческой организации, и списанных на уменьшение целевых поступлений.

В случае превышения произведенных в отчетном периоде расходов над имеющимися средствами (с учетом остатка на начало отчетного периода) указанная разность отражается по статье «Остаток на конец отчетного периода» в круглых скобках. При этом в пояснительной записке приводятся пояснения. В бухгалтерском балансе указанные данные отражаются как прочие оборотные активы.

В случае, если для отдельных данных, являющихся существенными, в образце формы № 6 «Отчет о целевом использовании полученных средств» не предусмотрены отдельные статьи, организации самостоятельно определяют необходимые расшифровки и включают в форму отчета.

## 27.9. Чистые активы

Данный показатель непосредственно на счетах бухгалтерского учета не формируется, в связи с чем в отчете об изменениях капитала (форма № 3) приводится как справочный. Однако он исключительно важен для оценки финансового положения юридического лица, так как характеризует степень ликвидности баланса.

Показатель стоимости чистых активов как экономическая категория введен первой частью Гражданского кодекса РФ. Тем самым сделан очередной шаг навстречу международной практике анализа финансово-хозяйственной деятельности.

При исчислении этого показателя все организации должны руководствоваться порядком, изложенным в Приказе Минфина России и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 29 января 2003 г. № 10н/03-б/пз «Об утверждении порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ».

Чистые активы — это разность между суммами активов организации, принимаемыми к расчету, и ее обязательствами, принимаемыми к расчету.

Они должны рассчитываться ежеквартально, а также в конце года. В расчете теперь участвуют отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства.

В подсчет активов включаются:

*Внеоборотные активы:*

— нематериальные активы (строка 110 баланса);

- основные средства (строка 120 баланса);
- незавершенное строительство (строка 130 баланса);
- доходные вложения в материальные ценности (строка 135 баланса);
- долгосрочные финансовые вложения (строка 140 баланса, за исключением фактических затрат на выкуп собственных акций у акционеров);
- прочие внеоборотные активы (строка 150 баланса, включая отложенные налоговые активы);

*Оборотные активы:*

- запасы (строка 210 баланса – материалы, готовая продукция, товары, «незавершенка» и т.п.);
- налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям (строка 220 баланса);
- дебиторская задолженность (строка 230 и 240 баланса, за исключением задолженности участников по взносам и уставный капитал);
- краткосрочные финансовые вложения (строка 250 баланса, за исключением фактических затрат на выкуп собственных акций у акционеров);
- денежные средства (строка 260 баланса, за исключением стоимости собственных акций, выкупленных у акционеров);
- прочие оборотные активы (строка 270 баланса).

Новый порядок разрешает включать в расчет чистых активов и «входной» НДС, числящийся на балансе на отчетную дату.

При расчете чистых активов следует учесть и отложенные налоговые активы, созданные по правилам, прописанным в ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» (утвержден приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н). Данные активы нужно включать в состав прочих внеоборотных активов.

В пассивах следует учитывать:

- долгосрочные обязательства по кредитам и займам (строка 510 баланса);
- прочие долгосрочные обязательства (строка 520 баланса, включая отложенные налоговые обязательства);
- краткосрочные обязательства по кредитам и займам (строка 610 баланса);
- прочие краткосрочные обязательства (строка 660 баланса);
- кредиторскую задолженность (строка 620 баланса);
- резервы предстоящих расходов (строка 650 баланса);

— задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов (строка 630 баланса).

К прочим долгосрочным и краткосрочным обязательствам относятся и резервы, которые созданы предприятием в связи с условными обязательствами или прекращением деятельности. Напомним, что правила, по которым в бухгалтерском учете отражаются условные обязательства, прописаны в ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности», (утверждено приказом Минфина России от 2 июля 2002 г. № 66н).

В случае если при исчислении показателя чистых активов выявляется отрицательный результат, данные отражают со знаком «минус».

Рассматриваемый показатель называют еще чистым имуществом (из международной учетной практики) или имуществом, не обремененным обязательствами (в российской юриспруденции).

Согласно законодательству Российской Федерации стоимость чистых активов не может быть меньше уставного капитала организации.

В соответствии со ст. 35 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (в ред. от 24 мая 1999 г.), если по окончании второго и каждого последующего года по годовому бухгалтерскому балансу стоимость чистых активов общества оказывается меньше его уставного капитала, это общество обязано объявить об уменьшении капитала до величины чистых активов. В противном случае не будут гарантированы интересы его кредиторов.

Если представить баланс как равенство активов (А) сумме капитала (К) и обязательств (О), т. е.:

$$A = K + O, \text{ то } A - O = K,$$

где  $A - O$  — чистые активы.

Отсюда балансовое равновесие при недостающих суммах чистых активов может быть достигнуто при уменьшении уставного капитала.

Если решение об уменьшении уставного капитала или ликвидации общества не было принято, его акционеры, кредиторы, а также соответствующие государственные органы вправе требовать ликвидации общества в судебном порядке.



## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. Какие формы входят в состав бухгалтерской отчетности?
2. Сформулируйте требования к бухгалтерской отчетности.
3. Назовите основные разделы бухгалтерского баланса.
4. Раскройте роль бухгалтерского баланса в характеристике финансового положения организации.
5. Изложите порядок составления отчета о прибылях и убытках.
6. Какие виды капитала и резервов приводятся в отчете о капитале (форма № 3)?
7. Какие виды деятельности выделены в отчете о движении денежных средств?
8. Приведите основные показатели приложения к бухгалтерскому балансу формы № 5.
9. Какие активы называют чистыми? Какова их роль в характеристике финансового состояния предприятия?



## ТЕСТЫ

Укажите букву правильного ответа.

1. Кто несет ответственность за своевременное представление доброкачественной бухгалтерской отчетности:
  - а) руководитель организации;
  - б) главный бухгалтер;
  - в) аудиторская организация.
2. В каких документах приводятся показатели, характеризующие имущественное положение и финансовые результаты организации:
  - а) в оборотной ведомости по счетам синтетического учета;
  - б) в налоговой декларации;
  - в) в бухгалтерской отчетности.

3. Бухгалтерская отчетность подписывается:

- а) руководителем и аудитором;
- б) налоговым инспектором;
- в) главным бухгалтером (специализированной организацией, ведущей учет по договору) и налоговым инспектором;
- г) руководителем предприятия и главным бухгалтером.

4. Бухгалтерская отчетность унитарного предприятия утверждается:

- а) общим собранием акционеров;
- б) головной вышестоящей организацией;
- в) общим собранием участников;
- г) налоговой инспекцией.

5. Готовая продукция приводится в бухгалтерском балансе:

- а) по нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- б) по фактической производственной себестоимости;
- в) по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости.

Только ясный теоретический анализ может указать  
правильный путь в лабиринте фактов.

Ф. Энгельс (Германия)



## 28

## СВОДНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

- ✓ условия, при которых требуется составлять сводную бухгалтерскую отчетность
- ✓ основные принципиальные положения формирования показателей сводных форм баланса, отчета о прибылях и убытках и их интерпретации
- ✓ правила публикации бухгалтерской отчетности

### 28.1. Основные правила сводной бухгалтерской отчетности

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации в случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ, кроме собственного бухгалтерского отчета, составляется сводная бухгалтерская отчетность, включающая показатели таких обществ, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Таким образом, категория «сводная бухгалтерская отчетность» относится к организациям, имеющим дочерние и зависимые общества. Такие организации составляют:

- собственный бухгалтерский отчет;
- сводную бухгалтерскую отчетность, включающую в себя показатели отчетов дочерних и зависимых обществ, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Организации, имеющие филиалы представительства и иные структурные подразделения, в том числе выделенные на отдельный баланс, должны включать показатели их деятельности в бухгалтерскую отчетность.

Эти организации составляют *единый бухгалтерский отчет* путем арифметического сведения показателей как собственной деятельности, так и деятельности филиалов и представительств.

Напомним, что согласно НК РФ обособленные подразделения организации (филиалы и представительства) утратили статус само-

стоятельных налогоплательщиков. Они лишь исполняют их обязанности по месту своего нахождения.

Кроме того, существует *сводная бухгалтерская отчетность группы взаимосвязанных организаций*. Такая отчетность объединяет бухгалтерскую отчетность головной организации, ее дочерних обществ, а также включает в себя данные о зависимых обществах, являющихся юридическими лицами по законодательству места их государственной регистрации.

*Дочерним* признается хозяйственное общество, если другое общество или товарищество, именуемое основным; или головным (в МСФО — материнская компания), имеет возможность определять решения, принимаемые дочерним обществом. Такая возможность обуславливается преобладающим участием головной организации в уставном капитале «дочери» либо заключенным между ними договором или иным образом.

В отличие от филиалов и представительств дочернее общество является самостоятельным юридическим лицом, имеющим свой устав, и не отвечает по долгам головной организации.

Хозяйственное общество считается *зависимым*, если другое общество (именуемое преобладающим или участвующим) имеет более 20% голосующих акций акционерного общества или 20% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью. По отношению к зависимым обществам головная организация выступает как преобладающее (участвующее) общество.

Как дочернее, так и зависимое общество разрабатывает самостоятельную учетную политику.

Порядок подготовки сводной бухгалтерской отчетности регламентирован Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденными Приказом Минфина России от 30 декабря 1996 г. № 112 (с изменениями и дополнениями от 12.05.99 г. № 36н).

Данные отчетности головной организации и дочерних обществ суммируют с соблюдением ряда правил.

Прежде всего следует определить дату, на которую составляют сводную бухгалтерскую отчетность.

Объединяют отчетность головной организации и дочерних обществ, составленную за один и тот же период и на одну и ту же отчетную дату. Если бухгалтерская отчетность какого-либо дочернего общества, находящегося за пределами Российской Федерации, составлена на иную дату, это общество формирует промежуточную отчетность на дату сводной бухгалтерской отчетности. Если нельзя



сформировать промежуточную отчетность дочернего общества, в сводную отчетность организации включают показатели на конкретную отчетную дату «дочери», но при условии, что расхождение между датами не превышает трех месяцев.

Понятно, что, прежде чем составить сводную бухгалтерскую отчетность, надлежит выверить и урегулировать все взаимные расчеты головной организации и дочерних обществ, а также расчеты между дочерними обществами.

При наличии у головной организации, кроме дочерних, других зависимых обществ свод достигается путем объединения показателей отчетности головной организации и дочерних обществ, а также включения в него данных *об участии* головной организации в формировании акционерного или уставного капитала зависимых обществ.

Показатели отчетности дочернего общества включают в свод с 1-го числа месяца, следующего за месяцем приобретения головной организацией соответствующего количества акций (долей) либо появления иной возможности влиять на решения дочернего общества.

Аналогично включают в сводную бухгалтерскую отчетность данные о зависимых обществах.

Показатели отчетности дочернего общества в иностранной валюте для включения в сводную бухгалтерскую отчетность пересчитывают следующим образом:

- по курсу Банка России, последнему по времени котировки в отчетном периоде;
- доходы и расходы пересчитывают с использованием курсов на даты совершения операций или средней величины курсов;
- разницу от пересчета активов и пассивов, величин доходов и расходов в сводном балансе отражают в составе добавочного капитала и раскрывают в пояснениях к сводному бухгалтерскому балансу и сводному отчету о прибылях и убытках.

Сводную годовую бухгалтерскую отчетность федеральных министерств и других федеральных органов исполнительной власти представляют Минфину России, Минэкономки и Госкомстату России:

- по унитарным предприятиям — не позднее 25 апреля следующего за отчетным года;
- по акционерным обществам (товариществам), часть акций, долей или вкладов которых закреплена в федеральной собственности, — не позднее 1 августа следующего за отчетным года.

Эти сроки предусмотрены п. 93 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Сводную годовую бухгалтерскую отчетность объединения юридических лиц, созданного ими на добровольных началах, представляют в порядке и сроки, предусмотренные в учредительных документах объединения, если иное не установлено законодательством Российской Федерации (п. 94 названного положения).

Сводную бухгалтерскую отчетность составляют в миллионах или миллиардах рублей с одним десятичным знаком.

Обычную сводную бухгалтерскую отчетность представляют учредителям (участникам) головной организации. Иным заинтересованным пользователям эту отчетность направляют в случаях, специально установленных законом, или по решению головной организации.

Сводную отчетность подписывают руководитель и главный бухгалтер головной организации. В случае когда учет ведет централизованная бухгалтерия, специализированная организация (аудиторская фирма) или бухгалтер-специалист на договорных началах, оформляется одна подпись — руководителя централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтера-специалиста.

По решению участников группы сводная бухгалтерская отчетность может быть включена в состав публикуемой отчетности головной организации.

## 28.2. Сводный бухгалтерский баланс

При составлении сводного бухгалтерского баланса следует иметь в виду, что строку 470 «Нераспределенная прибыль отчетного года» баланса заполняют только после пересчета данных отчета о прибылях и убытках.

**Пример.** В бухгалтерском балансе дочерней организации, расположенной на территории иностранного государства, по данным на 31 декабря 2002 г. стоимость основных средств приведена в долларах США. Для пересчета этого показателя необходимо использовать официальный курс валюты на эту дату. Аналогично пересчитывают остальные позиции бухгалтерского баланса дочернего общества, за исключением тех его показателей, которые сложились как итог отчета о прибылях и убытках. Речь идет о строке баланса 470.

Для пересчета доходов и расходов, приведенных в форме № 2, используют иной курс. Каждую операцию, данные о которой входят в ка-

кую-либо строку отчета о прибылях и убытках, можно пересчитывать по официальному курсу на дату ее осуществления.

Допустим, продажа готовой продукции проведена всего в трех случаях (курс рубля к доллару США условный):

1) 22 октября в сумме 500 000 долл. США (курс 31,79 руб. за 1 долл. США);

2) 4 ноября в сумме 100 000 долл. США (курс 31,72 руб. за 1 долл. США);

3) 16 ноября в сумме 300 000 долл. США (курс 31,74 руб. за 1 долл. США).

Отсюда сумма строки 010 отчета о прибылях и убытках равна:

$(31,79 \text{ руб.} \times 500\,000 \text{ долл. США}) + (31,72 \text{ руб.} \times 100\,000 \text{ долл. США}) + (31,74 \text{ руб.} \times 300\,000 \text{ долл. США}) = 28\,589 \text{ тыс. руб.}$

Эта сумма объединяется с показателями других обществ.

Общий итог приводят в сводном отчете по форме № 2. Аналогично пересчитывают и другие показатели отчета о прибылях и убытках.

Учетной политикой может быть предусмотрен и другой способ, в частности с применением среднего курса пересчета валюты, если он колебался нерезко.

Многие показатели сводного отчета получают путем суммирования построчных данных отчетов головной организации и дочерних обществ.

При этом в сводный баланс не включают финансовые вложения головной организации в уставный капитал дочерних обществ и соответственно вложения дочерних обществ в суммы, принадлежащих головной организации. Тем самым исключается повторный счет, и в сводном балансе группы найдут отражение без дублирования величина финансовых вложений (актив баланса) и суммы уставного капитала (пассив баланса). В случае, когда при составлении сводной отчетности у головной организации балансовая оценка вложений в дочернее общество отличается от номинальной стоимости акций дочернего общества, разность отражают в сводном бухгалтерском балансе отдельной строкой «Деловая репутация дочерних обществ», причем ее можно показывать как в активе, так и пассиве. Если номинал акций дочернего общества ниже балансовой оценки финансовых вложений головной организации в дочернее общество, то сумму приводят в сводном бухгалтерском балансе в группе строк «Нематериальные активы».

**Пример.** В балансе головной организации по строке «Инвестиции в дочерние общества» отражены вложения в предприятия в сумме 100 000 руб., а номинальная стоимость доли в предприятии А — 80 000 руб.

В таком случае превышение балансовой оценки вложений в предприятие А (100 000 руб.) над их номинальной оценкой (80 000 руб.) отражают как «Деловая репутация дочерних обществ» по строке «Нематериальные активы» сводного бухгалтерского баланса.

Если номинальная стоимость акций дочернего общества превышает балансовую оценку финансовых вложений головной организации в дочернее общество, строку «Деловая репутация дочерних обществ» помещают между разделами III «Капитал и резервы» и IV «Долгосрочные обязательства» сводного бухгалтерского баланса.

**Пример.** В балансе головной организации по строке указаны финансовые вложения в голосующие акции дочернего общества Б в сумме 200 000 руб. Номинальная стоимость доли головной организации — 300 000 руб. В этом случае превышение номинала (300 000 руб.) над балансовой оценкой (200 000 руб.) должно быть показано в пассиве баланса.

Для получения показателя по строке «Инвестиции в дочерние общества» сводного баланса сначала суммируют данные всех балансов, а затем вычитают вложения головной организации в дочерние общества (100 000 руб. и 200 000 руб.).

Для заполнения строки «Уставный капитал» сводного баланса прежде получают итог всех балансов, а затем вычитают номинальную стоимость акций (долей), принадлежащих головной организации (80 000 руб. и 300 000 руб.).

В результате взаимного исключения инвестиций головной организации в дочерние общества из актива и пассива баланса в сводном балансе появляются строки «Деловая репутация дочерних обществ», увеличивающие итог баланса: либо по активу или пассиву, а возможно, и в части требований и в части обязательств одновременно.

При составлении сводного бухгалтерского баланса следует *исключать показатели*, отражающие дебиторскую и кредиторскую задолженность между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами.

**Пример.** Головная организация должна дочернему обществу А 200 000 руб. Общество А в свою очередь должно другому дочернему обществу, предприятию Б этой же головной организации, 120 000 руб.

Головная организация является должником предприятия Б на сумму 400 000 руб.

Составляя сводный баланс в части дебиторской задолженности, все приведенные суммы следует исключить.

В сводный баланс не входят прибыль и убытки от операций между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами, входящими в группу.

В сводный баланс не включают долги по дивидендам, выплачиваемым дочерними обществами головной организации либо другим дочерним обществам этой же группы, а также головной организацией своим дочерним обществам. В сводном балансе должны найти отражение лишь дивиденды, подлежащие выплате организациям и лицам, не входящим в группу.

И, наконец, в сводный баланс не входят части активов и пассивов дочерних обществ, не относящиеся к деятельности группы. Такой частью считается 50% и менее голосующих акций, которыми владеет головная организация (доли уставного капитала общества с ограниченной ответственностью). В этом случае для включения в сводный баланс долю активов и пассивов дочернего общества устанавливают по удельному весу голосующих акций, принадлежащих головной организации, или доли участия головной организации в уставном капитале дочернего общества.

**Пример.** Головная организация имеет 51% голосующих акций дочернего общества А и 30% уставного капитала общества Б.

В этом случае в сводный баланс войдут все показатели общества А и 30% каждого показателя баланса общества Б.

Если дочернее общество принадлежит двум головным организациям поровну, показатели его активов и пассивов включают в сводный баланс по доле голосующих акций дочернего общества, принадлежащей головной организации, или доле участия головной организации в уставном капитале дочернего общества.

### 28.3. Сводный отчет о прибылях и убытках

В сводный отчет о прибылях и убытках не включают следующие показатели:

1) выручку от реализации продукции между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами одного основного общества и затраты, приходящиеся на эту реализацию;

2) дивиденды, выплачиваемые дочерними обществами головной организации, а также головной организацией своим «дочерям». Следовательно, в данный отчет войдут лишь дивиденды, подлежащие выплате юридическим и физическим лицам, не входящим в группу (как отмечалось, это правило действует и для сводного баланса);

3) любые другие доходы и расходы, возникающие по операциям между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами одной основной организации;

4) финансовый результат деятельности дочерних обществ в части доходов и расходов, не относящихся к деятельности группы, при условии, когда головная организация имеет 50% и менее голосующих акций в акционерном обществе (доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью). В этом случае в сводный отчет о прибылях и убытках (форма № 2) включают часть доходов и расходов дочернего общества пропорционально указанной выше доле.

#### 28.4. Включение доли меньшинства в сводную бухгалтерскую отчетность

В сводной бухгалтерской отчетности следует отдельно приводить расчетные показатели, отражающие долю меньшинства, в том случае, если головная организация имеет более 50%, но менее 100% голосующих акций (долей) дочернего общества.

В сводном бухгалтерском балансе показатель доли меньшинства отражает величину уставного капитала дочернего общества, не принадлежащего головной организации. Эту долю определяют исходя из величины капитала дочернего общества на отчетную дату и процента голосующих акций (долей), не принадлежащих головной организации, в их общем количестве. Сумму капитала дочернего общества составляет итог раздела III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса за вычетом строк «Фонд социальной сферы» и «Целевые финансирование и поступления».

В сводном бухгалтерском балансе показатель доли меньшинства отражают отдельной статьей «Доля меньшинства» за итогом раздела III «Капитал и резервы», а составные части капитала группы — за минусом доли меньшинства.

**Пример.** Уставный капитал дочернего общества — 100 млн руб., номинальная стоимость голосующих акций, принадлежащих головной организации, — 70 млн руб., или 70%.

Следовательно, в сводный баланс должно быть включено 70% сумм позиций раздела III баланса, кроме статей «Фонд социальной сферы» и «Целевые финансирование и поступления», суммы по которым берут в размере 100%.

Раздел III баланса дочернего общества в этом случае имеет вид (в млн. руб.):

| Пассив                                            | На конец года | 70% от сумм к графе 1 | Сумма, относящаяся к меньшинству (гр. 1 – гр. 2) |
|---------------------------------------------------|---------------|-----------------------|--------------------------------------------------|
| <b>Раздел III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>              |               |                       |                                                  |
| Уставный капитал (счет 80)                        | 200           | 140                   | 60                                               |
| Добавочный капитал (счет 83)                      | 1260          | 882                   | 378                                              |
| Фонд социальной сферы (счет 84)                   |               |                       | —                                                |
| Целевое финансирование (счет 86)                  |               |                       | —                                                |
| Нераспределенная прибыль прошлых лет (счет 84)    |               |                       |                                                  |
| Нераспределенная прибыль отчетного года (счет 84) | 1140          | 798                   | 342                                              |
| Итого по разделу III                              | 2600          | 1820                  | —                                                |
| Доля меньшинства                                  | X             |                       | 780                                              |

Аналогично подсчитывают данные о доходах и расходах для объединения в сводный отчет о прибылях и убытках. В нем долю меньшинства фиксируют по вписываемой в форму № 2 строке 165 «Доля меньшинства». При этом доходы и расходы, формирующие финансовый результат группы, приводят за вычетом доли меньшинства.

Возможна ситуация, когда доля меньшинства в убытках дочернего общества превышает такую долю в капитале данного общества. На это превышение уменьшают резервный, а при его недостаточности — добавочный капитал. Затем при свode на эту сумму уменьшают и уставный капитал дочернего общества.

## 28.5. Включение информации о зависимых обществах в сводную отчетность

С целью включения информации о зависимых обществах в сводную бухгалтерскую отчетность необходимо рассчитать два показателя:

- 1) стоимостную оценку участия головной организации в зависимом обществе;
- 2) долю головной организации в прибылях или убытках зависимого общества.

Первый показатель — участие головной организации в зависимом обществе в стоимостной оценке ( $O_y$ ) устанавливают по формуле:

$$O_y = И + Д_{фр},$$

где И — инвестиции на покупку акций;

$Д_{фр}$  — доля головной организации в прибылях (убытках) зависимого общества за весь период осуществления инвестиций.

**Пример.** На балансе головной организации числятся акции зависимого общества номинальной стоимостью 300 000 руб. по сумме фактических расходов, произведенных при их приобретении, 200 000 руб.

С момента приобретения акций прошло два года, не считая отчетного. За первый год нераспределенная прибыль дочернего общества составила 100 000 руб.; за второй — непокрытый убыток в сумме 60 000 руб.; за третий год — нераспределенная прибыль в размере 40 000 руб.

Доля головной организации в акциях зависимого общества равна: в первый год — 20%; во второй и третий годы — 25%.

Отсюда доля головной организации в финансовом результате зависимого общества составит:

$$(100\,000 \text{ руб.} \times 0,2) - (60\,000 \text{ руб.} \times 0,25) + (40\,000 \text{ руб.} \times 0,25) = 15\,000 \text{ руб.}$$

Расчетный показатель оценки участия головной организации в зависимом обществе равен:

$$200\,000 \text{ руб.} + 15\,000 \text{ руб.} = 215\,000 \text{ руб.}$$

Этот показатель должен быть отражен отдельно в группе статей «Долгосрочные финансовые вложения» сводного баланса.

Необходимо отметить, что при определении участия фактические затраты головной организации, произведенные при осуществлении инвестиций, корректируют на суммы изменения капитала зависимого общества, не отраженные на его счете 99 «Прибыли и убытки». В частности, уточнение проводится на сумму переоценки основных средств, безвозмездного получения ценностей зависимым обществом.

За величину капитала этого общества принимают итог раздела III «Капитал и резервы» баланса за минусом статей «Фонд социальной сферы» и «Целевые финансирование и поступления».

Второй показатель для расчета, *долю головной организации в прибылях или убытках зависимого общества* ( $Д_{фр}$ ), определяют по формуле:

$$Д_{фр} = \Phi_{рп} \times \Pi_a,$$

где  $\Phi_{рп}$  — нераспределенный финансовый результат;



$P_a$  — процент голосующих акций головной организации в их общем количестве на конец отчетного периода (доля уставного капитала головной организации в его общей величине у зависимого общества).

Доля головной организации в прибылях и убытках зависимого общества отражается в сводном отчете формы № 2 *отдельной статьей «Капитализированный доход (убыток)»*. Ее вписывают после группы статей внереализационных доходов или внереализационных расходов и включают в общий финансовый результат деятельности группы.

**Пример.** Нераспределенная прибыль зависимого общества составляет 40 000 руб. Доля головной организации в уставном капитале общества — 25%.

Сумма «Капитализированного дохода», которую вписывают в сводный отчет, составит:

$$40\,000 \text{ руб.} \times 0,25 = 10\,000 \text{ руб.}$$

Возможны ситуации, когда доля головной организации в убытках зависимого общества равна или превышает показатель, отражающий стоимостную оценку участия основной организации в зависимом обществе, уменьшенную на долю головной организации в убытках зависимого общества. В этих ситуациях показателя стоимостной оценки участия головной организации в зависимом обществе в сводном бухгалтерском балансе не будет. В сводном же отчете о прибылях и убытках будет отсутствовать отдельная статья «Капитализированный доход (убыток)».

## 28.6. Случаи, в которых сводная отчетность необязательна

Существует ряд факторов, которыми необходимо руководствоваться при решении вопроса о необходимости составления сводной бухгалтерской отчетности.

Положительно решается проблема невключения показателей дочерних или зависимых обществ в сводную бухгалтерскую отчетность, если доля голосующих акций или доля в уставном капитале обществ приобретена на краткосрочный период с целью последующей перепродажи.

Если головная организация не владеет более 50% голосующих акций (50% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью) дочернего общества и не заключила договор, позволяющий определять решения дочернего общества, сводную бухгалтерскую отчетность составлять не обязательно при наличии двух обстоятельств:

1) данные о дочернем (зависимом) обществе не оказывают существенного влияния на оценку финансового положения и финансовых результатов деятельности группы. Допустим, величина уставного капитала дочернего общества не превышает 4% суммы капитала группы. Если сложить уставный капитал этого общества с капиталом других «дочек», отчетные показатели которых участвуют в формировании показателей сводной отчетности, то получившийся результат не превысит 10% величины капитала группы. За величину капитала дочернего общества принимают итог раздела III «Капитал и резервы». При этом деятельность дочернего общества существенного влияния на общие финансовые показатели группы оказывать не может;

2) включение бухгалтерской отчетности дочернего общества в сводную отчетность противоречит требованию рациональности. Это требование предполагает экономичное ведение учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

Целесообразность невключения показателей дочерних обществ в сводную отчетность должна быть подтверждена независимым аудитором.

По тем же основаниям могут не включаться в сводную отчетность показатели зависимых обществ.

Вместе с тем, если даже отчетные показатели каких-либо дочерних или зависимых обществ не входят в свод группы, приобретенные головной организацией акции (доли) в дочернем или зависимом обществе должны отражаться в сводной отчетности в общем порядке, т. е. аналогично учету финансовых вложений, долгосрочных и краткосрочных. Обратите внимание: сведения о таких обществах подлежат раскрытию в пояснениях к сводному балансу или сводному отчету о прибылях и убытках группы.

Дочерним обществом может быть банк или другая кредитная организация. Если головная организация не имеет более половины голосующих акций дочернего общества (доли уставного капитала общества с ограниченной ответственностью) и не заключила с ним договор, позволяющий определять решения общества, то участие в банке может отражаться в порядке, установленном для вложений в зависимое общество. Каждый такой случай подлежит раскрытию в пояснениях к сводной отчетности. Обоснованность избранной методики формирования сводного бухгалтерского баланса или сводного отчета о прибылях и убытках должна подтверждаться независимой аудиторской фирмой.

Предположим, головная организация имеет финансовые вложения в зависимые общества и в банк, являющийся дочерним обще-

ством. Возможность определять решения банка обусловлена значительной суммой задолженности этого банка перед головной организацией и владением контрольным пакетом акций банка, величина которого не превышает 50% общего количества голосующих акций. При этих условиях головная организация может принять решение не составлять сводную отчетность либо отразить вложения в банк в порядке, предусмотренном для зависимых обществ.

Имеются некоторые особенности составления сводной отчетности, если дочернее общество в свою очередь выступает головной организацией по отношению к другим обществам. Дочернее общество может не составлять сводную бухгалтерскую отчетность в том случае, если:

- все голосующие акции этого дочернего общества или весь уставный капитал принадлежит другой головной организации, не требующей сводной отчетности;
- 90% или более его голосующих акций или уставного капитала принадлежат другой головной организации, и остальные акционеры (участники) не требуют составления сводной отчетности.

Однако существует исключение. Это случай, когда дочернее общество, являющееся головным для других обществ, зарегистрировано за пределами России и (или) ведет хозяйственную деятельность за границей. В таком случае составление дочерним обществом сводной отчетности обязательно.

Головная организация может не составлять сводную отчетность при наличии у нее только зависимых обществ. Важно, что сводная отчетность может не формироваться, если она составлена на основе МСФО.

К сводному бухгалтерскому балансу и сводному отчету о прибылях и убытках дают пояснения, раскрывающие следующие данные:

- перечень дочерних и зависимых обществ;
- место государственной регистрации и (или) место осуществления хозяйственной деятельности;
- долю участия головной организации в дочернем (зависимом) обществе;
- долю голосующих акций, принадлежащих головной организации, если она отличается от доли участия;
- стоимостную оценку влияния на финансовое положение и финансовые показатели группы, оказанного приобретением и выбытием дочерних и зависимых обществ.

## 28.7. Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности

В пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности должны быть приведены данные, требование о раскрытии которых содержится в приказе Минфина РФ от 22.07.13 г. № 67н.

В записке по итогам деятельности за 2003 г. необходимо, в частности, внести:

- ♦ дополнительные данные об объемах реализации по видам деятельности и географическим рынкам сбыта;
- ♦ данные статей, по которым в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках отражаются прочие активы, пассивы, кредиторы, дебиторы, иные обязательства, отдельные виды прибылей и убытков, если они имеются. Причем существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных составляет не менее 5%. Аналогичное определение существенности следует применять при раскрытии и других показателей отчетности;
- ♦ краткую характеристику деятельности организации (виды текущей, инвестиционной и финансовой деятельности), основные показатели и факторы, повлиявшие в отчетном году на хозяйственные и финансовые результаты деятельности, а также решения общего собрания по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения прибыли;
- ♦ данные о доходах, расходах и обязательствах, выявленных после даты составления годовой бухгалтерской отчетности до ее представления и существенно влияющих на оценку имущественного и финансового положения организации, включая принятие решения о распределении прибыли. В соответствии с ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» существенным после отчетной даты признается событие, если без знания о нем пользователи отчетности не смогут достоверно оценить финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации. В случае когда на отчетную дату невозможно применить принцип допущения непрерывности деятельности организации в целом или существенной ее части, а также при выявлении фактов, свидетельствующих о неплатежеспособности дебитора и др. (см. п. 1 приведенного ниже примерного перечня), необходимо такие события отразить заключительными оборотами отчетного периода до утверждения годового отчета.

**Пример.** На основании данных учета в бухгалтерской отчетности организации по состоянию на 31 декабря отчетного года подлежит отражению дебиторская задолженность на общую сумму 10 млн руб. В марте года, следующего за отчетным, получена информация о том, что один из дебиторов, задолженность которого на 31 декабря составляла 4 млн руб., признан в феврале банкротом.

В данной ситуации организация должна уменьшить сумму дебиторской задолженности на 4 млн руб. и признать в бухгалтерской отчетности на 31 декабря отчетного года убыток от ее списания. Необходимые записи в учете должны быть сделаны заключительными оборотами отчетного периода.

При наступлении события после отчетной даты в учете периода, следующего за отчетным, делают сторнировочную (или обратную) запись на сумму, отраженную в бухгалтерском учете отчетного периода. Одновременно в учете периода, следующего за отчетным, в общем порядке делают запись, отражающую это событие.

Однако учетные записи не совершают, если событие в хозяйственных условиях произошло после отчетной даты (перечень таких событий приведен в п. 2 помещенного ниже официального примерного перечня).

Вместе с тем в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках необходимо фиксировать подобные обстоятельства.

В таком же порядке в отчетности отражают дивиденды, рекомендованные или объявленные по результатам деятельности организации за отчетный год.

**Пример.** В бухгалтерском балансе по состоянию на 31 декабря отчетного года отражены значительные вложения организации в акции другой организации. В марте года, следующего за отчетным, получена информация о том, что рыночная цена этих акций значительно уменьшилась.

В данной ситуации организация должна сделать необходимые пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

При наступлении события после отчетной даты в учете периода, следующего за отчетным, в общем порядке делается запись, отражающая это событие.

Информация, раскрываемая в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, должна включать краткое описание характера события после отчетной даты и оценку его последствий в денежном выражении, если такая оценка возможна.

*Примерный перечень фактов хозяйственной деятельности, которые могут быть признаны событиями после отчетной даты, приведен в приложении к ПБУ 7/98 и выглядит следующим образом:*

1. События, подтверждающие существование на отчетную дату хозяйственных условий, 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, подтверждающей устойчивое и существенное снижение стоимости долгосрочных финансовых вложений организации;
- продажа производственных запасов после отчетной даты, показывающая, что расчет цены возможной реализации этих запасов по состоянию на отчетную дату не был обоснован;
- 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», не был обоснован;
- 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, которое ведет к искажению бухгалтерской отчетности за отчетный период.

2. События, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация вела свою деятельность:

- принятие решения о реорганизации организации;
- приобретение предприятия как имущественного комплекса;
- реконструкция или планируемая реконструкция;
- принятие решения об эмиссии акций и иных ценных бумаг;
- крупная сделка, связанная с приобретением и выбытием основных средств и финансовых вложений;
- пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена значительная часть активов организации;

- прекращение существенной части основной деятельности организации, если это нельзя было предвидеть по состоянию на отчетную дату;
- существенное снижение стоимости основных средств, если это снижение имело место после отчетной даты;
- епрогнозируемое изменение курсов иностранных валют после отчетной даты;
- действия органов государственной власти (национализация и т. п.).

Напомним, что ПБУ 8/01, действующим с 1 января 2001 г., было введено новое понятие «условные факты хозяйственной деятельности». В настоящее время содержание и порядок их учета сформулированы в ПБУ 8/01.

Условные факты должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках при следующих условиях:

- либо отсутствует высокая вероятность того, что будущие события подтвердят снижение стоимости актива или существование обязательства на отчетную дату;
- либо не может быть достаточно обоснованно оценено условное обязательство (пассив баланса) или условный убыток.

Наличие одного из приведенных обстоятельств служит основанием для раскрытия в пояснениях, но без составления бухгалтерской проводки.

## 28.8. Публикация бухгалтерской отчетности

В соответствии со ст. 16 Закона о бухгалтерском учете акционерные общества открытого типа, банки и другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, созданные за счет частных, общественных и государственных средств (взносов), обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность.

Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, их представительства и филиалы на территории субъектов Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования, а также иные организации в случаях, установленных федеральными законами, обязаны публиковать квартальную бухгалтерскую отчетность.

Порядок публикации отчетности (кроме отчетности банков) определен Приказом Минфина России от 28 ноября 1996 г. № 101.

Статьей 16 Закона о бухгалтерском учете предусмотрено, что публичность заключается в ее опубликовании в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности, либо распространении среди них брошюр, буклетов и иных изданий, содержащих бухгалтерскую отчетность, а также в ее передаче территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации.

Отчетность публикуется после:

- ♦ проверки и подтверждения ее аудиторской фирмой (независимым аудитором);
- ♦ утверждения ее общим собранием акционеров (участников банков и иных кредитных организаций).

Публикации подлежат бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках.

Бухгалтерский баланс можно публиковать в сокращенной форме, которая разрабатывается на основе ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Сокращенная форма может включать в себя лишь итоговые показатели по разделам, предусмотренным ПБУ 4/99, при наличии одновременно следующих финансовых показателей деятельности:

- ♦ валюты бухгалтерского баланса на конец отчетного года, не превышающей установленный законодательством Российской Федерации размер;
- ♦ выручки (нетто) от реализации товаров и услуг за год, не превышающей установленный законодательством Российской Федерации размер.

В форме бухгалтерского баланса, включающей в себя лишь итоговые показатели по разделам, строки, по которым отсутствуют числовые значения активов и пассивов, приводятся, но прочеркиваются.

Сокращенная форма бухгалтерского баланса должна включать показатели по группам статей, предусмотренным ПБУ 4/99, при наличии хотя бы одного из следующих финансовых показателей деятельности общества:

- ♦ валюты бухгалтерского баланса на конец отчетного года, превышающей установленный размер;
- ♦ выручки (нетто) от реализации товаров и услуг за год, превышающей установленный размер.

Предусмотренные ПБУ 4/99 группы статей бухгалтерского баланса, по которым отсутствуют показатели, могут не приводиться, кроме случаев, когда соответствующие показатели имели место в году, предшествовавшем отчетному.



Форма отчета о прибылях и убытках, представляемая для публикации, должна включать все показатели, предусмотренные ПБУ 4/99.

Допускается:

- не включать в форму отчета промежуточные итоги, предусмотренные ПБУ 4/99;
- не приводить статьи отчета, по которым отсутствуют показатели, кроме случаев, когда соответствующие показатели имели место в году, предшествовавшем отчетному.

Отчет о прибылях и убытках должен включать в себя сведения о решении общего собрания акционеров о распределении прибыли или покрытии убытков общества, если такие сведения не опубликованы отдельно или в составе какого-либо иного документа, подлежащего опубликованию.

Бухгалтерская отчетность публикуется в миллионах рублей. Общество, имеющее значительные обороты товаров, обязательств и т. п., может приводить данные в миллиардах рублей с одним десятичным знаком.

Для публикации представляют: полное наименование общества с указанием его организационно-правовой формы; отчетную дату и (или) отчетный период; валюту и формат числовых показателей; полные наименования должностей лиц, подписавших отчетность, их фамилии и инициалы; дату ее утверждения общим собранием; место нахождения исполнительного органа общества, в котором заинтересованный пользователь может ознакомиться с бухгалтерской отчетностью и получить ее копию; сведения об органе государственной статистики, в который представлен обязательный экземпляр отчетности.

Вместе с отчетностью должна публиковаться информация о результатах аудита в отчетном году. Последняя может быть оформлена в следующем году в случае, когда условный факт превратится в реальный.

Такое повышенное внимание к вопросам снижения сумм соответствующих активов, появления новых обязательств (т. е. долгов в пользу третьих лиц) и роста убытков по сравнению с проблемами увеличения собственного капитала обусловлено принципом осмотрительности. Этот принцип предусмотрен п. 7 ПБУ 1/98 «Учетная политика организации». Требование осмотрительности означает, что бухгалтерия должна быть в большей мере готова к признанию расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов.

В пояснительной записке к годовому бухгалтерскому отчету необходимо раскрыть осуществляемые природоохранные мероприятия, проводимые организацией, их влияние на уровень капиталовложений и прибыли в отчетном году и охарактеризовать финансовые последствия для будущих периодов. Следует привести также дан-

ные о платежах за нарушение природоохранного законодательства, произведенных экологических платежах и плате за природные ресурсы, текущих расходах по охране окружающей среды и степени их влияния на финансовые результаты.

При изменении вступительного баланса на начало года объясняют его причины, раскрывают способы ведения бухгалтерского учета, избранные при формировании учетной политики, отличные от способов предыдущего года. Обособленному рассмотрению подлежат изменения в учетной политике, существенно влияющие на оценку и решения пользователей бухгалтерской отчетности, а также причины этих изменений и оценка их последствий в стоимостном выражении.

Организация, имеющая дочерние и зависимые общества, приводит сведения об их наличии, месте нахождения, наименовании и виде деятельности.

Приводя основные показатели деятельности, можно дать характеристики основных средств (доля их активной части, коэффициенты износа, обновления, выбытия и пр.), нематериальных активов, финансовых вложений, дебиторской и кредиторской задолженности, научно-технического уровня продукции. Такая информация может быть дополнена необходимыми аналитическими таблицами и расшифровками. Рекомендуется определять тенденции основных показателей деятельности, а также качественные изменения в имущественном и финансовом положении, их причины.

При оценке финансового состояния на краткосрочную перспективу могут быть приведены показатели удовлетворительности структуры баланса (текущей ликвидности, обеспеченности собственными средствами и способности восстановления (утраты) платежеспособности).

При характеристике платежеспособности следует обратить внимание на такие показатели, как наличие денежных средств на банковских счетах, убытки, просроченная дебиторская и кредиторская задолженность, не погашенная в срок, кредиты и займы, полнота перечисления соответствующих налогов в бюджет, уплаченные (подлежащие уплате) штрафные санкции за неисполнение обязательств перед бюджетом, а также на оценку положения организации на рынке ценных бумаг и причины имевших место негативных явлений.

При оценке финансового состояния на долгосрочную перспективу приводят характеристику структуры источников средств, данные о степени зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов и пр., динамике инвестиций за предыдущие годы и на перспективу с определением их эффективности.

Акционерные общества в пояснительной записке приводят фамилии и должности членов совета директоров (наблюдательного

совета), членов исполнительного органа, общую сумму выплаченного им вознаграждения. Раскрываются все виды выплаченного вознаграждения (оплата труда, премии, комиссионные и иные имущественные предоставления — льготы и привилегии).

Акционерные общества, ценные бумаги которых обращаются на фондовом рынке, наряду с этой отчетностью составляют годовую бухгалтерскую отчетность исходя из требований МСФО и представляют ее организатору торговли на рынке ценных бумаг, инвестору и другим заинтересованным лицам по их требованию.

Указанная отчетность должна быть представлена в сроки, установленные Законом о бухгалтерском учете. Если срок представления годовой бухгалтерской отчетности, составленной исходя из требований МСФО, определен ранее установленного в соответствии с этим законом, то нужно представлять такую отчетность, составленную исходя из требований МСФО, за предыдущий отчетный год.

В случае обращения ценных бумаг на рынке государства, требующего представления отчетности по правилам бухгалтерского учета этого государства, организации следует составлять ее согласно этим правилам.

Достоверность информации годовой бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с законодательством Российской Федерации подлежит обязательному аудиту, подтверждается аудиторской фирмой (аудитором), имеющей лицензию на осуществление аудиторской деятельности.

Если бухгалтерская отчетность публикуется по сокращенным формам, то вместо полного текста итоговой части аудиторского заключения приводят мнение аудиторской организации (независимого аудитора) о достоверности бухгалтерской отчетности (безусловно положительное, условно положительное, отрицание, отказ от выражения мнения).

При полной публикации отчетность должна включать в себя итоговую часть, а аудиторское заключение приводится полностью.

Расходы, связанные с публикацией, включаются в себестоимость продукции как затраты, связанные с управлением производством.

Суммы возмещения расходов на копирование и пересылку бухгалтерской отчетности, поступающие от заинтересованных пользователей, зачисляют на счет прибылей и убытков.

Отчетность должна публиковаться не позднее 1 июня.

В заключение напомним, что с 1 января 2003 г. финансовая (бухгалтерская) отчетность должна составляться с учетом требований ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности», утвержденного Приказом Минфина России от 2 июля 2002 г.

**?**

## **ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:**

1. Сформулируйте понятие «сводная отчетность».
2. Какие особенности имеются при составлении сводного баланса?
3. Чем отличается методика составления сводного отчета о прибылях и убытках от порядка формирования отчета по конкретной организации?
4. Каково содержание пояснительной записки к сводной отчетности?
5. Что подлежит публикации в открытой печати?

**!**

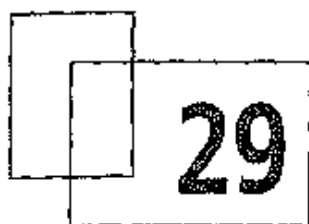
## **ТЕСТЫ**

Укажите букву правильного ответа.

1. Сводная отчетность составляется:
  - а) министерством (ведомством);
  - б) головной организацией;
  - в) аудиторской фирмой.
2. Формы сводной отчетности должны соответствовать требованиям:
  - а) МСФО;
  - б) директиве № 7 ЕС;
  - в) ГААП;
  - г) Международной финансовой корпорации (МФК);
  - д) Европейского банка реконструкции и развития (ЕБРР);
  - е) Минфина РФ.

Даже желая от всей души сделаться истинными специалистами,  
мы не должны забывать, что и для этого необходимо  
общечеловеческое образование.

*Н.И. Пирогов*



## АНАЛИЗ ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ

- ✓ понятие и содержание финансового анализа
- ✓ инструментарий, используемый при анализе финансового состояния
- ✓ показатели ликвидности бухгалтерского баланса
- ✓ методика определения платежеспособности предприятия

### 29.1. Задачи и содержание финансового анализа

Правовая база рыночной экономики предусматривает обязательное формирование и представление экономической общественности публичной финансовой отчетности. Показатели этой отчетности используют при принятии всех решений, определяющих последующую деятельность организации. Любое решение основывается на результатах анализа бухгалтерской и финансовой отчетности, характеризующих работу организации за указанный календарный период. При этом оценивают абсолютные значения показателей отчетности, их структуру, качество управления финансами, деятельность на рынках денежных средств и капитала. Этот анализ проводят с позиций бизнес-партнеров, инвесторов, кредиторов, персонала организации.

Методология экономического и финансового анализа развивалась в течение десятилетий и на сегодняшний момент наиболее полно отражена в Международных стандартах аудиторской деятельности, определяющих характер аналитических процедур и последовательность их этапов. Согласно стандарту при анализе различают:

- ♦ определение цели исследования и способа ее достижения;
- ♦ оценку достоверности и полноты используемой информации;
- ♦ методы анализа и варианты их реализации;
- ♦ обобщение результатов и формулирование выводов.

Аналитическая работа ведется по следующим направлениям:

- ♦ оценка структуры активов и их источников;
- ♦ определение ликвидности активов и платежеспособности;

- ♦ характеристика финансовой устойчивости;
- ♦ исследование потоков денежных средств и деловой активности;
- ♦ анализ движения капитала;
- ♦ выявление факторов, влияющих на финансовый результат и величину прибыли;
- ♦ формализация политики выплаты дивидендов.

Целями экономического анализа может быть степень использования материально-производственных ресурсов, основных и оборотных средств, персонала, что характеризуется такими показателями, как отдача основных производственных средств, материалоемкость производства, производительность труда. Сопоставление данных по объему произведенной продукции и величины использованных при этом основных и оборотных средств характеризует воспроизводство и оборачиваемость капитала. Сумма полученной прибыли, отнесенная к авансированному капиталу, определяет рентабельность деятельности.

При оценке достоверности и полноты информации, лежащей в основе анализа, рассматривают состояние системы бухгалтерского учета, надежность и полноту формируемых ею показателей.

Среди методов анализа выделяют *анализ абсолютных показателей* — чтение баланса и отчета о прибылях и убытках, *временной анализ* — сравнение каждой позиции отчетности с предшествующим периодом, а также с прогнозными показателями на отчетный период, *структурный анализ* — определение структуры показателей баланса организации, других форм отчетности, оценка влияния каждой составляющей отчетности на результат в целом, сравнение с аналогичными показателями конкурентов или со средними по отрасли.

Следует учитывать, что сравниваемые показатели зависят от особенностей производственного процесса на конкретном предприятии, его географического положения и других факторов.

При управлении финансами организации используют *трендовый анализ*. Для этого каждый показатель отчетности сравнивают с аналогичными показателями за ряд предшествующих периодов. Изменения показателей, очищенные от случайных влияний и особенностей временных периодов, определяют тренд. Затем на его основе прогнозируют возможное значение экономических и финансовых показателей в будущем.

Важное значение для характеристики деятельности организации имеет *метод расчета финансовых коэффициентов* (отношений между определенными показателями различных форм отчетности). На основе анализа величин коэффициентов оценивают финансовое со-

стояние организации и качество управления ее хозяйственной деятельностью.

В организациях, имеющих дочерние структуры, отдельные подразделения и производственные цеха используют сравнительный анализ сводных показателей отчетности по составляющим элементам. Такой анализ называется пространственным.

Влияние конкретных условий хозяйственной деятельности организации на конечные показатели бухгалтерской и финансовой отчетности рассматривают при *факторном анализе*.

## 29.2. Анализ финансового состояния организации по данным бухгалтерского баланса

Информация, содержащаяся в балансе организации, достаточно полно характеризует размещение и использование активов, а также структуру источников их формирования (собственного капитала и обязательств). Непосредственно из бухгалтерского баланса видны следующие финансовые характеристики организации:

- общая стоимость имущества — итог актива баланса минус сумма убытков), в рассматриваемом примере (см. приложение «Бухгалтерский баланс») она равна 214 930 тыс. руб.;
- стоимость иммобилизованных активов — итог раздела I актива — 57 470 тыс. руб.;
- стоимость оборотных средств — итог раздела II актива — 157 460 тыс. руб.;
- стоимость материальных оборотных средств — строка 210 баланса — 53 000 тыс. руб.;
- дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются более чем через 1 год после отчетной даты, — строка 230 баланса — 1000 тыс. руб.;
- такая же задолженность, погашение которой ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты — строка 240 баланса — 100 000 тыс. руб.;
- сумма свободных денежных средств — строка 260 баланса — 2600 тыс. руб.;
- инвестиции в ценные бумаги — строка 250 баланса — 500 тыс. руб.;
- величина собственного капитала — итог раздела III пассива баланса — 115 430 тыс. руб.;
- долгосрочные кредиты и займы, как правило, предназначены для формирования основных средств и других внеоборот-

ных активов, их сумма равна итогу раздела IV пассива баланса — 9000 тыс. руб.;

- объем заемных средств соответствует данным строки 610 баланса — 48 000 тыс. руб.;
- обязательства по погашению кредиторской задолженности отражаются по строке 620 баланса — 40 000 тыс. руб.;
- задолженность по начислению дивидендов — строка 630 баланса — 0 тыс. руб.;
- резервы предстоящих расходов показаны по строке 650 баланса — 0 тыс. руб.;
- прочие краткосрочные обязательства — строка 660 баланса — 0 тыс. руб.

С целью дальнейшего анализа финансового состояния организации статьи актива баланса группируют по признакам ликвидности, а пассива — по срочности обязательств. Такой баланс называют *агрегированным*.

Его вид для рассматриваемого примера приведен в таблицах ниже. С помощью агрегированного баланса удобно определять абсолютное приращение показателей и их темпы роста. Он также полезен при проведении вертикального анализа, выявляющего соотношение отдельных разделов.

Сравним показатели актива баланса. За отчетный период валюта актива баланса увеличилась на 4330 тыс. руб. Наибольшее влияние на это оказал рост иммобилизованных активов — 3170 тыс. руб., или 73,2% общего увеличения актива баланса. За отчетный период на 1560 тыс. руб. возросли запасы, темп прироста за отчетный период составил 3%.

Причины изменения статей баланса бывают различными. В одних случаях их можно охарактеризовать как положительные, в других — как неблагоприятные. Анализ следует проводить с учетом конкретных условий хозяйствования. Рост величины иммобилизованных активов может являться следствием «долгостроя», отвлекающего ресурсы организации на его содержание, либо создания новых мощностей для расширения производства.

Увеличение дебиторской задолженности, с одной стороны, свидетельствует о задержке покупателями продукции организации своих платежей, с другой — указывает на предстоящее поступление денежных средств. В случае если организация имеет платежеспособных дебиторов, то ей гарантировано финансовое благополучие. Снижение дебиторской задолженности может вызываться отсутствием заказов или трудностями со сбытом продукции, работ, услуг.



Аналитическая группировка и анализ статей актива баланса приведены в табл. А.

Таблица А

| Актив баланса                                  | На начало года |           | На конец года |           | Абсолютное отклонение, тыс. руб. | Темп роста, % |
|------------------------------------------------|----------------|-----------|---------------|-----------|----------------------------------|---------------|
|                                                | тыс. руб.      | % к итогу | тыс. руб.     | % к итогу |                                  |               |
| 1                                              | 2              | 3         | 4             | 5         | 6                                | 7             |
| Имущество — всего (стр. 300)                   | 210 600        | 100,0     | 214 930       | 100,0     | 4330                             | 2,1           |
| Имобилизованные активы (стр. 190)              | 54 300         | 25,8      | 57 470        | 26,7      | 3170                             | 5,8           |
| Оборотные активы (стр. 290) в том числе:       | 156 300        | 74,2      | 157 460       | 73,3      | 1160                             | 0,7           |
| Запасы (стр. 210 и 220)                        | 51 800         | 24,6      | 53 360        | 24,8      | 1560                             | 3,0           |
| Дебиторская задолженность (стр. 230, 240, 270) | 100 500        | 47,7      | 101 000       | 47,0      | 500                              | 0,5           |
| Денежные средства (стр. 250 и 260)             | 4 000          | 1,9       | 3 100         | 1,4       | -900                             | -22,5         |

Аналитическая группировка и анализ статей пассива баланса приведены в табл. Б.

Таблица Б

| Пассив баланса                                              | На начало года |           | На конец года |           | Абсолютное отклонение, тыс. руб. | Темп роста, % |
|-------------------------------------------------------------|----------------|-----------|---------------|-----------|----------------------------------|---------------|
|                                                             | тыс. руб.      | % к итогу | тыс. руб.     | % к итогу |                                  |               |
| 1                                                           | 2              | 3         | 4             | 5         | 6                                | 7             |
| Источники имущества — всего (стр. 700)                      | 210 600        | 100,0     | 214 930       | 100,0     | 4 330                            | 2,1           |
| Собственный капитал (стр. 490, 640, 650)                    | 117 600        | 55,8      | 117 930       | 54,9      | 330                              | 0,3           |
| Заемный капитал (стр. 590, 610, 620, 630, 660) в том числе: | 93 000         | 44,2      | 97 000        | 45,1      | 4 000                            | 4,3           |
| Долгосрочные обязательства (стр. 590)                       | 10 000         | 4,7       | 9 000         | 4,2       | -1 000                           | -10           |
| Краткосрочные обязательства (стр. 610)                      | 63 000         | 29,9      | 48 000        | 22,3      | -15 000                          | -23,8         |
| Кредиторская задолженность (стр. 620, 630, 660)             | 20 000         | 9,5       | 30 000        | 14,0      | 10 000                           | 50            |

В составе дебиторской задолженности и прочих активов может скрываться иммобилизация оборотных средств. Однако ее выявление возможно лишь в рамках анализа с привлечением внутренних документов организации. Критерием в этом случае является низкая ликвидность или полная неликвидность выявленных сомнительных сумм.

Характер изменения каждого показателя отчетности с течением времени устанавливается в ходе *горизонтального анализа*. При его проведении данные по каждому показателю на начало отчетного периода принимают за 100%. Затем рассчитывают абсолютный прирост (снижение) каждого показателя. Отношение величины прироста (снижения) к базовой величине характеризует темп изменений.

На правильность выводов горизонтального анализа существенно влияет величина инфляции. Более точные оценки темпов и характера изменений показателей получаются при сравнении нескольких отчетных периодов. В этом случае тенденции изменений проявляются нагляднее. После выявления динамики показателей появляется возможность прогнозирования их значений в будущем.

Используя метод горизонтального анализа, рассмотрим данные табл. Б. Показатели столбца 7 говорят о значительном росте — 50% — кредиторской задолженности. При этом долгосрочные и краткосрочные обязательства сократились соответственно на 10 и 23,8%. Величина собственного капитала существенно не изменилась. Общая сумма источников увеличилась на 2,1% по отношению к базовому значению, что характеризует положительную тенденцию.

Чтобы спрогнозировать финансовые показатели, их значения на конец отчетного периода корректируют на вычисленные темпы изменений каждого показателя. Так, сумма кредиторской задолженности на конец отчетного периода равна 30 000 тыс. руб. (столбец 4). Приняв этот показатель за 100% и учитывая темп его изменения 50%, получим прогноз на следующий отчетный период. Кредиторская задолженность при сохранении установившейся тенденции темпа ее роста составит 45 000 тыс. руб. ( $30\,000 + 30\,000 \times 50\%$ ).

*Структурный (вертикальный) анализ* исключает влияние инфляционных процессов, которые сказываются на абсолютных показателях отчетности. Он позволяет также сравнивать показатели предприятий, существенно отличающихся по абсолютной величине.

Для проведения такого анализа итог пассива и актива баланса на начало и конец отчетного периода принимают за базовый (100%). После этого рассчитывают процентную долю каждой балансовой статьи к общему итогу (столбцы 3, 5 таблиц).

На основании данных табл. Б проведем структурный анализ состава источников организации. За год уменьшилась доля собственного капитала с 55,8 до 54,9%, соответственно с 44,2 до 45,1% увеличился удельный вес заемного капитала. В составе заемного капитала доли долгосрочных и краткосрочных кредитов и займов сократились соответственно с 4,7 и 29,9% до 4,2 и 22,3%. Одновременно с 9,5 до 14,0% вырос удельный вес кредиторской задолженности.

Уменьшение доли долгосрочных и краткосрочных кредитов и займов в составе источников можно рассматривать как положительную тенденцию. Организация за пользование заемными средствами должна уплачивать кредиторам проценты, т. е. нести дополнительные расходы.

Однако рост удельного веса кредиторской задолженности может свидетельствовать о недостатке оборотных средств для оплаты всех обязательств. Следует иметь в виду, что величина штрафов и пеней за несвоевременную оплату счетов кредиторов и обязательных платежей может превысить величину экономии на процентах за пользование займами.

Горизонтальный и вертикальный анализы взаимодополняют друг друга и очень ценны при сопоставлении периодов деятельности, существенно отличающихся по условиям хозяйствования, уровню цен, объемам производства. Они эффективны при сравнении деятельности организации с эталоном (например, более удачливым конкурентом), а также при анализе деятельности нескольких предприятий.

### 29.3. Анализ ликвидности бухгалтерского баланса

Ликвидность баланса характеризуется степенью покрытия обязательств организации ее активами, срок превращения которых в денежную форму соответствует сроку погашения обязательств. Чем меньше требуется времени, чтобы данный вид активов обрел денежную форму, тем выше его ликвидность. Анализ ликвидности баланса заключается в сравнении разделов актива, сгруппированных по степени убывания ликвидности, с обязательствами, сгруппированными в порядке возрастания сроков их погашения.

В зависимости от степени ликвидности, т. е. скорости превращения в денежные средства, активы организации подразделяются на четыре группы.

Используя коды строк полной формы баланса (форма № 1), можно записать следующее:

$A_1$  — наиболее ликвидные активы: денежные средства и краткосрочные финансовые вложения (ценные бумаги).

$$A_1 = \text{стр. 250} + \text{стр. 260};$$

$A_2$  — быстрореализуемые активы: краткосрочная дебиторская задолженность и прочие активы.

$$A_2 = \text{стр. 290} - A_1;$$

$A_3$  — медленно реализуемые активы. Включают в себя данные строки 210, а также часть иммобилизованных средств;

$A_4$  — труднореализуемые активы: статьи раздела I актива баланса, за исключением статей, включенных в предыдущую группу.

Пассивы баланса по степени срочности их оплаты группируют следующим образом:

$\Pi_1$  — наиболее срочные обязательства: кредиторская задолженность, а также ссуды, не погашенные в срок. В составе наиболее срочных обязательств ссуды для персонала учитываются в размере превышения над величиной расчетов с работниками по полученным ими ссудам — это превышение означает использование целевых средств банка не по назначению и поэтому должно быть обеспечено наиболее ликвидными активами для срочного погашения;

$\Pi_2$  — краткосрочные пассивы: краткосрочные кредиты и заемные средства;

$\Pi_3$  — долгосрочные пассивы: долгосрочные кредиты и заемные средства;

$\Pi_4$  — постоянные пассивы — статьи раздела III пассива баланса «Капитал и резервы».

Для определения ликвидности баланса следует сравнить величины приведенных групп по активу и пассиву. Баланс считается ликвидным при условии следующих соотношений:

$$A_1 \geq \Pi_1; A_2 \geq \Pi_2; A_3 \geq \Pi_3; A_4 \geq \Pi_4.$$

Выполнение первых трех соотношений неизбежно влечет выполнение четвертого.

#### 29.4. Анализ платежеспособности организации по данным бухгалтерского баланса

Платежеспособность организации оценивается методом определения достаточности (избыток или недостаток) источников средств для формирования запасов и затрат предприятия. При ана-

лизе выявляются соотношения между отдельными видами активов организации и источниками их покрытия. В зависимости от того, какие источники используются для формирования запасов и затрат, судят об уровне платежеспособности организации.

Прежде всего определяют величину собственных оборотных средств (СОС) организации. Этот показатель равен разности между собственным капиталом и внеоборотными активами (форма № 1):

$$\text{СОС} = \text{стр. 490} - \text{стр. 190}.$$

Увеличение СОС в динамике характеризует положительную тенденцию, уменьшение — отрицательную.

Положительное значение величины СОС означает, что организация не испытывает недостатка собственных оборотных средств. Сумма постоянных источников превышает сумму постоянных активов.

При отрицательном значении СОС наблюдается дефицит собственных оборотных средств. Постоянных пассивов не хватает для финансирования постоянных активов.

Рассматривают также величину собственных и долгосрочных заемных средств (СДОС). Она определяется как разность между собственными и долгосрочными заемными средствами и внеоборотными активами (форма № 1):

$$\text{СДОС} = \text{СОС} + \text{стр. 590}.$$

Этот показатель равен величине имеющихся в распоряжении организации оборотных средств, которые не могут быть востребованы в следующем отчетном периоде.

Традиционно считается, что уменьшение СДОС является негативной тенденцией, а рост — позитивной. Однако в случае, когда организация погашает долгосрочные займы, она неизбежно снижает и величину СДОС. Погашение долгосрочных обязательств является несомненным достижением, и в этом случае уменьшение СДОС считается оправданным.

Достаточность нормальных источников формирования запасов и затрат организации характеризует общая величина источников запасов и затрат (ОВИЗЗ). Ее рассчитывают по формуле:

$$\text{ОВИЗЗ} = \text{СДОС} + \text{стр. 610} + \text{стр. 620} + \text{стр. 660}.$$

По экономическому содержанию увеличение ОВИЗЗ положительно влияет на платежеспособность организации. Это увеличение достигается привлечением большего количества товарных кредитов, авансов под работы и заказы, минимизацией различных видов внеоборотных активов.

Наличие у организации запасов и затрат в незавершенном состоянии при ведении нормальной финансово-хозяйственной деятельности определяется показателем 33. Он также рассчитывается по форме № 1:

$$33 = \text{стр. 210} + \text{стр. 220}.$$

Показатель 33 зависит от характера производства. Значительный рост запасов за отчетный период свидетельствует о проблемах со сбытом продукции и товаров, существенных складских и других накладных расходах. Резкое уменьшение показателя 33 может указывать на проблемы со снабжением или на намерение организации прекратить производство.

С целью оценки платежеспособности организации определяют численные значения трех показателей:  $\Phi\Pi_1$ ,  $\Phi\Pi_2$ ,  $\Phi\Pi_3$ .

Показатель  $\Phi\Pi_1$  характеризует достаточность собственных оборотных средств для финансирования запасов и затрат:

$$\Phi\Pi_1 = \text{СОС} - 33.$$

Достаточность собственных и долгосрочных заемных средств для финансирования запасов и затрат определяется величиной  $\Phi\Pi_2$ :

$$\Phi\Pi_2 = \text{СДОС} - 33.$$

Показатель  $\Phi\Pi_3$  рассчитывают по формуле

$$\Phi\Pi_3 = \text{ОВИЗЗ} - 33.$$

В зависимости от величины показателей  $\Phi\Pi_1$ ,  $\Phi\Pi_2$  и  $\Phi\Pi_3$  различают четыре типа финансовой устойчивости:

- 1) *Абсолютная устойчивость* — все три показателя больше нуля. Организация имеет излишек всех источников формирования запасов и затрат. В любой момент времени обладает платежеспособностью, не допускает задержек расчетов и платежей;
- 2) *Нормальная или относительная устойчивость*. Показатель  $\Phi\Pi_1$  меньше нуля, а показатели  $\Phi\Pi_2$  и  $\Phi\Pi_3$  — больше нуля. Организация обладает относительно стабильным финансовым состоянием, СДОС и ОВИЗЗ характеризуются излишками. Периодически может возникать недостаток СОС. Платежеспособность обеспечивается, но для оплаты первоочередных платежей привлекаются долгосрочные заемные источники финансирования;
- 3) *Неустойчивое финансовое состояние*. Показатели  $\Phi\Pi_1$  и  $\Phi\Pi_2$  меньше, показатель  $\Phi\Pi_3$  — больше нуля. В этом случае возникают задержки обязательных платежей и расчетов,

организация испытывает хроническую нехватку живых денег, образуются долги перед работниками по заработной плате. Испытывается недостаток СОС и СДОС. Такое финансовое состояние в общем случае является пограничным между нормальной устойчивостью и кризисным финансовым состоянием. Для восстановления нормальной устойчивости следует увеличивать показатели СОС и СДОС. Если произойдет уменьшение показателя ОВИЗЗ или увеличатся запасы и затраты (ЗЗ), то финансовый кризис неизбежен;

- 4) *Финансовый кризис.* Все показатели:  $\Phi\P_1$ ,  $\Phi\P_2$ ,  $\Phi\P_3$  — меньше нуля. Организация испытывает недостаток всех видов источников, требования кредиторов не обеспечиваются, расчетный счет заблокирован, долги перед бюджетом, внебюджетными фондами и работниками растут.

Первым сигналом наступающей неплатежеспособности является неудовлетворительная динамика показателей  $\Phi\P_1$ ,  $\Phi\P_2$  и  $\Phi\P_3$ . Они стремятся принять отрицательные значения.

Каждая организация должна иметь собственную программу выхода из кризиса, для ее разработки привлекаются специалисты и все заинтересованные стороны (кредиторы и собственники). Управленческие решения следует направлять на увеличение показателей СОС, СДОС и ОВИЗЗ.

Рассчитаем показатели  $\Phi\P_1$ ,  $\Phi\P_2$ ,  $\Phi\P_3$  на основании данных рассматриваемого баланса:

$$\text{СОС} = 115\,430 \text{ тыс. руб.} - 57\,470 \text{ тыс. руб.} = 57\,960 \text{ тыс. руб.};$$

$$\text{СДОС} = 57\,960 \text{ тыс. руб.} + 9000 \text{ тыс. руб.} = 66\,960 \text{ тыс. руб.};$$

$$\begin{aligned}\text{ОВИЗЗ} &= 66\,960 \text{ тыс. руб.} + 48\,000 \text{ тыс. руб.} + 40\,000 \text{ тыс. руб.} = \\ &= 154\,960 \text{ тыс. руб.};\end{aligned}$$

$$\text{ЗЗ} = 53\,000 \text{ тыс. руб.} + 360 \text{ тыс. руб.} = 53\,360 \text{ тыс. руб.};$$

$$\Phi\P_1 = \text{СОС} - \text{ЗЗ} = 57\,960 - 53\,360 = 4600 \text{ тыс. руб.};$$

$$\Phi\P_2 = \text{СДОС} - \text{ЗЗ} = 66\,960 - 53\,360 = 13\,600 \text{ тыс. руб.};$$

$$\Phi\P_3 = \text{ОВИЗЗ} - \text{ЗЗ} = 154\,960 - 53\,360 = 101\,600 \text{ тыс. руб.}$$

Значения всех трех показателей —  $\Phi\P_1$ ,  $\Phi\P_2$ ,  $\Phi\P_3$  — значительно больше нуля. Следовательно, организация, баланс которой мы анализировали, имеет абсолютно устойчивое финансовое положение.

**?**

## **ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:**

1. В чем заключается метод расчета финансовых коэффициентов?
2. Что такое методы горизонтального и вертикального анализа?
3. Какие формулировки установлены для характеристики финансовой устойчивости?

**!**

## **ТЕСТЫ**

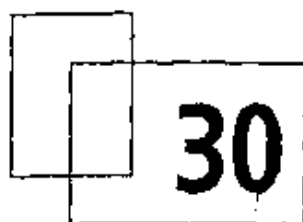
Укажите букву правильного ответа.

1. Агрегированный баланс — это:
  - а) баланс с группировкой активов по признакам ликвидности;
  - б) баланс с группировкой пассива по срочности обязательств;
  - в) баланс с нереальными активами и просроченными обязательствами.
2. Как рассчитать:
  - а) сумму собственных оборотных средств;
  - б) сумму собственных и долгосрочных заемных средств;



Оделить учебное от научного в университете нельзя,  
но научное и без учебного все-таки светит и греет,  
а учебное без научного – как бы ни была приманчива  
его внешность – только блесит.

Н.И. Пирогов



## МЕТОДЫ АНАЛИЗА ФИНАНСОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ

- ✓ критерии оценки несостоятельности предприятия
- ✓ системы коэффициентов, используемых при анализе финансовой устойчивости
- ✓ приемы анализа деловой активности
- ✓ анализ рентабельности
- ✓ анализ прибыли с учетом различных факторов, на нее влияющих

Банкротство — слово итальянского происхождения от «banca-rotto», означающее разбить стол (лавку), на которых стояли мешки менял с монетами. Так поступали обманутые генуэзцы.

### 30.1. Критерии оценки несостоятельности (банкротства) организации

В настоящее время определение понятия несостоятельности (банкротства) сформулировано в Федеральном законе от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее — *Закон о несостоятельности (банкротстве)*). В нем понятие несостоятельности трактуется как признание арбитражным судом или объявленная должником неспособность должника в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанности по уплате обязательных платежей.

Под денежным обязательством понимается обязанность должника уплатить кредитору определенную денежную сумму по гражданско-правовому договору и по иным основаниям, предусмотренным ГК РФ.

К обязательным платежам относятся налоги, сборы и иные обязательства, взносы в бюджет соответствующего уровня и во внебюджетные фонды в порядке и на условиях, определенных законодательством Российской Федерации.

В Законе о несостоятельности (банкротстве) конкретно указаны виды обязательств, неисполнение которых ведет к возникновению задолженности перед кредиторами. К ним следует относить:

- ♦ задолженность за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги;
- ♦ суммы займов с учетом процентов, подлежащих уплате должником.

В величину задолженности не включают суммы долга, образовавшиеся в связи с неисполнением должником обязательств по выплате сумм гражданам за причинение вреда их жизни и здоровью, а также по уплате авторского вознаграждения. В размер денежных обязательств не входят также обязательства перед учредителями (участниками) должника — юридического лица, вытекающие из такого участия.

Критерии неплатежеспособности должника — юридического лица формулируются следующим образом:

1. Неисполнение обязанности по уплате указанных выше сумм платежей в течение трех месяцев со дня наступления даты платежа.

2. Дело о банкротстве может быть возбуждено арбитражным судом, если требование к должнику — юридическому лицу в совокупности составляет не менее 100 тыс. руб.

Из этих условий следует, что организация признается несостоятельной, если ее имущества, в том числе и денежных средств, не хватает для погашения требований всех кредиторов в полном объеме.

В Законе о несостоятельности (банкротстве) предусмотрена возможность добровольного объявления должника о своем банкротстве и ликвидации. При этом должны быть выполнены три обязательных условия:

- 1) наличие у организации-должника признаков банкротства;
- 2) принятие решения о ликвидации имущества должника — унитарного предприятия собственниками или органом, уполномоченным на это учредительными документами должника;
- 3) наличие письменного согласия всех кредиторов.

Законом о несостоятельности (банкротстве) предусматривается не только право на обращение в арбитражный суд с заявлением о признании должника банкротом, но в определенных случаях устанавливается обязанность произвести такие действия в конкретные сроки. Перечень ситуаций, в которых должник (юридическое лицо или индивидуальный предприниматель) обязан направить в суд заявление, содержится в ст. 9 Закона о несостоятельности (банкротстве):

- ♦ когда удовлетворение требований одного или нескольких кредиторов приводит к невозможности исполнения денежных

обязательств должника в полном объеме перед другими кредиторами;

- когда органом должника, уполномоченным в соответствии с учредительными документами должника на принятие решения о ликвидации должника, принято решение об обращении в арбитражный суд с заявлением должника;
- когда органом, уполномоченным собственником имущества должника — унитарного предприятия, принято решение об обращении в арбитражный суд с заявлением должника.

Обязанность обращения в суд лежит на руководителе должника, в случае, когда при проведении ликвидации юридического лица установлена невозможность удовлетворения требований кредиторов в полном объеме.

Срок для обязательной подачи заявления устанавливается должнику в один месяц со дня возникновения соответствующих обязательств.

В Законе о несостоятельности (банкротстве) определены правовые последствия для руководителя должника в случае неисполнения им обязанности по подаче заявления в арбитражный суд.

Если такое заявление не подано или нарушен срок его подачи, установленный законом, руководитель должника, а также члены ликвидационной комиссии несут субсидиарную ответственность по обязательствам должника.

Статья 70 Закона о несостоятельности (банкротстве) устанавливает цели проведения анализа финансового состояния должника. Оцениваются возможность или невозможность восстановления его платежеспособности; достаточность имущества должника для покрытия судебных расходов, расходов на выплату вознаграждения арбитражным управляющим.

Для некоторых категорий должников предусмотрены особые процедуры банкротства. К таким организациям отнесены:

- градообразующие организации;
- сельскохозяйственные организации;
- страховые организации;
- профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- граждане;
- индивидуальные предприниматели;
- крестьянские (фермерские) хозяйства;
- отсутствующие должники.

Меры по восстановлению платежеспособности должника перечислены в ст. 85 Закона о несостоятельности (банкротстве). Они могут быть следующими:

- перепрофилирование производства;
- закрытие нерентабельных производств;
- ликвидация дебиторской задолженности;
- продажа части имущества должника;
- уступка прав требования должника;
- продажа предприятия (бизнеса) должника;
- иные способы восстановления платежеспособности.

Несостоятельность организации, как правило, наступает после периода финансовых затруднений. В этот период времени также составляют балансы организации, отчеты о прибылях и убытках, другие формы.

С целью своевременного выявления признаков несостоятельности организаций Федеральное управление по делам о несостоятельности (банкротстве) (далее — ФУДН) утвердило Методические положения по оценке финансового состояния предприятий и установлению неудовлетворительной структуры баланса (Распоряжение ФУДН от 12 августа 1994 г. № 31-р).

Согласно этому Положению оценка структуры баланса проводится на основе следующих показателей.

*Коэффициент текущей ликвидности* характеризует степень обеспеченности всеми оборотными средствами суммы срочных обязательств (краткосрочные обязательства и займы, а также кредиторская задолженность). Он вычисляется по данным баланса по следующей формуле:

$$K_1 = \text{стр. 290} / [\text{стр. 690} - (\text{стр. 630} + \text{стр. 640} + \text{стр. 650})].$$

*Коэффициент обеспеченности собственными средствами* показывает наличие у предприятия собственных оборотных средств, необходимых для финансовой устойчивости. Определяется также по данным баланса:

$$K_2 = (\text{стр. 490} - \text{стр. 190}) / \text{стр. 290}.$$

Основанием для признания структуры баланса неудовлетворительной является выполнение одного из следующих условий:

- на конец отчетного периода значение  $K_1 < 2$ ;
- на конец отчетного периода значение  $K_2 < 0,1$ .

В случае когда хотя бы один из коэффициентов ( $K_1$  или  $K_2$ ) меньше нормативной величины, определяется *коэффициент восстановления платежеспособности* за период шесть месяцев —  $K_3$ . Он показывает возможность предприятия восстановить платежеспособность в течение шести месяцев и вычисляется по формуле:

$$K_3 = [K_1 + 6 : T \times (K_1 - 2)] / 2,$$

где  $T$  — отчетный период в месяцах (при анализе годовой отчетности  $T = 12$ ).

Если  $K_3 > 1$ , то у организации есть реальная возможность восстановить платежеспособность. Если  $K_3 < 1$ , то у организации нет реальной возможности в ближайшее время восстановить платежеспособность.

Когда  $K_1 \geq 2$ , а  $K_2 \geq 0,1$ , определяется коэффициент утраты платежеспособности  $K_4$  за период, равный трем месяцам. Он рассчитывается по формуле:

$$K_4 = [K_1 + 3 : T(K_1 - 2)] / 2,$$

где  $T$  — отчетный период в месяцах (при анализе годовой отчетности  $T = 12$ ).

Если  $K_4 < 1$ , то у организации существует опасность в ближайшее время утратить платежеспособность. Если  $K_4 > 1$ , то такая опасность отсутствует.

Проведем расчет коэффициентов текущей ликвидности и обеспеченности собственными оборотными средствами по данным приведенного баланса на начало ( $K_1^n$  и  $K_2^n$ ) и конец —  $K_1^к$  и  $K_2^к$  отчетного периода:

$$K_1^n = 156\,300 / [86\,500 - (0 + 3500 + 0)] = 1,88;$$

$$K_1^к = 157\,460 / [90\,500 - (0 + 2500 + 0)] = 1,79;$$

$$K_2^n = (114\,100 - 54\,300) / 156\,300 = 0,38;$$

$$K_2^к = (115\,430 - 57\,470) / 157\,460 = 0,37.$$

Результаты расчетов показывают, что коэффициент  $K_1$  меньше нормативной величины. К тому же за отчетный период он уменьшился с 1,88 до 1,79. Коэффициент  $K_2$  на начало и конец отчетного периода был больше нормативного значения. В рассматриваемом случае структуру баланса нельзя признать полностью удовлетворительной.

В связи с этим произведем расчет коэффициента восстановления платежеспособности  $K_3$  по данным баланса на конец отчетного периода:

$$K_3 = [1,79 + 6 : 12 \times (1,79 - 2)] / 2 = 0,84.$$

Получается, что расчетный коэффициент  $K_3$  меньше 1. Это может свидетельствовать о проблемах при восстановлении платежеспособности организации в ближайшее время.

## 30.2. Методы анализа коэффициентов финансовой устойчивости организации

Анализ финансовой устойчивости организации состоит в сопоставлении структуры и величины активов и пассивов баланса. Его цель — определить, насколько структура статей баланса соответствует задачам финансово-хозяйственной деятельности организации. Оценивается финансовая независимость и тенденции ее изменения, прогнозируется способность организации погашать свои долги.

Финансовая устойчивость зависит от соотношения собственных и заемных средств в составе источников. Ее оценивают, вычисляя по данным баланса следующие коэффициенты.

*Коэффициент автономии* или *коэффициент концентрации собственного капитала*  $K_{авт}$  характеризует долю собственных средств организации в общей сумме источников средств. Его определяют по данным баланса следующим образом:

$$K_{авт} = \text{стр. 490} / \text{стр. 300}.$$

Чем выше  $K_{авт}$ , тем большей финансовой устойчивостью обладает организация, тем меньше она зависит от внешних кредиторов. В настоящее время оптимальным считается значение этого коэффициента — не ниже 0,6. В рассматриваемом примере этот коэффициент равен:

на начало отчетного периода

$$K_{авт}^n = 114\,100 / 210\,600 = 0,54;$$

на отчетную дату

$$K_{авт}^к = 115\,430 / 214\,930 = 0,54.$$

Доля заемных средств в общей сумме источников организации, используемых в финансово-хозяйственной деятельности, определяется *коэффициентом финансовой зависимости*, или *коэффициентом концентрации заемного капитала*  $K_{зк}$ . Его также рассчитывают по данным баланса с использованием соотношения:

$$K_{зк} = (\text{стр. 590} + \text{стр. 690}) / \text{стр. 300}.$$

Сумма коэффициентов  $K_{авт}$  и  $K_{зк}$  равна 1. Следовательно, для рассматриваемого баланса

$$K_{зк} = 0,46.$$

По данным баланса рассчитывают также коэффициент финансовой устойчивости  $K_{\text{фy}}$ , показывающий, какая часть активов организации сформирована за счет устойчивых источников. Оптимальное значение этого коэффициента — не ниже 0,6.

$$K_{\text{фy}} = (\text{стр. 490} + \text{стр. 590}) / \text{стр. 300}.$$

Расчет показывает, что на начало отчетного периода

$$K_{\text{фy}} = (114\,100 + 10\,000) / 210\,600 = 0,59.$$

На отчетную дату

$$K_{\text{фy}} = (115\,430 + 9\,000) / 214\,930 = 0,58.$$

Следовательно, в отчетном периоде организация сохранила финансовую устойчивость, близкую к оптимальной.

### 30.3. Анализ деловой активности

Деловую активность в условиях рыночной экономики принято характеризовать результативностью финансово-хозяйственной деятельности. Такой анализ заключается в оценке эффективности использования материальных, финансовых и трудовых ресурсов организации, в определении показателей оборачиваемости. Результаты анализа показывают достигнутый уровень деловой активности и его влияние на финансовую устойчивость, конкурентоспособность организации, эффективность труда работников и качество их жизни.

Важнейшим показателем деловой активности организации является *производительность труда* или *выработка на одного работника*. Он характеризует эффективность использования трудовых ресурсов и определяется по формуле:

$$П = ВРТ : ССЧ,$$

где численное значение выработки соответствует выручке (нетто) отчета о прибылях и убытках организации; ССЧ — среднесписочная численность работающих за отчетный период.

Рост производительности труда достигается либо за счет увеличения выручки от реализации продукции, работ или услуг, либо за счет уменьшения численности персонала организации. Для повышения производительности труда необходим целый комплекс мер: внедрение новых технологий в процессы производства и реализации продукции, работ или услуг; создание эффективной системы

управления организацией; наличие современных стратегий сбыта продукции; определение оптимальной численности персонала.

Другим показателем, характеризующим деловую стратегию, является *фондоотдача*  $\Phi$ , показывающая эффективность использования основных средств предприятия. Этот показатель рассчитывают на основании данных баланса (стр. 120) и отчета о прибылях и убытках (выручка (нетто) — ВПТ) по формуле:

$$\Phi = \text{ВПТ (ф. № 2)} / \text{стр. 120 (ф. № 1)}.$$

Используя данные рассматриваемого примера, получим значения коэффициентов фондоотдачи на начало ( $\Phi^n$ ) и конец ( $\Phi^k$ ) отчетного периода.

$$\Phi^n = 65\,000 / 37\,000 = 1,76;$$

$$\Phi^k = 75\,000 / 34\,000 = 2,2.$$

Рост фондоотдачи говорит о повышении эффективности использования основных средств и расценивается как положительная тенденция. Он достигается за счет роста выручки от реализации и снижения величины остаточной стоимости основных средств. Вследствие начисления амортизации постоянно уменьшается остаточная стоимость основных средств, однако рост фондоотдачи, полученной за счет этого фактора, считать положительной тенденцией не принято.

Ввод в действие новых производственных мощностей, дорогостоящее восстановление оборудования посредством капитального ремонта или модернизации могут вызвать уменьшение фондоотдачи. Впоследствии эти мероприятия должны привести к росту выручки (нетто) и как результат — дополнительному росту фондоотдачи.

Эффективность использования запасов организации характеризуется продолжительностью прохождения запасами всех стадий производства и реализации. *Коэффициент оборачиваемости запасов*  $O_3$  рассчитывается на основании данных баланса (форма № 1) и Отчета о прибылях и убытках (форма № 2) по формуле:

$$O_3 = \text{СПТ (ф. № 2)} / \text{стр. 210 (ф. № 1)},$$

где СПТ — себестоимость проданных товаров.

Рассчитаем значения коэффициента оборачиваемости запасов на начало  $O_3^n$  и конец отчетного периода  $O_3^k$  по данным рассматриваемых форм отчетности:

$$O_3^n = 44\,000 / 50\,000 = 0,88;$$

$$O_3^k = 49\,000 / 53\,000 = 0,925.$$



Продолжительность оборота запасов в днях ПОЗ определяют следующим образом:

$$\text{ПОЗ} = 360 \text{ дн.} / O_z.$$

Воспользовавшись этой формулой, рассчитаем продолжительность оборота запасов на начало ПОЗ<sup>н</sup> и конец ПОЗ<sup>к</sup> отчетного периода. Соответственно получим:

$$\text{ПОЗ}^{\text{н}} = 360 \text{ дн.} / 0,88 = 409 \text{ дн.};$$

$$\text{ПОЗ}^{\text{к}} = 360 \text{ дн.} / 0,925 = 389 \text{ дн.}$$

С целью увеличения эффективности использования оборотных средств организация должна стремиться к увеличению оборачиваемости запасов (в оборотах), что эквивалентно сокращению продолжительности одного оборота в днях.

Скорость погашения дебиторской задолженности организации характеризует величина *оборачиваемость дебиторской задолженности* в оборотах  $O_d$ . Ее рассчитывают с использованием данных формы № 1 и формы № 2 следующим образом:

$$O_d = \text{ВПТ (ф. № 2) / стр. 240 (ф. № 1)}.$$

Воспользовавшись этим соотношением, рассчитаем оборачиваемость дебиторской задолженности на начало  $O_d^{\text{н}}$  и конец  $O_d^{\text{к}}$  отчетного периода:

$$O_d^{\text{н}} = 65\,000 / 100\,000 = 0,65;$$

$$O_d^{\text{к}} = 75\,000 / 100\,000 = 0,75.$$

Продолжительность оборота дебиторской задолженности вычисляется делением 360 дней на оборачиваемость дебиторской задолженности:

$$\text{ПОД} = 360 \text{ дн.} / O_d.$$

Определим продолжительность оборота дебиторской задолженности на начало ПОД<sup>н</sup> и конец ПОД<sup>к</sup> отчетного периода:

$$\text{ПОД}^{\text{н}} = 360 \text{ дн.} / O_d^{\text{н}} = 360 \text{ дн.} / 0,65 = 553,8 \text{ дн.};$$

$$\text{ПОД}^{\text{к}} = 360 \text{ дн.} / O_d^{\text{к}} = 360 \text{ дн.} / 0,75 = 480,0 \text{ дн.}$$

Увеличение оборачиваемости дебиторской задолженности  $O_d$ , а следовательно, уменьшение продолжительности ее оборота в днях исключительно положительно характеризует качество управления организацией, свидетельствует о хорошем взаимодействии с дебиторами, четкой работе отдела сбыта. Рост оборачиваемости деби-

торской задолженности — один из основных показателей успешной работы организации на рынке.

Наряду с продолжительностью оборота дебиторской задолженности при анализе деловой активности оценивают период оборачиваемости кредиторской задолженности в днях ПОК. Для этого также используют данные формы № 1 и формы № 2. Вычисления проводят по формуле:

$$\text{ПОК} = 360 \text{ дн.} \times [\text{стр. 620 (ф. № 1)}] / [\text{СПТ (ф. № 2)}].$$

Воспользовавшись этим соотношением, рассчитаем период оборачиваемости кредиторской задолженности на начало ПОК" и конец ПОК\* отчетного периода.

$$\text{ПОК}'' = 360 \text{ дн.} \times 20\,000 / 44\,000 = 163,6 \text{ дн.};$$

$$\text{ПОК}^* = 360 \text{ дн.} \times 40\,000 / 49\,000 = 293,9 \text{ дн.}$$

Период оборачиваемости кредиторской задолженности показывает скорость, с которой организация погашает эту задолженность. При анализе причин, вызывающих изменение оборачиваемости кредиторской задолженности, необходимо иметь в виду, что снижение себестоимости продукции, работ, услуг ведет к увеличению ПОК, хотя несомненно является позитивным фактором в деятельности организации.

Рост абсолютной величины кредиторской задолженности считается негативной тенденцией, вызывающей замедление оборота этой задолженности.

Важным показателем деловой активности организации является *длительность ее финансового цикла*. Он равен интервалу времени между оплатой счетов поставщиков и поступлением денег от покупателей. Длительность финансового цикла определяет время, в течение которого денежные средства отвлечены из оборота. Ее рассчитывают в днях по формуле:

$$\text{ФЦ} = \text{ПОЗ} + \text{ПОД} - \text{ПОК}.$$

Вычислим длительность финансового цикла для рассматриваемого примера на начало ФЦ" и конец ФЦ\* отчетного периода:

$$\text{ФЦ}'' = 409 \text{ дн.} + 553,8 \text{ дн.} - 163,6 \text{ дн.} = 799,2 \text{ дн.};$$

$$\text{ФЦ}^* = 389 \text{ дн.} + 480,0 \text{ дн.} - 293,9 \text{ дн.} = 575,1 \text{ дн.}$$

Сокращение финансового цикла считается положительной тенденцией. Оно достигается за счет сокращения продолжительности оборотов запасов и дебиторской задолженности, а также при замедлении оборачиваемости кредиторской задолженности.

Наиболее общей характеристикой, используемой при анализе деловой активности, является *оборачиваемость собственного капитала организации ОКАП*. Ее значение вычисляют по данным формы № 1 и формы № 2 из соотношения:

$$\text{ОКАП} = [\text{ВПТ (форма № 2)}] / \text{стр. 490 (форма № 1)}.$$

Определим для рассматриваемого примера оборачиваемость собственного капитала на начало ОКАП<sup>н</sup> и конец ОКАП<sup>к</sup> отчетного периода:

$$\text{ОКАП}^{\text{н}} = 65\,000 / 114\,100 = 0,57;$$

$$\text{ОКАП}^{\text{к}} = 75\,000 / 115\,430 = 0,65.$$

Увеличение оборачиваемости собственного капитала при относительно стабильной величине самого собственного капитала считается положительной тенденцией, свидетельствующей об активности организации на рынке сбыта.

Проблемы с реализацией продукции вызывают уменьшение оборачиваемости собственного капитала. К таким же последствиям ведет неэффективное использование приращения собственного капитала за отчетный период.

### 30.4. Анализ рентабельности

Показатели рентабельности характеризуют отношение полученной прибыли, полученной к затратам на ее получение. Рентабельность является одним из основных показателей эффективности работы организации и принятой ею бизнес-стратегии. Аналитиками рассматривается целый ряд показателей рентабельности как для отдельных видов продукции организации, так и для различных составляющих затрат. Эти показатели рассчитывают на основании данных баланса организации, а также отчета о прибылях и убытках.

Один из основных показателей — это *рентабельность продаж*  $R_{\text{п}}$  — отражает доходность вложения средств в основное производство. Ее определяют по данным формы № 2 по формуле:

$$R_{\text{п}} = [\text{стр. 050} / (\text{стр. 020} + \text{стр. 030} + \text{стр. 040})] \times 100\%,$$

где этот показатель и отражает доходность вложения средств в основное производство.

Рассчитаем показатели рентабельности для рассматриваемых данных баланса и отчета о прибылях и убытках на начало  $R_{\text{п}}^{\text{н}}$  и конец  $R_{\text{п}}^{\text{к}}$  отчетного периода:

$$P_n^n = [20\ 250 / (44\ 000 + 500 + 250)] \times 100\ \% = 45,2\%;$$

$$P_n^k = [19\ 900 / (49\ 000 + 3\ 900 + 2\ 200)] \times 100\% = 36,1\ \%.$$

Принято считать организацию сверхрентабельной, если  $P_n > 30\%$ , т. е. на каждые 100 руб. условных вложений прибыль превосходит 30 руб.

Когда  $P_n$  принимает значения от 20 до 30%, организация считается высокорентабельной, в интервале от 5 до 20% — средняя рентабельность, в пределах от 1 до 5% — низкая.

Важной характеристикой использования собственных средств считается *рентабельность собственного капитала*  $P_{\text{кап}}$ . Она показывает, сколько единиц прибыли от обычных видов деятельности приходится на единицу собственного капитала организации:

$$P_{\text{кап}} = [\text{стр. 160 (форма № 2)} / \text{стр. 490 (форма № 1)}] \times 100\ \%.$$

Рассчитаем этот показатель для рассматриваемого примера на начало  $P_{\text{кап}}^n$  и конец  $P_{\text{кап}}^k$  отчетного периода:

$$P_{\text{кап}}^n = (11\ 100 / 114\ 100) \times 100\% = 9,7\%;$$

$$P_{\text{кап}}^k = (5\ 430 / 115\ 430) \times 100\ \% = 4,7\%.$$

Собственный капитал организации является источником формирования основных средств, нематериальных активов и оборотных средств. Эффективность его использования напрямую зависит от прибыли от обычных видов деятельности, коэффициентов оборачиваемости активов и фондоотдачи. Показатель  $P_{\text{кап}}$  является наиболее обобщенной характеристикой качества управления активами.

Продолжительность периода, необходимого на полное воспроизводство суммы собственного капитала за счет прибыли от обычных видов деятельности, характеризуется *периодом окупаемости собственного капитала*  $\Pi_{\text{ск}}$ . Этот показатель рассчитывают по данным формы № 1 и формы № 2 следующим образом:

$$\Pi_{\text{ск}} = \text{стр. 490 (форма № 1)} / \text{стр. 160 (форма № 2)},$$

где чистая прибыль отчетного периода.

Показатель  $\Pi_{\text{ск}}$  наибольший интерес представляет для собственников и инвесторов. Рассчитаем его величину для рассматриваемого примера на начало  $\Pi_{\text{ск}}^n$  и конец  $\Pi_{\text{ск}}^k$  отчетного периода:

$$\Pi_{\text{ск}}^n = 114\ 100 / 11\ 100 = 10,3;$$

$$\Pi_{\text{ск}}^k = 115\ 430 / 5\ 430 = 21,3.$$

Показатель  $\Pi_{ск}$  зависит от постоянно изменяющихся собственного капитала и прибыли, поэтому не существует единого критерия для его оценки. На практике полагают, что при относительно постоянных сумме собственного капитала и уровне рентабельности, при безубыточной работе быстроокупаемыми считаются организации, у которых период окупаемости собственного капитала от одного года до пяти лет.

### 30.5. Факторный анализ прибыли

Задачей факторного анализа является определение влияния на конечный финансовый показатель отдельных его составляющих. В качестве иллюстрации этого аналитического метода рассмотрим факторный анализ показателя прибыли.

Прежде всего, на основании данных Отчета о прибылях и убытках составим таблицу (в тыс. руб.)

Из таблицы видно, что наиболее значимым фактором, влияющим на прибыль организаций за отчетный период, является сумма выручки (нетто) от реализации. Она зависит от количества проданной продукции, товаров и услуг, а также от цены, по которой осуществлялась реализация.

При оценке влияния суммы выручки на прибыль организации необходимо учитывать инфляцию. Для этого используют индекс цен.

Пусть в отчетном периоде из-за инфляции цены выросли по сравнению с базисным годом на 15%. Тогда индекс цен  $I_{ц}$  будет равен:

$$I_{ц} = (100\% + 15\%) / 100\% = 1,15.$$

Рассчитав индекс цен, определим выручку от продаж в отчетном периоде в ценах, сопоставимых с ценами базисного периода  $B^{сч}$ :

$$B^{сч} = B : I_{ц},$$

где  $B$  — сумма выручки в отчетном периоде.

Для рассматриваемого примера

$$B^{сч} = 75\,000 : 1,15 = 65\,217,39 \text{ (тыс. руб.)}.$$

Следовательно, за счет роста цены выручка от продаж увеличилась на

$$B'' = B - B^{сч} = 75\,000 - 65\,217,39 = 9\,782,61 \text{ (тыс. руб.)}.$$

Определим изменение суммы выручки за счет увеличения количества реализованной продукции —  $B''$ :

| Показатель                                                                                                                   | Код строки | За отчетный период | Удельн. вес в выручке отчетного периода, в % | За базисный период | Удельн. вес в выручке отчетного периода, в % | Абсолютное отклонение | Отклонения удельных весов |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|--------------------|----------------------------------------------|--------------------|----------------------------------------------|-----------------------|---------------------------|
| Выручка (нетто) от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей) | 010        | 75 000             | 100,0                                        | 65 000             | 100,0                                        | 10 000                | —                         |
| в том числе от продажи продукции                                                                                             | 011        | 62 000             | 82,7                                         | 52 000             | 80,0                                         | 10 000                | 2,7                       |
| товаров                                                                                                                      | 012        | 9 000              | 12,0                                         | 10 000             | 15,4                                         | -1 000                | -3,4                      |
| услуг промышленного характера                                                                                                | 013        | 4 000              | 5,3                                          | 3 000              | 4,6                                          | 1 000                 | 0,7                       |
| Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг                                                                     | 020        | 49 000             | 65,3                                         | 44 000             | 67,7                                         | 5 000                 | -2,4                      |
| Коммерческие расходы                                                                                                         | 030        | 3 900              | 5,2                                          | 500                | 0,8                                          | 3 400                 | 4,4                       |
| Управленческие расходы                                                                                                       | 040        | 2 200              | 2,9                                          | 250                | 0,4                                          | 1 950                 | 2,5                       |
| Прибыль (убыток) от продаж (стр. 010-020-030-040)                                                                            | 050        | 19 900             | 26,5                                         | 20 250             | 31,2                                         | -350                  | -4,7                      |
| Проценты к получению                                                                                                         | 060        | 1 300              | 1,7                                          | 2 500              | 3,8                                          | -1 200                | -2,1                      |
| Проценты к уплате                                                                                                            | 070        | 14 500             | 19,3                                         | 10 200             | 15,7                                         | 4 300                 | 3,6                       |
| Доходы от участия в других организациях                                                                                      | 080        | 500                | 0,7                                          | 450                | 0,7                                          | 50                    | —                         |
| Прочие операционные доходы                                                                                                   | 090        | 640                | 0,9                                          | 3 900              | 6,0                                          | -3 260                | -5,1                      |
| Прочие операционные расходы                                                                                                  | 100        | 1 600              | 2,1                                          | 1 400              | 2,1                                          | 200                   | —                         |

| Показатель                                                                                  | Код строки | За отчетный период | Удельн. вес в выручке отчетного периода, в % | За базисный период | Удельн. вес в выручке отчетного периода, в % | Абсолютное отклонение | Отклонения удельных весов |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|------------|--------------------|----------------------------------------------|--------------------|----------------------------------------------|-----------------------|---------------------------|
| Внереализационные доходы                                                                    | 120        | 1 300              | 1,7                                          | 400                | 0,6                                          | 900                   | 1,1                       |
| Внереализационные расходы                                                                   | 130        | 300                | 0,4                                          | 1 100              | 16,9                                         | -800                  | -16,5                     |
| Прибыль (убыток) до налогообложения (стр. 050 + 060 - 070 + 080 + 090 - 100 + 120 - 130)    | 140        | 7 240              | 9,7                                          | 14 800             | 28,8                                         | -7 560                | -13,1                     |
| Налог на прибыль                                                                            | 150        | 1 810              | 2,4                                          | 3 700              | 5,7                                          | -1 890                | -3,3                      |
| Прибыль (убыток) от обычной деятельности                                                    | 160        | 5 430              | 7,2                                          | 11 100             | 17,1                                         | -5 670                | -9,9                      |
| Чистая прибыль (нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода) (стр. 160 + 170 - 120) | 190        | 5 430              | 7,2                                          | 11 100             | 17,1                                         | -5 670                | -9,9                      |

$$B'' = B'' - B_6 = 65\,217,39 - 65\,000 = 217,39 \text{ (тыс. руб.)},$$

где  $B_6$  — выручка базисного периода.

Инфляция приводит не только к увеличению выручки — одновременно растут затраты на сырье, материалы, комплектующие, топливо, электроэнергию, оплату труда работников, т. е. увеличивается себестоимость продукции. С другой стороны, совершенствование организации и управления производством, внедрение новой техники и оборудования ведут к снижению производственных затрат.

Оценим влияние инфляции на себестоимость продукции. Для этого определим с помощью индекса цен  $I_{ц}$  ее значение в сопоставимых ценах базового периода —  $C_{ис}$ :

$$C_{ис} = C : I_{ц} = 49\,000 : 1,15 = 42\,608,70 \text{ (тыс. руб.)}.$$

Таким образом, увеличение себестоимости за счет роста цен в отчетном году  $C''$  составило:

$$C'' = 49\,000 - 42\,608,70 = 6\,391,30 \text{ (тыс. руб.)}.$$

Фактически в ценах базисного периода себестоимость реализованной продукции в отчетном году снизилась на величину  $\Delta C$ :

$$\Delta C = 44\,000 - 42\,608,70 = 1\,391,30 \text{ (тыс. руб.)}.$$

Приведенные ниже результаты расчетов на основании данных таблицы показывают, что, несмотря на увеличение в отчетном году выручки от продажи продукции, как за счет роста цен, так и за счет увеличения количества реализованной продукции, снижения себестоимости в сопоставимых ценах базисного года, общая сумма прибыли от продаж уменьшилась. Это произошло за счет роста коммерческих и управленческих расходов.

| Показатель-фактор                                          | Сумма, тыс. руб. |
|------------------------------------------------------------|------------------|
| Сумма проданной продукции (работ, услуг)                   | 217,39           |
| Изменение цен на реализованную продукцию                   | 9 782,61         |
| Увеличение себестоимости за счет роста цен в отчетном году | 6 391,30         |
| Изменение себестоимости в сопоставимых ценах               | -1 391,30        |
| Коммерческие расходы                                       | 3 400,00         |
| Управленческие расходы                                     | 1 950,00         |
| Прибыль от продаж                                          | -350,00          |
| Проценты к получению                                       | -1 200,00        |
| Проценты к уплате                                          | 4 300,00         |



| Показатель-фактор                       | Сумма, тыс. руб. |
|-----------------------------------------|------------------|
| Доходы от участия в других организациях | 50,00            |
| Прочие операционные доходы              | -3 260,00        |
| Прочие операционные расходы             | 200,00           |
| Внереализационные доходы                | 900,00           |
| Внереализационные расходы               | -800,00          |
| Изменение прибыли                       | -5 670,00        |

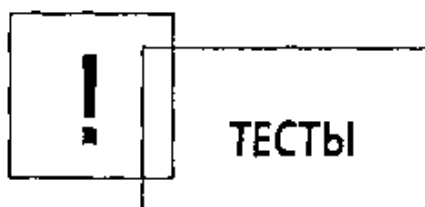
Снижение операционных доходов и рост операционных расходов, уменьшение суммы процентов к получению и увеличение процентов к уплате привели к тому, что общая сумма прибыли за отчетный год по сравнению с базисным периодом сократилась почти в два раза.

Анализ показал, что в рассматриваемом примере факторы, определяющие производственный процесс, обеспечивают стабильную прибыльную работу организации. В то же время высокие расходы на управление, неэффективная деятельность в сфере операционных доходов и расходов привели к снижению суммы прибыли в отчетном году по сравнению с базисным значением.

?

### ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. В чем выражается несостоятельность юридического лица?
2. Какую информацию можно получить на основе анализа коэффициентов финансовой устойчивости?
3. В каких показателях выражается деловая активность?
4. Какой инструментарий используется при анализе рентабельности?



Укажите букву правильного ответа.

1. Возможно ли добровольное объявление должника о своем банкротстве:

- а) да;
- б) нет.

2. Является ли структура баланса удовлетворительной, если коэффициент обеспеченности собственными средствами (К) на начало отчетного периода имеет значение  $K_1 < 2$ ; на конец отчетного периода  $K_2 < 0,1$ :

- а) да;
- б) нет.

3. Деловая активность определяется:

- а) производительностью труда;
- б) фондоотдачей;
- в) оборачиваемостью запасов;
- г) длительностью финансового цикла;
- д) оборачиваемостью собственного капитала.

4. Какой фактор оказывает наибольшее влияние на рентабельность:

- а) выручка от реализации;
- б) инфляция;
- в) себестоимость продукции;
- г) управленческие расходы;
- д) внереализационные доходы.

## ОТВЕТЫ НА ЗАДАНИЯ В ФОРМЕ ТЕСТОВ

### Глава 1.

|       |   |   |         |
|-------|---|---|---------|
| Тест  | 1 | 2 | 3       |
| Ответ | б | г | а, б, в |

### Глава 2.

|       |   |   |   |   |   |   |   |      |         |         |
|-------|---|---|---|---|---|---|---|------|---------|---------|
| Тест  | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8    | 9       | 10      |
| Ответ | г | г | в | д | в | а | а | б, в | а, б, в | а, б, в |

### Глава 3.

|       |   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |
|-------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----|
| Тест  | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
| Ответ | г | в | а | а | в | в | г | в | в | г  |

### Глава 4.

|       |   |   |      |   |   |
|-------|---|---|------|---|---|
| Текст | 1 | 2 | 3    | 4 | 5 |
| Ответ | в | б | б, в | а | в |

### Глава 5.

|       |   |   |      |
|-------|---|---|------|
| Тест  | 1 | 2 | 3    |
| Ответ | в | а | а, г |

### Глава 6.

|       |   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |
|-------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----|
| Тест  | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
| Ответ | а | а | г | а | а | а | г | а | а | а  |

### Глава 7.

|       |   |   |   |   |   |
|-------|---|---|---|---|---|
| Текст | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Ответ | а | в | в | д | в |

### Глава 8.

|       |   |   |   |   |   |
|-------|---|---|---|---|---|
| Текст | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Ответ | в | в | в | в | г |

### Глава 9.

|       |   |   |
|-------|---|---|
| Текст | 1 | 2 |
| Ответ | б | б |

### Глава 10.

|       |   |   |   |   |
|-------|---|---|---|---|
| Текст | 1 | 2 | 3 | 4 |
| Ответ | а | а | а | в |

### Глава 11.

|       |   |   |   |   |   |
|-------|---|---|---|---|---|
| Текст | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Ответ | б | в | в | а | б |

### Глава 12.

|       |      |   |      |                                     |
|-------|------|---|------|-------------------------------------|
| Текст | 1    | 2 | 3    | 4                                   |
| Ответ | б, в | б | б, в | а)-налоговый учет;<br>б)-бух. учет; |

### Глава 13.

|       |   |   |   |   |   |
|-------|---|---|---|---|---|
| Текст | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Ответ | б | а | б | а | а |

Глава 14.

|       |   |   |   |   |   |   |   |
|-------|---|---|---|---|---|---|---|
| Текст | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Ответ | б | а | а | а | б | б | в |

Глава 15.

|       |   |   |   |   |   |   |   |   |
|-------|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Текст | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Ответ | б | а | в | а | б | а | а | а |

Глава 16.

|       |   |      |   |   |   |
|-------|---|------|---|---|---|
| Текст | 1 | 2    | 3 | 4 | 5 |
| Ответ | в | б, г | а | а | а |

Глава 17.

|       |   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |
|-------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----|
| Тест  | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
| Ответ | а | а | а | а | а | б | а | а | а | б  |

Глава 18.

|       |   |   |   |   |            |     |     |   |   |    |     |              |
|-------|---|---|---|---|------------|-----|-----|---|---|----|-----|--------------|
| Тест  | 1 | 2 | 3 | 4 | 5          | 6   | 7   | 8 | 9 | 10 | 11  | 12           |
| Ответ | в | а | а | б | а,б<br>в,г | а,б | а,б | а | а | а  | а,г | а,б,в<br>г,д |

Глава 19.

|       |      |   |      |   |      |
|-------|------|---|------|---|------|
| Текст | 1    | 2 | 3    | 4 | 5    |
| Ответ | а, в | в | б, в | в | а, г |

Глава 20.

|       |   |   |   |   |
|-------|---|---|---|---|
| Текст | 1 | 2 | 3 | 4 |
| Ответ | в | б | б | в |

### Глава 21.

|       |   |   |   |   |   |
|-------|---|---|---|---|---|
| Тест  | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Ответ | б | а | а | а | б |

### Глава 22.

|       |   |   |   |   |   |   |                |     |
|-------|---|---|---|---|---|---|----------------|-----|
| Тест  | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7              | 8   |
| Ответ | а | а | а | в | а | а | а,б,в<br>г,д,е | а,в |

### Глава 23.

|       |   |   |   |   |   |
|-------|---|---|---|---|---|
| Тест  | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Ответ | а | а | а | а | б |

### Глава 24.

|       |   |   |            |   |
|-------|---|---|------------|---|
| Тест  | 1 | 2 | 3          | 4 |
| Ответ | в | в | а,в<br>г,д | а |

### Глава 25.

|       |   |   |   |   |   |   |
|-------|---|---|---|---|---|---|
| Тест  | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Ответ | б | а | б | в | в | б |

### Глава 26.

|       |   |   |   |     |
|-------|---|---|---|-----|
| Тест  | 1 | 2 | 3 | 4   |
| Ответ | г | в | в | б,в |

### Глава 27.

|       |   |   |   |   |   |
|-------|---|---|---|---|---|
| Тест  | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Ответ | б | в | г | б | г |

## Глава 28.

|       |   |     |
|-------|---|-----|
| Тест  | 1 | 2   |
| Ответ | б | а,е |

## Глава 29.

|       |      |                                                        |                                                  |
|-------|------|--------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|
| Тест  | 1    | 2а                                                     | 2б                                               |
| Ответ | а, б | Итог раздела<br>III баланса –<br>итог раздела I актива | Итог раздела<br>III баланса +<br>итог раздела IV |

## Глава 30.

|       |   |   |   |   |
|-------|---|---|---|---|
| Тест  | 1 | 2 | 3 | 4 |
| Ответ | а | б | а | в |

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. последующих изменений) законов от 23.07.1998 № 123-ФЗ, от 28.03.2002 № 32-ФЗ, 31.12.2002 № 187-ФЗ, от 31.12.2002 № 191-ФЗ.

Гражданский кодекс РФ. Полный текст. — М.: Акалис, 1996.

Налоговый кодекс РФ. — М.: Омега-Л, 2003.

Трудовой кодекс РФ.

Нормативная база бухгалтерского учета: Сборник официальных материалов/Предисл. и сост. *А.С. Бакаева*. — М.: Бухгалтерский учет, 2003.

Бухгалтерский учет: Учебник/Под ред. *П.С. Безруких*. 4-е изд., перераб. и доп. — М.: Бухгалтерский учет, 2002 г.

Бухгалтерский учет в торговле: Учеб. пособие/Под ред. *М.И. Баканова*. — М.: Финансы и статистика, 2002.

*Донцова Л.В., Никифорова Н.А.* Комплексный анализ бухгалтерской отчетности. 4-е изд. — М., 2002.

*Камышанов П.И., Барсукова И.В., Густяков И.М.* Бухгалтерский учет: отечественная система и международные стандарты. — М., 2002.

*Новодворский В.Д., Пономарева Л.В.* Составление бухгалтерской отчетности. 2-е изд. — М., 2000.

*В.Ф. Палий.* Современные проблемы бухгалтерского учета. — М., 2003.

*Д.А. Панков.* Бухгалтерский учет и анализ за рубежом. — Минск, 2002.

*Н.В. Ульянова.* Экспорт. Импорт. Учет и налогообложение. — М., 2002.

Финансовый учет: Учебник/Под ред. *В.Г. Гетьман*. — М.: Финансы и статистика, 2002.



# ПРИЛОЖЕНИЯ

---

*Зарегистрировано в Минюсте России 31 мая 1999 г. № 1791*

*Введено в действие с 1 января 2000 г.*

## **ПОЛОЖЕНИЕ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ «ДОХОДЫ ОРГАНИЗАЦИИ» (ПБУ 9/99)**

*(в ред. Приказа Минфина России от 30 марта 2001 г. № 27н)*

**УТВЕРЖДЕНО**

*Приказом Минфина России  
от 6 мая 1999 г. № 32н*

### **I. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ**

1. Настоящее Положение устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

Применительно к настоящему Положению некоммерческие организации (кроме бюджетных учреждений) признают доходы от предпринимательской и иной деятельности.

2. Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

3. Для целей настоящего Положения не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- сумм налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;
- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- задатка;
- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

4. Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

- а) доходы от обычных видов деятельности;

- б) операционные доходы;
- в) внереализационные доходы.

Для целей настоящего Положения доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются прочими поступлениями. К прочим поступлениям относятся также чрезвычайные доходы.

Для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями исходя из требований настоящего Положения, характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения.

## **II. ДОХОДЫ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

5. Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее — выручка).

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (арендная плата).

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности).

В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью.

Доходы, получаемые организацией от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к операционным доходам.

6. Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности (с учетом положений п. 3 настоящего Положения).

Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением).

6.1. Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины поступления и (или) дебиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогич-

ной продукции (товаров, работ, услуг) либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов.

6.2. При продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности.

6.3. Величина поступления и (или) дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), полученных организацией, величина поступления и (или) 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 (товаров).

6.4. В случае изменения обязательства по договору первоначальная величина поступления и (или) дебиторской задолженности корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего получению организацией. Стоимость актива, подлежащего получению организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

6.5. Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

6.6. Величина поступления определяется также с учетом (увеличивается или уменьшается) суммовой разницы, возникающей в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой фактически поступившего в качестве выручки актива, выраженного в иностранной валюте (условных денежных единицах), исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия к бухгалтерскому учету, и рублевой оценкой этого актива, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату признания выручки в бухгалтерском учете.

6.7. При образовании в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов сомнительных долгов величина выручки не изменяется.

### III. ПРОЧИЕ ПОСТУПЛЕНИЯ

7. Операционными доходами являются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (с учетом положений п. 5 настоящего Положения);

- \* поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (с учетом положений п. 5 настоящего Положения);
- \* поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам) (с учетом положений п. 5 настоящего Положения);
- \* 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.

8. Внереализационными доходами являются:

- \* 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 депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- \* курсовые разницы;
- \* сумма дооценки активов;
- \* прочие внереализационные доходы.

9. Чрезвычайными доходами считаются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т. п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т. п.

10. Для целей бухгалтерского учета величина прочих поступлений определяется в следующем порядке:

10.1. Величину поступлений от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, а также суммы процентов, полученных за предоставление в пользование денежных средств организации, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации) определяют в порядке, аналогичном предусмотренному п. 6 настоящего Положения.

10.2. Штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником.

10.3. Активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости. Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется организацией на основе действующих на дату их при-

нения 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.

10.4. Кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, включается в доход организации в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

10.5. Суммы дооценки активов определяют в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

10.6. Иные поступления принимаются к бухгалтерскому учету в фактических суммах.

11. Прочие поступления подлежат зачислению на счет прибылей и убытков организации, кроме случаев, когда правилами бухгалтерского учета установлен другой порядок.

#### IV. ПРИЗНАНИЕ ДОХОДОВ

12. Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Для признания в бухгалтерском учете выручки от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности и от участия в уставных капиталах других организаций, должны быть одновременно соблюдены условия, определенные в подп. «а», «б» и «в» настоящего пункта.

13. Организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

Выручка от выполнения конкретной работы, оказания конкретной услуги, продажи конкретного изделия признается в бухгалтерском учете по мере готовности, если возможно определить готовность работы, услуги, изделия.

В отношении разных по характеру и условиям выполнения работ, оказания услуг, изготовления изделий организация может применять в одном отчетном периоде одновременно разные способы признания выручки, предусмотренные настоящим пунктом.

14. Если сумма выручки от продажи продукции, выполнения работы, оказания услуги не может быть определена, то она принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по изготовлению этой продукции, выполнению этой работы, оказанию этой услуги, которые будут впоследствии возмещены организации.

15. Арендная плата, лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации) признаются в бухгалтерском учете исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности и условий соответствующего договора.

Арендная плата, лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации) признаются в бухгалтерском учете в порядке, аналогичном предусмотренному п. 12 настоящего Положения.

16. Прочие поступления признаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, а также проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации) — в порядке, аналогичном предусмотренному п. 12 настоящего Положения. При этом для целей бухгалтерского учета проценты начисляются за каждый истекший отчетный период в соответствии с условиями договора;

штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков — в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником;

суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой срок исковой давности истек, — в отчетном периоде, в котором срок исковой давности истек;

суммы дооценки активов — в отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена переоценка;

иные поступления — по мере образования (выявления).

## **V. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

17. В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

а) о порядке признания выручки организации;

б) о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

18. В отчете о прибылях и убытках доходы организации за отчетный период отражаются с подразделением на выручку, операционные доходы и внереализационные доходы, а в случае возникновения — чрезвычайные доходы.

18.1. Выручка, операционные и внереализационные 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, показываются по каждому виду в отдельности.

18.2. Операционные и внереализационные доходы могут показываться в отчете о прибылях и убытках за минусом расходов, относящихся к этим доходам, когда:

а) соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение доходов;

б) доходы и связанные с ними расходы, возникающие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности (например, предоставление во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов), не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

19. В отношении выручки, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

а) общее количество организаций, с которыми осуществляются указанные договоры, с указанием организаций, на которые приходится основная часть такой выручки;

б) доля выручки, полученной по указанным договорам со связанными организациями;

в) способ определения стоимости продукции (товаров), переданной организацией.

20. Прочие доходы организации за отчетный период, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

21. Построение бухгалтерского учета должно обеспечить возможность раскрытия информации о доходах организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

*Зарегистрировано в Минюсте России 31 мая 1999 г. № 1790*

*Введено в действие с 1 января 2000 г.*

## **ПОЛОЖЕНИЕ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ «РАСХОДЫ ОРГАНИЗАЦИИ» (ПБУ 10/99)**

*(в ред. Приказа Минфина России от 30 марта 2001 г. № 27н)*

**УТВЕРЖДЕНО**  
*Приказом Минфина России  
от 6 мая 1999 г. № 33н*

### **1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ**

1. Настоящее Положение устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

Применительно к настоящему Положению некоммерческие организации (кроме бюджетных учреждений) признают расходы по предпринимательской и иной деятельности.

2. Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

3. Для целей настоящего Положения не признается расходами организации выбытие активов:

- ♦ в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т. п.);
- ♦ вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- ♦ по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;
- ♦ в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- ♦ в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- ♦ в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Для целей настоящего Положения выбытие активов именуется оплатой.

4. Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

- ♦ расходы по обычным видам деятельности;



- \* операционные расходы;
- \* внереализационные расходы.

Для целей настоящего Положения расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, считаются прочими расходами. К прочим расходам также относятся чрезвычайные расходы.

## II. РАСХОДЫ ПО ОБЫЧНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

5. Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

Расходы, осуществление которых связано с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к операционным расходам.

Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

6. 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 (с учетом положений п. 3 настоящего Положения).

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).

6.1. Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком (подрядчиком) или иным контрагентом. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины оплаты или кредиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно

организация определяет расходы в отношении аналогичных материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов.

6.2. При оплате приобретаемых материально-производственных запасов 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.

6.3. Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными 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) не денежными 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).

6.4. В случае изменения обязательства по договору первоначальная величина оплаты и (или) кредиторской задолженности корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего выбытию. Стоимость актива, подлежащего выбытию, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

6.5. Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

6.6. Величина оплаты определяется (уменьшается или увеличивается) с учетом суммовых разниц, возникающих в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой фактически произведенной оплаты, выраженной в иностранной валюте (условных денежных единицах), исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия к бухгалтерскому учету соответствующей кредиторской задолженности, и рублевой оценкой этой кредиторской задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату признания расхода в бухгалтерском учете.

7. Расходы по обычным видам деятельности формируют:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей

производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (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.).

8. При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

9. Для целей формирования организацией финансового результата деятельности от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды, с учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров.

При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

10. Правила учета затрат на производство продукции, продажу товаров, выполнение работ и оказание услуг в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливаются отдельными нормативными актами и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету.

### III. ПРОЧИЕ РАСХОДЫ

11. Операционными расходами являются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (с учетом положений п. 5 настоящего Положения);
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (с учетом положений п. 5 настоящего Положения);
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (с учетом положений п. 5 настоящего Положения);
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- прочие операционные расходы.

12. Внебалансовыми расходами 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;
- курсовые разницы;
- сумма уценки активов;
- перечисление средств (взносов, выплат и т. д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- прочие внебалансовые расходы.

13. В составе чрезвычайных расходов отражаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т. п.).

14. Для целей бухгалтерского учета величина прочих расходов определяется в следующем порядке:

14.1. Величина расходов, связанных с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции, а также с участием в уставных капиталах других организаций, с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации), процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств, а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, определяются в порядке, аналогичном предусмотренному пунктом 6 настоящего Положения.

14.2. Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещение причиненных организацией убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных организацией.

14.3. Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, включаются в расходы орга-

низации в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

14.4. Суммы уценки активов определяются в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

15. Прочие расходы подлежат зачислению на счет прибылей и убытков организации, кроме случаев, когда законодательством или правилами бухгалтерского учета установлен иной порядок.

#### IV. ПРИЗНАНИЕ РАСХОДОВ

16. Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете 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.

17. Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

18. Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Если организацией принят в разрешенных случаях порядок признания выручки от продажи продукции и товаров не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

19. Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках:

- с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);
- путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение

нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;

- по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов;
- независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;
- когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

## **V. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

20. В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

21. В отчете о прибылях и убытках расходы организации отражаются с подразделением на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие расходы, управленческие расходы, операционные расходы и внереализационные расходы, а в случае возникновения — чрезвычайные расходы.

21.1. В случае выделения в отчете о прибылях и убытках видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов.

21.2. Операционные и внереализационные расходы могут не показываться 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.

22. В бухгалтерской отчетности также подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат;
- изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном году;
- расходы, равные величине отчислений в связи с образованием в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.).

23. Прочие расходы организации за отчетный год, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются в отчетном году на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

*Зарегистрировано в Минюсте России 10 мая 2000 г. № 2215  
Введено в действие начиная с бухгалтерской отчетности за 2000 год*

**ПОЛОЖЕНИЕ  
ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ  
«ИНФОРМАЦИЯ ОБ АФФИЛИРОВАННЫХ ЛИЦАХ»  
(ПБУ 11/2000)**

*(в ред. Приказа Минфина России от 30 марта 2001 г. № 27н)*

**УТВЕРЖДЕНО**  
*Приказом Минфина России  
от 13 января 2000 г. № 5н*

**І. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ**

1. Настоящее Положение устанавливает порядок раскрытия информации об аффилированных лицах в бухгалтерской отчетности акционерных обществ (кроме кредитных организаций).

Настоящее Положение применяется также акционерными обществами (в случае наличия у них дочерних и зависимых обществ) при составлении сводной бухгалтерской отчетности.

2. Настоящее Положение не применяется при формировании отчетности, разрабатываемой акционерным обществом (далее — организацией) для внутренних целей (включая внутреннюю бухгалтерскую отчетность), отчетности, составляемой для государственного статистического наблюдения, отчетной информации, предоставляемой кредитной организации в соответствии с ее требованиями и для иных специальных целей.

3. Настоящее Положение может не применяться при формировании бухгалтерской отчетности субъектами малого предпринимательства.

4. Для целей настоящего Положения под аффилированными лицами понимаются юридические и физические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и (или) физических лиц в соответствии с Законом РФ от 22 марта 1991 г. № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» (Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР, 1991, № 16, ст. 499; Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного Совета РФ, 1992, № 34, ст. 1966; № 32, ст. 1882; Собрание законодательства РФ, 1995, № 22, ст. 1977; 1998, № 19, ст. 2066).

5. К информации об аффилированных лицах в бухгалтерской отчетности относятся данные об операциях между организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, и аффилированным лицом.

Операцией между организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, и аффилированным лицом считается любая операция по передаче каких-либо активов или обязательств между организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, и аффилированным лицом.

Операциями с аффилированным лицом могут быть:

- приобретение и продажа товаров, работ, услуг;
- приобретение и продажа основных средств и других активов;
- аренда имущества и предоставление имущества в аренду;
- передача результатов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- финансовые операции, включая предоставление займов и участие в уставных (складочных) капиталах других организаций;
- предоставление и получение гарантий и залогов;
- другие операции.

## **II. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ ОБ АФФИЛИРОВАННЫХ ЛИЦАХ**

6. В бухгалтерской отчетности организации раскрывается информация об аффилированных лицах в случаях, когда:

- контролируется или оказывается значительное влияние на организацию, подготавливающую бухгалтерскую отчетность, другой организацией или физическим лицом;
- организация, подготавливающая бухгалтерскую отчетность, контролирует или оказывает значительное влияние на другую организацию;
- организация, подготавливающая бухгалтерскую отчетность, и другая организация контролируются (непосредственно или через третьи организации) одним и тем же юридическим или одним и тем же физическим лицом (одной и той же группой лиц).

7. Организация или физическое лицо контролирует другую организацию, когда такая организация или физическое лицо имеет право:

- распоряжаться (непосредственно или через свои дочерние общества) более чем пятьюдесятью процентами голосующих акций акционерного общества или более чем пятьюдесятью процентами уставного (складочного) капитала общества с ограниченной ответственностью;
- распоряжаться (непосредственно или через свои дочерние общества) более чем двадцатью процентами голосующих акций акционерного общества или более чем двадцатью процентами уставного (складочного) капитала общества с ограниченной ответственностью и имеет возможность определять решения, принимаемые в этих обществах.

8. Организация или физическое лицо оказывает значительное влияние на другую организацию, когда имеет возможность участвовать в принятии решений другой организацией, но не контролирует ее.

9. В бухгалтерской отчетности может не раскрываться информация об операциях:

- головной организации с дочерними обществами и между дочерними обществами, входящими в одну и ту же Группу взаимосвязанных организаций<sup>1</sup>, — в сводной бухгалтерской отчетности;

---

<sup>1</sup> Под Группой взаимосвязанных организаций понимается объединение дочерних и зависимых обществ.



- \* головной организации с дочерними обществами — в бухгалтерской отчетности головной организации, когда эта отчетность представляется или публикуется вместе со сводной бухгалтерской отчетностью;
- \* дочернего общества с головной организацией — в бухгалтерской отчетности дочернего общества, когда выполняются одновременно следующие условия: головная организация и дочернее общество являются юридическими лицами по законодательству Российской Федерации; 100% голосующих акций или уставного капитала дочернего общества принадлежат головной организации; головная организация публикует сводную бухгалтерскую отчетность.

10. Перечень аффилированных лиц, информация о которых раскрывается в бухгалтерской отчетности организации, устанавливается самостоятельно организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, на основе настоящего Положения исходя из содержания отношений между организацией и аффилированным лицом с учетом соблюдения требования приоритета содержания перед формой.

Перечень аффилированных лиц для целей сводной бухгалтерской отчетности устанавливает головная организация Группы взаимосвязанных организаций.

11. Содержание информации об аффилированных лицах в бухгалтерской отчетности определяется настоящим Положением.

Информация об аффилированных лицах должна быть изложена ясно и полно, с тем чтобы заинтересованным пользователям бухгалтерской отчетности были понятны характер и содержание отношений и операций с аффилированными лицами.

Показатели, отражающие аналогичные по характеру отношения и операции с аффилированными лицами, могут быть сгруппированы, кроме случаев, когда обособленное раскрытие их необходимо для понимания влияния операций с аффилированными лицами на бухгалтерскую отчетность организации, подготавливающей бухгалтерскую отчетность.

12. Если в отчетном периоде организация проводила операции с аффилированными лицами, то в бухгалтерской отчетности по каждому аффилированному лицу раскрывается, как минимум, следующая информация:

характер отношений с ним (в соответствии с п. 6 настоящего Положения);

виды операций с ним;

объем операций каждого вида (в абсолютном или относительном выражении);

стоимостные показатели по не завершенным на конец отчетного периода операциям;

использованные методы определения цен по каждому виду операций с ним.

13. Если организация или физическое лицо контролирует другую организацию или организация контролируется непосредственно или через третьей организации одним и тем же юридическим или одним и тем же физичес-

ким лицом (одной и той же группой лиц), то характер отношений между ними подлежит описанию в бухгалтерской отчетности независимо от того, имели ли место в отчетном периоде операции между ними.

14. Информация об аффилированных лицах, предусмотренная настоящим Положением, включается в пояснительную записку, входящую в состав бухгалтерской отчетности, в виде отдельного раздела.

15. Построение аналитического учета организации должно обеспечивать формирование информации об аффилированных лицах, предусмотренной настоящим Положением.

**ПОЛОЖЕНИЕ  
ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ  
«ИНФОРМАЦИЯ ПО СЕГМЕНТАМ»  
(ПБУ 12/2000)<sup>1</sup>**

**УТВЕРЖДЕНО**  
*Приказом Минфина России  
от 27 января 2000 г. № 11н*

**I. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ**

1. Настоящее Положение устанавливает правила формирования и представления информации по сегментам в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций<sup>2</sup> (за исключением кредитных организаций).

Настоящее Положение применяется организацией при составлении сводной бухгалтерской отчетности в случае наличия у нее дочерних и зависимых обществ, а также если на нее учредительными документами объединений юридических лиц (ассоциаций, союзов и др.), созданных на добровольных началах, возложено составление сводной бухгалтерской отчетности.

2. Настоящее Положение не применяется при формировании отчетности, составляемой для государственного статистического наблюдения, отчетной информации, представляемой кредитной организацией в соответствии с ее требованиями, и составления отчетной информации для иных специальных целей.

3. Настоящее Положение может не применяться при формировании бухгалтерской отчетности субъектами малого предпринимательства.

4. Применение настоящего Положения должно обеспечивать заинтересованных пользователей информацией, позволяющей лучше оценивать деятельность организации, перспективы развития, подверженность рискам и получению прибыли.

5. В целях настоящего Положения применяются следующие понятия:

а) информация по сегменту — информация, раскрывающая часть деятельности организации в определенных хозяйственных условиях посредством представления установленного перечня показателей бухгалтерской отчетности организации;

б) информация по операционному сегменту — информация, раскрывающая часть деятельности организации по производству определенного товара, выполнению определенной работы, оказанию определенной услуги или однородных групп товаров, работ, услуг, которая подвержена рискам и получению прибылей, отличным от рисков и прибылей по другим товарам, работам, услугам или однородным группам товаров, работ, услуг;

---

<sup>1</sup> По заключению Минюста России от 16 марта 2000 г. № 1838-ЭР документ не нуждается в государственной регистрации.

<sup>2</sup> В дальнейшем — организации.

в) информация по географическому сегменту — информация, раскрывающая часть деятельности организации по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе деятельности организации, которая подвержена рискам и получению прибылей, отличным от рисков и прибылей, имеющих место в других географических регионах деятельности организации;

г) информация по отчетному сегменту — информация по отдельному операционному или географическому сегменту, подлежащая обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности или в сводной бухгалтерской отчетности;

д) информация о выручке (доходах) сегмента — информация о выручке от продажи определенных товаров, от выполнения определенных работ, оказания определенных услуг или от продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг в определенном географическом регионе деятельности организации (данные о величине, непосредственно относящиеся на данный сегмент), а также части общей выручки организации, которая обоснованно приходится на данный сегмент (в том числе от продаж внешним покупателям или от операций с другими сегментами этой же организации);

е) информация о расходах сегмента — информация о расходах по производству определенных товаров, выполнению определенных работ, оказанию определенных услуг или по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе деятельности организации, а также части общих расходов организации, которые обоснованно приходятся на данный сегмент (в том числе от продаж внешним покупателям или от операций с другими сегментами этой же организации);

ж) информация о финансовом результате сегмента — информация о разнице между выручкой (доходами) и расходами сегмента;

з) информация об активах сегмента — информация об активах, которые используются для производства определенных товаров, выполнения определенных работ, оказания определенных услуг или для производства товаров, выполнения работ, оказания услуг в определенном географическом регионе деятельности организации;

и) информация об обязательствах сегмента — информация об обязательствах, которые возникают при производстве и продаже определенных товаров, выполнении определенных работ, оказании определенных услуг или при производстве и продаже продукции (товаров), выполнении работ, оказании услуг в определенном географическом регионе деятельности организации.

## **II. ПОРЯДОК ВЫДЕЛЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ ПО ОТЧЕТНЫМ СЕГМЕНТАМ**

6. Перечень сегментов, информация по которым раскрывается в бухгалтерской отчетности (далее — отчетные сегменты), устанавливается организацией самостоятельно исходя из ее организационной и управленческой структуры.

Перечень отчетных сегментов в сводной бухгалтерской отчетности устанавливает организация, на которую возложено составление сводной бухгалтерской отчетности.

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 отчетным сегментам не предполагает точное количественное измерение и выражение их.

7. При выделении информации по операционным сегментам несколько видов товаров, работ, услуг могут быть объединены в однородную группу при условии сходства по всем или большинству из следующих факторов:

- назначению товаров, работ, услуг;
- процессу производства товаров, выполнения работ;
- оказанию услуг потребителям (покупателям) товаров, работ, услуг;
- методам продажи товаров и распространения работ, услуг;
- системам управления деятельностью организации (если применимо).

8. При выделении информации по географическим сегментам следует исходить из:

- а) сходства условий, определяющих экономические и политические системы государств, на территории которых ведется деятельность организации;
- б) наличия устойчивых связей в деятельности, осуществляемой в различных географических регионах;
- в) сходства деятельности;
- г) рисков, присущих деятельности организации в определенном географическом регионе;
- д) общности правил валютного контроля;
- е) валютного риска, связанного с деятельностью организации в определенном географическом регионе.

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 (ведения деятельности организации) или по местам расположения рынков сбыта (потребителей (покупателей) товаров, работ, услуг).

9. Операционный или географический сегмент считается отчетным, если значительная величина его выручки получена от продажи внешним покупателям и выполняется одно из следующих условий:

- выручка от продажи внешним покупателям и от операций с другими сегментами данной организации составляет не менее 10% общей суммы выручки (внешней и внутренней) всех сегментов;
- финансовый результат деятельности данного сегмента (прибыль или убыток) составляет не менее 10% суммарной прибыли или суммарного убытка всех сегментов (в зависимости от того, какая величина больше в абсолютном значении);
- активы данного сегмента составляют не менее 10% суммарных активов всех сегментов.

10. На отчетные сегменты, выделенные при подготовке бухгалтерской отчетности организации, должно приходиться 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, предусмотренным пунктом 9 настоящего Положения.

11. При подготовке бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена последовательность в выделении отчетных сегментов.

Отчетный сегмент, выделенный в периоде, предшествовавшем отчетному, должен выделяться в отчетном периоде независимо от того, удовлетворяет ли он в отчетном периоде условиям, предусмотренным пунктом 9 настоящего Положения.

### **III. ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ, РАСКРЫВАЕМЫХ В ИНФОРМАЦИИ ПО ОТЧЕТНОМУ СЕГМЕНТУ**

12. При формировании доходов, расходов, активов и обязательств отчетного сегмента необходимо учитывать следующее:

а) выручкой (доходами) отчетного сегмента не являются:

- проценты и дивиденды, кроме случаев, когда такие доходы являются предметом деятельности отчетного сегмента;
- доходы от продажи финансовых вложений, кроме случаев, когда финансовые вложения являются предметом деятельности отчетного сегмента;
- чрезвычайные доходы.

При формировании информации о выручке (доходах) отчетного сегмента от операций с другими сегментами передачи между ними должны оцениваться на основе фактически применяемых организацией цен.

Основа ценообразования на указанные передачи и изменения этой основы подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности организации.

б) расходами отчетного сегмента не являются:

- проценты, кроме случаев, когда предметом деятельности отчетного сегмента является получение доходов от финансовой деятельности;
- расходы, связанные с продажей финансовых вложений, кроме случаев, когда финансовые вложения являются предметом деятельности отчетного сегмента;
- налог на прибыль;
- общехозяйственные расходы и прочие расходы, относящиеся к организации в целом;
- чрезвычайные расходы;

и) финансовый результат отчетного сегмента для представления в сводной бухгалтерской отчетности рассчитывается до поправок на долю меньшинства;

г) в обязательства отчетного сегмента не включается задолженность по налогу на прибыль.

13. При определении доходов, расходов, активов и обязательств отчетного сегмента в расчет принимаются только те данные, которые непосредственно относятся к отчетному сегменту либо которые могут быть отнесены к нему путем обоснованного распределения.

Активы, используемые совместно в двух и более отчетных сегментах, распределяются между этими сегментами в случае, когда распределяются соответствующие доходы и расходы.

Способ распределения между отчетными сегментами доходов, расходов, активов и обязательств, относящихся к двум и более отчетным сегментам, зависит от характера объектов учета, видов деятельности организации, степени обособленности отчетных сегментов.

При распределении между отчетными сегментами доходов, расходов, активов и обязательств, относящихся к двум и более отчетным сегментам, могут применяться разные способы.

Организация должна последовательно применять избранную основу распределения между отчетными сегментами доходов, расходов, активов и обязательств, относящихся к двум и более отчетным сегментам.

14. Информация по отчетному сегменту должна подготавливаться в соответствии с учетной политикой организации.

При составлении сводной бухгалтерской отчетности учетная политика в отношении информации по отчетному сегменту устанавливается организацией, на которую возложено составление сводной бухгалтерской отчетности.

15. Изменения в учетной политике, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованных пользователей информации по отчетным сегментам (определение отчетных сегментов, способы распределения доходов, расходов между отчетными сегментами и т. п.), а также причины этих изменений и оценка последствий их в денежном выражении подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности (сводной бухгалтерской отчетности).

При изменении учетной политики информация по отчетным сегментам за предыдущие отчетные периоды должна быть приведена в соответствие с учетной политикой отчетного года.

#### **IV. СПОСОБ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ И СОСТАВ ИНФОРМАЦИИ ПО ОТЧЕТНЫМ СЕГМЕНТАМ**

16. При формировании бухгалтерской отчетности раскрытие информации по отчетным сегментам осуществляется посредством представления определенного перечня показателей, при этом выделяется первичная и вторичная информация по сегментам.

Выделение первичной и вторичной информации по отчетным сегментам производится исходя из преобладающих источников и характера имеющихся рисков и полученных прибылей деятельности организации. Преобладающие источники и характер рисков и прибылей выявляются на основе организационной и управленческой структуры организации, а также системы внутренней отчетности.

17. Если риски и прибыли организации определяются, главным образом, различиями в производимых товарах, работах, услугах, то первичной признается раскрытие информации по операционным сегментам, а вторичной — по географическим сегментам.

18. Если риски и прибыли организации определяются главным образом различиями в географических регионах деятельности, то первичной признается раскрытие информации по географическим сегментам, а вторичной — по операционным сегментам.

19. Если риски и прибыли организации определяются в равной мере различиями в производимых товарах, работах, услугах и различиями в географических регионах деятельности, то первичной считается информация по операционным сегментам, а вторичной — по географическим сегментам.

20. Если организационная и управленческая структура организации, а также система внутренней отчетности не основываются ни на производимых товарах, работах, услугах, ни на географических регионах деятельности, то выделение первичной и вторичной информации по отчетным сегментам производится на основе решения руководителя организации.

21. В составе первичной информации по отчетному сегменту в бухгалтерской отчетности раскрываются следующие показатели, относящиеся к отчетному сегменту:

- общая величина выручки, в том числе полученная от продажи внешним покупателям и от операций с другими сегментами;
- финансовый результат (прибыль или убыток);
- общая балансовая величина активов;
- общая величина обязательств;
- общая величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы;
- общая величина амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам;
- совокупная доля в чистой прибыли (убытке) зависимых и дочерних обществ, совместной деятельности, а также общая величина вложений в эти зависимые общества и совместную деятельность.

Первичная информация по отчетным сегментам показывается по организации в целом по следующей схеме:

|                                              |      |
|----------------------------------------------|------|
| первичная информация по отчетному сегменту 1 | x    |
| первичная информация по отчетному сегменту 2 | x    |
| первичная информация по отчетному сегменту 3 | x    |
| .....                                        |      |
| информация по прочей деятельности            | x    |
| Итого по организации                         | xxxx |

При этом следует иметь в виду, что в графе, отмеченной «х», отражаются суммы по показателям, раскрываемым в информации по сегментам.



22. Если первичной информацией по сегментам признается информация по операционным сегментам, то вторичная информация по каждому географическому сегменту в бухгалтерской отчетности представляется следующими показателями:

- величина выручки от продажи внешним покупателям в разрезе географических регионов, выделенных по местам расположения рынков сбыта, — для каждого географического сегмента, выручка от продажи внешним покупателям которого составляет не менее 10% общей выручки организации от продажи внешним покупателям;
- балансовая величина активов отчетного сегмента по местам расположения активов — для каждого географического сегмента, величина активов которого составляет не менее 10% величины активов всех географических сегментов;
- величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы по местам расположения активов — для каждого географического сегмента, величина активов которого составляет не менее 10% величины активов всех географических сегментов.

23. Если первичной информацией по сегментам признается информация по географическим сегментам, то вторичная информация по каждому операционному сегменту, выручка от продажи внешним покупателям которого составляет не менее 10% общей выручки организации либо величина активов которого составляет не менее 10% величины активов всех операционных сегментов, раскрывается в бухгалтерской отчетности следующими показателями:

- выручка от продажи внешним покупателям;
- балансовая величина активов;
- величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы.

23.1. Если первичной информацией по сегментам признается информация по географическим сегментам, выделенным исходя из места расположения активов, отличным от места расположения рынков сбыта, то в дополнение к показателям, указанным в п. 21 настоящего Положения, по каждому географическому сегменту, выделенному исходя из мест расположения рынков сбыта и выручка от продажи внешним покупателям которого составляет не менее 10% общей выручки организации от продажи внешним покупателям, раскрывается величина выручки от продажи внешним покупателям.

23.2. Если первичной информацией по сегментам признается информация по географическим сегментам, выделенным исходя из мест расположения рынков сбыта, отличным от расположения активов, то в дополнение к показателям, указанным в п. 21 настоящего Положения, по каждому географическому сегменту, выделенному исходя из мест расположения активов и выручка от продажи внешним покупателям которого составляет не менее 10% общей выручки организации от продажи внешним покупателям либо величина активов которого составляет не менее 10% величины всех активов организации, в бухгалтерской отчетности раскрываются следующие показатели:

- балансовая величина активов сегмента, выделенного исходя из мест расположения активов;
- величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы.

**ПОЛОЖЕНИЕ  
ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ  
«УЧЕТ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, СТОИМОСТЬ КОТОРЫХ  
ВЫРАЖЕНА В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ»  
(ПБУ 3/2000)<sup>1</sup>**

**УТВЕРЖДЕНО**  
*Приказом Минфина России  
от 10 января 2000 г. № 2н  
Вводится в действие  
начиная с бухгалтерской отчетности  
за 2000 год*

**1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ**

1. Настоящее Положение устанавливает для организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных и бюджетных организаций), 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 валюту Российской Федерации — рубли. Иные вопросы отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, должны решаться организацией исходя из правил, установленных для соответствующих видов активов и обязательств, стоимость которых выражена в рублях.

2. Настоящее Положение не применяется:

- при пересчете показателей бухгалтерской отчетности, составленной в рублях, в иностранные валюты в случаях требования таких пересчетов учредительными документами, при заключении кредитных договоров с иностранными юридическими лицами и т. п.;
- при пересчете стоимости активов и обязательств, выраженной в иностранной валюте или в условных денежных единицах, но подлежащих оплате в рублях;
- при включении данных бухгалтерской отчетности дочерних (зависимых) обществ, находящихся за пределами Российской Федерации, в сводную бухгалтерскую отчетность, составляемую головной организацией.

3. Для целей настоящего Положения указанные ниже понятия означают следующее:

- деятельность за пределами Российской Федерации — деятельность, осуществляемая организацией, являющейся юридическим лицом по законодательству Российской Федерации, за пределами Российской Федерации через представительство, филиал;

---

<sup>1</sup> По заключению Минюста России от 9 февраля 2000 г. № 842-ЭР документ не нуждается в государственной регистрации.

- дата совершения операции в иностранной валюте — день возникновения у организации права в соответствии с законодательством Российской Федерации или договором принять к бухгалтерскому учету активы и обязательства, которые являются результатом этой операции;
- курсовая разница — разница между рублевой оценкой соответствующего актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, исчисленной по курсу Центробанка России на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, и рублевой оценкой этих активов и обязательств, исчисленной по курсу Центробанка России на дату принятия их к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату составления бухгалтерской отчетности за предыдущий отчетный период.

## **II. ПЕРЕСЧЕТ ВЫРАЖЕННОЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ СТОИМОСТИ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В РУБЛИ**

4. Стоимость активов и обязательств (денежных знаков в кассе организации, средств на счетах в кредитных организациях, денежных и платежных документов, финансовых вложений, средств в расчетах, включая по засмным обязательствам, с юридическими и физическими лицами, основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов, а также других активов и обязательств организации), выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежит пересчету в рубли.

5. Пересчет стоимости активов и обязательств, выраженной в иностранной валюте, в рубли производится по курсу Центробанка России для этой иностранной валюты по отношению к рублю.

6. Для целей бухгалтерского учета указанный пересчет в рубли производится по курсу Центробанка России, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте. Даты совершения отдельных операций в иностранной валюте для целей бухгалтерского учета приведены в приложении к настоящему Положению.

7. Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации, средств на счетах в кредитных организациях, денежных и платежных документов, краткосрочных ценных бумаг, средств в расчетах (включая по засмным обязательствам) с юридическими и физическими лицами, остатков средств целевого финансирования, полученных из бюджета или иностранных источников в рамках технической или иной помощи Российской Федерации в соответствии с заключенными соглашениями (договорами), выраженной в иностранной валюте, в рубли должен производиться на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на счетах в кредитных организациях, выраженной в иностранной валюте, может производиться, кроме того, по мере изменения курсов иностранных валют, котируемых Центробанком России.

8. Для составления бухгалтерской отчетности пересчет стоимости перечисленных в п. 7 настоящего Положения активов и обязательств в рублях производится по курсу Центробанка России, действующему на отчетную дату.

9. Для составления бухгалтерской отчетности стоимость основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов и других активов, не перечисленных в п. 7 настоящего Положения, а также величина уставного (складочного) капитала принимается в оценке в рублях по курсу Центробанка России, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой активы и обязательства принимаются к бухгалтерскому учету.

10. Пересчет стоимости активов, перечисленных в п. 9 настоящего Положения, и уставного (складочного) капитала после принятия их к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса иностранных валют по отношению к рублю не производится.

### **III. УЧЕТ КУРСОВОЙ РАЗНИЦЫ**

11. В бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности отражается курсовая разница, возникающая по:

- операциям по полному или частичному погашению дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс Центробанка России на дату исполнения обязательств по оплате отличался от его курса на дату принятия этой дебиторской или кредиторской задолженности к бухгалтерскому учету в отчетном периоде либо от курса на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, в котором эта дебиторская или кредиторская задолженность была пересчитана в последний раз;
- операциям по пересчету стоимости активов и обязательств, перечисленных в п. 7 настоящего Положения.

12. Курсовая разница отражается в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность.

13. Курсовая разница подлежит зачислению на финансовые результаты организации как внереализационные доходы или внереализационные расходы (кроме случаев, предусмотренных п. 14 настоящего Положения).

Курсовая разница зачисляется на финансовые результаты организации по мере ее принятия к бухгалтерскому учету.

14. Курсовая разница, связанная с формированием уставного (складочного) капитала организации, подлежит отнесению на ее добавочный капитал.

Под курсовой разницей, связанной с формированием уставного (складочного) капитала организации, признается разность между рублевой оценкой задолженности учредителя (участника) по вкладу в уставный (складочный) капитал организации, оцененному в учредительных документах в ино-

странной валюте, исчисленной по курсу Центробанка России на дату поступления суммы вкладов, и рублевой оценкой этого вклада в учредительных документах.

#### **IV. УЧЕТ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, ИСПОЛЪЗУЕМЫХ ОРГАНИЗАЦИЕЙ ДЛЯ ВЕДЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЗА ПРЕДЕЛАМИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

15. Для составления бухгалтерской отчетности выраженная в иностранной валюте стоимость активов и обязательств, используемых организацией для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, подлежит пересчету в рубли.

Указанный пересчет в рубли производится по курсу Центробанка России этой иностранной валюты по отношению к рублю, за исключением случаев, перечисленных в п. 18 настоящего Положения.

16. Пересчет выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, перечисленных в п. 7 настоящего Положения и используемых организацией для ведения деятельности за пределами России, в рубли производится по курсу Центробанка России, последнему по времени котировки в отчетном периоде.

17. Пересчет выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, перечисленных в п. 9 настоящего Положения и используемых организацией для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли производится по курсу Центробанка России на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой эти активы и обязательства были приняты к бухгалтерскому учету.

Пересчет стоимости активов и обязательств, перечисленных в п. 9 настоящего Положения, произведенный в соответствии с законодательством или правилами иностранного государства — места ведения организацией деятельности за пределами Российской Федерации, производится по курсу Центробанка России, действовавшему на дату указанного пересчета.

18. Пересчет выраженных в иностранной валюте доходов и расходов, формирующих финансовые результаты от ведения организацией деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли производится с использованием курса Центробанка России, действовавшего на соответствующую дату совершения операций в иностранной валюте, либо с использованием средней величины курсов, исчисленной как результат от деления суммы произведений величин курсов Центробанка России и дней их действия в отчетном периоде на количество дней в отчетном периоде.

19. Разница, возникающая в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли, отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, за который составляется бухгалтерская отчетность организации.

Указанная разница подлежит зачислению на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности на финансовые результаты организации как внереализационные доходы или внереализационные расходы.

## **V. ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ И ОТЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ ОБ ОПЕРАЦИЯХ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ**

20. Записи в регистрах бухгалтерского учета по счетам учета активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, производятся организацией, осуществляющей деятельность как на территории Российской Федерации, так и за ее пределами, в рублях.

Указанные записи по активам и обязательствам, перечисленным в пункте 7 настоящего Положения, одновременно производятся в валюте расчетов и платежей.

Составление бухгалтерской отчетности производится в рублях.

В случаях, когда законодательство или правила страны — места ведения организацией деятельности за пределами Российской Федерации требуют составления бухгалтерской отчетности в иной валюте, бухгалтерская отчетность составляется также в этой иностранной валюте.

21. Курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете отдельно от других видов доходов и расходов организации, в том числе финансовых результатов от операций с иностранной валютой.

22. В бухгалтерской отчетности раскрываются:

- величина курсовых разниц, отнесенных на счет учета финансовых результатов организации;
- величина курсовых разниц, отнесенных на иные счета бухгалтерского учета;
- курс Центробанка России, действовавший на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.

### **ПЕРЕЧЕНЬ ДАТ СОВЕРШЕНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ ОПЕРАЦИЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ**

| <b>Операция в иностранной валюте</b>                         | <b>Датой совершения операции в иностранной валюте считается</b>                                                         |
|--------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Банковские операции по валютным счетам                       | Дата зачисления денежных средств на валютный счет или их списания с валютного счета организации в кредитной организации |
| Кассовые операции с иностранной валютой                      | Дата оприходования денежных знаков в кассу организации или выдачи денежных знаков из кассы организации                  |
| Доходы организации в иностранной валюте                      | Дата признания доходов организации в иностранной валюте                                                                 |
| Расходы организации в иностранной валюте                     | Дата признания расходов организации в иностранной валюте                                                                |
| Импорт материально-производственных запасов, иного имущества | Дата перехода права собственности к импортеру на импортированные товары, иное имущество                                 |

*Окончание таблицы*

| <b>Операция в иностранной валюте</b>                                                                                                     | <b>Датой совершения операции в иностранной валюте считается</b> |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|
| Импорт услуги                                                                                                                            | Дата фактического потребления услуги                            |
| Погашение задолженности в иностранной валюте по суммам, выданным работникам организации под отчет на осуществление определенных расходов | Дата утверждения авансового отчета                              |
| Формирование уставного (складочного) капитала организации и образование задолженности его собственников по вкладам в него                | Дата приобретения статуса юридического лица                     |

**ПОЛОЖЕНИЕ  
ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ «УЧЕТ ЗАЙМОВ И КРЕДИТОВ  
И ЗАТРАТ ПО ИХ ОБСЛУЖИВАНИЮ»  
(ПБУ 15/01)<sup>1</sup>**

УТВЕРЖДЕНО  
*Приказом Минфина России  
от 2 августа 2001 г. № 60  
Вводится в действие  
с 1 января 2002 г.*

**I. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ**

1. Настоящее Положение устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о затратах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам (в том числе товарному и коммерческому кредиту), включая привлечение заемных средств путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций для организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений).

2. Настоящее Положение не применяется к беспроцентным договорам займа и договорам государственного займа.

**II. ПОРЯДОК УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПО ПОЛУЧЕННЫМ  
ЗАЙМАМ, КРЕДИТАМ, ВЫДАННЫМ ЗАЕМНЫМ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМ**

3. Основная сумма долга (далее — задолженность) по полученному от заимодавца займу и (или) кредиту учитывается организацией-заемщиком в соответствии с условиями договора займа или кредитного договора в сумме фактически поступивших денежных средств или в стоимостной оценке других вещей, предусмотренной договором.

4. Организация-заемщик принимает к бухгалтерскому учету указанную в п. 3 настоящего Положения задолженность в момент фактической передачи денег или других вещей и отражает ее в составе кредиторской задолженности.

В случае неисполнения или неполного исполнения займодавцем договора займа и (или) кредитного договора организация-заемщик приводит информацию о недополученных суммах в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности.

5. Задолженность организации заемщика займодавцу по полученным займам и кредитам в бухгалтерском учете подразделяется на краткосрочную и долгосрочную.

Указанная краткосрочная и (или) долгосрочная задолженность может быть срочной и (или) просроченной.

---

<sup>1</sup> По заключению Минюста России от 7 сентября 2001 г. № 07/8985-ЮД документ не нуждается в государственной регистрации.



Для целей настоящего Положения:

- краткосрочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой согласно условиям договора не превышает 12 месяцев;
- долгосрочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора превышает 12 месяцев;
- срочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора не наступил или продлен (продлонгирован) в установленном порядке;
- просроченной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам с истекшим согласно условиям договора сроком погашения.

6. В соответствии с установленной в организации заемщика учетной политикой заемщик может осуществлять перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную или учитывать находящиеся в его распоряжении заемные средства, срок погашения которых по договору займа или кредита превышает 12 месяцев, до истечения указанного срока в составе долгосрочной задолженности.

При выборе первого варианта перевод долгосрочной задолженности по полученным займам и кредитам в краткосрочную организацией-заемщиком производится в момент, когда по условиям договора займа и (или) кредита до возврата основной суммы долга остается 365 дней.

Организация-заемщик по истечении срока платежа обязана обеспечить перевод срочной задолженности в просроченную.

Перевод срочной краткосрочной и (или) долгосрочной задолженности по полученным займам и кредитам в просроченную производится организацией-заемщиком в день, следующий за днем, когда по условиям договора займа и (или) кредита заемщик должен был осуществить возврат основной суммы долга.

7. В случаях, предусмотренных законодательством, организация может осуществлять привлечение заемных средств путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций (далее — выданные заемные обязательства).

8. Аналитический учет задолженности по полученным займам и кредитам, включая выданные заемные обязательства, ведется по видам займов и кредитов, кредитным организациям и другим заимодавцам, предоставившим их, отдельным займам и кредитам (видам заемных обязательств).

9. Задолженность по предоставленному заемщику займу и (или) кредиту, полученному или выраженному в иностранной валюте или условных денежных единицах, учитывается заемщиком в рублевой оценке по курсу Центробанка России, действовавшему на дату фактического совершения операции (предоставления кредита, займа, включая размещение заемных обязательств), а при отсутствии курса Центробанка России — по курсу, определяемому по соглашению сторон.

10. Возврат организацией-заемщиком полученного от заимодавца кредита, займа, включая размещенные заемные обязательства (основная сумма

долга), отражается в бухгалтерском учете заемщика как уменьшение (погашение) указанной кредиторской задолженности.

### **III. СОСТАВ И ПОРЯДОК ПРИЗНАНИЯ ЗАТРАТ ПО ЗАЙМАМ И КРЕДИТАМ**

11. Затраты, связанные с получением и использованием займов и кредитов, включают:

- проценты, причитающиеся к оплате заимоданцам и кредиторам по полученным от них займам и кредитам;
- проценты, дисконт<sup>1</sup> по причитающимся к оплате векселям и облигациям;
- дополнительные затраты, произведенные в связи с получением займов и кредитов, выпуском и размещением заемных обязательств;
- курсовые и суммовые разницы, относящиеся на причитающиеся к оплате проценты по займам и кредитам, полученным и выраженным в иностранной валюте или условных денежных единицах, образующиеся начиная с момента начисления процентов по условиям договора до их фактического погашения (перечисления).

12. Затраты по полученным займам и кредитам должны признаваться расходами того периода, в котором они произведены (далее — текущие расходы), за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива.

Для целей настоящего Положения под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует значительного времени.

13. К инвестиционным активам относятся объекты основных средств, имущественные комплексы и другие аналогичные активы, требующие большого времени и затрат на приобретение и (или) строительство. Указанные объекты, приобретаемые непосредственно для перепродажи, учитываются как товары и к инвестиционным активам не относятся.

14. Включение в текущие расходы затрат по займам и кредитам осуществляется в сумме причитающихся платежей согласно заключенным организацией договорам займа и кредитным договорам независимо от того, в какой форме и когда фактически производятся указанные платежи. Затраты по полученным займам и кредитам, включаемые в текущие расходы организации, являются ее операционными расходами и подлежат включению в финансовый результат организации, кроме случаев, предусмотренных в п. 15 настоящего Положения.

15. В случае, если организация использует средства полученных займов и кредитов для осуществления предварительной оплаты материально-производственных запасов, других ценностей, работ, услуг или выдачи авансов и задатков в счет их оплаты, расходы по обслуживанию указанных займов и кредитов относятся организацией-заемщиком на увеличение дебиторской задолженности,

---

<sup>1</sup> Применительно к обращению векселей в настоящем Положении под дисконтом понимается разница между суммой, указанной в векселе, и суммой фактически полученных денежных средств или их эквивалентов при размещении этого векселя.

образовавшейся в связи с предварительной оплатой и (или) выдачей авансов и задатков на указанные выше цели. При поступлении в организацию заемщика материально-производственных запасов и иных ценностей, выполнении работ и оказании услуг дальнейшее начисление процентов и осуществление других расходов, связанных с обслуживанием полученных займов и кредитов, отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке — с отнесением указанных затрат на операционные расходы организации-заемщика.

16. Начисление процентов по полученным займам и кредитам организация производит в соответствии с порядком, установленным в договоре займа и (или) кредитном договоре.

17. Задолженность по полученным займам и кредитам показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов согласно условиям договоров.

18. Проценты, дисконт по причитающимся к оплате векселям, облигациям и иным выданным заемным обязательствам учитываются организацией-заемщиком в следующем порядке:

а) по выданным векселям — векселедатель отражает сумму, указанную в векселе (в дальнейшем — вексельная сумма) как кредиторскую задолженность.

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.

При выдаче векселя для получения займа денежными средствами сумма причитающихся векселедержателю к оплате процентов или дисконта включается векселедателем в состав операционных расходов.

В целях равномерного (ежемесячного) включения сумм причитающихся процентов или дисконта в качестве дохода по выданным векселям организация-векселедатель может их предварительно учитывать как расходы будущих периодов;

б) по размещенным облигациям — организация-эмитент отражает номинальную стоимость выпущенных и проданных облигаций как кредиторскую задолженность.

При начислении дохода по облигациям в форме процентов организация-эмитент указывает кредиторскую задолженность по проданным облигациям с учетом причитающегося к оплате на конец отчетного периода процента по ним.

Начисление причитающегося дохода (процентов или дисконта) по размещенным облигациям отражается организацией-эмитентом в составе операционных расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления.

В целях равномерного (ежемесячного) включения сумм причитающегося к уплате заимодавцу дохода по проданным облигациям организация-эмитент может предварительно учесть указанные суммы как расходы будущих периодов.

Начисление причитающихся заимодавцу доходов по иным заемным обязательствам производится заемщиком равномерно (ежемесячно) и признается его операционными расходами в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления.

19. Дополнительные затраты, производимые заемщиком в связи с получением займов и кредитов, выпуском и размещением заемных обязательств, могут включать расходы, связанные с:

- оказанием заемщику юридических и консультационных услуг;
- осуществлением копировально-множительных работ;
- оплатой налогов и сборов (в случаях, предусмотренных действующим законодательством);
- проведением экспертиз;
- потреблением услуг связи;
- другими затратами, непосредственно связанными с получением займов и кредитов, размещением заемных обязательств.

20. Включение заемщиком дополнительных затрат, связанных с получением займов и кредитов, размещением заемных обязательств, производится в отчетном периоде, в котором были произведены указанные расходы. Дополнительные затраты могут предварительно учитываться как дебиторская задолженность с последующим отнесением их в состав операционных расходов в течение срока погашения указанных выше заемных обязательств.

21. Начисленные проценты по причитающимся к оплате займам и кредитам, перечисленным в п. 9 настоящего Положения, учитываются в рублевой оценке по курсу Центробанка России, действовавшему на дату фактического начисления процентов по условиям договора, а при отсутствии официального курса — по курсу, определяемому по соглашению сторон.

22. Для составления бухгалтерской отчетности пересчет стоимости перечисленных в п. 21 настоящего Положения обязательств в рубли производится по курсу Центробанка России, действующему на отчетную дату.

23. Затраты по полученным займам и кредитам, непосредственно относящиеся к приобретению и (или) строительству инвестиционного актива, должны включаться в стоимость этого актива и погашаться посредством начисления амортизации, кроме случаев, когда правилами бухгалтерского учета начисление амортизации актива не предусмотрено.

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 в порядке, изложенном в п. 14 настоящего Положения.

24. Начисление амортизации по объекту имущества, относящемуся к инвестиционному активу, производится организацией в соответствии с порядком, установленным в положении по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденном Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н (зарегистрировано в Минюсте России 28 апреля 2001 г., № 2689).

25. Затраты по полученным займам и кредитам, непосредственно связанные с приобретением и (или) строительством инвестиционного актива, включаются в первоначальную стоимость этого актива при условии возможного получения организацией в будущем экономических выгод или в случае, когда наличие инвестиционного актива необходимо для управленческих нужд организации.

26. Затраты по полученным займам и кредитам, связанные с приобретением инвестиционного актива, уменьшаются на величину дохода от временного использования заемных средств в качестве долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений.

Указанные вложения заемных средств могут осуществляться только в случае непосредственного уменьшения затрат, связанных с финансированием инвестиционного актива, например снижения цен на строительные материалы и оборудование, задержкой выполнения отдельных видов (этапов) работ субподрядными организациями, другими аналогичными причинами. Уменьшение затрат по займам на величину дохода должно быть подтверждено соответствующим расчетом фактического наличия указанного дохода. Организацией должно быть обеспечено подтверждение такого расчета.

27. Включение затрат по полученным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива производится при наличии следующих условий:

а) возникновение расходов по приобретению и (или) строительству инвестиционного актива;

б) фактическое начало работ, связанных с формированием инвестиционного актива;

в) наличие фактических затрат по займам и кредитам или обязательств по их осуществлению.

28. При прекращении работ, связанных со строительством инвестиционного актива в течение срока, превышающего три месяца, включение затрат по полученным займам и кредитам, использованным для формирования указанного актива, приостанавливается. В этом случае затраты по займам относятся на текущие расходы организации в порядке, изложенном в п. 14 настоящего Положения.

Не считается прекращением работ по формированию инвестиционного актива период, в котором осуществляется дополнительное согласование возникших в процессе строительства актива технических и (или) организационных вопросов.

29. В случае, если для приобретения инвестиционного актива израсходованы заемные средства, полученные на цели, не связанные с его приобретением, начисление процентов за использование указанных заемных средств производится по средневзвешенной ставке.

Величина средневзвешенной ставки определяется по сумме всех займов и кредитов, остающихся непогашенными в течение отчетного периода (согласно приложению).

При расчете средневзвешенной ставки из всей суммы непогашенных займов и кредитов исключаются суммы, полученные специально для финансирования инвестиционного актива.

30. Включение затрат по полученным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия актива к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств или имущественного комплекса (по соответствующим видам активов, формирующих имущество комплекса).

31. Если инвестиционный актив не принят к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств или имущественного комплекса (по соот-

ветствующим статьям активов), но на нем начаты фактический выпуск продукции, выполнение работ, оказание услуг, то включение затрат по предоставленным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем фактического начала эксплуатации.

#### IV. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

32. В составе информации об учетной политике организации необходимо наличие как минимум следующих данных:

- о переводе долгосрочной задолженности в краткосрочную;
- о составе и порядке списания дополнительных затрат по займам;
- о выборе способов начисления и распределения причитающихся доходов по заемным обязательствам;
- о порядке учета доходов от временного вложения заемных средств.

33. В бухгалтерской отчетности организации должна отражаться информация:

- о наличии и изменении величины задолженности по основным видам займов, кредитов;
- о величине, видах, сроках погашения выданных векселей и размещенных облигаций;
- о сроках погашения основных видов займов, кредитов, других заемных обязательств;
- о суммах затрат по займам и кредитам, включенных в операционные расходы и в стоимость инвестиционных активов;
- о величине средневзвешенной ставки займов и кредитов (при ее применении).

#### ПОРЯДОК

##### РАСЧЕТА СРЕДНЕВЗВЕШЕННОЙ СТАВКИ ЗАТРАТ ПО ЗАЙМАМ И КРЕДИТАМ И СУММ, ПОДЛЕЖАЩИХ ВКЛЮЧЕНИЮ В ПЕРВОНАЧАЛЬНУЮ СТОИМОСТЬ ИНВЕСТИЦИОННЫХ АКТИВОВ

| №<br>п/п | Содержание показателя                                                               | Сумма<br>тыс. руб. |
|----------|-------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| 1        | Средневзвешенная сумма займов и кредитов, не погашенных в течение отчетного периода | 80 000             |
|          | в том числе предназначенных для финансирования приобретения инвестиционных активов  | 70 000             |
| 2        | Остаток неиспользованных займов и кредитов на начало отчетного периода              | 10 000             |
|          | в том числе предназначенных для финансирования приобретения инвестиционных активов  | 6 000              |
| 3        | Получено займов и кредитов в течение отчетного периода                              | 40 000             |
|          | в том числе предназначенных для финансирования приобретения инвестиционных активов  | 30 000             |

Окончание таблицы

| №<br>п/п | Содержание показателя                                                                                                                                        | Сумма<br>тыс. руб. |
|----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| 4        | Фактически израсходовано (направлено) в течение отчетного периода займов и кредитов на финансирование приобретения инвестиционных активов                    | 44 000             |
|          | из них за счет заемных средств, предназначенных на общие цели $(44000 - (30000 + 5000))$                                                                     | 8 000              |
| 5        | Общая сумма затрат, связанных с использованием займов и кредитов в отчетном периоде                                                                          | 1 000              |
|          | в том числе по займам и кредитам, предназначенным для финансирования приобретения инвестиционных активов                                                     | 800                |
| 6        | Средневзвешенная ставка затрат по займам и кредитам, предназначенным на общие цели $(1000 - 800) / (80000 - 70000) \times 100\%$                             | 2,0%               |
| 7        | Сумма затрат по займам и кредитам, подлежащая включению в первоначальную стоимость приобретения инвестиционных активов $800 + (8000 \times 2,0) / 100 = 960$ | 960                |

*Примечания:* 1. Средневзвешенная сумма займов и кредитов, не погашенных в течение отчетного периода, определяется путем суммирования остатков непогашенных займов и кредитов на первое число каждого календарного месяца отчетного периода и деления полученной суммы на число календарных месяцев в отчетном периоде.

2. Общая сумма затрат по полученным займам и кредитам, включаемым в первоначальную стоимость приобретения инвестиционных активов, не должна превышать общей суммы затрат по полученным займам и кредитам в целом по организации в данном отчетном периоде.

3. Расходы, подлежащие включению в первоначальную стоимость инвестиционных активов, в части затрат, связанных с использованием займов и кредитов, предназначенных на общие цели, распределяются между объектами основных средств, имущественных комплексов и других видов инвестиционных активов пропорционально стоимости использованных на эти цели займов и кредитов общего назначения.

*Зарегистрировано в Минюсте России 2 августа 2002 г.*

*Вступило в силу с 1 января 2003 г.*

**ПОЛОЖЕНИЕ  
ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ  
«ИНФОРМАЦИЯ ПО ПРЕКРАЩАЕМОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»  
(ПБУ 16/02)**

**УТВЕРЖДЕНО**  
*Приказом Минфина России  
от 2 июля 2002 г. № 66н*

**I. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ**

1. Настоящее Положение устанавливает порядок раскрытия информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

Настоящее Положение также применяется организацией при составлении сводной бухгалтерской отчетности.

2. Настоящее Положение определяет требования по раскрытию информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности организации.

3. Настоящее Положение не применяется организацией при прекращении деятельности вследствие обстоятельств, носящих чрезвычайный характер (стихийного бедствия, пожара, аварии и т. п.), вследствие принудительного изъятия имущества по основаниям, предусмотренным законодательством, а также вследствие обращения имущества в государственную собственность (национализации).

**II. ПРЕКРАЩАЕМАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ, ЕЕ ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА**

4. Для целей настоящего Положения под информацией по прекращаемой деятельности понимается информация, раскрывающая часть деятельности организации (такую, как операционный или географический сегмент, его часть либо совокупность сегментов) по производству продукции, продаже товаров, выполнению работ, оказанию услуг, которая может быть выделена операционно и (или) функционально для целей составления бухгалтерской отчетности и в соответствии с принятым организацией решением подлежит прекращению.

Приостановление части деятельности организации без намерения прекратить ее не рассматривается и не раскрывается в бухгалтерской отчетности как прекращаемая деятельность.

5. Прекращаемая деятельность может быть выделена операционно и (или) функционально для целей составления бухгалтерской отчетности, если активы, обязательства, доходы и расходы по обычным видам деятельности организации (или основная их часть) относятся или могут быть прямо отнесены к прекращаемой деятельности организации.



Активы, обязательства, доходы, расходы относятся или могут быть отнесены к прекращаемой деятельности в том случае, если они будут проданы, погашены или иным образом выбывают в результате осуществления прекращения части деятельности организации.

6. Прекращение части деятельности организации может осуществляться:

а) путем продажи имущественного комплекса (предприятия) или его части, представляющих собой совокупность активов и обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, в результате заключения единой сделки;

б) путем продажи отдельных активов и прекращения (исполнения) в установленном законодательством порядке отдельных обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности;

в) путем отказа от продолжения части деятельности.

Кроме того, прекращение деятельности может осуществляться при реорганизации организации в форме выделения из ее состава одного или нескольких юридических лиц.

7. Для целей настоящего Положения деятельность признается прекращаемой при условии принятия уполномоченным органом организации решения о прекращении части деятельности организации и выработки единой программы прекращения на дату возникновения наиболее раннего из следующих событий:

- заключения организацией договоров купли-продажи активов, без которых деятельность, выделяемая как прекращаемая, практически неосуществима,
- доведения информации о решении прекращения деятельности до сведения юридических и физических лиц, чьи интересы непосредственно будут затронуты (акционеры, работники организации, поставщики др.).

8. Вследствие признания деятельности прекращаемой у организации, как правило, возникают обязательства, обусловленные требованиями законодательства, условиями договоров либо добровольно принятые на себя организацией перед физическими и юридическими лицами, интересы которых будут затронуты в результате прекращения деятельности.

Для урегулирования подобных обязательств, в отношении величины либо срока исполнения которых существует неопределенность, организация образует резерв.

В целях настоящего Положения применяются порядок создания и использования резерва, правила его оценки, установленные Положением по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01), утвержденным Приказом Минфина России от 28 ноября 2001 г. № 96н (зарегистрировано Минюстом России 28 декабря 2001 г., № 3138).

Применительно к настоящему Положению признание резерва, связанного с прекращением деятельности, имеет следующие особенности:

а) при прекращении деятельности путем продажи имущественного комплекса (предприятия) или его части, представляющих собой совокупность активов и обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, в ре-

зультате заключения единой сделки резерв признается в бухгалтерском учете только после заключения договора купли-продажи;

б) при прекращении деятельности путем продажи отдельных активов и прекращения (исполнения) в установленном законодательством порядке отдельных обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, а также путем отказа от ее продолжения резерв образуется только в том случае, если ожидаемый срок исполнения обязательств, под которые планируется образовать резерв, приходится на период, следующий за отчетным;

в) резерв создается в сумме возникающих вследствие прекращения деятельности затрат по увольнению работников, выплате штрафов, пеней, неустоек за нарушение условий договоров и т. п. и признается в бухгалтерском учете по состоянию на конец отчетного года.

Затраты, которые связаны с деятельностью, не подлежащей прекращению, такие как на переподготовку или перемещение работников организации, инвестиции в новые системы и сети распространения продукции (товаров, работ, услуг) и т. д., не учитываются при формировании суммы резерва.

Резерв должен использоваться в отношении только того обязательства, под которое он первоначально создавался.

9. Признание деятельности прекращаемой в соответствии с пунктом 7 настоящего Положения требует уточнения отражаемой в бухгалтерском балансе стоимости активов организации, относящихся к прекращаемой деятельности, исходя из возможного снижения их стоимости.

Порядок признания и оценки величины снижения стоимости активов определяется в соответствии с правилами, установленными положениями по бухгалтерскому учету, применяемыми к этим активам.

Применительно к настоящему Положению снижение стоимости активов определяется с учетом следующих особенностей.

При прекращении деятельности путем продажи имущественного комплекса (предприятия) или его части, представляющих собой совокупность активов и обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, в результате заключения единой сделки снижение стоимости активов признается в бухгалтерском учете только в случае заключения предварительного договора купли-продажи или договора купли-продажи, в соответствии с условиями которого срок исполнения обязательств по передаче имущества приходится на последующие отчетные периоды.

При этом сумма снижения стоимости каждого актива определяется организацией самостоятельно на основе расчета и признается в бухгалтерском учете на основании договора купли-продажи.

При прекращении деятельности путем продажи отдельных активов и прекращения (исполнения) отдельных обязательств величина убытка от снижения стоимости актива определяется как разница между отражаемой в бухгалтерском балансе стоимостью актива и его текущей рыночной стоимостью за вычетом расходов по его выбытию.

При прекращении деятельности путем отказа от ее продолжения, в случае невозможности продажи актива, величина снижения стоимости актива будет совпадать с его стоимостью, отражаемой в бухгалтерском балансе.

10. При прекращении деятельности путем продажи имущественного комплекса (предприятия) или его части, представляющих собой совокупность активов и обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, в результате заключения единой сделки финансовый результат от продажи формируется как разница между доходами, получаемыми в результате продажи, и расходами по ее осуществлению и отражается в бухгалтерском учете на счете по учету прочих доходов и расходов.

### **III. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ ПО ПРЕКРАЩАЕМОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

11. Организация в годовой бухгалтерской отчетности раскрывает следующую информацию по прекращаемой деятельности:

а) описание прекращаемой деятельности;

операционный или географический сегмент (часть сегмента, совокупность сегментов), в рамках которого (которых) происходит прекращение деятельности;

дату признания деятельности прекращаемой;

дату или период, в котором ожидается завершение прекращения деятельности организации, если они известны или определимы;

б) стоимость активов и обязательств организации, предполагаемых к выбытию или погашению в рамках прекращения деятельности;

в) суммы доходов, расходов, прибылей или убытков до налогообложения, а также сумму начисленного налога на прибыль, относящиеся к прекращаемой деятельности;

г) движение денежных средств, относящееся к прекращаемой деятельности, в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности в течение текущего отчетного периода.

Информация, указанная в подп. «а» и «б», раскрывается организацией в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

Информацию, предусмотренную подпунктами «в» и «г» настоящего пункта, рекомендуется раскрывать в отчете о прибылях и убытках и отчете о движении денежных средств соответственно или в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

Примеры раскрытия информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности организации приведены в Приложении к настоящему Положению.

При составлении сводной бухгалтерской отчетности информация об активах, обязательствах, доходах, расходах, прибылях и убытках, относящихся к прекращаемой деятельности, раскрывается в доле, устанавливаемой в соответствии с правилами составления сводной бухгалтерской отчетности. Способ раскрытия информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности устанавливается организацией, на которую возложена обязанность по составлению сводной бухгалтерской отчетности.

12. По мере выбытия активов или погашения обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, организация раскрывает непосредственно в

отчете о прибылях и убытках или в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности сумму прибыли (убытка), связанных с выбытием активов или погашением обязательств до налогообложения, и сумму соответствующего налога на прибыль.

Для тех активов и обязательств, по которым организация заключила договор(а) купли-продажи, в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности раскрываются продажная цена актива (после вычета расчетных расходов на выбытие), сроки поступления денежных средств и отражаемая в бухгалтерском балансе сумма соответствующих активов и обязательств.

13. По резервам по прекращаемой деятельности организация раскрывает информацию в соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01).

14. Сумма снижения стоимости актива подлежит раскрытию в отчете о прибылях и убытках, за исключением случаев, когда соответствующими нормативными актами по бухгалтерскому учету требуется относить сумму снижения стоимости актива на уменьшение добавочного капитала в пределах сумм переоценки, накопленных по такому объекту, либо предусмотрен иной порядок отражения указанных сумм.

15. Организация раскрывает информацию по прекращаемой деятельности начиная с отчетного года, в котором деятельность признана прекращаемой в соответствии с п. 7 настоящего Положения, до отчетного периода (включая его), когда завершается прекращение деятельности, то есть когда программа по прекращению деятельности фактически выполнена (несмотря на то, что расчеты по ней могут быть не закончены) или организация от нее отказалась.

16. Резерв по прекращаемой деятельности подлежит пересмотру и корректировке по состоянию на конец каждого отчетного года в течение периода от признания деятельности прекращаемой до завершения прекращения деятельности. По завершении прекращения деятельности оставшаяся сумма резерва подлежит использованию в течение времени, установленного исходя из сроков погашения обязательств, связанных с прекращением деятельности.

17. На конец отчетного периода, в котором деятельность признается прекращаемой, организация, исходя из требований п. 9 настоящего Положения, признает убыток от снижения стоимости активов. При этом в бухгалтерском балансе суммы активов показываются с учетом признанного снижения их стоимости, а сумма снижения стоимости активов раскрывается в отчете о прибылях и убытках в составе операционных расходов (за исключением случаев, когда сумма снижения стоимости активов отражается непосредственно на счете по учету добавочного капитала либо предусмотрен иной порядок отражения указанных сумм).

По состоянию на конец каждого отчетного года в течение периода от признания деятельности прекращаемой до завершения прекращения деятельности организация уточняет отражаемую в бухгалтерском балансе сумму активов, исходя из возможного изменения их рыночной стоимости. При

повышении текущей рыночной стоимости актива организация признает операционный доход в пределах сумм ранее признанного убытка от снижения стоимости этого актива.

18. Помимо информации, раскрываемой в соответствии с пп. 11 и 12 настоящего Положения, организация на конец каждого отчетного года в течение периода от признания деятельности прекращаемой до завершения прекращения деятельности раскрывает любые существенные изменения в суммах или сроках поступления (выбытия) денежных средств, относящихся к активам и обязательствам, предназначенным для выбытия или погашения, а также события, вызвавшие соответствующие изменения.

19. В том случае, если признание деятельности прекращаемой происходит после окончания годового отчетного периода, но до даты подписания годовой бухгалтерской отчетности организации, такая отчетность должна быть уточнена в части раскрытия показателей, предусмотренных пунктом 11 настоящего Положения, за период, охватываемый данной отчетностью. Последствия признания деятельности прекращаемой (образование резервов по прекращаемой деятельности, снижение стоимости активов и убыток от снижения их стоимости) в таком случае отражаются в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98), утвержденным Приказом Минфина России от 25 ноября 1998 г. № 56н (зарегистрировано Минюстом России 31 декабря 1998 г., № 1674).

20. В случае отмены программы прекращения деятельности этот факт находит отражение в пояснительной записке. При этом суммы признанных ранее в соответствии с настоящим Положением резервов, а также убытков от снижения стоимости активов подлежат восстановлению.

21. Любая информация, раскрываемая в соответствии с настоящим Положением, должна представляться отдельно по каждой части деятельности организации, выделяемой как прекращаемая.

22. Информация за периоды, предшествующие отчетному, представленная в бухгалтерской отчетности, подготовленной после признания деятельности прекращаемой, должна быть скорректирована с целью выделения активов, обязательств, доходов, расходов и потоков денежных средств по прекращаемой деятельности для сопоставимости отчетных данных с показателями предшествующих отчетных периодов.

## **Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу**

Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (далее — Концепция), разработанная по решению Правительства Российской Федерации, направлена на повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, и обеспечение гарантированного доступа к ней заинтересованным пользователям.

### **1. Необходимость дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности**

В конце 1990-х — начале 2000-х гг. в области бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации произошли значительные изменения, во многом предопределенные Программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. № 283.

Изменения в системе бухгалтерского учета и отчетности были направлены на обеспечение формирования информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности хозяйствующих субъектов, полезной заинтересованным пользователям. В качестве основного инструмента реформирования бухгалтерского учета и отчетности были приняты Международные стандарты финансовой отчетности (далее — МСФО). В бухгалтерской отчетности раскрывается информация: об аффилированных лицах, событиях после отчетной даты, условных фактах хозяйственной деятельности, прекращаемой деятельности, обесценении финансовых и других активов, по сегментам и др. Хозяйствующие субъекты используют в бухгалтерском учете и отчетности способы оценки активов и обязательств, ориентированные на условия рыночной экономики. Крупнейшие хозяйствующие субъекты (нефтяной, газовой, электроэнергетической, металлургической, автомобилестроительной, химической промышленности, банковского сектора) готовят консолидированную финансовую отчетность по

МСФО или иным международно признаваемым стандартам. Получил развитие рынок аудиторских услуг. Возрос престиж бухгалтерской профессии, возникла аудиторская профессия. Появился ряд профессиональных общественных объединений, отдельные из которых стали членами Международной федерации бухгалтеров.

В то же время, несмотря на определенные успехи в развитии, в бухгалтерском учете и отчетности имеются серьезные проблемы, которые проявляются:

а) в отсутствии официального статуса бухгалтерской отчетности, составляемой по МСФО, а также необходимой инфраструктуры применения МСФО;

б) в формальном подходе регулирующих органов и хозяйствующих субъектов ко многим категориям, принципам и требованиям бухгалтерского учета и отчетности, отвечающим условиям рыночной экономики;

в) в неоправданно высоких затратах хозяйствующих субъектов на подготовку консолидированной финансовой отчетности по МСФО путем трансформации бухгалтерской отчетности, подготовленной по российским правилам;

г) в значительном административном бремени хозяйствующих субъектов по представлению избыточной отчетности органам государственной власти, а также излишних затратах из-за необходимости параллельно с бухгалтерским учетом вести налоговый учет;

д) в слабости системы контроля качества бухгалтерской отчетности, в том числе в невысоком качестве аудита бухгалтерской отчетности;

е) в недостаточности участия профессиональных общественных объединений и другой заинтересованной общественности, включая пользователей бухгалтерской отчетности, в регулировании бухгалтерского учета и отчетности, а также в развитии бухгалтерской и аудиторской профессии;

ж) в низком уровне профессиональной подготовки большей части бухгалтеров и аудиторов, а также недостаточности навыков использования информации, подготовленной по МСФО.

Сложившаяся система бухгалтерского учета и отчетности не обеспечивает в полной мере надлежащее качество и надежность формируемой в ней информации, а также существенно ограничивает возможности полезного использования этой информации.

В настоящее время складываются благоприятные условия для дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации. Введены в действие нормативные правовые акты, охватывающие большинство объектов бухгалтерского учета и отчетности. В профессиональном сообществе накоплены определенные навыки и опыт

ведения бухгалтерского учета и отчетности в рыночных условиях. В обществе созрело понимание необходимости повышения темпов перехода к использованию МСФО.

## 2. Цель и основные направления дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности

Целью развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу (2004 — 2010 гг.) является создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике Российской Федерации. В частности, функции формирования информации о деятельности хозяйствующих субъектов, полезной для принятия экономических решений заинтересованными внешними и внутренними пользователями (собственниками, инвесторами, кредиторами, органами государственной власти, управленческим персоналом хозяйствующих субъектов и др.). Суть дальнейшего развития состоит в активизации использования МСФО для реализации этой функции путем создания необходимой инфраструктуры и построения эффективного учетного процесса.

Дальнейшее развитие бухгалтерского учета и отчетности необходимо осуществлять по следующим основным направлениям:

- 1) повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;
- 2) создание инфраструктуры применения МСФО;
- 3) изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;
- 4) усиление контроля качества бухгалтерской отчетности;
- 5) существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерский учет должен развиваться как часть единой системы учета и отчетности в Российской Федерации, которая включает также статистический и оперативно-технический учет. Важнейшим фактором, обеспечивающим единство этой системы, является первичный учет как источник данных для последующего накапливания, систематизации и обобщения их в соответствии с задачами, требованиями и методологией каждого вида учета.

В процессе развития особую актуальность для поддержания единства и целостности системы бухгалтерского учета и отчетности приобретает обеспечение стабильности этой системы. Первостепенное значение в этом имеет



выявление рисков развития (неадекватность реальной экономической ситуации, несопоставимость информации, непоследовательность регулирования, односторонность развития и др.). Предотвращение или смягчение последствий этих рисков требует осуществления органами государственной власти и профессиональным сообществом комплекса соответствующих мер.

Как показывает отечественный и мировой опыт, развитие бухгалтерского учета и отчетности должно происходить в тесной связи с изменениями экономической ситуации в стране и отвечать характеру и уровню развития хозяйственного механизма. Недопустимо неоправданное затягивание процессов преобразования бухгалтерского учета и отчетности. В то же время форсирование изменений в бухгалтерском учете и отчетности вне связи с изменениями в хозяйственном механизме и реальным функционированием рыночных институтов может привести к снижению качества финансовой информации в экономике, дискредитации МСФО, а также ослаблению финансовой дисциплины. Кроме того, переход на МСФО требует времени для практической отработки новых методов и процедур сбора и обработки информации.

Изменения в бухгалтерском учете и отчетности, в частности переход на МСФО, должны происходить постепенно с учетом возможностей, потребностей и готовности профессиональной и другой заинтересованной общественности, а также органов государственной власти.

Предусмотренные Концепцией основные направления развития бухгалтерского учета и отчетности относятся ко всем отраслям и сферам экономики Российской Федерации. Вместе с тем реализация их в некоторых отраслях и сферах экономики (в частности, в некоммерческих организациях, банковской системе) имеет определенные особенности.

В бюджетной сфере направления развития бухгалтерского учета и отчетности определены Концепцией реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004 — 2006 гг., одобренной Постановлением Правительства Российской Федерации от 22 мая 2004 г. № 249. Главная задача в этой области заключается в приведении принципов и требований бухгалтерского учета и отчетности в бюджетной сфере в соответствие с условиями деятельности субъектов этой сферы в рыночной экономике, а также с принципами и требованиями бухгалтерского учета и отчетности в других сферах экономики. Основным инструментом реформирования бухгалтерского учета и отчетности в бюджетной сфере должны стать Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора (МСФООС).

В банковской системе направления развития бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с законодательством определяет Центральный банк Российской Федерации.

## 2.1. Повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности

Основное направление развития бухгалтерского учета и отчетности — повышение качества информации, формируемой в них. Мировой опыт показывает, что характеристики, определяющие полезность информации, достигаются непосредственным использованием МСФО или применением их в качестве основы построения национальной системы бухгалтерского учета и отчетности.

Современный бухгалтерский учет представляет собой информационную базу, на основе которой хозяйствующие субъекты подготавливают бухгалтерскую отчетность юридического лица (далее — индивидуальную бухгалтерскую отчетность) и консолидированную финансовую отчетность. Кроме того, информация, формируемая в бухгалтерском учете, используется для составления управленческой, налоговой, статистической отчетности, отчетности перед надзорными органами. При необходимости на основе данной информации должны составляться также другие виды отчетности.

В связи с этим главная задача в области бухгалтерского учета заключается в обеспечении относительной независимости организации учетного процесса от какого-либо определенного вида отчетности. Принципы и требования к организации учетного процесса, а также базовые правила бухгалтерского учета должны устанавливаться с учетом принципов и требований МСФО таким образом, чтобы хозяйствующие субъекты имели возможность формировать информацию для разных видов отчетности, в том числе по МСФО. Некоторые категории хозяйствующих субъектов могут применять упрощенные процедуры бухгалтерского учета.

Индивидуальная бухгалтерская отчетность как элемент метода бухгалтерского учета выполняет две функции: информационную и контрольную. 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.

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; формирования единой государственной базы статистического наблюдения и макроэкономических показателей; использования в управлении хозяйствующим

субъектом, судопроизводстве и при налогообложении. Она также может использоваться для иных целей.

Главная задача в области индивидуальной бухгалтерской отчетности заключается в обеспечении гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой персонифицированной информации о хозяйствующих субъектах. Для решения этой задачи индивидуальную бухгалтерскую отчетность необходимо составлять по российским стандартам, разрабатываемым на основе МСФО. В перспективе с учетом накопленного опыта целесообразно оценить возможность составления определенным кругом хозяйствующих субъектов индивидуальной бухгалтерской отчетности непосредственно по МСФО (вместо российских стандартов).

В отдельных случаях в российских стандартах может предусматриваться несколько альтернативных подходов к формированию и представлению информации в бухгалтерской отчетности. Однако для повышения сопоставимости бухгалтерской отчетности разных хозяйствующих субъектов количество таких случаев должно быть ограничено и в дальнейшем его следует неуклонно сокращать.

Российские стандарты могут предусматривать разный объем информации, раскрываемой в индивидуальной бухгалтерской отчетности отдельными категориями хозяйствующих субъектов, в частности, возможно составление упрощенной бухгалтерской отчетности.

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.

Главная задача в области консолидированной финансовой отчетности заключается в обеспечении гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой информации о группе хозяйствующих субъектов. Для решения этой задачи необходимо установить обязательное составление консолидированной финансовой отчетности по МСФО, а также обязательный аудит и публикацию ее.

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. Вместе с тем передовая практика управления показывает, что наиболее полезным и эффективным является такое построение управлен-

ческой отчетности, при котором содержание и порядок составления ее основываются на тех же принципах, на каких составляется индивидуальная бухгалтерская и консолидированная финансовая отчетность.

Главная задача в области управленческой отчетности заключается в широком распространении передового опыта ее организации, а также опыта использования ее в управлении хозяйствующим субъектом.

Налоговая отчетность (налоговые декларации) предназначена для фискальных целей и обязательна для составления хозяйствующими субъектами, круг которых установлен налоговым законодательством.

Налоговая отчетность должна составляться на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете, путем корректировки ее по правилам налогового законодательства.

Главная задача в области налоговой отчетности заключается в снижении затрат на ее формирование путем существенного приближения правил налогового учета к правилам бухгалтерского учета.

## **2.2. Создание инфраструктуры применения МСФО**

Необходимым условием широкого применения МСФО в экономике Российской Федерации является создание инфраструктуры, обеспечивающей использование этих стандартов в регулировании бухгалтерского учета и отчетности и непосредственно хозяйствующими субъектами. Основные элементы: законодательное признание МСФО в Российской Федерации; процедура одобрения МСФО; механизм обобщения и распространения опыта применения МСФО; порядок официального перевода МСФО на русский язык; контроль качества бухгалтерской отчетности, подготовленной по МСФО, в том числе аудит; обучение МСФО.

Для активного применения МСФО в Российской Федерации важное значение имеет законодательное признание. В частности, консолидированной финансовой отчетности, подготовленной по МСФО, должен быть придан статус одного из видов официальной отчетности.

Цель процедуры одобрения каждого МСФО (включая разъяснения) — включение их в систему нормативных правовых актов Российской Федерации. Она должна состоять из профессиональной общественной экспертизы и введения в действие каждого стандарта. Такая процедура должна обеспечивать: придание юридической силы МСФО на территории Российской Федерации; недопущение отступлений от МСФО; учет особенностей экономической ситуации в Российской Федерации; сопоставимость финансовой информации в экономике. В отдельных, крайне редких случаях исходя из сложившейся экономической ситуации в Российской Федерации возможен на ограниченный срок отказ от одобрения определен-

ного МСФО. Вместе с тем недопустимо одобрение части какого-либо стандарта.

Механизм обобщения и распространения опыта применения МСФО важен для последовательного и единообразного использования стандартов хозяйствующими субъектами и, как результат, сопоставимости финансовой информации о них. Такой механизм предполагает, в частности, наличие различных информационно-методических материалов по применению МСФО, которые носят исключительно рекомендательный характер.

Применению в Российской Федерации подлежит официальный текст МСФО на русском языке. В связи с этим необходим постоянно действующий негосударственный орган, который должен: подготавливать официальный текст на русском языке; отслеживать изменения в тексте на английском языке и своевременно вносить их в официальный текст на русском языке; вести глоссарий терминов МСФО на русском языке. Данный орган должен состоять из высококвалифицированных переводчиков и профессионалов в области бухгалтерского учета и отчетности, аудита, финансового анализа, менеджмента и иных смежных областях.

### 2.3. Изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности

Развитие системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности должно быть направлено на построение такой модели, которая учитывала бы интересы всех заинтересованных сторон, обеспечивала снижение издержек и повышение эффективности регулирования. В основе этой модели — разумное сочетание деятельности органов государственной власти и профессионального сообщества (профессиональных общественных объединений и другой заинтересованной общественности).

Распределение функций между органами государственной власти и профессиональным сообществом должно исходить из следующего. Обеспечивая реализацию конституционного права на информацию в сфере предпринимательской деятельности и экономики, бухгалтерский учет и отчетность являются одной из гарантий единого рынка и единства экономического пространства в Российской Федерации. Регулирование бухгалтерского учета и отчетности должно обеспечивать единство системы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации и целенаправленность развития ее, учет интересов широкого круга заинтересованных пользователей, а также преемственность.

К ведению органов государственной власти должны быть отнесены:

а) выработка государственной политики в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности;

б) совершенствование правовых основ бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности;

в) установление процедуры одобрения МСФО и введение их в действие на территории Российской Федерации;

г) организация разработки и утверждение российских стандартов и иных нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности<sup>1</sup>;

д) государственный контроль соблюдения законодательства в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности;

е) мониторинг факторов, определяющих риски стабильности системы бухгалтерского учета и отчетности;

ж) взаимодействие с межгосударственными и межправительственными организациями в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности.

К ведению профессионального сообщества должны быть отнесены:

а) представление и защита интересов профессионального сообщества;

б) подготовка предложений по совершенствованию правовых основ бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности;

в) участие в разработке или инициативная разработка проектов российских стандартов и иных нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности, а также разъяснений их;

г) профессиональная общественная экспертиза МСФО в процессе одобрения их в Российской Федерации;

д) разработка и распространение методических рекомендаций и информационных материалов (в том числе отраслевого характера) в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности;

е) обобщение и распространение передового опыта ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности;

ж) разработка норм профессиональной этики и контроль соблюдения их членами профессионального сообщества;

з) контроль за соблюдением членами профессионального сообщества стандартов бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности;

и) повышение квалификации членов профессионального сообщества;

к) мониторинг факторов, определяющих риски стабильности системы бухгалтерского учета и отчетности;

л) взаимодействие с международными неправительственными организациями в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности.

---

<sup>1</sup> Нумерация пунктов дана в соответствии с официальным текстом документа.

Принимая во внимание общественную значимость стандартов бухгалтерского учета и отчетности, необходимо их широкое признание, основанное в первую очередь на доверии к ним и убежденности в их адекватности и качестве. Для признания стандартов необходимо включение в процесс их принятия профессионального сообщества. При этом профессиональное сообщество разрабатывает проекты национальных стандартов и (или) проводит профессиональную общественную экспертизу стандартов. Органы государственной власти организуют разработку национальных стандартов, подготавливают стандарты к утверждению (одобрению) и утверждают (одобряют) их, обеспечивают юридическое оформление, регистрацию и ведение реестра стандартов.

Включение профессионального сообщества в процесс принятия стандартов целесообразно осуществить через специальный орган из высококвалифицированных, широко известных и авторитетных представителей профессионального сообщества, включая пользователей бухгалтерской отчетности. Первоначально этот орган должен действовать в рамках системы утверждения (одобрения) стандартов в качестве совещательного при федеральном органе исполнительной власти, на который возложена выработка государственной политики и нормативно-правовое регулирование в области бухгалтерского учета и отчетности. Основной задачей специального органа должна стать профессиональная общественная экспертиза: проектов российских стандартов в области бухгалтерского учета и отчетности и разъяснений их; МСФО в процессе одобрения их; официального текста МСФО на русском языке, включая глоссарий терминов.

Профессиональная общественная экспертиза проектов стандартов и иных нормативных правовых актов предполагает определение соответствия их в первую очередь потребностям заинтересованных пользователей информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности. При этом потребности органов государственной власти принимаются во внимание наряду с потребностями иных пользователей и не рассматриваются в качестве приоритетных. Кроме того, должно определяться соответствие проектов стандартов и других нормативных правовых актов: общим принципам бухгалтерской отчетности в рыночной экономике; законодательству Российской Федерации; экономическим условиям хозяйственной деятельности в Российской Федерации; МСФО; отраслевой специфике деятельности хозяйствующих субъектов; требованию практической реализуемости.

В дальнейшем по мере накопления опыта государственно-общественного регулирования бухгалтерского учета и отчетности, создания широко признаваемых и проявивших себя в достаточной степени профессиональных общественных объединений, а также с учетом международного опыта целесообразно рассмотреть вопрос об изменении организацион-

ной формы участия профессионального сообщества в процессе принятия стандартов (в частности, наделении соответствующими функциями негосударственного органа).

## 2.4. Усиление контроля качества бухгалтерской отчетности

Как показывает отечественная и мировая практика, важнейшим элементом обеспечения качества бухгалтерской отчетности является действенный контроль качества.

Основой системы контроля должен быть институт аудита как форма независимой проверки бухгалтерской отчетности хозяйствующих субъектов лицами, обладающими необходимой квалификацией и наделенными соответствующими полномочиями. В этом отношении институт аудита становится одним из основных инструментов развития бухгалтерского учета и отчетности. Предпосылками действенности аудита бухгалтерской отчетности являются:

- а) качественные стандарты аудиторской деятельности, соответствующие Международным стандартам аудита;
- б) четкие правила независимости аудиторских организаций и аудиторов;
- в) непреложное следование аудиторских организаций и аудиторов Кодексу профессиональной этики;
- г) единые квалификационные требования к аудиторам независимо от того, в какой отрасли или сфере экономики они ведут деятельность;
- д) высокий квалификационный уровень (в том числе в области МСФО) аудиторов, обеспечиваемый системой аттестации и повышения квалификации, включая квалификационный экзамен;
- е) контроль качества работы аудиторских организаций и аудиторов со стороны прежде всего профессиональных общественных объединений;
- ж) эффективная система государственно-общественного надзора за аудиторскими организациями и аудиторами.

Наряду с аудитом система контроля качества бухгалтерской отчетности предполагает соответствующую надзорную деятельность уполномоченных государственных органов (Федеральная служба по финансовым рынкам, Центральный банк Российской Федерации, Федеральная служба страхового надзора и др.). Основной задачей их является обеспечение гарантированного доступа к качественной бухгалтерской отчетности заинтересованным пользователям. С этой целью государственные органы должны контролировать, насколько хозяйствующие субъекты своевременно и полно раскрывают бухгалтерскую отчетность, а также в какой степени информация в публичной бухгалтерской отчетности соответствует принятым стандартам.



Система контроля качества бухгалтерской отчетности должна также включать комплекс мер финансовой, административной и уголовной ответственности хозяйствующих субъектов и их руководителей.

Немалое значение для качества бухгалтерской отчетности имеет система корпоративного управления (поведения) хозяйствующих субъектов, соответствующая передовому мировому опыту в этой области.

## 2.5. Подготовка и повышение квалификации кадров

Развитие бухгалтерского учета и отчетности невозможно без совершенствования бухгалтерского образования. С одной стороны, задача заключается в подготовке достаточного количества квалифицированных бухгалтеров и аудиторов, понимающих концепции и конкретные правила формирования информации в бухгалтерском учете и отчетности, владеющих современными навыками ведения бухгалтерского учета, подготовки и аудита бухгалтерской отчетности. С другой стороны, качественная система бухгалтерского учета и отчетности предполагает наличие достаточного числа пользователей, нуждающихся в информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, имеющих потребность и навыки ее использования при принятии экономических решений, в частности, определении направлений инвестирования капитала и анализе рисков, связанных с этим. Наличие заинтересованных пользователей является одной из важнейших предпосылок развития бухгалтерского учета и отчетности.

При определении содержания процесса подготовки и повышения квалификации кадров в рассматриваемой области должно быть обращено особое внимание:

а) на глубокое освоение лежащих в основе МСФО концепций — полезности и существенности информации, приоритета экономического содержания перед юридической формой, сохранения капитала, ценности денег и др.;

б) на формирование навыков активного использования информации, накапливаемой в бухгалтерском учете, для управления хозяйствующим субъектом и осуществления эффективного корпоративного управления;

в) на выработку навыков применения таких способов обработки информации, как дисконтирование, вероятностные расчеты, математическая статистика, и т. п.;

г) на формирование нового подхода к применению стандартов и иных нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета и отчетности. Такой подход заключается в самостоятельной постановке бухгалтерского учета и отчетности путем реализации принципов и требований, устанавливаемых стандартами и иными нормативными правовыми актами;

д) на выработку навыков профессионального суждения при квалификации, стоимостном измерении, классификации и оценке значимости (существенности) фактов хозяйственной жизни для целей бухгалтерского учета, отчетности и аудита;

с) на обучение использованию финансовых показателей, сформированных по МСФО, в системе национальных счетов;

ж) на формирование глубокого понимания норм профессиональной этики.

Основными направлениями совершенствования системы подготовки и повышения квалификации кадров в рассматриваемой области являются:

а) переориентация учебных программ средних и высших учебных заведений, а также программ подготовки профессиональных бухгалтеров и аудиторов на углубленное изучение МСФО и формирование навыков применения их на практике;

б) мониторинг качества учебных программ средних и высших учебных заведений, а также программ подготовки профессиональных бухгалтеров и аудиторов;

в) разработка программ обучения руководителей и другого управленческого персонала хозяйствующих субъектов основам бухгалтерского учета и экономического анализа бухгалтерской отчетности, в том числе консолидированной финансовой отчетности;

г) обеспечение соответствия учебных программ подготовки профессиональных бухгалтеров и аудиторов соответствующим международным программам (с учетом законодательства и традиций бухгалтерского образования в Российской Федерации);

д) разработка российских стандартов образования и аттестации профессиональных бухгалтеров и аудиторов на основе стандартов Международной федерации бухгалтеров;

е) обновление и разработка нового учебно-методического обеспечения образовательного процесса для различных категорий обучающихся бухгалтерскому учету и отчетности.

### 3. Этапы развития бухгалтерского учета и отчетности в среднесрочной перспективе

Реализация Концепции должна осуществляться по специальным планам, охватывающим все выделенные направления развития бухгалтерского учета и отчетности.

В период 2004 — 2010 гг. предполагаются следующие этапы реализации Концепции.

2004 — 2007 гг. Обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности общественно значимых хозяйствующих субъек-

тов<sup>1</sup>, кроме тех, чьи ценные бумаги обращаются на фондовых рынках других стран и которые составляют такую отчетность по иным международно признаваемым стандартам. Утверждение основного комплекта российских стандартов индивидуальной бухгалтерской отчетности на основе МСФО. Совершенствование принципов и требований к организации учетного процесса, а также базовых правил бухгалтерского учета, обеспечивающих формирование информации для составления индивидуальной и консолидированной финансовой отчетности. Создание специального органа в рамках системы утверждения (одобрения) стандартов бухгалтерского учета и отчетности. Создание основных элементов инфраструктуры применения МСФО. Сближение правил налогового учета с правилами бухгалтерского учета. Активизация участия профессиональных общественных объединений в развитии и регулировании бухгалтерской и аудиторской профессии. Усиление контроля обеспечения общественно значимыми хозяйствующими субъектами публичности консолидированной финансовой отчетности. Совершенствование системы подготовки и повышения квалификации кадров, в том числе пользователей бухгалтерской отчетности. Развитие международного сотрудничества в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности.

---

<sup>1</sup> К общественно значимым должны быть отнесены хозяйствующие субъекты, в коммерческую деятельность которых прямо или косвенно вовлечены средства неограниченного круга лиц: открытые акционерные общества и иные организации, имеющие публично размещаемые (размещенные) и/или публично обращающиеся ценные бумаги; финансовые организации, работающие со средствами физических и юридических лиц, другие организации.

2008 — 2010 гг. Обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности других хозяйствующих субъектов, включая общественно значимые, ценные бумаги которых обращаются на фондовых рынках других стран и которые составляют такую отчетность по иным международно признаваемым стандартам. Оценка возможности составления определенным кругом хозяйствующих субъектов индивидуальной бухгалтерской отчетности непосредственно по МСФО (вместо российских стандартов). Укрепление и расширение сферы деятельности специального органа в рамках системы утверждения (одобрения) стандартов бухгалтерского учета и отчетности. Дальнейшее повышение роли профессиональных общественных объединений в развитии и регулировании бухгалтерской и аудиторской профессии. Развитие системы контроля обеспечения хозяйствующими субъектами публичности бухгалтерской отчетности. Расширение сферы контроля на качество бухгалтерской отчетности, в том числе подготовленной по МСФО.

## СЛОВАРЬ ФИНАНСОВЫХ ТЕРМИНОВ

### А

**Аваль** — гарантия платежа, вексельное поручительство.

**Авалист** — лицо, оформившее гарантийную надпись на лицевой стороне векселя, принимает на себя ответственность за выполнение долгового обязательства определенного должника по векселю.

**Аванс** — форма платежа. Денежная сумма или другая имущественная ценность, выдаваемая в счет предстоящих платежей (например, расходы по командировке). Аванс может быть в денежной и товарной форме.

**Аviso** — в бухгалтерской и банковской практике уведомление о выполнении расчетной операции: открытии аккредитива, выставлении чека, остатке средств на счете, поступлении платежа и т. д.

**Аvisto** — распорядительная надпись на векселе.

**Авуары** — 1) средства банка, находящиеся на его счетах в зарубежных банках в иностранной валюте; 2) различные активы банка, за счет которых могут быть произведены платежи и погашены его обязательства.

**Ажио** — 1) разница между курсами валют, при погашении валютного курса; выражается тем приращением стоимости национальной валюты, на которую она возросла по сравнению с другими валютами; 2) комиссия, взимаемая за обмен бумажных денег на монету или за обмен «слабой» валюты на сильную; 3) надбавка к номиналу ценной бумаги, обычно выражается в процентах.

**Аккредитив** — 1) вид банковского счета, по которому осуществляются безналичные расчеты; 2) именная ценная бумага, удостоверяющая право лица, на имя которого она выписана, получить в кредитном учреждении (банке) указанную в ней сумму. Различаются следующие виды аккредитива: **подтвержденный аккредитив** содержит обязательство банка, в котором этот аккредитив открыт; **отзывной аккредитив** может быть аннулирован досрочно по указанию покупателя и банка, его открывшего; **делимый аккредитив** используется для выплаты поставщику согласованных в контракте сумм после каждой частичной поставки; **неделимый аккредитив** предусматривает выплату экспортеру установленной в контракте суммы после завершения всех поставок; **возобновляемый аккредитив** используется при регулярных закупках или через согласованные промежутки времени.

**Актuariй** — специалист по технике страхования.

**Актuariйные расчеты (для фондов)** — оценка активов, обязательств, прогноз динамики развития, оценка сроков погашения дефицита.

**Акцепт** — одна из форм безналичных расчетов, преимущественно между иногородними контрагентами. В зависимости от порядка оформления различают положительные и отрицательные акцепты. При положительном акцепте оплата платежного требования поставщика производится только при письменном согласии покупателя (заказчика), при отрицательном — платежное требование считается акцептованным, если в течение срока акцепта покупатель не отказался от оплаты.

**Акцептант** — лицо, подписавшее вексель (тратту) и берущее тем самым на себя обязательство уплатить по векселю при наступлении срока платежа.

**Акцептованный вексель** — вексель, имеющий акцепт (согласие) плательщика на его оплату. Вексель, акцептованный банком, используются при предоставлении кредитов банками друг другу.

**Акцептно-рамбурсный кредит** — вид банковского кредита при осуществлении расчетов по экспортно-импортным операциям; основывается на сочетании акцепта (согласия) и рамбурсирования (возмещения) импортером средств банку-акцептанту.

**Акцептный банк** — финансовый институт, предоставляющий кредит под вексельное обеспечение.

**Акцептный кредит** — банковский кредит, получаемый заемщиком путем передачи банку своих векселей, выставленных на данный банк.

**Акциз** — вид косвенного налога, в основном на предметы массового потребления и услуг. Включается в цену товара или тариф за услуги.

**Акция** — ценная бумага, свидетельствующая об участии ее владельца в капитале акционерного общества и дающая ему право на получение некоторой части прибыли этого общества в виде дивиденда. Является предметом купли-продажи.

**Аллонж** — прикрепленный к переводному векселю лист бумаги, на котором совершаются передаточные надписи, если на оборотной стороне векселя они не помещаются. Для предотвращения открепления аллонжа от одного векселя и приложения его к другому первый индоссамент подписывается так, чтобы он начинался на векселе и заканчивался на аллонже.

**Альпари** — соответствие биржевого курса ценных бумаг номиналу, рыночного курса валют — паритету.

**Амальгация банков** — слияние двух или нескольких ранее самостоятельных банков в процессе конкурентной борьбы, одна из форм концентрации банковского капитала.

**Андеррайтер** — физическое или юридическое лицо (обычно банк), гарантирующее эмитенту размещение его ценных бумаг за вознаграждение. В другом случае — лицо, ответственное за заключение страховых контрактов.

**Аннуитеты** — серии фиксированных денежных платежей, производимых в определенном промежутке времени, в том числе по ипотечному кредиту.

**Аффилированные лица** — физические и юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических или физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность. Аффилированными лицами юридического лица являются члены его коллегиального органа управления и исполнительного органа, акционеры и пайщики, имеющие более 20 % общего количества голосов, дочерние юридические лица. Для участников холдингов — члены коллегиальных органов управления других организаций, входящих в этот холдинг.

## Б

**Базисная валюта** — 1) валюта, по отношению к которой котируются другие валюты в данной стране, финансовом центре; 2) валюта, в которой определяется курс ценной бумаги.

**Базисный год** — год, принятый за базу при осуществлении расчетов.

**Базисная ставка** — ставка, избранная в качестве основы для формирования системы процентных ставок.

**Банк-корреспондент** — банк, выполняющий на основе корреспондентского договора поручения другого банка по платежам и расчетам.

**Банковская тратта** — переводный вексель, где векселедержателем и плательщиком выступает один и тот же банк.

**Бездокументарная форма эмиссионных ценных бумаг** — форма ценных бумаг, при которой владелец устанавливается на основании записи в системе ведения реестра владельцев ценных бумаг, в случае депонирования ценных бумаг — на основании записи по счету депо.

**Бенефициар** — третье лицо, в чью пользу или по чьему приказу совершается платеж. Используется при расчетах документарным аккредитивом, выставлении тратты на инкассо, при реализации гарантии или покупке депозитного сертификата банка.

**Биллинг** — подготовка и высылка владельцу кредитной карточки выписки с указанием сумм и сроков погашения задолженности.

**Бланко-вексель** — вексель, в котором отсутствуют один или несколько обычных реквизитов (сумма, срок платежа). Применяется в обороте между лицами, связанными деловыми отношениями, основанными на взаимном доверии.

**Бланковая надпись** — передаточная надпись на переводном векселе или чеке, состоящая только из одной подписи или индоссамента и не указывающая имя получателя по данному документу. Надписанный таким образом вексель или чек подлежит оплате предъявителю.

**Бланковый кредит** — кредит, предоставленный банком без какого-либо обеспечения запасами товарно-материальных ценностей, дебиторской задолженностью, ценными бумагами и т. д.

**Бонд** — обобщающее понятие твердопроцентных ценных бумаг (закладных, облигаций, казначейских обязательств и т. д.).

**Бонификация** — надбавка к цене товара, ранее обусловленная в договоре, либо скидки с цены в силу качества товара худшего, чем обусловлено в договоре.

**Боны** — краткосрочные долговые обязательства, выпускаемые казначейством и муниципальными органами или частными фирмами и используемые их держателями в качестве платежного средства.

**Брокер** — аккредитованный (зарегистрированный) агент по купле-продаже ценных бумаг, посредник по торговым операциям. На рынке брокеры «соединяют» покупателей и продавцов, но не совершают сделок за свой счет.

**Бронзовый вексель** — вексель, не имеющий реального обеспечения, выписанный на вымышленное лицо. Бронзовый вексель является действительным с точки зрения вексельного права.

**Бульон** — обозначение для каждого вида слитков благородного металла с габаритными характеристиками, принятыми в торговых сделках (например, слиток золота — 12,5 кг).

**Бум** — быстрое и стабильное повышение деловой активности в коммерческой деятельности.

## В

**Валютная интервенция** — целевые операции по купле-продаже иностранной валюты для ограничения изменения курса национальной валюты определенными пределами повышения или понижения.

**Валютная оговорка** — условие в соглашении, предусматривающее пересчет суммы платежа пропорционально изменению курса валюты оговорки по отношению к валюте платежа с целью страхования валютного риска.

**Валютный контракт** — соглашение (договор) об обмене на установленную дату одной валюты на другую по установленному заранее курсу. Такие контракты заключаются для страхования на случай изменения валютных курсов.

**Валютный риск** — риск того, что длинная или короткая валютная позиция может быть из-за неблагоприятного движения соответствующего валютного курса закрыта с убытком.

**Варрант** — ценная бумага, дающая право ее владельцу купить акцию или облигацию выпустившего ее эмитента по заранее определенной цене в течение определенного периода времени.

**Вексель** — документ, составленный по установленной законом форме, удостоверяющий ничем не обусловленное денежное обязательство векселедателя (простой вексель) либо иного плательщика (переводной вексель) выплатить по наступлении предусмотренного срока определенную сумму его владельцу (векселедержателю).

## Д

**Девиза** — платежные средства (переводной вексель, чек и т. п.) в иностранной валюте, предназначенные для международных расчетов.

**Денежный рынок** — совокупность национальных кредитных и депозитных рынков, где центральный банк, коммерческие банки и финансовые институты совершают операции по краткосрочному кредитованию.

**Декорт** — скидка с цены товара за досрочный платеж или за несоответствие количества и качества товара условию сделки. Соответствует понятию «прямая бонификация».

**Деноминация** — переименование, укрупнение бумажных денежных знаков с целью упрощения расчетов, стабилизации валюты. Производится путем повышения нарицательной цены бумажных денег при разовом падении их курса.

**Депонент** — владелец депозита.

**Депорт** — биржевая сделка на срок, заключенная на фондовой бирже спекулянтами, играющими на понижении курса ценных бумаг с целью получения курсовой разницы.

**Диверсификация** — распределение инвестируемых или ссужаемых денежных капиталов между различными объектами вложений с целью снижения риска потерь капитала или доходов от него.

**Дивиденд** — часть прибыли акционерного общества, распределяемая ежегодно между акционерами в виде дохода на принадлежащие им акции. Выплата дивиденда осуществляется из прибыли, остающейся в распоря-

жении акционерного общества после перечисления налогов, выплаты процентов по облигациям, выпущенным обществом, и их погашения, пополнения резервного фонда, выделения средств на расширение производства и т. д. Дивиденд по привилегированным акциям выплачивается в первую очередь, так как его размер заранее зафиксирован в виде процента от номинальной цены акции.

**Дизажио** — скидка от номинала ценной бумаги, используемая, как правило, при выпуске облигаций, предлагаемых покупателю по курсу ниже номинала. Разница в этом случае представляет собой доход, получаемый владельцем бумаги при ее погашении по номиналу.

**Дилер** — лицо, выполняющее посреднические функции при сделках купли-продажи ценных бумаг, товаров и валюты.

**Дисконт** — скидка, разница, учет векселя. Термин используется в биржевой и банковской практике. В операциях на фондовой бирже дисконт означает разницу между номиналом ценной бумаги и ее биржевым курсом. Банки при учете векселей взимают с клиентов дисконт-разницу между номиналом векселя и суммой, уплаченной его владельцу с учетом срока оплаты векселя.

**Дисконтирование векселя** — учет векселей, покупка банком векселей у векселедержателя до истечения срока.

**Дисконтная облигация** — продается по цене ниже номинала, как правило, на вторичном рынке капитала.

**Дисконтная (учетная) ставка** — процентная ставка, которую центральный банк взимает при учете правительственных ценных бумаг или при предоставлении кредита против обеспечения в виде этих бумаг.

**Диспатч** — вознаграждение (премия), уплачиваемая судовладельцем грузо-владельцу (фрагтователю) за досрочное окончание погрузки и разгрузки судна.

**Доверительные операции банков** — банковские операции по управлению имуществом и выполнению иных услуг в интересах и по поручению клиентов.

**Домициляция** — оплата векселей третьих лиц.

**Документальная форма эмиссионных ценных бумаг** — форма ценных бумаг, при которой владелец устанавливается на основании предъявления оформленного надлежащим образом сертификата ценной бумаги или в случае его депонирования — на основании записи по счету депо.

**Домицилированный вексель** — вексель, на котором векселедатель поставил оговорку о том, что он подлежит оплате третьим лицом (домицилиантом) в месте жительства плательщика или другом определенном месте. Домицилиант не является ответственным по векселю лицом, а только оплачивает его за счет плательщика.

**Дорожный чек (туристический чек)** — платежный документ, используемый как средство международных расчетов неторгового характера. Представляет собой денежное обязательство (приказ) выплатить обозначенную в чеке сумму денег владельцу, чей образец подписи проставляется на дорожном чеке. При оплате владелец должен вторично расписаться на чеке.



**Дружеский вексель** — вексель, который подписывается одним лицом с передачей обязательств по нему другому лицу. Лицо, подписавшее вексель, становится его гарантом, но не имеет права на получение по нему средств. Если акцептант не может заплатить по такому векселю, ответственность за платеж переходит на гаранта.

## **Е**

**Еврооблигация** — облигационные займы в экю.

**Евро** — единая европейская валюта стран Европейского валютного союза.

## **И**

**Именные эмиссионные ценные бумаги** — ценные бумаги, информация о владельцах которых должна быть доступна эмитенту в форме реестра владельцев ценных бумаг, переход прав на которых и осуществление закрепленных ими прав требуют обязательной идентификации владельца.

**Импортные депозиты** — метод ограничения импорта, предусматривает депонирование импортером денежных средств, равных части стоимости ввозимых товаров, за установленный период времени до оплаты.

**Инвестиционный банк** — банк, выступающий в качестве гаранта или участника консорциума по выпуску облигаций или акций, т. е. обеспечивающий размещение ценных бумаг среди инвесторов.

**Инвестиции** — 1) капитальные вложения; 2) вложения средств в покупку с целью получения дохода или увеличения капитала либо покупка с целью сохранения стоимости; 3) государственные или иные капиталовложения в основные фонды.

**Индоссамент** — передаточная надпись на обороте или на добавочном листе ордерной ценной бумаги или долгового обязательства (коносамента, векселя, чека и др.), удостоверяющая переход по этому документу к другому лицу. Лицо, передающее ценную бумагу, называют индоссантом, а получающее — индоссатом.

**Индоссо** — проставление подписи на обороте векселя или ценной бумаги, для переводного векселя или депозитного сертификата такая подпись означает передачу на владение им.

**Инсайдеры** — члены коллегиального органа управления или исполнительного органа юридического лица, их заместители, сотрудники, обладающие реальными возможностями воздействовать на характер принимаемых решений, руководители дочерних и материнских обществ.

**Интерфейс** — способ представления информации на экране компьютера.

**Ипотечная облигация** — долгосрочная ценная бумага, выпускаемая под обеспечение недвижимым имуществом и приносящая твердый процент.

**Ипотечная ссуда (ипотечный кредит)** — денежная ссуда, выдаваемая банком под залог недвижимости.

## **К**

**КАФ** — цена и фрахт — базисное условие поставки. Экспортер за свой счет обязан: поставить товар с документами, подтверждающими условия

контракта, упаковать товар в соответствующую (морскую) упаковку, зафрахтовать судно до порта назначения, доставить товар в порт, получить экспортную лицензию и выполнить за свой счет таможенные формальности, погрузить товар на судно, уведомить об этом импортера, передать ему документы, включая коносамент, и оказать по его просьбе и за его счет другие услуги в получении документа для ввоза товара в страну импортера, застраховать товар, нести все расходы, связанные с транспортировкой груза, кроме фрахта.

**Квазиденьги** — денежные средства в безналичной форме, находящиеся на срочных и сберегательных вкладах в коммерческих банках.

**Квота** — 1) доля, часть в общественном производстве или сбыте, устанавливаемая в рамках различных соглашений для каждого участника; 2) количественный показатель, характеризующий значимость экспорта или импорта; 3) налоговая ставка, приходящаяся на определенную единицу обложения.

**Клиринг** — система безналичных расчетов за товары, ценные бумаги и услуги, основанная на зачете взаимных требований и обязательств.

**Колл (call) -опцион** — опцион на покупку, контракт, дающий право его владельцу купить финансовый инструмент (ценную бумагу) или товар по определенной в нем цене в оговоренный период времени.

**Комиссия** — пропорциональное (обычно сумме сделки, договору) вознаграждение за работу в качестве посредника, агента.

**Конверсия** — обмен акций или облигаций одного типа на ценные бумаги другого типа, но эмитированные одной и той же компанией. В соглашении о выпуске облигаций или привилегированных акций часто предусматривается право на их конверсию по определенному курсу (цене).

**Конвертируемость валюты** — обратимость валюты в золото. В широком смысле свободная и неконтролируемая обратимость валюты в любую другую валюту.

**Коносамент** — расписка, удостоверяющая принятие груза к перевозке. Выдается капитаном судна или агентом морского транспортного предприятия грузоотправителю. Выполняет функции товарораспорядительного документа.

**Консигнация** — форма комиссионной продажи товаров за границу, при которой их владелец (консигнант) отправляет находящемуся там своему комиссионеру (консигнатору) партии товара для реализации.

**Кonto** — банковский счет.

**Контокоррент (контокоррентный счет)** — единый текущий и ссудный счет, открываемый банком клиенту, по нему проходят как ссуды, так и средства, поступающие от клиента в виде вкладов и возврата ссуд.

**Котировка** — установление на биржах курсов иностранных валют, ценных бумаг и т. п. в соответствии с действующими законодательными нормами и сложившейся практикой.

**Кредитная линия** — юридически оформленная договоренность с банком о предоставлении кредита по первому требованию в течение оговоренного периода и в пределах оговоренного лимита.

**Кросс-курс** — соотношение между двумя валютами, рассчитанное на базе курса каждой из них к какой-либо валюте.

**Купон** — отрезной талон ценной бумаги (акции, облигации), дающий его владельцу право получать в установленное время определенный доход в виде процентов или дивидендов.

**Курс форвард** — курс, по которому осуществляется форвардные операции с определенным сроком погашения.

**Куртаж** — комиссия брокеров, устанавливающих курсы ценных бумаг, за посредничество в биржевых сделках. Определяется в процентах от курсовой стоимости акций или номинальной стоимости займов, редко в виде твердой ставки за операцию.

## Л

**Либи́д** — процентная ставка, которую готов уплатить банк, привлекающий средства с лондонского денежного рынка.

**Либор** — лондонская межбанковская ставка предложения. По ней крупнейшие банки Лондона предоставляют займы в виде размещения депозитов первоклассным банкам. Одновременно существует набор процентных ставок, различающихся по отдельным банкам и срокам.

**Лизинг** — долгосрочная аренда машин, оборудования, транспортных средств, сооружений производственного назначения. Лизинговые операции осуществляются специализированными компаниями и банками.

**Лимен** — средняя расчетная ставка между либор и либид.

**Лимитед (Лтд.)** — ограниченная ответственность компании, банка и т. п. по обязательствам в пределах акционерного или паевого капитала.

**Листинг** — процедура допуска ценной бумаги на фондовую биржу.

**Ломбардный кредит** — краткосрочный кредит, предоставляемый центральным банком коммерческим банкам под залог ценных бумаг, для удовлетворения их временной потребности в заемных средствах.

**Лоро-счет** — счет открываемый банком своим банкам-корреспондентам.

## М

**Маржа** — разница между ценами товаров, курсами ценных бумаг, процентными ставками.

**«Медведи»** — участники рынка ценных бумаг, играющие на понижение.

**Монетаризм** — экономическая теория, согласно которой количество денег в обращении является определяющим фактором формирования хозяйственной конъюнктуры и существует прямая связь между изменениями денежной массы в обращении и величиной валового национального продукта.

**Монетарная политика** — экономическая политика правительства, опирающаяся на учение о монетаризме и направленная на борьбу с инфляцией.

**Монометаллизм** — денежная система, при которой всеобщим эквивалентом является только один валютный металл — золото или серебро.

**Мониторинг** — сопоставление действительных показателей с желаемыми.

## Н

**«НАУ» счета** — депозитные счета, на которых хранятся средства с условием начисления процентов и сохранения права использования этих средств.

**Новация векселя** — выдача нового векселя взамен выданного ранее.

**Ностро счет** — счет, открываемый банком у своего банка-корреспондента.

**Ноу-хау** — технологические, коммерческие и организационные знания, необходимые для функционирования производства. Как вид собственности является актом купли-продажи.

## О

**Овердрафт** — форма краткосрочного кредитования, дает право клиенту банка осуществлять платежи сверх кредитовых поступлений на его банковский счет, т. е. допускать дебетовое сальдо.

**Онкольный кредит** — краткосрочный кредит погашающийся по первому требованию.

**Опцион** — стандартный контракт, дающий право его владельцу купить или продать товар либо ценную бумагу по определенной в нем цене в оговоренный период времени.

**Оферт, оферта** — оформленное предложение определенному лицу заключить сделку с указанием всех необходимых для этого условий.

**Оффшор** — территории, на которых особо льготные экономические условия.

## П

**Переводной вексель (тратта)** — письменное распоряжение, адресованное одним лицом (векселедателем) другому лицу (плательщику) и подписанное лицом, выдавшим вексель, о выплате по требованию или на определенную дату указанной суммы третьей стороне (бенефициару) или предъявителю векселя.

**Преференции** — особые (предпочтительные) льготы, предоставляемые одним государством другому на началах взаимности либо в одностороннем порядке без распространения на третьи страны.

**Принципал** — 1) лицо, уполномочивающее другое действовать в качестве агента; 2) основная сумма долга, на которую начисляются проценты; 3) лицо, участвующее в сделке за свой счет.

**Процентный арбитраж** — размещение средств в разные финансовые инструменты, приносящие доход в виде процентов.

**Портфельные инвестиции** — приобретение ценных бумаг.

## Р

**Рамбурс** — затребование платежа по аккредитиву.

**Ревальвация** — повышение курса одной валюты по отношению к курсу другой.

**Ревокация чека** — предложение чекодателя отменить выданный чек.

**Резервная валюта** — валюта какой-либо страны, наиболее часто применяемая другими странами в международной торговле и поэтому используемая в качестве резерва международных платежных средств.

**Реинвестирование дивидендов** — использование части прибыли акционерного общества в форме дивидендов для пополнения его капитала.

**Ректо-вексель** — вексель, на котором существует надпись «без права передачи».

**Ремитент** — получатель денег по переводному векселю.

**Реновация** — экономический процесс обновления выбывающих в результате физического и морального износа элементов основных производственных фондов, осуществляется, как правило, за счет амортизационных отчислений.

**Реституция** — восстановление в прежнем правовом, имущественном положении.

**Реструктуризация долга** — изменение в условиях соглашения о займе, в соответствии с которым кредитор предоставляет должнику какую-либо уступку или преимущество (льготу), например: увеличение сроков погашения займа, временную отсрочку очередных платежей или уменьшение их суммы.

**Рело (соглашение об обратном выкупе)** — продажа ценных бумаг с правом последующего выкупа через определенный срок по заранее зафиксированной цене.

**Рестрикция** — ограничение кредитов, предоставляемых центральным банком коммерческим, с целью проведения своей кредитной политики.

**Референция** — 1) справка о службе, отзыв; 2) характеристика, даваемая лицу или предприятию другим лицом (организацией), пользующимся доверием в деловых кругах, в ней указываются деловые качества и кредитоспособность.

**Реэкспорт** — вывоз за границу продукции иностранного производства без ее переработки.

**Римесса** — всякий вексель, по которому предстоит получить деньги, простой вексель по отношению к векселсдержателю, переводной вексель по отношению к ремитенту.

**Роялти** — периодические лицензионные платежи.

## С

**Салирование** — система/мероприятие для предотвращения банкротства предприятий, банков и т. п. Например: уменьшение размера процентов, выплачиваемых по облигациям, выпуск новых акций и т. д.

**Свинг** — предел взаимного кредитования сторонами клиринговых расчетов.

**Свитч** — 1) ликвидация обязательств в одних валютах или по ценным бумагам и заключение сделок по другим; 2) переуступка третьей стране остатка на клиринговом счете со скидкой, по курсу ниже официального.

**Своп (валютный)** — операция по обмену валют с обязательством обратного обмена через определенный срок.

**СДР (специальные права заимствования)** — международная коллективная валюта, используемая странами — членами Международного валютного фонда.

**Сегмент** — часть корпорации (предприятия), работающая в определенной отрасли или на определенном географическом уровне.

**СИФ** — условие поставки, предусматривающее оплату обязательств экспортера по доставке товара к месту назначения за свой счет, включая стоимость его страхования в пользу покупателя. Экспортер за свой счет обязан: поставить товар с документами согласно условиям контракта, заключить с транспортной организацией договор о поставке до пункта назначения, оплатить перевозку, передать товар первому перевозчику (если их несколько) в установленный срок, получить экспортную лицензию и оплатить за свой счет таможенные пошлины, налоги и сборы, уведомить импортера, передать ему документы, включая квитанцию транспортной организации о приеме груза к перевозке, и оказать по просьбе покупателя и за его счет другие услуги в получении документа для ввоза товара в страну импортера.

**Спот** — цена, по которой производится продажа валюты или товара немедленной или очень быстрой поставкой.

**Спрэд** — разрыв, разница между ценами, курсами, ставками.

**Стандарт (учетный)** — комплекс документально оформленных правил ведения учета.

**Субвенция** — вид государственного финансового пособия местным органам власти или отдельным отраслям экономики, предоставляемого в отличие от дотаций на определенные цели.

**Субсидиарная (повышенная)** — ответственность по долгам.

## **Т**

**Тайм-чартер** — договор аренды торгового судна или его части на строго обусловленное время.

**Таймшит** — документ, регистрирующий расход времени при погрузочно-разгрузочных работах на судах при международных перевозках.

**Таможенная стоимость** — цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за товар или иные предметы на момент пересечения границы страны ввоза и являющаяся базой для начисления таможенной пошлины.

**Трансакция (транзакция)** — банковская операция по переводу денежных средств (в том числе и за границу) для какой-либо цели.

**Трансферт** — перевод иностранной валюты или золота из одной страны в другую.

**Трансфертные платежи** — выплата частными предпринимателям и населению из государственного бюджета, форма перераспределения части средств, мобилизованных в доходы государственного бюджета.

**Транш** — серия или часть облигационного займа, как правило, международного.

**Трейдинг** — операции по купле-продаже валюты в торговом зале биржи.

**Тендер** — заказ на поставку от нескольких поставщиков или объединение подрядчиков для выполнения одного заказа.

## Ф

**ФАС** — условия поставки, при которых экспортер за свой счет обязан: упаковать товар для транспортировки, поставить товар с документами согласно условиям контракта, доставить товар в конкретные сроки до порта и складировать его там на причале вдоль борта судна (с этого момента риск повреждения или утраты груза, а также право собственности переходит к импортеру), уведомить покупателя о размещении товара на причале и передать ему расписку порта о приеме груза, оказать по просьбе покупателя и за его счет другие услуги в получении документов для ввоза товара в страну импортера.

Импортер обязан: застраховать груз и известить экспортера о дате его прибытия в порт назначения, оплатить погрузку товара на судно, оплатить товар экспортеру.

**Факторинг** — перепродажа права на взыскание долгов.

**Финансовый вексель** — вексель, не имеющий товарного покрытия, его основное назначение — размещение денежных средств.

**Фиск** — государственная казна.

**ФОб** — условия поставки, в соответствии с которыми экспортер обязан за свой счет: упаковать груз согласно условиям перевозки, доставить его вместе с документами в пункт отправления, получить экспортную лицензию и выполнить таможенные формальности, погрузить товар на судно, известить покупателя о погрузке, передать ему документы, включая коносамент о принятии груза к отправке, оказать содействие по просьбе покупателя и за его счет в получении документов, требуемых при ввозе в страну импортера.

**Форвардные операции** — сделки на покупку финансовых активов (ценных бумаг, иностранной валюты) с поставкой на определенную дату в будущем.

**Форвардный валютный курс** — срочный валютный курс, по нему осуществляются форвардные операции купли-продажи валюты.

**Форфетирование** — форма кредитования экспорта банками путем покупки ими без оборота на продавца векселей и других долговых требований по внешнеторговым операциям.

**Франшиза** — 1) одно из условий договора страхования, когда страховщик освобождается от возмещения убытков, если они не превышают определенного размера; 2) привилегия, выдаваемая компанией своему дилеру на право деятельности в определенном районе.

**Фьючерсные операции** — сделки между двумя участниками, один из которых обязуется продать товар или финансовые активы, а другой обязуется их оплатить через определенный промежуток времени.

## Х

**Хайринг** — среднесрочная (до 6 месяцев) аренда машин, оборудования, транспортных средств, производственных сооружений и т. п.

**Хеджирование** — операции по страхованию от риска изменения стоимости товаров, ценных бумаг, процентных ставок, курсов валюты. Участник рынка заключает две противоположные сделки, в одной из которых он выигрывает от увеличения стоимости, а в другой проигрывает; таким образом, финансовые риски сводятся к минимуму.

## **Ц**

**Цессия** — передача кредитором своего требования другому лицу.

## **Ч**

**Чартер** — договор между владельцем морского или воздушного судна и фрахтователем на аренду на определенный рейс или срок.

## **Э**

**Экспортные пошлины** — пошлины, которые взимаются в связи с вывозом товара из страны за границу.

**Эмбарго** — 1) государственный запрет на ввоз и вывоз иностранных товаров, золота, валютных ценностей или задержание имущества, принадлежащего другому государству; 2) запрет захода в порт своей страны судов, принадлежащих другим странам, или выхода из своих портов судов других стран.

**Эмиссия** — выпуск ценных бумаг в обращение, продажа ценных бумаг их первичным владельцам (инвесторам) физическим и юридическим лицам. Эмиссия осуществляется: при учреждении акционерного общества и размещении акций среди его учредителей, при увеличении размеров первоначального уставного капитала акционерного общества путем выпуска акций, при привлечении заемного капитала государством, органами местной администрации, юридическими лицами — путем выпуска облигаций.

**Эмиссионные ценные бумаги на предъявителя** — ценные бумаги, переход прав на которые и осуществление закрепленных за ними прав не требуют идентификации владельца.

**Эмитент** — юридическое лицо, орган исполнительной власти либо органы местного самоуправления, несущие от своего имени обязательства перед владельцами ценных бумаг по осуществлению прав, закрепленных за ними.

**Энтерпорт** — склад основной международной торговли, центр куда доставляются товары для реэкспорта.

**Эквайринг** — оказание услуг по обслуживанию покупателей и потребителей.



Камышанов Петр Иванович  
Камышанов Александр Петрович

**Бухгалтерский финансовый учет**

Главный редактор И.В. Кондаков

Корректор А.В. Бенеская

Компьютерная верстка Е.В. Ефимчук, М.В. Сенотрусовой

Подписано в печать 26.11.04.

Бумага газетная. Печать офсетная. Гарнитура «NewtonС».

Формат 60×90/16. Печ. л. 41. Тираж 4000 экз.

Заказ № 0416420.

ООО «Омега-Л»

123022, Москва, Столярный пер., д. 14

Тел., факс (095) 253-12-29

[www.omega-l.ru](http://www.omega-l.ru)

Отпечатано в полном соответствии  
с качеством предоставленного оригинал-макета  
в ОАО «Ярославский полиграфкомбинат»  
150049, Ярославль, ул. Свободы, 97.





**Код: 1836020**

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ**

Автор — Вахрушина М.А.

Учебник для вузов. 3-е изд., перераб. и доп.

Рекомендован МО РФ

2004 г. — 392 с. — формат 60х90/16

Опт. цена: 139,90

В учебнике рассматриваются возможности бухгалтерского управленческого учета в принятии рациональных решений в сфере предпринимательства. Основное внимание уделено проблемам калькулирования и методам контроля за затратами. Приводятся практические примеры и ситуации, иллюстрирующие основные положения работы. Даются расчеты, результаты которых позволят руководству принять грамотные управленческие решения. Освещаются организационные аспекты бухгалтерского управленческого учета. Книга адресована студентам финансово-экономических специальностей вузов, а также профессиональным бухгалтерам, менеджерам, финансовым директорам, работникам бухгалтерских служб организаций.



**Код: 1844502**

## **БАНКОВСКОЕ ДЕЛО**

Автор — Жарковская Е.П.

Учебник. 3-е изд., испр. и доп.

Рекомендован УМО

2005 г. — 440 с. — формат 60х90/16

Опт. цена: 127,90

На фоне мирового опыта организации и развития банковского дела в учебнике рассмотрены основные вопросы создания и функционирования этого бизнеса в России. Структура учебника максимально способствует усвоению и осмыслению изложенного в нем материала: после каждой главы кратко сформулированы основные выводы, даны вопросы для повторения. В конце книги помещен краткий словарь банковских терминов. Адресован студентам вузов и слушателям факультетов по получению второго высшего образования по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика».

# КНИГА – ПОЧТОЙ

*Внимание! Услуга КНИГА – ПОЧТОЙ реализована только для юридических лиц!*

Доставка заказа осуществляется Почтой России по территории РФ.

На основании заказа вам будет выставлен счет на имеющуюся в наличии литературу с учетом доставки в размере 40% от стоимости заказа.

Заказ оформляется по оптовым ценам, указанным в прайс-листе, независимо от количества изданий.

## ЗАПОЛНИТЕ БЛАНК-ЗАКАЗ И ОТПРАВЬТЕ:

- по почтовому адресу: 123022, Москва, а/я 34;
- по факсу: (095) 253-15-11;
- по электронной почте: [zakaz@omega-l.ru](mailto:zakaz@omega-l.ru).

**!! В бланке-заказе внимательно заполняйте код книги по прайс-листу. Неправильное указание кода может привести к ошибке в оформлении вашего заказа!!**

- на заказанные вами книги, имеющиеся в данный момент на складе, высылается счет;
- счет должен быть оплачен в 10-дневный срок по безналичному расчету.

После поступления денег на расчетный счет ООО «ТД Учкнига» заказ высылается с сопроводительными документами (счет-фактура, накладная).

Срок выполнения заказа – 4 недели (после поступления денег на расчетный счет).

## ВОЗВРАТ ТОВАРА

При наличии полиграфического брака товар подлежит замене в течение двух недель с момента его получения.

## СВЕЖИЙ ПРАЙС-ЛИСТ

Электронные версии прайс-листов обновляются ежедневно на [www.omega-l.ru](http://www.omega-l.ru)

## БАНКОВСКИЕ РЕКВИЗИТЫ:

ООО «ТД Учкнига»

123022, г. Москва, ул. Красная Пресня, д.30, стр. 3

ИНН 7703353771

КПП 770301001

Р/с 40702810402000180079

в ОАО АКБ «РОСЕВРОБАНК», г. Москва

К/с 30101810800000000777

БИК 044585777

Гендиректор Перепелицын К.Е.

[zakaz@omega-l.ru](mailto:zakaz@omega-l.ru)

т. 258-08-38

[www.omega-l.ru](http://www.omega-l.ru)

# БЛАНК-ЗАКАЗ

|                               |           |                             |       |
|-------------------------------|-----------|-----------------------------|-------|
| Плательщик                    |           | ИНН:                        |       |
| Реквизиты                     |           |                             |       |
|                               |           |                             |       |
| Адрес доставки                |           | Факс                        |       |
| Телефон (код города)          |           |                             |       |
| Контактное лицо               |           |                             |       |
| №п/п                          | Код книги | Наименование издания, автор | сумма |
|                               |           | кол-во                      | цена  |
|                               |           |                             |       |
|                               |           |                             |       |
|                               |           |                             |       |
|                               |           |                             |       |
| Итого                         |           |                             |       |
| Почтовая доставка 40%         |           |                             |       |
| Общая сумма с учетом доставки |           |                             |       |

Почтовый адрес: 123022, г. Москва, а/я 34  
Телефон: (095) 258-08-38

Факс: (095) 253-15-11

## Книга — почтой

E-mail: zakaz@omega-l.ru

Internet: [www.omega-l.ru](http://www.omega-l.ru)

В книге раскрываются новые методики и процедуры, вносимые в методологию обработки учетной информации.

В ней в популярной форме с использованием числовых примеров рассмотрены базовые понятия и категории, общегосударственная регламентация бухгалтерского финансового учета, раскрыты методики обработки финансовых операций в различных типах организации, включая сферы производства и обращения.

Изложение учета активов, обязательств и капитала увязано с налогообложением, а также с международной практикой.

Сделан акцент на новых подходах к составлению финансовой отчетности. Даны приемы анализа важнейших показателей. Приложены основные официальные документы в новой редакции, необходимые в повседневной работе.

Предназначена для лиц, обучающихся по экономическим специальностям.

ISBN 5-98119-424-3



9 795981 194244