

Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°»

В. Э. Керимов

БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Учебник

3-е издание,
измененное и дополненное

Рекомендовано

*Министерством образования и науки
Российской Федерации в качестве учебника
для студентов высших учебных заведений,
обучающихся по специальностям
“Мировая экономика”, “Финансы и кредит”,
“Налоги и налогообложение”
и “Бухгалтерский учет
и анализ хозяйственной деятельности”*

Москва, 2009

УДК 657
ББК 65.052

К36

Автор:

В. Э. Керимов — профессор, доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве РФ».

Рецензенты:

И. П. Комиссарова — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета, аудита и финансового менеджмента Московского инженерно-физического института (Государственного университета);

В. Т. Чая — доктор экономических наук, профессор кафедры учета, анализа и аудита МГУ им. М. В. Ломоносова.

Эксперт:

Л. И. Хоружий — доктор экономических наук, профессор, декан Российского государственного университета МСХА им. К. А. Тимирязева.

Керимов В. Э.

К36

Бухгалтерский финансовый учет: Учебник / В. Э. Керимов. — 3-е изд., изм. и доп. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2009. — 688 с.

ISBN 978-5-394-00351-6

В учебнике изложены теоретические основы и практические аспекты организации бухгалтерского финансового учета применительно к производственным предприятиям. Он подготовлен в соответствии с Государственным стандартом высшего профессионального образования. Каждая глава учебника завершается вопросами для самопроверки.

Для студентов, обучающихся по экономическим специальностям.

ISBN 978-5-394-00351-6

© Керимов В. Э., 2009

© ООО «ИТК «Дашков и К°», 2009

Содержание

Введение.....	11
Глава 1. Основы организации бухгалтерского финансового учета	13
1.1. Учетная система организации и ее роль в информационном обеспечении процессов управления	13
1.2. Общие принципы и задачи бухгалтерского финансового учета	27
1.3. Виды производства и их влияние на организацию бухгалтерского финансового учета	29
1.4. Классификация затрат и ее влияние на формирование себестоимости продукции и организацию бухгалтерского финансового учета	35
1.5. Общая схема учета затрат производства	45
<i>Вопросы для самопроверки</i>	<i>48</i>
<i>Задания в тестовой форме</i>	<i>48</i>
Глава 2. Учет вложений во внеоборотные активы	51
2.1. Понятие и виды вложений во внеоборотные активы и задачи их учета	51
2.2. Синтетический и аналитический учет вложений во внеоборотные активы	52
2.3. Учет финансирования долгосрочных инвестиций	61
<i>Вопросы для самопроверки</i>	<i>62</i>
<i>Задания в тестовой форме</i>	<i>63</i>

Глава 3. Учет основных средств и нематериальных активов	66
3.1. Общая характеристика, классификация и оценка основных средств	66
3.2. Документальное оформление движения основных средств	70
3.3. Учет наличия и движения основных средств	77
3.4. Учет амортизации основных средств	87
3.5. Учет ремонта и восстановления объектов основных средств	94
3.6. Особенности учета аренды и лизинга основных средств	98
3.7. Учет переоценки основных средств	106
3.8. Инвентаризация основных средств	109
3.9. Учет нематериальных активов	111
<i>Вопросы для самопроверки</i>	<i>126</i>
<i>Задания в тестовой форме</i>	<i>127</i>
Глава 4. Учет материально-производственных запасов	131
4.1. Материально-производственные запасы, их классификация и оценка	131
4.2. Документальное оформление операций по движению материалов	141
4.3. Складской учет материалов и отчетность материально ответственных лиц	148
4.4. Синтетический и аналитический учет материалов	151
4.5. Учет расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость (НДС) по материалам	157
<i>Вопросы для самопроверки</i>	<i>159</i>
<i>Задания в тестовой форме</i>	<i>160</i>

Глава 5. Учет расчетов с персоналом по оплате труда	162
5.1. Сущность, основы организации и задачи учета расчетов по оплате труда	162
5.2. Виды, формы и системы оплаты труда	166
5.3. Оперативный учет численности работников предприятия и их рабочего времени	168
5.4. Расчет заработной платы и порядок составления расчетных и платежных ведомостей	169
5.5. Удержания из заработной платы	181
5.6. Синтетический и аналитический учет оплаты труда	188
5.7. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению	192
<i>Вопросы для самопроверки</i>	<i>194</i>
<i>Задания в тестовой форме</i>	<i>195</i>
 Глава 6. Учет затрат на производство продукции (работ, услуг)	 198
6.1. Основные принципы и задачи учета затрат на производство продукции (работ, услуг)	198
6.2. Учет материальных затрат	199
6.3. Учет затрат на оплату труда и его социальную защиту	206
6.4. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы	208
6.5. Учет расходов на обслуживание производства и управление	215
6.6. Учет производственных потерь	219
6.7. Учет и оценка незавершенного производства	222
6.8. Учет полуфабрикатов собственного производства	224
6.9. Учет затрат вспомогательных производств	225
6.10. Сводный учет затрат на производство	227

<i>Вопросы для самопроверки</i>	229
<i>Задания в тестовой форме</i>	230

Глава 7. Основы калькулирования себестоимости	
продукции	233
7.1. Сущность, основные принципы	
и задачи калькулирования	233
7.2. Объекты калькулирования себестоимости	
продукции	235
7.3. Способы калькулирования себестоимости продукции	
(работ, услуг)	237
7.4. Виды калькуляций	238
<i>Вопросы для самопроверки</i>	240
<i>Задания в тестовой форме</i>	241

Глава 8. Методы и системы учета затрат	
и калькулирования себестоимости продукции	
(работ, услуг)	243
8.1. Методы учета затрат на производство продукции	
(работ, услуг)	243
8.2. Учет затрат по методу ABC	256
8.3. Система учета затрат по центрам ответственности	259
8.4. Учет затрат по системе “Стандарт-кост”	269
8.5. Учет затрат по системе “Директ-костинг”	278
8.6. Учет затрат по системе JIT	282
8.7. Учет затрат по системе “Таргет-костинг”	288
<i>Вопросы для самопроверки</i>	296
<i>Задания в тестовой форме</i>	297

Глава 9. Учет выпуска и продаж продукции	
(работ, услуг)	300
9.1. Готовая продукция и ее оценка	300

9.2. Документальное оформление операций по движению готовой продукции	303
9.3. Складской учет готовой продукции и отчетность материально ответственных лиц	308
9.4. Учет выпуска готовой продукции	311
9.5. Учет продажи готовой продукции	315
9.6. Учет расходов на продажу продукции	321
9.7. Учет финансовых результатов от продажи продукции	324
<i>Вопросы для самопроверки</i>	327
<i>Задания в тестовой форме</i>	327
Глава 10. Учет денежных средств	330
10.1. Учет кассовых операций и денежных документов	330
10.2. Учет операций по расчетным счетам	343
10.3. Учет операций по валютным счетам	357
10.4. Учет операций по специальным счетам организации	359
10.5. Учет переводов в пути	369
<i>Вопросы для самопроверки</i>	371
<i>Задания в тестовой форме</i>	372
Глава 11. Учет финансовых вложений	375
11.1. Характеристика, классификация и оценка финансовых вложений	375
11.2. Учет паев и акций	381
11.3. Учет долговых ценных бумаг	383
11.4. Учет предоставленных займов	385
11.5. Учет вкладов по договору простого товарищества	386
<i>Вопросы для самопроверки</i>	388
<i>Задания в тестовой форме</i>	389

Глава 12. Учет расчетных операций	392
12.1. Правовое регулирование и задачи учета расчетных операций	392
12.2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками	395
12.3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками	398
12.4. Учет расчетов по кредитам и займам	403
12.5. Учет расчетов по налогам и сборам	430
12.6. Учет расчетов с подотчетными лицами	450
12.7. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям	455
12.8. Учет расчетов с учредителями и акционерами	457
12.9. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами	459
12.10. Учет внутрихозяйственных расчетов	463
<i>Вопросы для самопроверки</i>	<i>465</i>
<i>Задания в тестовой форме</i>	<i>466</i>
 Глава 13. Бухгалтерский учет внешнеторговых операций	 470
13.1. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета внешнеторговых операций	470
13.2. Учет экспортных операций	494
13.3. Учет реэкспортных операций	500
13.4. Учет импортных операций	502
13.5. Учет реимпортных операций	508
<i>Вопросы для самопроверки</i>	<i>510</i>
<i>Задания в тестовой форме</i>	<i>510</i>
 Глава 14. Учет финансовых результатов	 514
14.1. Характеристика и порядок формирования финансовых результатов	514
14.2. Учет прибылей и убытков	519
14.3. Учет прочих доходов и расходов	522

14.4. Учет распределения прибыли	523
14.5. Учет расчетов по налогу на прибыль	525
<i>Вопросы для самопроверки</i>	538
<i>Задания в тестовой форме</i>	539
Глава 15. Учет капитала и резервов	543
15.1. Организационно-правовые особенности производственных предприятий и их влияние на формирование собственного капитала	543
15.2. Учет уставного капитала	547
15.3. Учет резервного капитала	557
15.4. Учет добавочного капитала	558
15.5. Учет резервов	559
15.6. Учет доходов будущих периодов	567
15.7. Учет средств целевого финансирования	569
<i>Вопросы для самопроверки</i>	570
<i>Задания в тестовой форме</i>	571
Глава 16. Особенности бухгалтерского учета в условиях антикризисного управления	574
16.1. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в условиях антикризисного управления.	574
16.2. Учет расходов, связанных с процедурами банкротства	600
16.3. Особенности учета мер по предупреждению банкротства	601
16.4. Особенности учета по ликвидации должника в ходе конкурсного производства	607
16.5. Формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности в условиях антикризисного управления	613
<i>Вопросы для самопроверки</i>	627
<i>Задания в тестовой форме</i>	628

Глава 17. Бухгалтерская отчетность	631
17.1. Отчетность и ее виды	631
17.2. Основные требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности	634
17.3. Состав и содержание бухгалтерской отчетности	637
17.4. Порядок составления, представления и утверждения бухгалтерской отчетности	641
17.5. Сводная бухгалтерская отчетность	645
17.6. Пояснительная записка	647
<i>Вопросы для самопроверки</i>	<i>661</i>
<i>Задания в тестовой форме</i>	<i>662</i>
 Глава 18. Бухгалтерский учет на забалансовых счетах	 665
18.1. Понятие о забалансовых счетах	665
18.2. Учет арендованных основных средств	666
18.3. Учет товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение	667
18.4. Учет материалов, принятых на переработку	669
18.5. Учет товаров, принятых на комиссию	670
18.6. Учет оборудования, принятого для монтажа	671
18.7. Учет бланков строгой отчетности	673
18.8. Учет списания в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов	675
18.9. Учет обеспечения обязательств и платежей, полученных и выданных	676
18.10. Учет износа основных средств	678
18.11. Учет основных средств, сданных в аренду	679
<i>Вопросы для самопроверки</i>	<i>679</i>
<i>Задания в тестовой форме</i>	<i>680</i>
Ответы на тестовые задания	683
Литература	684

Введение

Переход экономики страны на рыночные отношения требует эффективного ведения хозяйства, активного и последовательного внедрения достижений информационных технологий, всего нового и прогрессивного. В этих условиях неизменно возрастает роль бухгалтерского учета, поскольку требуется не только соизмерять произведенные затраты с полученными доходами, но и вести активный поиск эффективного использования каждого вложенного рубля в производственную, коммерческую и финансовую деятельность предприятий и организаций.

Современный бухгалтерский учет занимает одно из главных мест в системе управления предприятием. Он должен отвечать требованиям международных стандартов, удовлетворять потребностям внешних и внутренних пользователей информации, выявлять резервы повышения эффективности производства и быть “языком бизнеса”. В этих условиях возрастает роль специалистов бухгалтерской службы и повышаются требования к их подготовке. Специалист по бухгалтерскому учету должен способствовать эффективному ведению хозяйства, уметь быстро и безошибочно ориентироваться в различных хозяйственных ситуациях и предугадывать тенденции их развития.

В современных условиях бухгалтерский учет подразделяется на две подсистемы: финансовый и производственный учет. Финансовый учет предоставляет обобщенную (синтетическую) информацию о финансово-хозяйственной деятельности организаций и предприятий, а производственный учет — аналитическую.

Целью финансового учета является предоставление информации, необходимой для составления финансовой отчетности организаций и предприятий. Эта информация предназначена как для собственной администрации, так и для внешних пользователей. Для того, чтобы внешние пользователи, инвесторы и кредиторы могли дать объективную оценку финансового положения организации, ее платежеспособности и кредитос-

пособности, степени рентабельности инвестиций в данный бизнес, финансовый учет ведется в соответствии с четко определенными требованиями и стандартами.

Третье, измененное и дополненное издание учебника адресовано студентам экономических вузов и факультетов, обучающихся по специальности “Бухгалтерский учет, анализ и аудит”. В нем изложены теоретические и практические аспекты организации бухгалтерского финансового учета применительно к производственным предприятиям. При этом учтены особенности видов, технологии и организации производства, степени специализации, структуры управления и другие факторы, влияющие на организацию бухгалтерского финансового учета.

Структурно учебник состоит из восемнадцати глав. Каждая его глава завершается вопросами для самопроверки и тестовыми заданиями.

Глава 1. Основы организации бухгалтерского финансового учета

Цели изучения главы:

- ♦ раскрытие учетной системы организации и ее роли в информационном обеспечении процессов управления;
- ♦ характеристика основных принципов и задач финансового учета;
- ♦ характеристика основных видов производств и их технологических особенностей, влияющих на организацию финансового учета;
- ♦ определение направлений и признаков классификации затрат на производство продукции (работ, услуг);
- ♦ раскрытие общей схемы учета затрат на производство и калькулирования продукции (работ, услуг).

1.1. Учетная система организации и ее роль в информационном обеспечении процессов управления

Управление относится к числу понятий, знакомых большинству людей с детства. В наиболее общем виде *управление* можно определить как действие, организующее и направляющее какие-либо процессы.

Эффективность любой системы управления во многом зависит от качества, своевременности и достоверности представленной информации. Информационная система организации состоит из различных подсистем, среди которых наибольший удельный вес занимает экономическая, использующая в основном информацию учетной системы. Место современной учетной системы в общем информационном поле организации можно представить в виде следующей схемы (рис. 1.1).

Как видно из представленной схемы, учетная система организации состоит из оперативного, статистического, налогового и бухгалтерского учета. Каждый из них отличается составом отражаемых явлений, назначением и способами осуществления.

В наиболее общем виде **учет** можно определить как систему регистрации и отражения информации о совершаемых явлениях и фактах хозяйственной жизни.

Показатель	Сумма займов (кредитов), руб.		
	всего	в том числе	
		на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива	на общие цели
Остаток неиспользованных займов (кредитов) на начало отчетного периода	20 000	12 000	8000
Получено займов (кредитов) в течение отчетного периода	80 000	60 000	20 000
Итого займов (кредитов) в отчетном периоде	100 000	72 000	28 000
Проценты, подлежащие начислению в отчетном периоде	21 600	18 200	3400
Потрачено займов (кредитов) в отчетном периоде	96 000	88 000	8000

Рис. 1.1. Учетная система в информационном поле организации

Оперативный учет представляет собой систему текущего наблюдения и контроля за отдельными хозяйственными операциями в ходе их непосредственного осуществления. Особенностью его является то, что он быстро дает сведения об отдельных хозяйственных фактах. Он тесно связан с проверкой выполнения оперативных плановых заданий и обеспечивает получение необходимых данных для оперативного руководства сразу вслед за совершением хозяйственных операций. Оперативный учет осуществляется в цехах, бригадах, на рабочих участках, а также различными службами, отделами предприятия (плановым, финансовым, сбыта, кадров и др.). Оперативным учетом охватываются такие участки, как контроль выполнения договоров поставщиками и покупателями, пооперационный учет движения деталей в производстве, выполнение норм выработки рабочими и др.

Данные оперативного учета не всегда оформляются документально. Иногда необходимые сведения сообщаются по телефону или телеграфу и являются приближенными, например сведения о выполнении месячной производственной программы, плана реализации продукции, плана розничного това-

рооборота и т. д. В оперативном учете широко используются различные приборы и измерительные устройства: счетчики, спидометры и др. Большинство данных оперативного учета берется из общих для всех видов учета первичных и сводных документов, но обрабатываются они в более сжатые сроки.

Некоторые данные оперативного учета используются не только непосредственно на предприятиях, но и в их вышестоящих организациях и могут обобщаться в масштабе отраслей народного хозяйства в виде отдельной оперативной отчетности. Из этой отчетности получают, например, сведения об объеме выпуска и качестве продукции, степени обеспеченности сырьем, ходе уборки урожая и др.

В зависимости от особенностей отражаемых и контролируемых объектов и явлений в оперативном учете могут использоваться каждый в отдельности или в сочетании все три вида измерителей.

Данные оперативного учета должны быть просты и доступны для понимания каждого оперативного работника цеха, участка, службы. Эффективность этого вида учета значительно повышается благодаря использованию его данных как источника оперативного экономического анализа.

Статистический учет представляет собой систему изучения и контроля массовых социально-экономических явлений и процессов общественной жизни. Применяется этот вид учета во всем народном хозяйстве, в отдельных его отраслях, на предприятиях, в объединениях, организациях и учреждениях.

Статистика изучает количественную и качественную стороны массовых явлений, закономерности их развития. При этом она использует различные измерители в зависимости от исследуемых явлений. Статистике присущи особые методы сбора и обработки данных: сплошная или выборочная регистрация данных, их сводка и группировка, исчисление средних величин, индексов, динамических рядов и т. д.

Информацию статистика получает непосредственно из данных первичного и бухгалтерского учета. На предприятиях и в организациях при помощи статистики получают обобщенные

данные об объеме и динамике выпуска продукции, производительности труда, закономерностях развития заработной платы, товарооборота, использовании средств на материальное стимулирование труда и др.

Кроме процессов материального производства, статистика охватывает и другие стороны общественной жизни, например численность и состав населения, рождаемость, материальный и культурный уровень жизни народа, явления политической жизни.

Статистический учет осуществляет сбор, обработку, статистический анализ и своевременное представление руководящим органам необходимых данных в территориальном разрезе и по отраслям народного хозяйства. Сводные статистические данные широко используются при составлении прогнозов и планов развития народного хозяйства. В связи с необходимостью статистического обобщения в народно-хозяйственном масштабе данных о хозяйственной деятельности предприятий и организаций оперативный и бухгалтерский учет должны отвечать задачам и требованиям статистической обработки и сводки этих данных.

Налоговый учет представляет собой систему сбора, фиксации и обработки производственной и финансовой информации, необходимой для правильного исчисления налоговых обязательств налогоплательщика в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

В международной практике применяют три вида налогового учета:

1. *Бухгалтерский* налоговый учет — показатели налогового учета формируются исключительно из данных бухгалтерского учета.

2. *Смешанный* налоговый учет — показатели налогового учета формируются на основе данных бухгалтерского учета, но с использованием определенных методов для целей налогообложения.

3. *Абсолютный* налоговый учет — показатели налогового учета формируются без участия бухгалтерского учета (таможенные пошлины, государственные пошлины, плата за воду и др.).

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

Бухгалтерский учет характеризуется рядом особенностей, отличающих его от других видов учета. Он является сплошным и непрерывным. Это означает, что в нем отражаются все производимые хозяйственные операции в том порядке, в каком они совершаются. Выборочное (несплошное) отражение в бухгалтерском учете не применяется. Каждая бухгалтерская запись должна быть обязательно оформлена, подтверждена первичным документом. Это придает бухгалтерским данным особую доказательную силу и повышает их роль в контроле за сохранностью имущества хозяйствующего субъекта.

В бухгалтерском учете применяются особые, присущие ему способы и приемы: двойная запись, система счетов, инвентаризация и др. Он наиболее полно, по сравнению с другими видами учета, отражает хозяйственную деятельность предприятия как единое целое. Для получения обобщенных сводных показателей используются специфические способы обработки данных. Сводная бухгалтерская отчетность служит источником информации для руководства подведомственными предприятиями. Данные бухгалтерского учета широко используются для анализа хозяйственной деятельности организаций, в процессе которого выявляются неиспользованные резервы дальнейшего роста экономики.

Бухгалтерский учет в свою очередь подразделяется на финансовый и производственный (рис. 1.2), объектом которого выступают затраты и доходы организации. Аналитическая информация производственного учета используется исключительно для внутреннего управления. В финансовом же учете в основном собирается информация, не являющаяся коммерческой тайной организации, в связи с чем ее представляют также внешним пользователям.

Такое подразделение бухгалтерского учета можно объяснить тем, что в принципе вся система бухгалтерского учета яв-

ляется составной частью управленческой системы организации. Однако при использовании терминов “финансовый учет” и “производственный учет” основной упор делается на учетные процедуры.

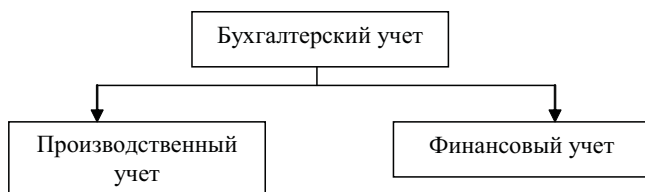


Рис. 1.2. Состав бухгалтерского учета

Все виды учета, применяемые в организации, между собой тесно взаимосвязаны. Оперативный, статистический, налоговый и бухгалтерский учет представляют собой единую учетную систему организации и входят в состав управленческого учета. Каждый вид учета применяет особые методы отражения хозяйственной деятельности и ее контроля, исследует определенные стороны экономики организации, при этом они дополняют друг друга.

В настоящее время прослеживается тенденция сближения оперативного, статистического, налогового и бухгалтерского учетов, повышения качества учетной информации, усиления ее контрольных функций, устранения дублирования и параллелизма в получении экономических показателей. Дальнейшее укрепление взаимосвязи всех видов учета позволит упростить, ускорить и удешевить учетный процесс на основе автоматизированного составления и обработки единой первичной учетной документации, использования электронных вычислительных машин для получения оперативной, достоверной информации, необходимой для управления, контроля и анализа хозяйственной деятельности.

Использование современных автоматизированных систем обработки информации и экономико-математических методов расширяют возможности организации учета на основе интеграции, когда однажды зарегистрированные и введенные в па-

мать ЭВМ данные могут многократно использоваться в единой учетной системе организации. При этом каждый из видов учета в процессе интегрирования сохраняет свои методические особенности и назначение в системе управления организацией. Таким образом, интеграция представляет собой дальнейшее усиление единства всех видов учета на основе общего их предмета, но без утраты ими специфических функций в автоматизированных системах управления предприятиями и организациями.

Что же касается управленческого учета, то он, во-первых, рассматривается в качестве информационной системы организации. Во-вторых, управленческий учет не ограничивается только учетными процедурами, а за счет других функций управления, по существу, превращается в систему управления затратами и доходами организации. Его данные содержат коммерческую тайну и в отличие от бухгалтерского (финансового) учета используются исключительно внутри организации.

Между бухгалтерским (финансовым) и управленческим учетом много общего, поскольку оба они используют информацию учетной системы предприятия. Одним из разделов этой системы является учет затрат и доходов, необходимый как в бухгалтерском (финансовом), так и в управленческом учете. общепринятые принципы бухгалтерского (финансового) учета могут действовать также и в управленческом учете, поскольку руководители предприятий в своей деятельности не могут руководствоваться исключительно непроверенными, субъективными оценками и мнениями. Кроме того, информация обеих подсистем используется для принятия необходимых управленческих решений.

Однако, несмотря на наличие объединяющих признаков, эти два вида учета существенно отличаются один от другого.

В обобщенном виде эти различия можно представить следующим образом.

1. Цель учета. Цель финансового учета — предоставление данных, необходимых для составления финансовой отчетности (финансовых документов) предприятия, которая предназначена как для собственной администрации, так и для внешних

пользователей. Для того чтобы внешние пользователи, инвесторы и кредиторы могли дать объективную оценку финансового положения предприятия, его платеже- и кредитоспособности, степени рентабельности инвестиций в данное предприятие, финансовый учет необходимо вести в соответствии с четко определенными требованиями и стандартами.

Управленческий учет представляет собой основную систему коммуникаций внутри предприятия. Его цель — обеспечить соответствующей информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных показателей, для выработки ими рекомендаций на будущее на основе анализа происшедших явлений.

2. Пользователи информации. Финансовый учет иногда называют внешним учетом. Его результаты, как правило, публикуются, причем отчеты содержат не только финансовую информацию, но и материалы рекламного характера, демонстрирующие успехи предприятия в его деятельности, его новые продукты. Пользователи финансового отчета традиционно находятся вне предприятия. Эта информация необходима как фискальным государственным органам, так и акционерам компаний, держателям облигаций и других ценных бумаг, потенциальным инвесторам.

Управленческий учет можно соответственно назвать внутренним учетом. Его результаты используются только управленческим персоналом предприятия. Это своего рода “кухня” предприятия, где готовятся материалы для менеджеров.

3. Источники информации. Для финансового учета источниками информации служат только данные учетной системы предприятия, которая накапливает финансовую информацию, а также элементы системы налогообложения.

Для управленческого учета источниками информации, кроме данных учетной системы предприятия, служат сведения о нормах расхода материальных ресурсов, технологических отходов, исследования о ситуации на рынке, отчеты о проведении научно-исследовательских работ, возможности использования их результатов в соответствующих условиях производства и др.

4. Обязательность ведения учета. Финансовый учет — это учет официальный, его ведение обязательно для всех без исключения предприятий и организаций. Документы финансовой отчетности представляются в органы налоговой инспекции, они являются объектами аудиторской проверки, могут и должны быть опубликованы.

Вести или не вести управленческий учет — это решает руководство самого предприятия. Никакие посторонние органы или организации не имеют права указывать, что надо или чего не надо делать. Поэтому нет смысла в сборе и обработке информации, ценность которой для управления ниже затрат на ее получение.

5. Правила ведения учета. Ведение финансового учета четко регламентировано. Его ведение регулируется государственными нормативными актами и национальными стандартами.

Нормы и правила ведения управленческого учета устанавливаются самим предприятием. Управленческий аппарат организации может следовать любым внутренним правилам учета в зависимости от полезности этих правил. Основной аргумент в обосновании правил управленческого учета — есть ли от этого польза.

6. Принципы учета. Финансовый учет базируется на общепринятых принципах, таких как принцип двойной записи, принцип обособленности предприятия, сравнимость данных и др.

Этими принципами руководствуются как сами бухгалтеры, так и контролирующие органы.

Управленческий учет общепринятых принципов не имеет, главное — простота и удобство в использовании.

7. Основные объекты учета. В финансовых отчетах предприятие обычно описывается как единое целое. Крупным предприятиям с многоотраслевой деятельностью необходимо отражать выручку и доход по каждой отрасли, т.е. по большим сегментам предприятия.

Управленческий учет обычно включает в себя информацию о деятельности отдельных подразделений предприятия: отделов, цехов, участков, рабочих мест. Объектом учета также может выступать отдельная управленческая задача, определенная область деятельности.

8. Базисная структура учета. Финансовый учет строится на следующем базисном равенстве: активы = собственный капитал + обязательства.

В управленческом учете структура информации зависит от запросов ее пользователей. Любая система управленческого учета оперирует прежде всего такими категориями, как затраты, доходы и активы, и применяет свой набор базисных установок. Основной аргумент в применении этих структур — полезность передаваемой информации.

9. Формы представления информации. Финансовая информация представляется в органы налоговой инспекции и другим внешним пользователям по формам, утвержденным Министерством финансов РФ и другими центральными ведомствами. Они едины для всех предприятий, независимо от их организационно-правовой формы.

Результаты управленческого учета могут быть представлены в произвольной форме, обязательных форм, бланков не существует.

10. Степень открытости информации. Информация финансового учета открыта для ее пользователей и не является для них коммерческой тайной. Она носит публичный характер и в некоторых случаях заверяется независимыми аудиторами.

В отличие от финансового управленческий учет субъективен и конфиденциален.

Формирование показателей производственно-хозяйственной деятельности предприятия в управленческом учете является его коммерческой тайной, секретом.

11. Методы и способы отражения учетной информации. Финансовый учет охватывает информацию, формируемую в денежной оценке. Финансовая отчетность предприятия включает конечные остатки по всем счетам Главной книги. При регистрации и отражении информации финансовый учет опирается только на собственные методы и способы (документация, инвентаризация, оценка, калькуляция, бухгалтерские счета, двойная запись и т.д.).

При регистрации и отражении управленческой информации пользуются методами и способами как финансового учета, так

и математики, статистики, экономического анализа. В управленческом учете могут использоваться любые методы, приемы и способы, которые являются полезными для принятия решений.

12. Измерители учетной информации. Для обобщения хозяйственных процессов в финансовом учете применяются денежные измерители; они являются универсальными, выражаются в рублях (национальной валюте). В управленческом учете используются все виды учетных измерителей: натуральные, трудовые, денежные.

13. Периодичность составления отчетов. Для финансовой отчетности устанавливают строго определенные сроки. Она составляется и представляется по окончании каждого квартала и за год.

В управленческом учете отчеты могут составляться ежедневно, еженедельно, ежемесячно, ежеквартально и ежегодно. Срок представления таких отчетов устанавливается непосредственно руководством предприятия, строгой периодичности здесь нет. Главное, чтобы отчет был полезен пользователю и получен им в нужное время.

14. Отношение ко времени совершения информации. Финансовый учет отражает финансовую историю предприятия. В нем хозяйственные операции регистрируются на основе документов, подтверждающих их совершение, т. е. этот вид учета имеет дело с уже произошедшими фактами хозяйственной жизни предприятия.

Целью управленческого учета является выработка рекомендаций на будущее на основе анализа происшедших явлений.

Финансовый учет показывает, “как это было”, а управленческий — “как это должно быть”. Вот почему управленческий учет иногда называют прогнозным учетом.

15. Степень точности и надежности информации. Финансовая информация отражает операции, которые уже завершены, поэтому она носит объективный характер и поддается аудиторской проверке.

Управленческий учет в большей мере имеет дело с операциями, относящимися к будущему времени, поэтому информа-

ция в управленческом учете может иметь вероятностный и субъективный характер.

16. Способы группировки затрат и доходов. В финансовом учете затраты группируются и отражаются в разрезе экономических элементов, а доходы — в целом по предприятию и видам (сегментам) деятельности. Перечень затрат регламентируется в централизованном порядке правительственными решениями. Эта группировка позволяет получать информацию о затратах, произведенных в целом по предприятию за определенный период времени безотносительно к их целевому назначению.

В управленческом учете затраты группируются и отражаются в разрезе статей калькуляции, а доходы — в разрезе структурных подразделений и видов продукции, работ, услуг. Перечень статей калькуляции разрабатывается и устанавливается самим предприятием.

Группировка затрат в разрезе статей калькуляции позволяет получать информацию о затратах, произведенных как по отдельным структурным подразделениям, так и в разрезе видов вырабатываемых изделий.

17. Степень ответственности. За неправильное ведение финансового учета руководители предприятий несут как административную, так и уголовную ответственность.

Работники, занятые в сфере управленческого учета, несут дисциплинарную ответственность, но не за какие-либо искаженные данные управленческого учета, а за определенные проступки.

Рассматривая учет в историческом аспекте, можно отметить, что он возник в глубокой древности. Уже тогда человеческому обществу необходимо было знать, какое количество и каких именно средств оно имеет для своего существования, а также сколько рабочего времени ему необходимо затратить для изготовления необходимых средств.

Истоки учета, его первые ростки, как справедливо отмечает Я. В. Соколов, скрыты от нас навсегда. Мы не знаем их и не можем узнать. Они исчезли за много тысячелетий до нас. Все,

что мы можем утверждать, это то, что учет возник не сразу. Было время, когда он был не нужен, когда все сведения о хозяйстве свободно помещались в голове одного человека. Это не оттого, что у этого человека была хорошая память, а просто хозяйство было небольшое, и сведений о нем было не слишком много. В первобытном обществе, где хозяйства были несложными, все, что можно было наметить, намечали без записи, а результаты труда были известны всем.

Для возникновения письменного учета, для ведения его регистров необходимо было несколько условий. Во-первых, развитие хозяйственной деятельности должно было принять достаточно заметные размеры; во-вторых, должны были существовать письменность и элементарная арифметика. Хозяйственная жизнь требовала возникновения и развития учета, а развитие учета стимулировало рост цивилизации.

Появление письменности и развитие арифметики создали базу для возникновения учета, хозяйственная деятельность способствовала его повсеместному распространению.

На вопрос, когда возник учет, ученые-экономисты дают три ответа:

1. Свыше 6000 лет назад, когда началась целенаправленная регистрация фактов хозяйственной жизни.

2. Свыше 500 лет назад, когда вышла книга Луки Пачоли и началось описательное осмысление учета.

3. Свыше 150 лет назад, когда появились первые теоретические конструкции.

Эти три ответа — три разных обобщения того, что такое бухгалтерия. Свыше 6000 лет назад учет возник как практическая деятельность, как средство понимания хозяйственных процессов, как его язык; свыше 500 лет назад — как предмет литературного обсуждения, как часть литературного языка; свыше 150 лет он существует как самостоятельная наука, как язык бизнеса.

Первые следы развитых систем учета наблюдаются в Древнем Египте, долинах рек Нил, Тигр и Евфрат, где несколько тысяч лет назад люди учет и регистрацию фактов хозяйственной деятельности вели в свитках папируса (свободных листах).

Если Египет был родиной счетоводства “на свободных листах”, то Вавилония стала родиной учета “на карточках”. Карточки делали из мягкой и влажной глины в виде пластинок.

Греция стала родиной первого счетного прибора — **абака**. В Персии во времена правления Дария (522–586 гг. до н. э.) людей, занимающихся учетом, официально называли глазами и ушами царя.

Немецкий философ и культуролог О. Шпенглер (1880–1936), подчеркивая роль учета в мировой цивилизации, отмечал, что три великих человека — Н. Коперник, Х. Колумб и великий итальянец, францисканский монах, математик Л. Пачоли (1445–1517) — изменили мир. Последнее имя особенно дорого людям учетной профессии, поскольку именно им в 1494 г. в Венеции впервые в истории была опубликована монументальная книга “Сумма арифметики, геометрии, учение о пропорциях и отношениях”, одна из частей которой называлась “Трактат о счетах и записях”. Это было первое описание двойной бухгалтерии.

Тысячелетия назад именно благодаря учету родилась математика, которая сравнительно быстро поднялась на небывалую высоту как наука. Вместе с тем учет еще долго сохранял свою сущность как прикладная математика.

Известно, что в XVII—XVIII вв. бухгалтерский учет рассматривался в большей части как юридическая наука, а в XIX—XX вв. — как экономическая. В настоящее время в международных программах бухгалтерского образования XXI века **бухгалтерское дело** рассматривается как комплекс знаний в области экономики, права и математики.

Бухгалтерский учет в современном понимании — область знаний, имеющая чрезвычайно важное значение в обществе. Большинство ученых бухгалтерский учет справедливо определяют как процесс регистрации, обработки и использования экономической информации для принятия обоснованных управленческих решений и оценок. Вместе с тем на практике бухгалтерский учет иногда неоправданно отождествляют со счетоводством. По справедливому замечанию А. Д. Шеремета, счетоводство — это рутинная работа клерков по учету хозяйственной деятельности, она является механическим про-

цессом. Но бухгалтерия — понятие более широкое, чем счетоводство. Бухгалтеры, помимо осуществления счетных процедур, анализируют и обрабатывают экономическую информацию, готовят финансовую отчетность, раскрывают ее суть, анализируют производственную и финансовую деятельность, составляют прогнозы, бизнес-проекты и бюджеты, решают вопросы, связанные с оптимизацией налогообложения, обеспечивают контроль за хозяйственно-финансовой деятельностью, и наконец, принимают активное участие в процессе обоснования и выбора управленческих решений оперативного, тактического и стратегического характера. В этих условиях бухгалтер из простого субъекта бухгалтерии превращается в бухгалтера-менеджера. Он все чаще становится активным субъектом управленческой деятельности организации.

1.2. Общие принципы и задачи бухгалтерского финансового учета

Эффективность хозяйствования производственных предприятий во многом зависит от правильной организации бухгалтерского учета. Важнейшие объекты бухгалтерского учета на производственных предприятиях — основные производственные фонды, оборотные средства, объем выпуска продукции, затраты на производство, финансовые результаты и т. д. Правильное отражение этих объектов учета в их движении и развитии имеет большое значение для принятия эффективных управленческих решений.

Основные задачи бухгалтерского учета на производственных предприятиях:

- ◆ формирование полной, качественной и достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности для принятия эффективных управленческих решений;
- ◆ обеспечение контроля за наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

◆ выявление и максимальное использование внутренних резервов повышения эффективности производственно-хозяйственной деятельности и др.

Бухгалтерский учет на производственных предприятиях организуется в соответствии с Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ “О бухгалтерском учете”, положениями и общеметодологическими указаниями Министерства финансов РФ, ведомственными указаниями, инструкциями и письмами.

Для правильной организации бухгалтерского учета используется нормативно-справочная литература: сборники нормативных документов по бухгалтерскому учету, инструкции, положения, справочники, специальные журналы.

На производственных предприятиях, выделенных на самостоятельные балансы, бухгалтерский учет ведется в центральных бухгалтериях этих предприятий, возглавляемых главными бухгалтерами, а на предприятиях, не выделенных на самостоятельные балансы, учет производственно-хозяйственной деятельности ведется бухгалтерской службой потребительского общества или тех предприятий, в ведении которых они находятся.

Общие принципы организации бухгалтерского учета на производственных предприятиях:

◆ обеспечение сопоставимости учетной информации с плановыми показателями по методам исчисления;

◆ динамичность бухгалтерского учета путем создания эффективной структуры учетного аппарата, которая сможет обеспечить рациональное разделение и взаимосвязь функций между бухгалтерией, экономическими службами и производственными подразделениями предприятия;

◆ использование общих принципов управления, включая системный подход, экономико-математические методы и модели;

◆ применение средств вычислительной техники и ЭВМ для организации бухгалтерского учета при соблюдении следующих условий: единство информационной базы всех видов бухгалтерского учета, планирования и анализа хозяйственной деятельности; исключение параллелизма, дублирования одних и тех же операций; специализация работников учета на определенных участках.

При ведении бухгалтерского учета производственным предприятием должны быть обеспечены:

- ◆ соблюдение в течение отчетного года принятой учетной политики;
- ◆ полнота отражения в учете за отчетный период (месяц, квартал, год) имущества и всех хозяйственных операций, осуществляемых в отчетном периоде;
- ◆ тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета;
- ◆ разделение затрат предприятия на текущие затраты производства и капитальные затраты;
- ◆ распределение расходов и доходов по периодам и др.

1.3. Виды производства и их влияние на организацию бухгалтерского финансового учета

Организация бухгалтерского учета на предприятиях в основном зависит от технологии и организации производства, характера выпускаемой продукции, структуры управления и других факторов, которые предопределяют процессы документального оформления хозяйственных операций, их систематизацию, обобщение и отражение, ведение синтетического и аналитического учета, разграничение и распределение затрат между незавершенным производством и готовой продукцией и т. д.

В зависимости от характера технологического процесса все производства в самом общем виде можно подразделить на добывающие и обрабатывающие.

К *добывающим* относятся производства, в которых осуществляется извлечение природного сырья путем добычи его из недр земли. В таких производствах отсутствуют затраты сырья и основных материалов на получаемый продукт. Для большинства добывающих отраслей характерны относительная непродолжительность производства, один передел, отсутствие промежуточного продукта — полуфабрикатов собственного

производства, поэтому в них нет незавершенного производства или оно незначительно. В этих отраслях добывается относительно простая продукция и в большом количестве. Особенности добывающих производств определяют аналитический учет затрат и калькулирования себестоимости продукции. Так, производственные затраты учитываются по переделу в целом с подразделением в аналитическом учете по цехам, производственным участкам, а в необходимых случаях также и по видам выполненных работ. Все затраты отчетного периода по установленным статьям полностью и непосредственно относятся на количество добытой однородной продукции, образуя ее себестоимость.

Обрабатывающие отрасли превращают промышленное и сельскохозяйственное сырье в готовую продукцию или полуфабрикаты. В этих производствах изготавливается относительно сложная продукция. В них, как правило, всегда есть незавершенное производство.

Предприятия обрабатывающих отраслей перерабатывают сырье и материалы путем их **химической** или **механической обработки**.

К *первому виду* обработки сырья относятся производства, в которых готовый продукт получается путем последовательной обработки исходного сырья на отдельных, технологически прерывных стадиях, фазах или переделах, например, производство пива, консервов и др. На таких производствах учет затрат ведется не только по процессу в целом, но и по отдельным технологическим переделам (фазам), а внутри них — по видам изготавливаемых продуктов. Соответственно, возникает необходимость исчисления себестоимости и конечного готового продукта и полуфабрикатов — продукции того или иного передела, например, в пивоварении — солода и пива.

Ко *второму виду* обработки сырья относятся производства, в которых готовый продукт получается путем механической сборки заранее изготовленных отдельных деталей, узлов и других сборочных соединений. Примерами такого вида производств может служить производство торгово-технологического оборудования, швейных изделий, обуви, различных приборов и аппа-

ратов и т. д. Для таких видов производств характерны сложность технологического процесса, большая номенклатура используемых компонентов и другие особенности, которые сказываются на построении производственного учета, выборе объектов калькулирования себестоимости и способов ее исчисления.

Под **организацией производства** следует понимать определенную организацию труда, расстановку рабочих и оборудования, движение материалов и полуфабрикатов, взаимную увязку работы на отдельных участках производства и операциях.

Различают поточную организацию производства и непоточную, или групповую, которые влияют на построение производственного учета.

Поточная организация производства является наиболее совершенной. При такой организации все оборудование и рабочие места установлены по ходу в виде технологических линий, причем на каждой поточной линии выполняется полный цикл операций, связанных с обработкой деталей или изготовлением той или иной продукции. Поэтому на каждой поточной линии процесс обработки завершается выпуском деталей или готовой продукции.

При поточной организации основные затраты (расход материалов, амортизация оборудования, расход энергии, расходы на оплату труда и др.) можно учитывать по каждой поточной и автоматической линии в зависимости от конкретных особенностей производства.

На конвейерных поточных линиях с установленным регламентированным ритмом работы процесс производства стабилен, и это упрощает распределение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством: все затраты отчетного периода относят на выпуск готовой продукции.

При *непоточной* организации производства, как правило, применяется групповая расстановка оборудования. При этом каждая группа оборудования выполняет одну или несколько операций, не имеющих законченного характера. Поэтому обрабатываемые детали по необходимости передаются от одной группы оборудования к другой, а нередко несколько раз воз-

вращаются к одной и той же группе оборудования, что ведет к значительному увеличению длительности производственного цикла и межоперационных заделов незавершенного производства.

В зависимости от роли, которую играет производство в выполнении программы выпуска продукции, его подразделяют на основное и вспомогательное.

К *основным* относятся производства, изготавливающие профильную продукцию, для выпуска которой и создано данное предприятие. Продукция основных производств предназначена для реализации на сторону, и потому они имеют решающее значение для экономики предприятия. К основному производству, например, в хлебопекарной промышленности относятся выпечку хлеба, в консервной — изготовление консервов, в пивоваренной — пива и т. д.

Вспомогательные производства обеспечивают нормальную работу основных производств, предоставляя им определенного вида услуги или выполняя работы. Так, во вспомогательных производствах для нужд основных производств могут, например, вырабатываться приспособления, модели, электроэнергия, сжатый воздух, холод, пар, осуществляться ремонт оборудования, изготовление тары и т. п.

Выделение основного и вспомогательного производства позволяет раздельно осуществлять учет затрат на отдельных счетах: счет 20 “Основное производство” и счет 23 “Вспомогательные производства”.

На предприятиях могут быть также непромышленные производства и хозяйства (жилищно-коммунальное хозяйство, детские сады, ясли и т. д.). Но они не подпадают под классификацию производств, поскольку непосредственно не связаны с изготовлением продукции основного производства. Учет затрат таких предприятий ведется на счете 29 “Обслуживающие производства и хозяйства”.

В зависимости от структуры и организации управления производством существуют предприятия с цеховой и бесцеховой структурой управления.

Каждое производство или его отдельная часть (стадия, передел), выделенная организационно, именуется цехом. В соответствии с разделением промышленного производства на основное и вспомогательное различают **цехи основного и вспомогательного производств**.

Цех является основной структурной единицей промышленного предприятия, обособленной в административном (а нередко и в территориальном) отношении.

Цеховая и бесцеховая структура управления производством оказывает влияние на построение аналитического сводного учета производственных затрат. Так, при наличии на предприятии предметно-замкнутых цехов создаются предпосылки для применения полуфабрикатного метода сводного учета. Например, в пивоваренной промышленности отдельно составляют калькуляцию себестоимости на солод, являющийся полуфабрикатом при производстве пива. Цеховая структура управления обычно применяется на крупных предприятиях. При этом затраты каждого цеха учитываются обособленно, на счете 25 “Общепроизводственные расходы”.

На небольших и средних предприятиях применяется бесцеховая структура управления, при которой вместо цехов основного и вспомогательного производств организуются производственные участки. В этих условиях сводный учет затрат ведется на основе бесполуфабрикатного варианта, при котором движение полуфабрикатов собственного производства не отражается в бухгалтерском учете.

Существенное влияние на организацию бухгалтерского учета оказывает комбинированная форма организации производства. Во многих случаях производственные предприятия представляют собой комбинаты и объединения, выпускающие продукцию нескольких отраслей. В этих условиях экономическая эффективность производства выражается в основном в росте производительности труда и снижении себестоимости продукции в результате рационального использования сырья, материалов, основных фондов, трудовых ресурсов и др. При этой форме бухгалтерский учет ведется централизованно, с обяза-

тельным условием правильного распределения и соотнесения расходов между производствами.

В зависимости от *характера выпускаемой продукции* различают три типа производства: единичное, серийное и массовое.

К **единичному** производству относят **производства**, занятые выполнением индивидуальных заказов по изготовлению неповторяющихся экземпляров какой-либо продукции или строительных и ремонтных работ по заказам потребителей. Например, индивидуальный пошив обуви или одежды, выпечка отдельных видов кондитерских изделий по заказам покупателей и др. Здесь учет затрат осуществляется по заказам.

К **серийному** относят **производства**, занятые изготовлением продукции партиями или сериями. Серийное производство часто подразделяют на мелкосерийное, средне- и крупносерийное.

Массовое производство — это производство непрерывно повторяющейся однородной продукции в течение длительного времени при строгой повторяемости производственного процесса на всех участках, линиях и рабочих местах. К таким производствам относят хлебопекарное, колбасное, пивоваренное, плодоконсервное и др.

По характеру вырабатываемой продукции различают также простое и сложное производства.

Производство, состоящее из одного передела и предназначенное для производства одного вида продукции, называется *простым производством*, например, производство солода.

Производство же, состоящее из ряда переделов и предназначенное для изготовления нескольких видов продукции, называется *сложным*. В сложном производстве после каждого передела выпускается полуфабрикат и лишь в последнем переделе — готовая продукция.

На построение производственного учета большое влияние оказывают также сезонность производства, объем и разнообразие выпускаемой продукции, принципы организации производственных цехов, уровень концентрации и специализации производства, а также другие факторы.

1.4. Классификация затрат и ее влияние на формирование себестоимости продукции и организацию бухгалтерского финансового учета

Одним из важных участков бухгалтерского учета является учет затрат на производство продукции и определение ее себестоимости.

Себестоимость продукции — это совокупность затрат предприятия в денежной форме на производство и реализацию продукции, в основе которой лежат издержки производства.

В себестоимости продукции, как синтетическом показателе, отражаются все стороны производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации. От уровня себестоимости продукции зависит объем прибыли и уровень рентабельности предприятия: чем экономнее используются трудовые, материальные и финансовые ресурсы при изготовлении изделий, выполнении работ и оказании услуг, тем выше эффективность производства, тем больше прибыль.

Исчисление себестоимости продукции необходимо для:

- ◆ определения цен на продукцию;
- ◆ оценки выполнения плана по себестоимости и ее динамики;
- ◆ определения рентабельности производства и отдельных видов продукции;
- ◆ осуществления внутрифирменного расчета;
- ◆ выявления резервов снижения себестоимости продукции;
- ◆ расчета экономической эффективности внедрения новой техники, технологии и организационно-технических мероприятий;
- ◆ обоснования решения о производстве новых видов продукции и снятии с производства устаревших изделий и т. д.

Себестоимость продукции включает различные виды затрат, зависящих и не зависящих от работы данного предприятия, вытекающих из характера данного производства и не связанных с ним непосредственно. В связи с этим большое значение имеет четкое определение состава затрат, которые ее формируют.

В настоящее время состав затрат производственных предприятий регламентируется Налоговым кодексом РФ, а также ПБУ 10/99 “Расходы организации”. К затратам, включаемым в себестоимость произведенной и реализованной продукции, относятся:

- 1) расходы, непосредственно связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров (работ, услуг);
- 2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;
- 3) расходы на освоение природных ресурсов;
- 4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
- 5) расходы на обязательное и добровольное страхование;
- 6) прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Даже из простого перечисления слагаемых затрат, образующих себестоимость продукции (работ, услуг), видно, что они неодинаковы не только по своему составу, но и по значению в изготовлении продукта, выполнении работ и услуг. Одни затраты непосредственно связаны с изготовлением и выпуском продукции (затраты сырья, материалов, оплата труда рабочих и др.), другие — с управлением и обслуживанием производства (расходы на содержание аппарата управления, на снабжение производственного процесса необходимыми ресурсами, на содержание основных средств в рабочем состоянии и т. д.). Кроме того, часть затрат прямо включается в себестоимость конкретных видов готовых изделий, а другая часть, в связи с производством нескольких видов продукции, — косвенно. Поэтому для правильной организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции необходимо применять экономически обоснованную классификацию затрат по определенным признакам. Важнейшими из них являются: состав и экономическое содержание затрат, места их возникновения и носители; роль и назначение в технологическом процессе изготовления продукции; способ включения в себестоимость продукции; отношение к объему производства и др.

По *составу* затраты подразделяются на одноэлементные и комплексные.

Одноэлементными называются затраты, состоящие из одного элемента — материалы, заработная плата, амортизация и др. Эти затраты, независимо от места их возникновения и целевого назначения, не делятся на различные компоненты.

Комплексными называются затраты, состоящие из нескольких элементов, например, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входит заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные затраты.

По *экономическому содержанию* затраты классифицируют по статьям калькуляции и экономическим элементам.

Экономическим элементом называется первичный однородный вид затрат на производство и реализацию продукции, который на уровне предприятия невозможно разложить на составные части.

В соответствии с ПБУ 10/99 “Расходы организации” для всех предприятий установлен единый перечень экономически однородных видов затрат:

- ◆ материальные затраты;
- ◆ затраты на оплату труда;
- ◆ отчисления на социальные нужды;
- ◆ амортизация;
- ◆ прочие затраты.

Поэлементная группировка затрат показывает, сколько произведено тех или иных видов затрат в целом по предприятию за определенный период времени, независимо от того, где они возникли и на производство какого конкретного изделия они использованы.

Группировка затрат по экономическим элементам является объектом финансового учета и используется при составлении годовой бухгалтерской отчетности в форме приложения к балансу (форма № 5). Данная группировка дает возможность устанавливать потребность в основных и оборотных фондах, фонд оплаты труда и т. д.

Однако классификация затрат по экономическим элементам не позволяет исчислить себестоимость отдельных видов продукции, установить объем затрат конкретных структурных подразделений предприятия. Например, электроэнергия на предприятиях может быть использована как в технологическом процессе производства продукции, так и для освещения офиса предприятия, цехов и т. д. В свою очередь, в технологическом процессе электроэнергия может расходоваться на изготовление разнообразных изделий в разных количествах: на одно изделие — больше, на другое — меньше.

Для решения этих задач применяют классификацию затрат по статьям калькуляции.

Калькуляционной статьей называется определенный вид затрат, образующий себестоимость как всей продукции в целом, так и отдельных ее видов.

Группировка затрат по калькуляционным статьям позволяет определять назначение расходов и их роль, организовать контроль над расходами, выявлять качественные показатели хозяйственной деятельности как предприятия в целом, так и его отдельных подразделений, устанавливать, по каким направлениям необходимо вести поиск путей снижения издержек производства. На основании этой группировки строится аналитический учет затрат на производство, составляется плановая и фактическая калькуляция себестоимости отдельных видов продукции.

На производственных предприятиях данная группировка затрат является основной, но ее содержание, исходя из специфики каждой отрасли производства, дифференцируется в соответствии с отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции. В наиболее общем виде номенклатура статей калькуляции выглядит следующим образом:

1. “Сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия”;
2. “Полуфабрикаты собственного производства”;
3. “Возвратные отходы (вычитаются)”;

4. “Вспомогательные материалы”;
5. “Топливо и энергия на технологические цели”;
6. “Расходы на оплату труда производственных рабочих”;
7. “Отчисления на социальные нужды”;
8. “Расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки”;
9. “Расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования”;
10. “Общехозяйственные расходы”;
11. “Прочие производственные расходы”;
12. “Итого цеховая производственная себестоимость”;
13. “Общехозяйственные расходы”;
14. “Итого общезаводская производственная себестоимость”;
15. “Расходы на продажу”;
16. “Всего полная себестоимость”.

По *местам возникновения* затраты группируются и учитываются по производствам, цехам, участкам, отделам, бригадам и другим структурным подразделениям предприятия, т. е. по центрам затрат. Такая группировка затрат способствует ведению учета по этапам производственного процесса (перелом, стадия, фаза, процесс, операция) и обеспечивает определение себестоимости продукции и организацию внутрифирменного расчета. Данная группировка затрат напрямую зависит от организационной структуры предприятия.

С вышеприведенной классификацией затрат тесно связана группировка затрат в зависимости от *сферы их возникновения и функциональной деятельности* предприятия. По данному признаку затраты подразделяются на снабженческо-заготовительные, производственные, коммерческо-сбытовые и организационно-управленческие.

Такая группировка затрат способствует укреплению внутрифирменного расчета и усилению взаимосвязи и взаимозависимости между центрами ответственности, обеспечивает более точное предоставление информации о произведенных затратах, помогает менеджерам принимать совместные обо-

снованные решения о виде, составе, цене, путях сбыта продукции и способствует повышению эффективности производственно-коммерческой деятельности предприятия.

Большое значение в выборе системы учета и калькулирования имеет группировка затрат *по отношению к объему производства*. По данному признаку затраты подразделяются на постоянные и переменные.

Переменными называются затраты, величина которых изменяется вместе с изменением объема производства. К ним относят расход сырья и материалов, топлива и энергии на технологические цели, заработную плату производственных рабочих и др.

К **постоянным** относят затраты, величина которых не изменяется или слабо изменяется при изменении объема производства. К ним относятся общецеховые и общехозяйственные расходы и др.

Некоторые затраты называются **смешанными**, так как имеют одновременно переменные и постоянные компоненты. Их иногда называют **полупеременными** и **полупостоянными** затратами. Все прямые расходы являются переменными затратами, а в составе общепроизводственных, общехозяйственных и коммерческих расходов есть как переменные, так и постоянные составляющие затрат. Например, месячная плата за телефон включает постоянную сумму абонентской платы и переменную часть, которая зависит от количества и длительности междугородних и международных телефонных разговоров. Поэтому при учете затрат их необходимо четко разграничить на постоянные и переменные затраты.

Разделение затрат на постоянные и переменные имеет большое значение для планирования, учета и анализа себестоимости продукции. Постоянные расходы, оставаясь относительно неизменными по абсолютной величине, при росте производства становятся важным фактором снижения себестоимости продукции, так как их величина при этом уменьшается в расчете на единицу продукции. Переменные же расходы возрастают в прямой зависимости от роста производства продукции, но, рассчитанные на единицу продукции, представляют собой посто-

янную величину. Экономия по этим расходам может быть достигнута за счет организационно-технических мероприятий, обеспечивающих снижение их в расчете на единицу выпускаемой продукции. Кроме того, данную группировку затрат можно использовать при анализе и прогнозировании безубыточности производства и, в конечном счете, при выборе экономической политики предприятия.

В практической деятельности порой возникают трудности в четком разделении затрат на постоянные и переменные. Поэтому вышеприведенная группировка затрат, исходя из их *роли в технологическом процессе изготовления продукции и целевому назначению*, в условиях функционирования отечественных предприятий наилучшим образом проявляет себя в виде основных (производственных) и накладных (периодических) расходов.

Основными (производственными) называются расходы, непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления продукции. К ним относятся затраты, входящие в состав цеховой производственной себестоимости изделий (стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов, вещественно входящих в продукт; стоимость топлива и энергии, израсходованных на технологические цели; расходы на оплату труда производственных рабочих и отчисления на социальные нужды; расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования и др.).

Накладные (периодические) расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства, реализацией продукции и управлением. Они состоят из комплексных общехозяйственных и коммерческих расходов. Их величина зависит от организации производственно-коммерческой деятельности, деловой политики администрации, продолжительности отчетного периода, структуры предприятия и других факторов.

Подразделение затрат на основные (производственные) и накладные (периодические) основано на том, что в себестоимость продукции должны включаться только производственные затраты. Они, как необходимые, формируют производственную себестоимость изделия и используются для расчета себестоимос-

ти единицы продукции. Накладные (периодические) расходы используются для обеспечения процесса реализации продукции и функционирования предприятия как хозяйственной единицы, в связи с чем должны списываться на уменьшение прибыли от реализации продукции.

Такая группировка затрат пока редко встречается в практике отечественного бухгалтерского учета. Между тем она давно и широко применяется в странах с развитой рыночной экономикой, использующих систему учета “Директ-костинг”. В этом случае получаемая учетная информация более адекватно отражает процесс рыночного ценообразования и позволяет всесторонне анализировать и планировать соотношение объемов производства, цен и себестоимости продукции.

По способу включения в себестоимость продукции затраты предприятия подразделяются на прямые и косвенные.

Прямыми являются расходы на производство конкретного вида продукции. Поэтому они могут быть отнесены на объекты калькуляции в момент их совершения или начисления прямо на основании данных первичных документов. К ним относятся затраты сырья, материалов, заработная плата производственных рабочих и др.

Косвенные расходы связаны с выпуском нескольких видов продукции, например затраты на управление и обслуживание производства (накладные).

Косвенные расходы сначала собираются на соответствующих собирательно-распределительных счетах, а затем включаются в себестоимость конкретных изделий с помощью специальных расчетов распределения. Выбор базы распределения обуславливается особенностями организации и технологии производства и устанавливается отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

Подразделение затрат на прямые и косвенные имеет условный характер. Так, в добывающих производствах, где, как правило, добывается один вид продукции, расходы прямые. В комплексных производствах, в которых из одних и тех же видов

сырья и материалов изготавливаются несколько видов изделий, основные затраты являются косвенными. Повышение удельного веса прямых затрат способствует более точному определению себестоимости продукции.

Основные затраты чаще всего выступают в виде прямых, а накладные — косвенных, но они нетождественны. Группировка затрат на основные (производственные) и накладные (периодические) необходима при организации отдельных систем учета полных и частичных затрат на производство. Кроме того, одни и те же затраты, в зависимости от их роли в процессе изготовления продукции, могут выступать в качестве основных, а по способу их включения в себестоимость отдельных видов изделий в условиях одновременного производства из одного исходного материала нескольких видов изделий — в качестве косвенных.

Большое значение при калькулировании и оценке готовой продукции имеет группировка затрат в зависимости от времени их возникновения и отнесения на себестоимость продукции. По данному признаку затраты предприятия подразделяются на текущие, будущего отчетного периода и предстоящие. К **текущим** относятся расходы по производству и реализации продукции данного периода. **Расходы будущего отчетного периода** — это затраты, произведенные в текущем отчетном периоде, но подлежащие включению в себестоимость продукции, которая будет выпускаться в последующие отчетные периоды (например, расходы на аренду помещения, выписка газет и журналов и др.). К **предстоящим** относят затраты, которые в данном отчетном периоде еще не произведены, но для правильного отражения фактической себестоимости подлежат включению в затраты производства за данный отчетный период в плановом размере (расходы на оплату отпусков рабочих и др.).

На результаты деятельности предприятия существенное влияние оказывает *целесообразность совершения* затрат. По данному признаку затраты подразделяются на эффективные и неэффективные.

Эффективные — это производительные затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продук-

ции, на выпуск которых они были произведены. К ним относится большая часть затрат, образующих себестоимость продукции. Они предусматриваются сметой затрат на производство.

Неэффективные — это затраты непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведен продукт. Неэффективные затраты — это потери на производстве. К ним относятся потери от брака, простоев, недостачи и порча товарно-материальных ценностей и др. Обязательность выделения неэффективных затрат помогает не допустить проникновения потерь в планирование и нормирование.

С предыдущей группировкой тесно взаимодействует группировка затрат на планируемые и непланируемые.

К **планируемым** относятся производительные расходы предприятия, обусловленные его хозяйственной деятельностью и предусмотренные сметой затрат на производство. Они, в соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами, включаются в плановую себестоимость продукции.

Непланируемые — это непроизводительные расходы, которые не являются неизбежными и не вытекают из нормальных условий хозяйственной деятельности. Эти расходы считаются прямыми потерями и потому в смету затрат на производство не включаются. Они отражаются только в фактической себестоимости товарной продукции и на соответствующих счетах в бухгалтерском учете. К ним относятся потери от брака, простоев и др. Их обособленный учет содействует осуществлению мер, направленных на их предупреждение.

По отношению к *действующим нормам* все расходы, включаемые в себестоимость продукции, группируются по **установленным нормам**, действующим на начало текущего месяца, и по **отклонениям от действующих норм**, возникшим в процессе производства. Такое подразделение затрат лежит в основе нормативного учета и является важнейшим средством текущего оперативного контроля за уровнем издержек производства.

Завершающим этапом является группировка и учет затрат по их *носителям*, т. е. по продукции, работам и услугам, с целью определения их себестоимости.

Наиболее простой способ расчета себестоимости продукции — деление суммарных затрат на объем выпуска. Однако применять этот способ можно только при условии, что предприятие производит один вид продукции, не имеет запасов полуфабрикатов или готовой продукции. Более сложный способ — калькуляция себестоимости по статьям затрат. Прямые затраты непосредственно включают в себестоимость продукции, а косвенные распределяют при помощи специальных баз и коэффициентов распределения.

1.5. Общая схема учета затрат производства

На производственных предприятиях затраты на производство отражаются на следующих счетах: 20 “Основное производство”, 23 “Вспомогательные производства”, 25 “Общепроизводственные расходы”, 26 “Общехозяйственные расходы”, 28 “Брак в производстве”, 96 “Резервы предстоящих расходов”, 97 “Расходы будущих периодов” и др. Затраты группируются по этим счетам, экономическим элементам, статьям калькуляции, местам возникновения расходов и видам продукции.

Фактическая себестоимость по видам вырабатываемой продукции, а внутри их по статьям калькуляции, отражается на счете 20 “Основное производство”. По дебету этого счета в течение месяца собираются прямые затраты, обусловленные технологическим процессом изготовления изделий: стоимость материалов, входящих в продукцию, расходы на оплату труда производственных рабочих, отчисления на их социальные нужды, топливо и энергия на технологические цели. В первичных документах (лимитно-заборных картах, нарядах, рапортах и др.) указываются места возникновения затрат, наименования выпускаемой продукции и соответствующие статьи затрат.

Расходы на управление производством и его обслуживание не могут быть прямо отнесены на себестоимость конкретного изделия, поскольку являются косвенными. Они предваритель-

но учитываются на собирательно-распределительных счетах 25 “Общепроизводственные расходы” и 26 “Общехозяйственные расходы” по статьям затрат в разрезе производственных цехов и в целом по предприятию. По окончании месяца расходы на управление и обслуживание списываются с кредита этих счетов и переносятся на счет 20 “Основное производство” для включения в общую сумму затрат. В аналитическом учете они распределяются между структурными подразделениями, незавершенным производством и готовой продукцией, отдельными видами продукции. Расходы относятся только на те производства, которые выпускают товарную продукцию.

На счетах производственных затрат фиксируется также резерв предстоящих расходов на оплату отпусков рабочих, соответствующая сумма расходов будущих периодов и потерь от брака.

Для определения себестоимости услуг (работ) вспомогательных производств затраты собираются на калькуляционном счете 23 “Вспомогательные производства”, продукция (услуги) которых в основном используется цехами и службами предприятия: например, пар, выработанный парокотельным цехом, потребляется для отопления цехов и заводоуправления. Поэтому по окончании месяца соответствующая доля затрат и услуг списывается либо прямо, либо через собирательно-распределительные счета на счет 20 “Основное производство”.

Таким образом, в конце месяца на дебете счета 20 “Основное производство” собираются все затраты по выпуску продукции: прямые — по элементам затрат, а косвенные — по комплексным статьям. По кредиту этого счета отражаются стоимость отходов производства и потери от брака.

По окончании отчетного периода оценивается стоимость незавершенного производства на конец месяца и разграничиваются затраты между себестоимостью готовой продукции и незавершенным производством. Для определения производственной себестоимости продукции к остатку незавершенного производства на начало месяца прибавляют все затраты, произведенные за месяц и учтенные на дебете счета 20 “Ос-

новное производство”, и вычитают стоимость возвратных отходов, потерь от брака и незавершенного производства на конец месяца.

Сданную на склад готовую продукцию по фактической производственной себестоимости отражают по дебету счета 43 “Готовая продукция” и кредиту счета 20 “Основное производство”.

Дебетовое сальдо счета 20 “Основное производство” показывает затраты, относящиеся к незавершенному производству.

Завершающим этапом учетного процесса является составление калькуляций себестоимости отдельных видов продукции на основании аналитической группировки расходов по объектам калькулирования внутри счета 20 “Основное производство”.

Действующий план счетов бухгалтерского учета позволяет предприятиям применять методику учета затрат, используемую в международной практике, с разделением затрат на переменные (производственные) и постоянные (за отчетный период), с выявлением частичной производственной себестоимости. Кроме того, план счетов дает возможность организовать учет выпуска продукции с использованием счета 40 “Выпуск продукции (работ, услуг)”. Основным условием включения в схему синтетического учета этого счета является наличие и использование в практике нормативной себестоимости продукции.

По окончании месяца выявившаяся на счете 20 фактическая производственная себестоимость продукции перечисляется с кредита этого счета на счет 40, на котором информация о выпущенной из производства продукции формируется в двух оценках: по дебету — фактическая производственная себестоимость, по кредиту — нормативная (плановая) себестоимость.

В конце месяца сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 выявляется отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной. Выявленные отклонения переносятся со счета 40 на счет 90 “Продажи”. Счет 40 закрывается ежемесячно.

Вопросы для самопроверки

1. Что представляет собой учетная система организации?
2. Чем отличается бухгалтерский финансовый учет от других видов учета?
3. Что является предметом бухгалтерского финансового учета?
4. Что понимается под методом бухгалтерского финансового учета?
5. Какие принципы организации бухгалтерского финансового учета применяются на производственных предприятиях?
6. Как влияют на построение учета особенности технологии и организации производства?
7. По каким признакам классифицируются затраты предприятия и как они влияют на формирование себестоимости продукции и организацию бухгалтерского финансового учета?
8. Какова общая схема учета затрат на производственных предприятиях?

Задания в тестовой форме

Укажите варианты правильных ответов.

1. Финансовый учет — это:
 - а) система регистрации и отражения синтетической информации в денежном выражении о финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта;
 - б) система регистрации и отражения аналитической информации в денежном выражении о финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта;
 - в) система регистрации и отражения информации в натуральном выражении о финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта;
 - г) ответы, приведенные в пунктах а, б и в, не верны.
2. Пользователями информации финансового учета являются:
 - а) только внутренние пользователи информации хозяйствующего субъекта;

б) только внешние пользователи информации хозяйствующего субъекта;

в) внешние и внутренние пользователи информации хозяйствующего субъекта;

г) ответы, приведенные в пунктах а, б и в, не верны.

3. Ведение финансового учета регулируется:

а) международными и национальными стандартами;

б) требованиями налоговых органов;

в) самой организацией;

г) ответы, приведенные в пунктах а, б и в, не верны.

4. Информация какого вида учета подлежит обязательной аудиторской проверке:

а) производственного;

б) управленческого;

в) финансового;

г) оперативного.

5. По месту возникновения затраты группируются:

а) на снабженческо-заготовительные;

б) на производственные;

в) на коммерческо-сбытовые;

г) в разрезе производств, цехов, участков, бригад, отделов и других структурных элементов.

6. По способу включения в себестоимость продукции затраты подразделяются на:

а) включаемые в продукт и периодические;

б) основные и накладные;

в) прямые и косвенные;

г) одноэлементные и косвенные.

7. По отношению к объему производства и продаж затраты подразделяются на:

а) постоянные и переменные;

б) прямые и косвенные;

- в) основные и накладные;
- г) продукт и периода.

8. По отношению к технологическому процессу изготовления продукции затраты подразделяются на:

- а) основные и накладные;
- б) снабженческие и сбытовые;
- в) прямые и косвенные;
- г) планируемые и непланируемые.

9. По времени возникновения и отнесения на себестоимость продукции затраты подразделяются на:

- а) плановые и внеплановые;
- б) отложенные и неотложенные;
- в) текущие и периодические;
- г) текущие, будущего отчетного периода и предстоящие.

10. К отложенным расходам относятся:

- а) расходы будущих периодов;
- б) резервы предстоящих расходов;
- в) затраты периода;
- г) затраты на продукт.

Глава 2. Учет вложений во внеоборотные активы

Цели изучения главы:

- ♦ ознакомление с системой нормативного регулирования учета долгосрочных инвестиций и источников их финансирования;
- ♦ усвоение методики синтетического и аналитического учета вложений во внеоборотные активы;
- ♦ раскрытие информации в отчетности о вложениях во внеоборотные активы.

2.1. Понятие и виды вложений во внеоборотные активы и задачи их учета

К внеоборотным активам организации относятся: нематериальные активы, основные средства, незавершенное строительство, затраты по формированию основного стада, стоимость оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения и др.

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

Вопросы учета вложений организации во внеоборотные активы регулируются следующими нормативными актами:

- ♦ Федеральным законом от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ “Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений”;
- ♦ Положением по бухгалтерскому учету “Учет договоров строительного подряда” — ПБУ 2/2008 (приказ Минфина России от 20 декабря 1994 г. № 167);

◆ Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (письмо Минфина России от 24 октября 2008 г. № 116н);

◆ Положением по бухгалтерскому учету “Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы” — ПБУ 17/02 (приказ Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 115н);

◆ Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению (приказ Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н) и др.

К основным задачам бухгалтерского учета вложений во внеоборотные активы относятся:

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

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

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

◆ контроль за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций и др.

2.2. Синтетический и аналитический учет вложений во внеоборотные активы

В плане счетов для учета вложений во внеоборотные активы применяется счет 08 “Вложения во внеоборотные активы”. К счету 08 “Вложения во внеоборотные активы” могут быть открыты субсчета:

08-1 “Приобретение земельных участков”,

08-2 “Приобретение объектов природопользования”,

08-3 “Строительство объектов основных средств”,

08-4 “Приобретение объектов основных средств”,

08-5 “Приобретение нематериальных активов”,

08-6 “Перевод молодняка животных в основное стадо”,

08-7 “Приобретение взрослых животных”,

08-8 “Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ” и др.

На субсчете 08-1 “Приобретение земельных участков” учитываются затраты по приобретению организацией земельных участков.

На субсчете 08-2 “Приобретение объектов природопользования” тоже учитываются одноименные затраты организации.

На субсчете 08-3 “Строительство объектов основных средств” учитываются затраты по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования, стоимость переданного в монтаж оборудования и другие расходы, предусмотренные сметами, сметно-финансовыми расчетами и титульными списками на капитальное строительство (независимо от того, осуществляется это строительство подрядным или хозяйственным способом). На этом субсчете целесообразно открыть субсчета второго порядка в разрезе видов строительных работ.

В трактовке письма Минфина СССР от 29 мая 1984 г. № 80 к новому строительству относится строительство комплекса объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения вновь создаваемых предприятий, зданий и сооружений, а также филиалов и отдельных производств, которые после ввода в эксплуатацию будут находиться на самостоятельном балансе, осуществляемое на новых площадках в целях создания новой производственной мощности.

Если строительство предприятия или сооружения намечается осуществлять очередями, то к новому строительству относятся первая и последующие очереди до ввода в действие всех запроектированных мощностей на полное развитие предприятия (сооружения).

К новому строительству относится также строительство на новой площадке предприятия такой же или большей мощности (производительности, пропускной способности, вместимости здания или сооружения) взамен ликвидируемого предприятия. Причинами ликвидации предприятия могут быть нецелесооб-

разность дальнейшей эксплуатации по техническим и экономическим условиям или производственно-технологические или санитарно-технические требования.

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

Если в процессе проектной проработки выявилась необходимость и экономическая целесообразность одновременно с расширением предприятия осуществлять реконструкцию действующих цехов и объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения, соответствующие работы и затраты включаются в состав проекта расширения предприятия, но выделяются в сводном сметном расчете отдельной строкой.

При расширении действующего предприятия увеличение его производственной мощности (производительности, пропускной способности, вместимости здания или сооружения) должно осуществляться в более короткие сроки и при меньших удельных затратах (по сравнению с созданием аналогичных мощностей при новом строительстве) с одновременным повышением технического уровня и улучшением технико-экономических показателей предприятия в целом.

К реконструкции действующих предприятий относится переустройство существующих цехов и объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения, как правило, без расширения имеющихся зданий и сооружений основного назначения.

Переустройство связано с совершенствованием производства и повышением его технико-экономического уровня на основе достижений научно-технического прогресса. Оно осу-

ществляется по комплексному проекту на реконструкцию предприятия в целом для того, чтобы увеличить производственные мощности, улучшить качество и изменить номенклатуру продукции. При этом численность работающих в основном не увеличивается и одновременно улучшаются условия их труда и охрана окружающей среды.

При реконструкции действующих предприятий может осуществляться:

- ◆ расширение отдельных зданий и сооружений основного, подсобного и обслуживающего назначения в случаях, когда новое высокопроизводительное и более совершенное по техническим показателям оборудование не может быть размещено в существующих зданиях;

- ◆ строительство новых и расширение существующих цехов и объектов подсобного и обслуживающего назначения в целях ликвидации диспропорций;

- ◆ строительство новых зданий и сооружений того же назначения взамен ликвидируемых на территории действующего предприятия, дальнейшая эксплуатация которых по техническим и экономическим условиям признана нецелесообразной.

Переустройство должно обеспечить:

- ◆ увеличение производственной мощности предприятия прежде всего за счет устранения диспропорций в технологических звеньях;

- ◆ внедрение малоотходной, безотходной технологий и гибких производств;

- ◆ сокращение числа рабочих мест;

- ◆ повышение производительности труда;

- ◆ снижение материалоемкости производства и себестоимости продукции;

- ◆ повышение фондоотдачи и улучшение других технико-экономических показателей действующего предприятия.

К техническому перевооружению действующих предприятий относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономического уровня отдельных производств, цехов и участков на основе внедрения передовой техники и технологии,

механизации и автоматизации производства, модернизации и замены устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным, а также по совершенствованию общезаводского хозяйства и вспомогательных служб.

Техническое перевооружение действующих предприятий осуществляется по проектам и сметам на отдельные объекты или виды работ, разрабатываемым на основе единого технико-экономического обоснования и в соответствии с планом повышения технико-экономического уровня отрасли (подотрасли), как правило, без расширения производственных площадей.

Целью технического перевооружения действующих предприятий является всемерная интенсификация производства, увеличение производственных мощностей, выпуска продукции и улучшение ее качества при обеспечении роста производительности труда и сокращения рабочих мест, снижения материалоёмкости и себестоимости продукции, экономии материальных и топливно-энергетических ресурсов, улучшения других технико-экономических показателей работы предприятия в целом.

В рамках перевооружения могут осуществляться следующие мероприятия:

- ◆ установка дополнительно на существующих производственных площадях оборудования и машин;
- ◆ внедрение автоматизированных систем управления и контроля;
- ◆ применение радио, телевидения и других современных средств в управлении производством;
- ◆ модернизация и техническое переустройство природоохранительных объектов, отопительных и вентиляционных систем;
- ◆ присоединение предприятий, цехов и установок к централизованным источникам тепло- и электроснабжения.

При этом допускаются частичная перестройка (усиление несущих конструкций, замена перекрытий, изменение планировки существующих зданий и сооружений и другие мероприятия) и расширение существующих производственных зданий

и сооружений. Это может быть обусловлено габаритами размещаемого нового оборудования.

Возможно также расширение существующих или строительство новых объектов подсобного и обслуживающего назначения (например, объектов складского хозяйства, компрессорных, котельных, кислородных и других объектов), если это связано с проводимыми мероприятиями по техническому перевооружению.

Все перечисленные виды работ формируют или увеличивают первоначальную стоимость объекта основных средств путем производства строительства, и, следовательно, все затраты по ним отражаются первоначально на субсчете 08-3.

На субсчете 08-4 “Приобретение объектов основных средств” учитываются затраты по приобретению оборудования, машин, инструмента, инвентаря и других объектов основных средств, не требующих монтажа.

На субсчете 08-5 “Приобретение нематериальных активов” учитываются затраты на приобретение нематериальных активов.

По дебету счета 08 “Вложения во внеоборотные активы” отражаются фактические затраты застройщика, включаемые в первоначальную стоимость объектов основных средств, нематериальных активов и других соответствующих активов.

Обратим внимание на то, что с введением нового плана счетов затраты на приобретение ценных бумаг не проводятся предварительно через счет 08, а сразу отражаются по счету 58 “Финансовые вложения”.

Затраты, не увеличивающие стоимости основных средств, но косвенно или прямо связанные с их созданием (приобретением) не учитываются на счете 08, а рассматриваются как расходы будущих периодов и учитываются в составе расчетов организации. Перечислим некоторые из них:

- ◆ затраты на подготовку эксплуатационных кадров для основной деятельности строящихся предприятий;
- ◆ расходы перспективного характера, например геологоразведочные, изыскательские и другие, связанные со стро-

ительством объектов, в случае невозможности их включения в дальнейшем в стоимость строительства объектов;

- ◆ средства, передаваемые на строительство объектов в порядке долевого участия, если построенные объекты будут приняты по вводу их в эксплуатацию в собственность другими организациями;

- ◆ расходы, связанные с возмещением стоимости строений и посадок, сносимых при отводе земельных участков под строительство;

- ◆ затраты на консервацию строительства;

- ◆ расходы по сносу, демонтажу и охране объектов, на которых прекращено строительство;

- ◆ расходы, связанные с уплатой процентов, штрафов, пени и неустоек за нарушения в финансово-хозяйственной деятельности.

Не относятся к капитальным работам работы по возведению временных (титульных) зданий и сооружений, возводимых за счет сметной стоимости объектов (в части средств на строительные работы).

Временные (титульные) здания и сооружения по их вводу в эксплуатацию зачисляются в состав основных средств на баланс застройщика по факту введения их в эксплуатацию: в учете производится запись по дебету счета 01 и кредиту счета учета некапитальных работ. Ликвидация временных (титульных) зданий и сооружений, числящихся на балансе заказчика и используемых только в период строительства основного объекта, производится в общеустановленном порядке.

Сформированная на счете 08 “Вложения во внеоборотные активы” первоначальная стоимость объектов основных средств, нематериальных активов и т. д., принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается со счета 08 в дебет счетов 01 “Основные средства”, 03 “Доходные вложения в материальные ценности”, 04 “Нематериальные активы” и др.

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

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

Молодняк животных, переводимый в основное стадо, оценивается по фактической себестоимости. Молодняк всех видов продуктивного и рабочего скота, переводимый в основное стадо, списывается в течение года со счета 11 “Животные на выращивании и откорме” в дебет счета 08 “Вложения во внеоборотные активы” по стоимости, числящейся на начало отчетного года, с присоединением плановой себестоимости привеса или прироста за период с начала отчетного года до момента перевода животных в основное стадо.

При переводе молодняка в основное стадо дебетуется счет 01 “Основные средства” и кредитуется счет 08 “Вложения во внеоборотные активы”. В конце отчетного года после составления отчетной калькуляции разница между указанной стоимостью переведенного в течение отчетного года молодняка скота и его фактической себестоимостью списывается дополнительно или сторнируется со счета 11 “Животные на выращивании и откорме” на счет 08 “Вложения во внеоборотные активы” при одновременном уточнении оценки скота на счете 01 “Основные средства”. Приобретенные взрослые животные приходятся по дебету счета 08 “Вложения во внеоборотные активы” по фактической себестоимости их приобретения, включая расходы по доставке. Взрослые животные, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости, к которой добавляются фактические расходы по доставке их в организацию.

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

На субсчете 08-8 “Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ” учитываются затраты, связанные с формированием НИОКР. К ним относятся:

- ♦ стоимость материально-производственных запасов и услуг сторонних организаций и лиц, используемых при выполнении указанных работ;

◆ затраты на заработную плату и другие выплаты работникам, непосредственно занятым при выполнении указанных работ по трудовому договору;

◆ отчисления на социальные нужды (в том числе единый социальный налог);

◆ стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований;

◆ амортизация объектов основных средств и нематериальных активов, используемых при выполнении указанных работ;

◆ затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества;

◆ общехозяйственные расходы, в случае если они непосредственно связаны с выполнением данных работ;

◆ прочие расходы, непосредственно связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, включая расходы по проведению испытаний.

В бухгалтерском учете на основании первичных документов по учету расходов на НИОКР производятся следующие записи:

Дебет счета 08, субсчет 8 “Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ”.

Кредит счетов 02, 05, 10, 60, 69, 70 и др.

После окончания НИОКР их результат на основании акта приемки приходится.

Для учета результатов НИОКР используется счет 04, субсчет “Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы”. Оприходование результатов НИОКР производится следующей записью:

Дебет счета 04, субсчет “Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы”;

Кредит счета 08, субсчет 8 “Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ”.

В целом сальдо по счету 08 “Вложения во внеоборотные активы” отражает величину вложений организации в незавершенное строительство, незаконченные операции приобретения основных средств, нематериальных и других внеоборотных активов, а также формирования основного стада.

При продаже, передаче безвозмездно и других вложений, учитываемых на счете 08 “Вложения во внеоборотные активы”, их стоимость списывается в дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”.

Аналитический учет по счету 08 “Вложения во внеоборотные активы” должен обеспечивать учет в разрезе:

- ◆ затрат, связанных со строительством и приобретением основных средств, — по каждому строящемуся или приобретаемому объекту основных средств. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о затратах на строительные работы и реконструкцию, буровые работы, монтаж оборудования, оборудование, требующее монтажа, оборудование, не требующее монтажа, а также на инструменты и инвентарь, предусмотренные сметами на капитальное строительство, проектно-изыскательские работы и прочие затраты по капитальным вложениям;

- ◆ затрат, связанных с приобретением нематериальных активов (по каждому приобретенному объекту);

- ◆ затрат, связанных с формированием основного стада (по видам животных (крупный рогатый скот, свиньи, овцы, лошади и т. д.) и др.).

2.3. Учет финансирования долгосрочных инвестиций

Финансирование долгосрочных инвестиций осуществляется за счет собственных и привлеченных средств. Источниками собственных средств организации являются амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам, нераспределенная прибыль. Источниками привлеченных средств могут быть долгосрочные кредиты банков, займы, ас-

сигнования из бюджета и внебюджетных фондов, целевое финансирование других организаций и лиц.

Амортизационные отчисления включаются в себестоимость создаваемой продукции (работ, услуг) с отражением на регулирующих счетах 02 “Амортизация основных средств” и 05 “Амортизация нематериальных активов”.

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

Нераспределенная прибыль в качестве источника собственных средств организации имеет место тогда, когда финансовый результат ее деятельности превышает сумму платежей в бюджет налога на прибыль и других отвлечений прибыли, оставшейся в ее распоряжении.

Источники привлеченных средств отражаются на счетах бухгалтерского учета по дебету счетов денежных средств в корреспонденции со счетами, учитывающими долги заимодавцам: счет 67 “Расчеты по долгосрочным кредитам и займам” — банкам и другим юридическим и физическим лицам; счет 86 “Целевое финансирование” — юридическим и физическим лицам — участникам долевого строительства.

Ассигнования из бюджета или внебюджетных фондов, полученные на безвозмездной основе, учитываются по дебету счетов денежных средств и кредиту счета 86. Средства, полученные из указанных источников на возвратной основе, отражаются в учете в общем порядке, принятом для учета заемных средств.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите основные цели учета вложений во внеоборотные активы.
2. Какими нормативными документами регламентируется учет вложений во внеоборотные активы?

3. Назовите основные источники финансирования вложений во внеоборотные активы и охарактеризуйте порядок их учета.

4. Осветите общие принципы учета вложений во внеоборотные активы.

5. Охарактеризуйте существующие способы производства строительных работ.

6. В чем состоят особенности учета затрат на строительные работы при хозяйственном способе?

7. Какова методика учета строительства объектов основных средств подрядным способом?

8. Каким образом определяется первоначальная стоимость законченных строительством объектов?

9. Охарактеризуйте методику учета оборудования к установке.

10. В каких формах отчетности раскрывается информация о вложениях во внеоборотные активы?

Задания в тестовой форме

Укажите варианты правильных ответов.

1. В качестве вложений во внеоборотные активы в бухгалтерском учете рассматриваются затраты организации, связанные с объектами, которые впоследствии будут приняты к учету в качестве:

- а) долгосрочных финансовых вложений;
- б) краткосрочных финансовых вложений;
- в) ценных бумаг;
- г) нематериальных активов, основных средств и доходных вложений в материальные ценности.

2. На субсчете 08-1 учитываются затраты:

- а) по строительству объектов основных средств;
- б) по приобретению нематериальных активов;
- в) по приобретению земельных участков;
- г) по приобретению объектов природопользования.

3. На субсчете 08-2 учитываются затраты:

- а) по строительству объектов основных средств;
- б) по приобретению нематериальных активов;
- в) по приобретению земельных участков;
- г) по приобретению объектов природопользования.

4. На субсчете 08-3 учитываются затраты:

- а) по строительству объектов основных средств;
- б) по приобретению нематериальных активов;
- в) по приобретению земельных участков;
- г) по приобретению объектов природопользования.

5. На субсчете 08-6 учитываются затраты:

- а) по приобретению объектов основных средств;
- б) связанные с НИОКР;
- в) по приобретению взрослых животных;
- г) по переводу молодняка животных в основное стадо.

6. На субсчете 08-7 учитываются затраты:

- а) по приобретению объектов основных средств;
- б) связанные с НИОКР;
- в) по приобретению взрослых животных;
- г) по переводу молодняка животных в основное стадо.

7. При переводе молодняка животных в основное стадо в бухгалтерском учете производится запись:

а) Дебет счета 01 “Основные средства”, кредит счета 11 “Животные на выращивании и откорме”;

б) Дебет счета 01 “Основные средства”, кредит счета 08 “Вложения во внеоборотные активы”;

в) Дебет счета 11 “Животные на выращивании и откорме”, кредит счета 08 “Вложения во внеоборотные активы”;

г) Дебет счета 11 “Животные на выращивании и откорме”, кредит счета 01 “Основные средства”.

8. Затраты, связанные с приобретением лизингового имущества за счет собственных средств, в бухгалтерском учете отражаются:

а) по дебету субсчета 08 “Приобретение отдельных объектов основных средств”;

б) по кредиту субсчета 08 “Приобретение отдельных объектов основных средств”;

в) по дебету счета 03 “Доходные вложения во внеоборотные активы”;

г) по кредиту счета 03 “Доходные вложения во внеоборотные активы”.

9. У лизингодателя имущество, предназначенное для сдачи в лизинг по договору, в сумме всех затрат, связанных с его приобретением, в бухгалтерском учете отражается записью:

а) Дебет счета 01 “Основные средства”, кредит счета 03 “Доходные вложения в материальные ценности”;

б) Дебет счета 01 “Основные средства”, кредит счета 08 “Вложения во внеоборотные активы”;

в) Дебет счета 03 “Доходные вложения в материальные ценности”, кредит счета 08 “Вложения во внеоборотные активы”;

г) Дебет счета 001 “Арендованные основные средства”.

10. Затраты по приобретению ценных бумаг в бухгалтерском учете отражаются:

а) по дебету счета 08 “Вложения во внеоборотные активы”;

б) по кредиту счета 08 “Вложения во внеоборотные активы”;

в) по дебету счета 58 “Финансовые вложения”;

г) по кредиту счета 58 “Финансовые вложения”.

Глава 3. Учет основных средств и нематериальных активов

Цели изучения главы:

- ♦ раскрытие роли основных средств и нематериальных активов в производственном процессе организации;
- ♦ рассмотрение классификации и оценки основных средств и нематериальных активов;
- ♦ изучение методики учета наличия и движения объектов основных средств и нематериальных активов;
- ♦ характеристика методов амортизации основных средств и нематериальных активов.

3.1. Общая характеристика, классификация и оценка основных средств

Общая характеристика основных средств. Основные средства организации в большинстве случаев составляют наиболее весомую часть ее имущества. Достоверность данных бухгалтерского учета об основных средствах во многом определяет достоверность информации о финансовом состоянии организации в целом.

К основным средствам, согласно п. 4 ПБУ 6/01, относятся активы, в отношении которых одновременно выполняются следующие условия:

- а) они используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- б) они используются в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 мес. или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес.;
- в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;
- г) они способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Первоначальная стоимость объектов основных средств согласно ст. 256 НК РФ должна быть более 20 000 руб.

Таким образом, к основным средствам относятся:

- здания, сооружения;
 - рабочие и силовые машины и оборудование;
 - измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника;
 - транспортные средства;
 - инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности;
 - рабочий, продуктивный и племенной скот;
 - многолетние насаждения;
 - внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты;
 - капитальные вложения, связанные с коренным улучшением земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы);
 - капитальные вложения в арендованные объекты основных средств;
 - земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).
- В то же время нормы, установленные ПБУ 6/01, не применяются в отношении:
- машин, оборудования и иных аналогичных предметов, числящихся как готовые изделия на складах организаций-изготовителей, как товары — на складах организаций, осуществляющих торговую деятельность;
 - предметов, сданных в монтаж или подлежащих монтажу, находящихся в пути;
 - капитальных и финансовых вложений.

Классификация основных средств. В целях систематизации учета основные средства организации должны быть классифицированы по различным признакам.

По назначению они подразделяются: на производственные и непроизводственные. Данная классификация, в частности, определяет механизм отнесения амортизационных отчислений к расходам организации.

По степени использования выделяют основные средства, находящиеся:

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

В зависимости от имеющихся прав на объекты имущества основные средства подразделяются на:

- объекты основных средств, принадлежащие организации на праве собственности (в том числе сданные в аренду);
- объекты основных средств, находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении;
- объекты основных средств, полученные организацией а аренду.

По признакам назначения, связанным с видами деятельности, осуществляемыми с использованием объектов основных средств и производимыми в результате этой деятельности продукцией и услугами, основные средства сгруппированы в Общероссийском классификаторе основных фондов ОК 013-94 (ОКОФ). Данный классификатор утвержден постановлением Госстандарта РФ от 26 декабря 1994 г. № 359 и введен в действие с 1 января 1996 г.

Сферой применения ОКОФ являются организации, предприятия и учреждения всех форм собственности.

Однако для целей налогообложения основные средства в соответствии со ст. 258 и 259 НК РФ должны группироваться в разрезе 10 групп. В связи с выходом 1 января 2002 г. постановления Правительства РФ № 1 “О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы” производственные предприятия должны перейти на эту классификацию основных средств, преследуя цели сближения налогового и бухгалтерского учета в долгосрочной перспективе. Этот переход завершится к моменту полного обновления основных фондов организации.

К сожалению, единовременный переход к указанной классификации в бухгалтерском учете невозможен, так как она применима только для основных средств, приобретенных

после 1 января 2002 г. (это разъяснено письмами МНС РФ и Минфина РФ соответственно от 6 сентября 2002 г. № ШС-6-21/1377 и от 29 августа 2002 г. № 04-05-06/34).

Оценка основных средств. Основные средства оцениваются по первоначальной, остаточной и восстановительной стоимости.

В бухгалтерском учете основные средства отражаются, как правило, по первоначальной стоимости. При определении первоначальной стоимости доминирующее значение имеет источник приобретения (создания) объекта: покупка, строительство хозяйственным способом, безвозмездное получение, поступление в качестве вклада в уставный капитал, аренда и т.д.

Перечень затрат, включаемых в первоначальную стоимость, приведен в ПБУ 6/01. Так, первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

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

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

- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;

- таможенные сборы и пошлины;

- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;

— иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

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

Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

Изменение первоначальной стоимости основных средств допускается также в случаях достройки оборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки соответствующих объектов.

Остаточная стоимость основных средств определяется вычитанием из первоначальной стоимости амортизации основных средств.

С течением времени первоначальная стоимость основных средств отклоняется от стоимости аналогичных основных средств, приобретаемых или возводимых в современных условиях. Для устранения этого отклонения необходимо периодически переоценивать основные средства и определять восстановительную стоимость.

3.2. Документальное оформление движения основных средств

Все операции с основным средством с момента его постановки на учет и до момента выбытия должны оформляться соответствующими первичными документами.

Формы первичной документации для учета основных средств и краткие указания по их заполнению утверждены постановлением Государственного комитета РФ по статистике от 21 января 2003 г. № 7 “Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств”. К ним относятся:

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

Документы, форма которых не предусмотрена в указанном перечне и в других альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, должны содержать следующие обязательные реквизиты (п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете):

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

Для учета ввода в эксплуатацию объектов основных средств составляются **акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)** (форма № ОС-1), **акт о приеме-передаче здания (сооружения)** (форма № ОС-1а), **акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)** (форма № ОС-1б). Они применяются для оформления и учета операций приема, приема-передачи объектов основных средств в организации или между организациями для:

а) включения объектов в состав основных средств и учета их ввода в эксплуатацию (для объектов, не требующих монтажа, — в момент приобретения, для объектов, требующих монтажа, — после приема их из монтажа и сдачи в эксплуатацию), поступивших:

— по договорам купли-продажи, мены имущества, дарения, финансовой аренды (если объект основных средств находится на балансе лизингополучателя) и др.;

— путем приобретения за плату денежными средствами, изготовления для собственных нужд и ввода в эксплуатацию законченных строительством зданий (сооружений, встроенных и пристроенных помещений) в установленном порядке;

б) выбытия из состава основных средств при передаче (продаже, мене и пр.) другой организации.

Исключением являются случаи, когда прием-передача объектов и ввод их в действие должны оформляться в соответствии с действующим законодательством в особом порядке.

Прием-передача объекта(ов) между организациями для включения в состав основных средств для организации-получателя или выбытия его (их) из состава основных средств для организации-сдатчика оформляется общими документами:

— по форме № ОС-1 — для объекта основных средств (кроме зданий, сооружений);

— по форме № ОС-1а — для зданий, сооружений;

— по форме № ОС-1б — для групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений), которые утверждаются руководителями организации-получателя и организации-сдатчика и составляют в количестве не менее двух экземпляров.

К акту прилагается и техническая документация, относящаяся к данному(ым) объекту(ам).

Реквизит “Государственная регистрация прав” заполняется на недвижимое имущество и в случаях сделок с ним.

В формах № ОС-1 и № ОС-1а раздел 1 заполняется на основании данных передающей стороны (организации-сдатчика), имеющих информационный характер для объектов основных средств, бывших в эксплуатации.

В случаях приобретения объектов через сеть розничной торговли, изготовления для собственных нужд раздел 1 не заполняется.

В показателях граф “Сумма начисленной амортизации (износа)” указывается сумма начисленной амортизации (износа) с начала эксплуатации.

Раздел 2 заполняется организацией-получателем только в одном (своем) экземпляре.

В акте данные об объекте основных средств, находящемся в собственности двух или нескольких организаций, записываются соразмерно доле организации в праве общей собственности. При этом на первой странице в раздел “Справочно” заносятся сведения об участниках долевой собственности (с указанием их доли в праве общей собственности), а также в случае, если стоимость приобретения объекта основных средств была выражена в иностранной валюте (условных денежных единицах), — сведения о наименовании иностранной валюты, ее сумме по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату, выбранную в соответствии с требованиями, действующими в системе бухгалтерского учета.

Данные приема и исключения объекта из состава основных средств вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объектов основных средств (формы № ОС-6, № ОС-6а, № ОС-6б).

Внутреннее перемещение объектов основных средств оформляется **накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств** (форма № ОС-2). Данная накладная применяется для оформления и учета перемещения объектов основных средств внутри организации из одного структурного подразделения (цеха, отдела, участка и др.) в другой.

Выписывается передающей стороной (сдатчиком) в трех экземплярах, подписывается ответственными лицами структурных подразделений получателя и сдатчика. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй — остается у лица, ответственного за сохранность объекта(ов) основных средств сдатчика, третий экземпляр передается получателю. Данные о перемещении объектов основных средств вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объектов основных средств (формы № ОС-6, № ОС-6а, № ОС-6б).

Приемка-сдача отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств оформляется актом формы № ОС-3. Этот акт применяется для оформления и учета приема-сдачи объектов основных средств из ремонта, реконструкции, модернизации.

Подписывается членами приемочной комиссии или лицом, уполномоченным на приемку объектов основных средств, а также представителем организации (структурного подразделения), проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию. Утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и сдается в бухгалтерию.

Если ремонт, реконструкцию и модернизацию выполняет сторонняя организация, акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, второй экземпляр передается организации, проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию.

Данные ремонта, реконструкции, модернизации вносятся в инвентарную карточку учета объекта основных средств (форма № ОС-6).

Следующие акты применяются для **оформления и учета списания пришедших в негодность**:

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

Составляются в двух экземплярах, подписываются членами комиссии, назначенной руководителем организации, утверждаются руководителем или уполномоченным им лицом.

Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй — остается у лица, ответственного за сохранность объектов основных средств, и является основанием для сдачи на склад и реализации материальных ценностей и металлолома, оставшихся в результате списания.

В случае списания автотранспортного средства в бухгалтерию вместе с актом также передается документ, подтверждающий снятие его с учета в Государственной инспекции безопасности дорожного движения Министерства внутренних дел Российской Федерации (Госавтоинспекции).

В показателях граф “Первоначальная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету или восстановительная стоимость”:

- по объектам основных средств, проходившим переоценку, указывается восстановительная стоимость по итогам последней проведенной переоценки;

- по объектам, не проходившим переоценку, — первоначальная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

В показателях граф “Сумма начисленной амортизации (износа)” указывается сумма начисленной амортизации (износа) с начала эксплуатации.

Затраты по списанию объектов основных средств, а также стоимость материальных ценностей, поступивших от разборки объектов основных средств, отражаются:

- в разделе 3 “Сведения о затратах, связанных со списанием объекта основных средств с бухгалтерского учета, и о поступлении материальных ценностей от их списания” (форма № ОС-4);

- в разделе 5 “Сведения о затратах, связанных со списанием автотранспортных средств с бухгалтерского учета, и о поступлении материальных ценностей от их списания” (форма № ОС-4а);

- в разделе 2 “Сведения о поступлении материальных ценностей от списания объектов основных средств” (форма № ОС-4б).

Данные результатов списания вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объекта, объектов и группового учета объектов основных средств (формы № ОС-6, № ОС-6а, № ОС-6б).

Инвентарные карточки (книги) учета объекта, объектов и группового учета объектов основных средств применяются для учета наличия объекта основных средств, а также учета движения его внутри организации. Они ведутся в бухгалтерии в одном экземпляре: на каждый объект — по форме № ОС-6, на группу объектов — по форме № ОС-6а, для объектов основных средств малых предприятий — по форме № ОС-6б.

Записи при приеме-передаче производятся на основании актов о приеме-передаче объектов основных средств (формы № ОС-1, № ОС-1а, № ОС-1б) и сопроводительных документов (технических паспортов заводов-изготовителей и др.). Прием, перемещение объектов основных средств внутри организации, включая проведение реконструкции, модернизации, капитального ремонта, а также их выбытие или списание отражаются в инвентарной карточке (книге) на основании соответствующих документов.

В показателях граф “Сумма начисленной амортизации (износа)” указывается сумма начисленной амортизации (износа) с начала эксплуатации.

Для оформления поступившего на склад оборудования составляется **акт о приемке оборудования (форма № ОС-14)**. Данный акт составляется в двух экземплярах и подписывается приемной комиссией.

При осуществлении монтажных работ подрядным способом в состав приемной комиссии часто входит также представитель подрядной монтажной организации. В этом случае отдельный акт на передачу оборудования в монтаж не составляется. В получении оборудования на ответственное хранение уполномоченный представитель монтажной организации расписывается непосредственно в акте, и ему передается копия акта.

В случае невозможности произвести качественную приемку оборудования при его поступлении на склад форма № ОС-14 является предварительным документом, составленным по наружному осмотру.

На дефекты, выявленные в процессе ревизии, монтажа или испытания оборудования, составляется **акт о выявленных дефектах оборудования (форма № ОС-16)**.

Передача оборудования монтажным организациям оформляется **актом приемки-передачи оборудования в монтаж (форма № ОС-15)**.

3.3. Учет наличия и движения основных средств

Учетная единица основных средств. Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств согласно ПБУ 6/01 признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы.

Комплекс конструктивно сочлененных предметов — это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированных на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

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

Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой организацией в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности.

Каждому объекту основных средств (инвентарному объекту) независимо от того, находится ли он в эксплуатации, в запасе или на консервации, в целях организации учета и обеспечения контроля за сохранностью основных средств должен присваиваться при принятии их к бухгалтерскому учету соответствующий инвентарный номер.

Присвоенный инвентарному объекту номер может быть обозначен путем прикрепления металлического жетона, нанесен краской или иным способом.

В тех случаях, когда инвентарный объект состоит из нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования и учитывающихся как самостоятельные инвентарные объекты, каждой части присваивается отдельный инвентарный номер. Если по объекту, состоящему из нескольких частей, установлен общий для объекта срок полезного использования, указанный объект числится за одним инвентарным номером.

Присвоение инвентарного номера обязательно и не зависит от того, будет ли данный объект передан в аренду, подлежит ли он амортизации, находился ли ранее в собственности иного лица и т.д. Инвентарный номер сохраняется за объектом на весь период его нахождения в данной организации.

Инвентарные номера списанных с бухгалтерского учета объектов основных средств не присваиваются вновь принятым к бухгалтерскому учету объектам в течение пяти лет по окончании года списания.

Объект основных средств, поступивший в организацию в соответствии с договором аренды, может учитываться арендатором по инвентарному номеру, присвоенному арендодателем.

Срок полезного использования объекта. При постановке объекта на учет в качестве основного средства для него определяется срок полезного использования. Сроком полезного использования, согласно пункту 4 ПБУ 6/01, является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит доход организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого в результате использования этого объекта.

Определение срока полезного использования объекта основных средств производится в соответствии с п. 20 ПБУ 6/01 исходя из:

— ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;

— ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;

— нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта.

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту. По объектам основных средств, полученным организацией в доверительное управление, пользование (в том числе в аренду), распоряжение и на других основаниях, следует определять срок полезного использования исходя из условий договора передачи или положений нормативно-правовых актов.

Учет поступления основных средств. Синтетический учет основных средств ведется на активном, инвентарном счете 01 “Основные средства”. На этом счете производственные предприятия учитывают объекты основных средств, принадлежащие им на правах собственности. В то же время затраты, связанные со строительством, возведением и приобретением объектов основных средств, производственными предприятиями учитываются на активном калькуляционном счете 08 “Вложения во внеоборотные активы”.

При осуществлении затрат, связанных со строительством, возведением и приобретением основных средств, в бухгалтерии производственного предприятия дебетуют счет 08 “Вложения во внеоборотные активы” и кредитуют счета учета материальных ценностей и расчетов. При принятии объекта в эксплуатацию в бухгалтерском учете производится следующая запись:

Дебет счета 01 “Основные средства”

Кредит счета 08 “Вложения во внеоборотные активы”.

Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации,

признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Принятие объектов основных средств, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал, в бухгалтерском учете отражается записями:

1. Дебет счета 08 “Вложения во внеоборотные активы”

Кредит счета 75 “Расчеты с учредителями”;

2. Дебет счета 01 “Основные средства”

Кредит счета 08 “Вложения во внеоборотные активы”.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. При определении рыночной стоимости может быть использована следующая информация:

- данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей;
- сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций;
- сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе;
- экспертные заключения о стоимости отдельных объектов основных средств.

Затраты по доставке указанных объектов основных средств, полученных по договору дарения и в иных случаях безвозмездного получения, учитываются как затраты капитального характера и относятся организациями-получателями на увеличение первоначальной стоимости объекта. Указанные расходы отражаются на счете 08 “Вложения во внеоборотные активы” в корреспонденции со счетами учета расчетов.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается сто-

имость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

На стоимость списываемых материалов производится запись по кредиту счета 10 “Материалы” в корреспонденции с дебетом счета 91 “Прочие доходы и расходы”. На дату перехода права собственности обмениваемого имущества дебетуется счет 08 “Вложения во внеоборотные активы” в корреспонденции с кредитом счета 91 “Прочие доходы и расходы”.

Затраты по доставке указанных объектов основных средств как затраты капитального характера относятся организациями-получателями на увеличение первоначальной стоимости объекта и отражаются по дебету счета 08 “Вложения во внеоборотные активы” в корреспонденции со счетами учета расчетов.

При принятии к бухгалтерскому учету основных средств, приобретенных в обмен на другое имущество, производится запись по дебету счета 01 “Основные средства” в корреспонденции с кредитом счета 08 “Вложения во внеоборотные активы”.

Если невозможно установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, то стоимость основных средств, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств. В первоначальную стоимость объектов основных средств включаются также фактические затраты организации на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Капитальные вложения организации в многолетние насаждения, а также капитальные вложения инвентарного характера в коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы, кроме горно-капитальных) ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего ком-

плекса работ отражаются в общеустановленном порядке путем списания с кредита счета 08 “Вложения во внеоборотные активы” в корреспонденции с дебетом счета 01 “Основные средства”.

На сумму произведенных затрат делаются соответствующие записи в инвентарной карточке с последующим увеличением первоначальной стоимости объекта.

Капитальные вложения в арендованные основные средства являются собственностью арендатора, если иное не предусмотрено договором аренды.

При этом арендатор может передать произведенные капитальные вложения арендодателю (при его согласии принятия на баланс), т. е. отразить списание указанных капитальных вложений, произведя записи по кредиту счета 08 “Вложения во внеоборотные активы” в корреспонденции с дебетом счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” или образовать новый инвентарный объект. В этом случае затраты по законченным работам капитального характера списываются с кредита счета 08 “Вложения во внеоборотные активы” в корреспонденции со счетом 01 “Основные средства”, и на сумму произведенных затрат арендатором открывается отдельная инвентарная карточка.

Неучтенные объекты основных средств, обнаруженные при инвентаризации, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости и отражаются по дебету счета 01 “Основные средства” в корреспонденции со счетом 91 “Прочие доходы и расходы” с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц.

Затраты, связанные с приобретением изданий (книг, брошюр, журналов и т.п.) для использования при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, для управления организации, отражаются по кредиту счетов учета денежных средств в корреспонденции со счетом учета общехозяйственных расходов. При принятии указанных экземпляров изданий к бухгалтерскому учету на сумму произведенных затрат увеличивается стоимость библиотечного фонда и производится запись по дебету счета 01 “Основные средства” и кредиту счета 83 “Добавочный капитал”.

Безвозмездно принятые основные средства приходят по дебету счетов 08 “Вложения во внеоборотные активы” и кредиту счета 98 “Доходы будущих периодов”, субсчет 98-2 “Безвозмездные поступления”. Стоимость безвозмездно полученных основных средств по мере начисления амортизации по ним списывается с субсчета 98-2 “Безвозмездные поступления” в кредит счета 91 “Прочие доходы и расходы”.

Таким образом, по безвозмездно принятым основным средствам в бухгалтерии производственного предприятия составляются следующие записи.

На первоначальную стоимость поступивших безвозмездно объектов основных средств дебетуют счет 08 “Вложения во внеоборотные активы” и кредитуют счет 98 “Доходы будущих периодов”.

Принятие данного объекта в эксплуатацию отражают по дебету счета 01 “Основные средства” и кредиту счета 08 “Вложения во внеоборотные активы”.

Ежемесячно начисленные суммы амортизации по безвозмездно полученным объектам основных средств отражаются по дебету счетов учета затрат (25, 26 и др.) и кредиту счета 02 “Амортизация основных средств”.

Одновременно с этой проводкой в бухгалтерии производственного предприятия в пределах суммы начисленной амортизации производятся следующие записи:

Дебет счета 98 “Доходы будущих периодов”

Кредит счета 91 “Прочие доходы и расходы”.

Оценка объекта основных средств, стоимость которого при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Банка России, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету.

Учет выбытия основных средств. Объекты основных средств выбывают из организации в результате:

- продажи (реализации) объекта другому юридическому лицу или физическому лицу;
- списания в случае морального и (или) физического износа;
- передачи объектов основных средств в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, паевой фонд;
- ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;
- передачи по договорам мены, дарения объектов основных средств;
- передачи дочернему (зависимому) обществу от головной организации;
- недостатки и порчи, выявленных при инвентаризации активов и обязательств;
- частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции;
- по другим причинам.

Для списания с бухгалтерского баланса производственного предприятия объектов основных средств приказом руководителя создается комиссия.

В состав комиссии могут входить соответствующие должностные лица, в том числе главный бухгалтер (бухгалтер) и лица, на которых возложена ответственность за сохранность основных средств. Для участия в работе комиссии могут приглашаться представители соответствующих инспекций.

В компетенцию комиссии входит:

- осмотр объекта, подлежащего списанию, с использованием необходимой технической документации, а также данных бухгалтерского учета, установление целесообразности (пригодности) дальнейшего использования объекта, возможности и эффективности его восстановления;
- установление причин списания объекта (физический и моральный износ, нарушение условий эксплуатации, аварии, стихийные бедствия и иные чрезвычайные ситуации, длительное неиспользование объекта для производства продукции, выполнения работ и услуг либо для управленческих нужд);

— выявление лиц, по вине которых произошло преждевременное выбытие объектов основных средств из эксплуатации, внесение предложений о привлечении этих лиц к ответственности, установленной действующим законодательством;

— возможность использования отдельных узлов, деталей, материалов списываемого объекта и их оценка исходя из цен возможного использования, контроль за изъятием из списываемых основных средств цветных и драгоценных металлов, определение веса и сдача на соответствующий склад;

— осуществление контроля за изъятием из списываемых объектов основных средств цветных и драгоценных металлов, определением их количества, веса;

— составление акта на списание основных средств.

Результаты принятого комиссией решения оформляются актом на списание основных средств с указанием данных, характеризующих объект основных средств.

При выбытии основных средств накопленная амортизация по объекту списывается в уменьшение его первоначальной стоимости. При этом дебетуют счет 02 “Амортизация основных средств” и кредитуют счет 01 “Основные средства”.

При выбытии основных средств вследствие продажи либо по причине ветхости, морального износа, безвозмездной передачи остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 “Основные средства” в дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”. Кроме того, по дебету счета 91 отражают все расходы, связанные с выбытием основных средств, а по кредиту — все поступления, связанные с выбытием основных средств (выручка от продажи объектов, стоимость материалов, лома, утиля, полученных при ликвидации объектов, и др.).

Таким образом, на счете 91 “Прочие доходы и расходы” формируется финансовый результат от выбытия основных средств. Ежемесячно этот финансовый результат списывается со счета 91 на счет 99 “Прибыли и убытки”.

При продаже основных средств их продажную стоимость отражают по дебету счета 62 “Расчеты с покупателями и за-

казчиками” или 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” и кредиту счета 91 “Прочие доходы и расходы”. Одновременно остаточную стоимость основных средств списывают с кредита счета 01 “Основные средства” в дебет счета 91, а сумму амортизации по проданным основным средствам — в дебет счета 02 “Амортизация основных средств” и кредит счета 01. В дебет счета 91 списывают также НДС по основным средствам (с кредита счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”) и расходы по продаже основных средств с кредита счета 23 “Вспомогательные производства” и др.

При безвозмездной передаче основных средств их остаточную стоимость списывают с кредита счета 01 “Основные средства” в дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”, а сумму амортизации — с кредита счета 91 в дебет счета 02 “Амортизация основных средств”. Расходы по демонтажу, упаковке, транспортировке и др. по безвозмездно передаваемым объектам отражают по дебету счета 91 с кредита соответствующих расчетных и других счетов. Финансовый результат от безвозмездной передачи основных средств списывают со счета 91 на счет 99 “Прибыли и убытки”.

Основные средства, переданные в счет вклада в уставный капитал (фонд) других организаций и в счет вклада в общее имущество по договору простого товарищества, списывают по остаточной стоимости в дебет счета 58 “Финансовые вложения” с кредита счета 01 “Основные средства”. Одновременно на сумму амортизации по переданным основным средствам кредитуют счет 01 “Основные средства” и дебетуют счет 02 “Амортизация основных средств”. Дополнительные расходы, связанные с передачей основных средств, списывают в дебет счета 91 с кредита соответствующих счетов.

Разница между согласованной оценкой вклада (которая должна быть отражена по счету 58) и остаточной стоимостью основных средств отражается на счете 91 “Прочие доходы и расходы” в качестве операционного дохода или расхода. При этом если согласованная оценка превышает остаточную стоимость основных средств, то на сумму разницы дебетуют счет 58 и кредитуют счет

91. Если согласованная оценка ниже остаточной стоимости, то разницу отражают по дебету счета 91 и кредиту счета 58.

Для учета выбытия основных средств к счету 01 “Основные средства” может открываться субсчет “Выбытие основных средств”. В дебет этого субсчета переносят стоимость выбывшего объекта, а в кредит — сумму накопленной амортизации. Остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 “Основные средства” на счет 91 “Прочие доходы и расходы”.

3.4. Учет амортизации основных средств

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации. Ее задача — создание фонда средств на полное восстановление объекта по истечении срока его полезного использования. Объектами для начисления амортизации являются объекты основных средств, находящиеся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

Большинство основных средств отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости. Именно эта оценка непосредственно влияет на валюту баланса организации и отражается на инвестиционной привлекательности фирмы. В то же время амортизационные отчисления являются элементом затрат организации и их величина через себестоимость оказывает воздействие на размер прибыли от основной деятельности.

Не подлежат амортизации те объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования), вследствие этого их особого свойства износ по ним также не начисляется. Перечень таких объектов, если они имеются на балансе организации, целесообразно приложить к учетной политике.

По всем прочим объектам основных средств начисление амортизации производится одним из следующих способов, перечисленных в п. 18 ПБУ 6/01:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Способ избирается отдельно применительно к каждой группе основных средств исходя из специфики их эксплуатации. Выбранный способ начисления амортизации производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Очевидно, что выбор различных способов начисления амортизации по разным группам объектов не только возможен, но и зачастую может явиться действенным инструментом повышения экономической эффективности функционирования хозяйствующего субъекта.

Необходимо иметь в виду, что выбор способа амортизации в бухгалтерском учете нецелесообразно привязывать к способу амортизации в налоговом учете. Дело в том, что расхождение в базе начисления амортизации и в сроках полезного использования по объектам, введенным в эксплуатацию до 1 января 2002 г., сведет на нет преимущества такого сближения. В последующие годы — по мере обновления основных средств организации — можно вернуться к решению вопроса о выборе единого способа амортизации объектов в налоговом и бухгалтерском учете.

Покажем на примере применение предусмотренных законодательством способов амортизации основных средств. Возьмем в качестве образца объект стоимостью 400 000 руб. со сроком полезного использования пять лет.

При **линейном способе** годовая сумма амортизационных отчислений, согласно п. 19 ПБУ 6/01, определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

При линейном способе годовая норма амортизации составляет $1/5$ стоимости объекта, или 20%. В этом случае годовая сумма амортизационных отчислений составит 80 000 руб. ($400\,000 \times 20\%$).

Это наиболее простой и традиционный способ, достоинства которого, впрочем, крайне сомнительны.

К примеру, линейный способ не отражает то, что эксплуатационные характеристики объекта основных средств изменяются в течение срока службы, так как со временем увеличиваются простои, растет продолжительность ремонтов, снижается производительность. Поэтому себестоимость, в которую в первые годы использования объекта можно было безболезненно включать более высокие амортизационные отчисления, а по мере выработки ресурса основного средства — снижать их размер, остается нечувствительной к устареванию основных средств организации.

Линейный способ чаще всего сопряжен с применением Единых норм амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР, утвержденных постановлением Совета Министров СССР от 22 октября 1990 г. № 1072.

Эти нормы не являются обязательными, но широко используются в организациях. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 27 января 1999 г. № 16-00-16-28 разъясняет, что эти нормы установлены исходя из режима работы машин, оборудования, в том числе вычислительной техники, в две смены. Корректировка норм амортизационных отчислений, исходя из режима работы вышеуказанных объектов, основных средств в одну смену, не предусматривается, при работе же в три смены норма может быть увеличена.

Применение этого способа амортизации целесообразно для групп основных средств, которые непосредственно не участвуют в производстве продукции (работ, услуг), с длительным сроком полезного использования и физическое состояние которых ухудшается относительно равномерно: для зданий, сооружений, подъездных путей и т. д.

При **способе уменьшаемого остатка** годовая норма амортизации определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше трех, установленного организацией (п. 19 ПБУ 6/01).

По способу уменьшаемого остатка при тех же исходных данных годовая норма амортизации составляет 60% ($20\% \times 3,0$).

Эта фиксированная ставка относится к остаточной стоимости в конце каждого года. При этом предполагаемая ликвидационная стоимость объекта при расчете не учитывается, за исключением последнего года. В последний год сумма амортизации исчисляется путем вычитания из остаточной стоимости на начало последнего года ликвидационной стоимости. Расчет амортизационных отчислений представлен в таблице.

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств способом уменьшаемого остатка

Период	Сумма амортизации (руб.)	Накопленная амортизация (руб.)	Остаточная стоимость (руб.)
Первый год	$400\,000 \times 60\% = 240\,000$	240 000	160 000
Второй год	$160\,000 \times 60\% = 96\,000$	336 000	64 000
Третий год	$64\,000 \times 60\% = 38\,400$	374 400	25 600
Четвертый год	$25\,600 \times 60\% = 15\,360$	389 760	10 240
Пятый год	10 240	400 000	—

Снижение остаточной стоимости объектов основных средств при рассматриваемом способе начисления амортизации нелинейно, так как чем “моложе” основное средство, тем больше годовая сумма амортизационных отчислений.

При **способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования** годовая сумма амортизации определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (вос-

становительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

В нашем примере при тех же исходных данных сумма чисел лет срока полезного использования составит 15 ($5 + 4 + 3 + 2 + 1$).

Таким образом, в первый год эксплуатации может быть начислена амортизация в размере $5/15$ от стоимости объекта, во второй год — $4/15$, в третий год — $3/15$, в четвертый год — $2/15$, в пятый год — $1/15$.

Расчет амортизационных отчислений при этом способе будет выглядеть следующим образом:

в первый год: $400\ 000 \text{ руб.} \times 5/15 = 133\ 333 \text{ руб.}$

второй год: $400\ 000 \text{ руб.} \times 4/15 = 106\ 667 \text{ руб.}$

третий год: $400\ 000 \text{ руб.} \times 3/15 = 80\ 000 \text{ руб.}$

четвертый год: $400\ 000 \text{ руб.} \times 2/15 = 53\ 333 \text{ руб.}$

пятый год: $400\ 000 \text{ руб.} \times 1/15 = 26\ 667 \text{ руб.}$

Итого: 400 000 руб.

Снижение остаточной стоимости объекта в этом случае также происходит нелинейно.

При **способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг)** начисление амортизации производится исходя из прогнозируемого объема выпуска в течение срока эксплуатации объекта основных средств.

Пример. На производственном оборудовании с первоначальной стоимостью 400 000 руб. планируется выпуск продукции в течение 5 лет на общую сумму 1 060 000 руб., в том числе в первый год — на сумму 200 000 руб., во второй год — на сумму 300 000 руб., в третий год — на сумму 350 000 руб., в четвертый год — на сумму 150 000 руб., в пятый год — на сумму 60 000 руб. (динамика выпуска типична).

При применении способа начисления амортизации пропорционально объему выпуска продукции амортизация будет начисляться в следующей пропорции:

в первый год: $400\,000 \text{ руб.} \times 200\,000 / 1\,060\,000 = 75\,472 \text{ руб.}$;
во второй год: $400\,000 \text{ руб.} \times 300\,000 / 1\,060\,000 =$
 $= 113\,208 \text{ руб.}$;

в третий год: $400\,000 \text{ руб.} \times 350\,000 / 1\,060\,000 = 132\,075 \text{ руб.}$;
в четвертый год: $400\,000 \text{ руб.} \times 150\,000 / 1\,060\,000 =$
 $= 56\,604 \text{ руб.}$;

в пятый год: $400\,000 \text{ руб.} \times 60\,000 / 1\,060\,000 = 22\,641 \text{ руб.}$

Итого: 400 000 руб.

Последний способ начисления амортизации наиболее обоснован с экономической точки зрения, так как он обеспечивает наличие прямой пропорциональной связи между производительностью оборудования и суммой произведенных по нему амортизационных отчислений: чем больше объем выпуска, тем большая сумма амортизации может быть отнесена на затраты без изменения удельного веса этой статьи в себестоимости.

При выборе способа начисления амортизации следует помнить, что этот элемент затрат на производство в большинстве отраслей имеет довольно большой удельный вес. В зависимости от целей организации с помощью этого инструмента можно оказывать влияние на результаты хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Выбирая для зданий, сооружений и прочих подобных объектов линейный способ, а для активной части основных средств, по возможности, способ начисления пропорционально объему выпуска продукции (работ, услуг), можно сохранять удельный вес амортизационных отчислений примерно на одном уровне в течение длительного периода.

Если организация предполагает работать продолжительный срок и планирует, например, закупку нового оборудования, то, избрав способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования или способ уменьшаемого остатка, может в первые годы эксплуатации оборудования несколько завысить себестоимость и избежать оттока части средств из производственной среды организации и т.д.

Когда способ начисления амортизации определен, отчисления производятся в течение отчетного года ежемесячно в разме-

ре 1/12 годовой суммы. По основным средствам, используемым в организациях с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году. Если такие основные средства имеются на балансе, их перечень целесообразно приложить к учетной политике организации.

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

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

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

С 1 января 2009 г. ст. 258 НК РФ разрешает включать в состав расходов отчетного периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% от первоначальной стоимости основных средств, а в отношении объектов основных средств групп 3–7 — не более 30%. Аналогичный порядок отныне предусмотрен для затрат на модернизацию, достройку и т. д. По сути, единовременное списание 10(30) процентов от стоимости основных средств является ускорением амортизации, или так называемой амортизационной премией. Она увеличивает размер амортизационных отчислений и снижает налог на прибыль, который уплачивается за первый год владения имуществом. Воспользоваться премией организация вправе в том отчетном периоде, когда на основное средство начинается начисляться амортизация.

Суммы начисленной амортизации по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете 02 “Амортизация основных средств”.

Амортизационные отчисления по собственным основным средствам производственного назначения в бухгалтерском учете отражают по дебету счетов издержек производства (23 “Вспомогательные производства”, 25 “Общепроизводственные расходы”, 26 “Общехозяйственные расходы” и др.) и кредиту счета 02 “Амортизация основных средств”.

По объектам основных средств, сданным в текущую аренду, амортизационные отчисления отражаются по дебету счета 91 “Прочие доходы и расходы” и кредиту счета 02 (если арендная плата формирует операционные доходы), а по основным средствам непроизводственного назначения — по дебету счета 29 “Обслуживающие производства и хозяйства” и кредиту счета 02.

У некоммерческих организаций сумма износа начисляется по нормам амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов в конце года и отражается на забалансовом счете 010 “Износ основных средств”.

Амортизация по полностью амортизированным основным средствам не начисляется.

При выбытии собственных основных средств начисленная сумма амортизации списывается в дебет счета 02 “Амортизация основных средств” с кредита счета 01 “Основные средства”.

Аналитический учет по счету 02 “Амортизация основных средств” ведут по видам и отдельным инвентарным объектам основных средств.

3.5. Учет ремонта и восстановления объектов основных средств

Для обеспечения бесперебойной работы объектов основных средств необходимо не только систематически наблюдать за их состоянием в процессе эксплуатации (смазка, осмотр и т. п.), но

и периодически их восстанавливать путем проведения ремонта, модернизации и реконструкции.

По объему и характеру производимых ремонтных работ различают текущий и капитальный ремонты основных средств.

Под **текущим ремонтом** понимают исправление или замену отдельных узлов или деталей для поддержания объекта в рабочем состоянии. Под **капитальным ремонтом** понимают одновременную смену всех износившихся узлов и деталей с разборкой ремонтируемых объектов. **Модернизация и реконструкция** имеют целью улучшение нормативных показателей функционирования объектов основных средств (срока полезного использования, мощности).

Ремонты основных средств могут осуществляться **хозяйственным способом**, т.е. силами самой организации, или **подрядным**, т.е. силами сторонних организаций.

Восстановление основных средств проводится в соответствии с планом, исходя из системы планово-предупредительного ремонта, который утверждается руководителем организации.

Система планово-предупредительного ремонта предусматривает обслуживание основных средств, текущий и капитальный ремонт. Она разрабатывается организацией на основе технических характеристик объектов основных средств, условий их эксплуатации и т.п.

Фактические расходы, связанные с проведением или оплатой работ по ремонту основных средств, производственные предприятия могут относить прямо на счета издержек производства с кредита соответствующих материальных, денежных и расчетных счетов: 10 “Материалы”, 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда” и др.

Производственные предприятия, особенно с сезонным характером производства, могут создавать ремонтный фонд для накопления средств на осуществление ремонтных работ. Для учета ремонтного фонда целесообразно открывать субсчет “Ремонтный фонд” по пассивному счету 96 “Резервы предстоящих расходов”. В этом случае отчисления в ремонтный фонд можно оформить следующей бухгалтерской записью:

Дебет счетов 25 “Общепроизводственные расходы”, 26 “Общехозяйственные расходы”

Кредит счета 96 “Резервы предстоящих расходов”

Производственные предприятия при образовании ремонтного фонда операции по учету ремонта основных средств, осуществляемого хозяйственным способом, отражают, как правило, предварительно на активном синтетическом счете 23 “Вспомогательные производства”. По дебету этого счета отражают фактические затраты по проведенному капитальному и текущему ремонтам собственных основных средств, а по кредиту — за счет ремонтного фонда списывают фактическая себестоимость ремонтных работ. Дебетовое сальдо по счету 23 показывает затраты по незаконченному капитальному или текущему ремонту основных средств. В балансе эти затраты отражаются по статье “Незавершенное производство”.

Строительные и другие материалы при ремонте объектов основных средств приходятся по дебету счета 10 “Материалы” и кредиту счета 23 “Вспомогательные производства”.

Списание фактической себестоимости ремонта, проводимого хозяйственным способом с использованием счета 23, в бухгалтерии производственного предприятия отражают следующей записью:

Дебет счета 96 “Резервы предстоящих расходов”

Кредит счета 23 “Вспомогательные производства”.

При осуществлении капитального ремонта основных средств подрядным способом, производственное предприятие заключает договор с подрядчиком. Приемка законченного капитального ремонта оформляется актом приемки-сдачи. Законченные капитальные работы оплачиваются подрядчику из расчета сметной стоимости их фактического объема. На стоимость законченных капитальных работ подрядчики представляют заказчику счета, акцепт которых оформляется следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 96 “Резервы предстоящих расходов”, субсчет “Ремонтный фонд”

Кредит счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”.

В том случае, когда производственным предприятием не создается специальный ремонтный фонд, то затраты по капитальному ремонту, осуществляемому подрядным способом, могут быть списаны с кредита счета 60 в дебет счетов издержек производства.

Затраты на ремонт основных средств по окончании отчетного года должны быть списаны на издержки производства в сумме фактически произведенных затрат. В связи с этим сумму резерва, превышающую фактически произведенные затраты на ремонт, по окончании года сторнируют. При недостатке ремонтного фонда на величину недостатка составляют либо дополнительную проводку по начислениям в ремонтный фонд, либо списывают указанную величину на издержки производства. Сальдо по субсчету “Ремонтный фонд” счета 96 “Резервы предстоящих расходов”, как правило, должно соответствовать затратам по незаконченному ремонту сложных объектов.

Производственное предприятие затраты по ремонту основных средств может вначале учитывать по дебету счета 97 “Расходы будущих периодов” (с кредита материальных, расчетных и других счетов или счета 23), а с этого счета в течение года, как правило, равномерно списывать на счета издержек производства. Данный вариант учета расходов по ремонту основных средств целесообразно использовать в сезонных производствах, где основная часть расходов по ремонту основных средств приходится на первые месяцы года, когда еще не создан ремонтный фонд.

Ремонт и содержание основных средств непроизводственного назначения осуществляют за счет прибыли организации. Фактические расходы по ремонту указанных объектов списывают в дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы” с кредита материальных, денежных и расчетных счетов (10, 70, 69, 60, 76 и др.).

В случаях достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации объектов основных средств изменяется их первоначальная стоимость, в которой они были приняты к бухгалтерскому учету. Эти операции с основными средствами сопровождаются как завышением стоимости объектов, так и ее занижением в зависимости от целей управления.

Увеличение (уменьшение) первоначальной стоимости основных средств относится на добавочный капитал организации. При этом затраты организации, отраженные на счете 08 “Вложения во внеоборотные активы”, по окончании достройки, дооборудования, реконструкции объекта основных средств или по завершении работ, носящих капитальный характер, списываются в дебет счета 01 “Основные средства”.

Одновременно на сумму присоединенных к счету учета основных средств затрат увеличивается сумма на счете учета добавочного капитала и уменьшается собственный источник, оставшийся в распоряжении организации (за исключением амортизации). В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, замена каждой такой части при восстановлении учитывается как выбытие и приобретение самостоятельного инвентарного объекта.

3.6. Особенности учета аренды и лизинга основных средств

Учет арендованных основных средств. Бухгалтерский учет операций по договорам аренды ведется с соблюдением принципа имущественной обособленности организации. Согласно этому принципу имущество юридического лица, принадлежащее ему на праве собственности, учитывается отдельно от взятого во временное пользование, владение, распоряжение.

Передача в аренду отдельного вида имущества (объектов производственных и непроизводственных основных фондов) производится по приемно-сдаточным актам. При этом в договоре аренды оговаривается срок их предстоящей службы, рассчитанной исходя из оценки имущества с учетом его фактического износа и действующих норм амортизационных отчислений.

Арендодатель сданное в аренду имущество учитывает на своем балансе в составе основных средств, с соответствующей отметкой в инвентарной карточке объекта основных средств.

Арендатор стоимость взятого в аренду имущества учитывает в установленном порядке на забалансовом счете 001 “Арен-

дованные основные средства”. На основные средства, принятые в аренду, для осуществления забалансового учета указанных объектов в бухгалтерской службе организации-арендатора рекомендуется также открывать инвентарные карточки.

Арендная плата за имущество включает в себя, как правило, средства, предусмотренные нормами отчисления на полное восстановление и сметами затрат на ремонт основных средств (если иное не предусмотрено договором аренды), и часть прибыли.

Арендатор на сумму арендной платы, причитающейся арендодателю, ежемесячно (ежеквартально) образует задолженность по кредиту счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство (20, 23, 25, 26 и др. — по статье “Арендная плата”). В случае аренды объектов непроизводственного назначения — с дебетом счета 91 “Прочие доходы и расходы” с отнесением ее за счет операционных расходов, уменьшающих прибыль, остающуюся в распоряжении организации.

По перечислении арендной платы дебетуется счет 76 и кредитуется счет 51 “Расчетные счета”.

Вложения капитального характера в арендованные основные средства являются собственностью арендатора, если иное не предусмотрено договором аренды. При этом арендатор может передать произведенные вложения арендодателю (при его согласии принятия на баланс), т. е. отразить их списание, произведя записи по кредиту счета 08 “Вложения во внеоборотные активы” в корреспонденции с дебетом счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, или образовать новый инвентарный объект (счет 01).

В этом случае затраты по законченным работам капитального характера списываются с кредита счета 08 “Вложения во внеоборотные активы” в дебет счета 01 “Основные средства” и на сумму произведенных затрат арендатором открывается отдельная инвентарная карточка.

У арендодателя в случае осуществления текущей аренды на сумму причитающейся арендной платы дебетуется счет 76

“Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” и кредитуется счет 91 “Прочие доходы и расходы”, а при поступлении средств — дебетуются счета денежных средств и кредитуется счет 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”.

Учет лизинговых операций. Лизинговые операции регламентируются Федеральным законом от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ “О финансовой аренде (лизинге)”. Под **лизингом** понимается совокупность экономических и правовых отношений, возникающих в связи с реализацией договора лизинга, в том числе приобретением предмета лизинга. Договор лизинга — это договор, в соответствии с которым лизингодатель обязуется приобрести в собственность указанное лизингополучателем имущество у определенного им продавца и предоставить лизингополучателю это имущество за плату во временное владение и пользование. Лизинговая деятельность представляет собой вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его в лизинг.

Лизинговый бизнес представляет собой особую сферу предпринимательской деятельности. Слово “лизинг” происходит от английского “to lease” — сдавать и брать имущество внаем.

Лизинг, по определению специалистов Всемирного банка, — контрактные отношения между двумя сторонами, которые позволяют одной стороне использовать имущество, являющееся собственностью другой, в обмен на установленные периодические платежи.

Лизинг — достаточно молодой вид предпринимательской деятельности не только в России, но и за рубежом. Зародившись в США в начале 50-х гг. XX в., лизинг стал распространяться и в Европе. Отцом американского лизинга считается Генри Шонфенльд, организовавший в 1952 г. компанию United States of Leasing Corporation, в которой лизинговые операции стали предметом основной деятельности. Менее чем за полувековой срок развития лизинг нашел широкое распространение во всем мире и признан как один из наиболее эффективных и надежных методов инвестирования средств в оборудование.

С хозяйственной точки зрения лизинг служит средством активизации инвестиционной деятельности, развития и техни-

ческого перевооружения производства, внедрения научно-технического прогресса, создания новых рабочих мест.

В России лизинг пока находится на стадии становления. Однако в ближайшее время следует ожидать его бурного развития, причем не только в силу присущих ему возможностей, но и благодаря проводимой государством законодательной поддержке. Лизинг позволяет финансовым институтам и банкам более плавно реструктуризировать свою деятельность, смещая акценты в сторону кредитования инвестиционных проектов с более высокими гарантиями, поскольку сдаваемое в лизинг имущество, как правило, высоколиквидное, а главное, оно остается в собственности лизингодателя до истечения срока договора лизинга.

Рынок лизинговых операций в России оценивается как чрезвычайно емкий, способный принести значительные доходы всем его участникам. Развитие лизинга в отечественной практике постепенно принимает все более четкие организационные и правовые формы. Формируются необходимые законодательные и нормативные предпосылки для правового регулирования деятельности участников лизинговых операций.

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

Предметом лизинга не могут быть земельные участки и другие природные объекты, а также имущество, которое федеральными законами запрещено для свободного обращения или для которого установлен особый порядок обращения, за исключением продукции военного назначения, лизинг которой осуществляется в соответствии с международными договорами Российской Федерации, Федеральным законом от 19 июля 1998 г. № 114-ФЗ “О военно-техническом сотрудничестве Российской Федерации с иностранными государствами” в порядке, установленном Президентом Российской Федерации, и технологического оборудования иностранного производства, лизинг которого осуществляется в порядке, установленном Президентом Российской Федерации.

Субъектами лизинга являются:

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

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

продавец — физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором купли-продажи с лизингодателем продает лизингодателю в обусловленный срок имущество, являющееся предметом лизинга. Продавец обязан передать предмет лизинга лизингодателю или лизингополучателю в соответствии с условиями договора купли-продажи. Продавец может одновременно выступать в качестве лизингополучателя в пределах одного лизингового правоотношения.

Основными формами лизинга являются внутренний и международный лизинг. При осуществлении внутреннего лизинга лизингодатель и лизингополучатель являются резидентами РФ, а лизингодатель и лизингополучатель международного лизинга — нерезидентами РФ.

Учет лизинговых операций имеет свои особенности. Рассмотрим их как в случае учета имущества на балансе лизингодателя, так и у лизингополучателя.

Учет у лизингодателя. Затраты, связанные с осуществлением капитальных вложений по приобретению лизингового имущества, отражаются на счете 08 “Вложения во внеоборотные активы”, субсчет “Приобретение объектов основных средств”.

Лизинговое имущество приходится по дебету счета 03 “Долговые вложения в материальные ценности” с кредита счета 08.

Передача лизингового имущества лизингополучателю отражается внутренними записями в аналитическом учете по счету 03.

В зависимости от условий договора лизинговое имущество может учитываться на балансе лизингодателя или на балансе лизингополучателя.

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то затраты лизингодателя по осуществлению лизинговой деятельности формируются и учитываются на счете 20 “Основное производство” с кредита материальных, расчетных и других счетов (10, 69, 70 и др.).

Начисление амортизации на полное восстановление лизингового имущества отражается по дебету счета 20 и кредиту счета 02 “Амортизация основных средств”.

Ежемесячно учтенные на счете 20 расходы по лизинговому имуществу списывают с кредита этого счета в дебет счета “Продажи”.

Причитающаяся, исходя из условий договора лизинга, сумма лизинговых платежей отражается по дебету счета 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками” в корреспонденции со счетом 90 “Продажи”. Поступление от лизингополучателя лизинговых платежей отражается по кредиту счета 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками” в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

При возврате лизингового имущества и прекращении его использования для лизинга его стоимость списывают с кредита счета 03 “Доходные вложения в материальные ценности” в дебет счета 01 “Основные средства”.

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то финансовый результат от передачи лизингового имущества лизингополучателю отражается на счете 91 “Прочие доходы и расходы”.

Передачу лизингового имущества лизингодателем лизингополучателю оформляют бухгалтерской записью:

Дебет счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет “Задолженность по лизинговым платежам” — на сумму лизинговых платежей

Кредит счета 03 “Доходные вложения в материальные ценности” — на стоимость лизингового имущества
Кредит счета 98 “Доходы будущих периодов” — на разницу между суммой лизинговых платежей и стоимостью лизингового имущества.

Поступающие по договору лизинговые платежи отражаются по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”. Одновременно на сумму поступивших платежей дебетуют счет 98 “Доходы будущих периодов” и кредитуют счет 91 “Прочие доходы и расходы”.

При возврате лизингового имущества лизингодателю его остаточная стоимость приходится по счету 03 “Доходные вложения в материальные ценности” с кредита счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет “Задолженность по лизинговым платежам”.

При возврате имущества с полностью погашенной стоимостью оно приходится на счет 03 по условной оценке 1 руб.

Основные средства, сданные в аренду, учитывают на забалансовом счете 011 “Основные средства, сданные в аренду” в оценке, указанной в договорах аренды.

Аналитический учет по счету 011 ведут по арендаторам и по каждому объекту основных средств, сданных в аренду.

Учет у лизингополучателя. Если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то у лизингополучателя поступившее лизинговое имущество учитывается на забалансовом счете 001 “Арендованные основные средства”.

Начисленные лизингодателю лизинговые платежи отражаются по дебету счетов учета издержек производства и обращения (20, 26) и кредиту счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет “Задолженность по лизинговым платежам”. При погашении задолженности дебетуют счет 76 и кредитуют счета учета денежных средств. При возврате лизингового имущества лизингодателю его стоимость списывают со счета 001.

При выкупе лизингового имущества его стоимость на дату перехода права собственности списывают с забалансового сче-

та 001 и приходуя по дебету счета 01 “Основные средства” и кредиту счета 02 “Амортизация основных средств”.

В случае выкупа лизингового имущества до истечения срока договора лизинга досрочно начисленные платежи относят в дебет счета 97 “Расходы будущих периодов” или в дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы” (при решении использовать собственные источники) с кредита счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет “Арендные обязательства”.

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то на стоимость поступившего лизингового имущества дебетуют счет 08 “Вложения во внеоборотные активы”, субсчет “Приобретение объектов основных средств”, и кредитуют счет 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет “Арендные обязательства”.

Стоимость поступившего лизингового имущества и затраты, связанные с его получением, списывают с кредита счета 08 в дебет счета 01 “Основные средства”.

Начисленные лизингодателю платежи отражают по дебету счета 76, субсчет “Арендные обязательства”, и кредиту счета 76, субсчет “Задолженность по лизинговым платежам”.

Начисление амортизации по лизинговому имуществу осуществляют исходя из утвержденных норм амортизации или норм, увеличенных в связи с применением механизма ускоренной амортизации на коэффициент не выше 3. Начисленная амортизация отражается по дебету счетов учета издержек или обращения (20, 25, 26 и др.) и кредиту счета 02 “Амортизация основных средств”.

Возврат лизингового имущества при условии полной выплаты лизинговых платежей отражают на счете 91 “Прочие доходы и расходы”. При этом остаточную стоимость лизингового имущества списывают в дебет счета 91 с кредита счета 01 “Основные средства”.

Сумма амортизации по лизинговому имуществу списывается в дебет счета 02 с кредита счета 01 “Основные средства”.

При выкупе лизингового имущества при условии погашения всей суммы лизинговых платежей на счетах 01 “Основные

средства” и 02 “Амортизация основных средств” осуществляют внутреннюю запись по переходу лизингового имущества в собственные основные средства.

Досрочно начисленные платежи за лизинговое имущество относят в дебет счета 97 “Расходы будущих периодов” или счета 91 “Прочие доходы и расходы” (в случае принятия решения об использовании собственных источников) и кредит счета 02 “Амортизация основных средств”. Одновременно указанная сумма отражается по дебету счета 76, субсчет “Задолженность по лизинговым платежам”, и кредиту счета 76, субсчет “Арендные обязательства”.

3.7. Учет переоценки основных средств

Первоначальная стоимость объекта основных средств — достаточно стабильная величина, но и она может изменяться: законодатель предусмотрел такие возможности и предоставил экономическому субъекту право выбора в этой области.

Так, наиболее распространенный и доступный способ изменения первоначальной стоимости основных средств — их переоценка. Согласно п. 15 ПБУ 6/01 коммерческие организации могут переоценивать группы однородных объектов основных средств не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) по текущей (восстановительной) стоимости.

Переоценка не только позволяет приблизить стоимость основного средства по данным бухгалтерского учета к рыночной, но и сказывается на размере амортизационного фонда, балансовой оценке основного средства, на величине добавочного капитала или прибыли, влияет на валюту баланса, может стать источником увеличения уставного капитала (за счет добавочного).

Таким образом, переоценка, если рассматривать ее последствия в комплексе, представляется весьма действенным механизмом управления показателями финансового состояния организации. Кроме того, бухгалтерская отчетность в части представления информации о наличии основных средств становится

более достоверной: объекты отражаются не в затратной, а в рыночной оценке.

При принятии решения о переоценке группы основных средств следует учитывать, что в последующем они должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости. Это новшество, внесенное в ПБУ 6/01, призвано выработать у организаций более ответственное отношение к проведению переоценки основных средств и требует большей взвешенности действий и дальновидности аналитиков.

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. При этом в бухгалтерском учете производится следующая запись.

Дебет счета 01 “Основные средства”

Кредит счета 83 “Добавочный капитал”.

Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет прибылей и убытков в качестве операционных расходов, относится на счет прибылей и убытков отчетного периода в качестве дохода. В этом случае сумму дооценки отражают записью:

Дебет счета 01 “Основные средства”

Кредит счета 91 “Прочие доходы и расходы”.

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет прибылей и убытков в качестве расходов. При этом в бухгалтерском учете производят следующую запись:

Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”

Кредит счета 01 “Основные средства”.

Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет

сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. В этом случае сумму уценки отражают записью:

Дебет счета 83 “Добавочный капитал”
Кредит счета 01 “Основные средства”.

Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет прибылей и убытков в качестве операционного расхода. При этом в бухгалтерии производственного предприятия производят следующую запись:

Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”
Кредит счета 01 “Основные средства”.

При выбытии объекта основных средств, подвергшегося переоценке, сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации следующей записью:

Дебет счета 84 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”
Кредит счета 83 “Добавочный капитал”.

Необходимо иметь в виду, что единожды произведенная переоценка становится обязательной, но не обязательно ежегодной. Во избежание недоразумений с пользователями бухгалтерской информации (в том числе с контролирующими органами) следует определить в учетной политике периодичность проведения переоценки.

Эти сроки могут варьироваться для разных групп однородных объектов основных средств. Определению периодичности переоценки должен предшествовать анализ динамики рыночных цен на данный вид активов и сложившихся в этой области тенденций. Следует предусмотреть возможное снижение рыночных цен, в связи с которым возникнет необходимость уценки объектов.

Переоценка — дооценка или уценка — объекта влечет за собой пропорциональное увеличение (или уменьшение) суммы накопленных амортизационных отчислений. Кроме того, при дооценке текущие амортизационные отчисления, включаемые в себестоимость, также возрастут, это снизит прибыль от обычных видов деятельности. Прибыль от продажи объекта по рыночным ценам в этом случае также сократится. В то же время амортизационный фонд на полное восстановление объекта пополнится.

3.8. Инвентаризация основных средств

Достоверность данных текущего бухгалтерского учета и отчетности по основным средствам обеспечивается проведением инвентаризации.

В соответствии со ст. 12 Закона о бухгалтерском учете и Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49) количество проводимых в отчетном году инвентаризаций основных средств, даты их проведения и перечень проверяемых объектов определяются самой организацией. Однако инвентаризация основных средств может осуществляться не реже одного раза в три года, а библиотечных фондов — один раз в пять лет, исключение составляют случаи, когда проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче объектов основных средств в аренду, при их выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, имея в виду, что организации имеют право не чаще одного раза в год (на начало года) производить переоценку основных средств по восстановительной стоимости;
- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
- при установлении фактов недостачи, хищения, злоупотребления или порчи имущества;

- в случаях пожара, стихийных бедствий, других чрезвычайных ситуаций;

- при ликвидации (реорганизации) предприятия перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса и в других случаях в соответствии с законодательством;

- в других случаях, предусмотренных законодательством.

Инвентаризация проводится инвентаризационной комиссией, утвержденной приказом (распоряжением) руководителя организации, которая проверяет наличие и использование основных средств, выявляет неиспользуемое имущество (оборудование, машины и т.д.) и составляет инвентаризационную опись основных средств. При инвентаризации недвижимости (зданий, сооружений и т.п.), а также земельных участков комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих право собственности на это имущество.

Инвентаризационная опись составляется по местонахождению объектов основных средств и материально ответственным лицам. При этом по неиспользуемым объектам составляется отдельная опись. Все описи подписываются членами комиссии, материально ответственными лицами и передаются в бухгалтерию.

Если при инвентаризации выявляются объекты, которые не отражены в учете, то они оцениваются по ценам воспроизводства и вносятся в опись. На основные средства, принятые в аренду, составляется отдельная опись.

Если в процессе инвентаризации установлено, что по отдельным объектам основных средств изменилась первоначальная стоимость (например, пристройка новых помещений, надстройка этажей или снос некоторых конструктивных элементов, которые не нашли отражения в бухгалтерском учете), то комиссия должна на основе соответствующих документов определить увеличение (уменьшение) первоначальной стоимости объекта и отразить в описи. При этом необходимо составить акт и указать причины и лиц, виновных в несвоевременном отражении соответствующих изменений в учетных регистрах.

Основные средства, не пригодные к эксплуатации вследствие полной амортизации, порчи, показываются в отдельной описи, где приводится информация о времени их ввода в эксплуатацию и о причинах непригодности.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета (на основе инвентарных карточек, описей и других документов) подлежат регулированию. Они обобщаются в ведомости результатов инвентаризации, которая имеет следующий вид.

Излишки основных средств подлежат оприходованию по рыночной стоимости (на дату проведения инвентаризации) как неучтенные основные средства по дебету счета 01 “Основные средства” и отражаются на финансовых результатах хозяйственной деятельности организации по кредиту счета 91 “Прочие доходы и расходы”.

Недостачи основных средств списываются за счет виновных лиц по дебету счета 73 “Расчета с персоналом по прочим операциям”, субсчет 3 “Расчеты по возмещению материального ущерба” и кредиту счета 01 “Основные средства”; а при отсутствии виновников или отказе суда во взыскании — по дебету счета 91 “Прочие доходы и расходы”.

3.9. Учет нематериальных активов

Состав нематериальных активов. Правовое регулирование нематериальных активов осуществляется частью 4 ГК РФ. К нематериальным активам (НМА), согласно ПБУ 14/2007, относят активы, в отношении которых одновременно выполняются следующие условия:

- а) отсутствуют материально-вещественные (физические) структуры;
- б) имеется возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;
- в) использование в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

г) использование в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 мес. или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес.;

д) организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

е) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;

ж) имеются в наличии надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.д.).

К нематериальным активам, в частности, согласно п. 4 ПБУ 14/2007, могут быть отнесены:

- произведения науки, культуры и искусства;
- программы для ЭВМ;
- изобретения;
- полезные модели;
- селекционные достижения;
- секреты производства (ноу-хау);
- товарные знаки и знаки обслуживания.

В составе нематериальных активов, кроме того, учитываются организационные расходы и деловая репутация организации.

Деловая репутация организации определяется в виде разницы между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств.

В то же время к нематериальным активам не могут быть отнесены:

а) не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

б) не законченные и не оформленные в установленном законодательством порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

в) материальные носители (вещи), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации;

г) финансовые вложения.

Положительную деловую репутацию организации следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод, и учитывать в качестве отдельного инвентарного объекта.

Отрицательную деловую репутацию организации следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.д., и учитывать как доходы будущих периодов. Если организация как имущественный комплекс не продавалась, деловая репутация не определяется.

В состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Оценка нематериальных активов. Нематериальные активы при постановке на учет подлежат оценке в денежном выражении в российских рублях. Объекты принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости на счете 04 “Нематериальные активы”.

Первоначальную стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату, формируют фактические расходы на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактическими расходами на приобретение нематериальных активов, согласно ПБУ 14/2007, могут быть:

— суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);

— суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;

— регистрационные сборы, таможенные сборы и пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;

— невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта нематериальных активов;

— вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;

— иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов.

Если условиями договора предусмотрена отсрочка или рассрочка платежа, при оплате приобретаемых нематериальных активов фактические расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.

При приобретении нематериальных активов могут возникать дополнительные расходы на приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Такими расходами могут быть суммы оплаты труда работников, соответствующие отчисления на их социальные нужды, материальные и иные расходы. Дополнительные расходы увеличивают первоначальную стоимость нематериальных активов.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление. Это могут быть израсходованные материальные ресурсы, оплата труда, услуги сторонних организаций по контрагентским (соисполнительским) договорам, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств, и т.д. Налог на добавленную стоимость и иные возмещаемые налоги (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации) не входят в первоначальную стоимость нематериальных активов.

Нематериальные активы считаются созданными организацией в случае, если:

— исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные в порядке выполнения служебных

обязанностей или по конкретному заданию работодателя, принадлежит организации-работодателю;

— исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные автором (авторами) по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, принадлежит организации-заказчику;

— свидетельство на товарный знак или на право пользования наименованием места происхождения товара выдано на имя организации.

Не включаются в фактические расходы на приобретение, создание нематериальных активов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением активов. Первоначальная стоимость нематериальных активов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), определяется исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Если нематериальные активы получены по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, то их первоначальная стоимость определяется исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, величина стоимости нематериальных активов, полученных организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

Первоначальная стоимость нематериальных активов не подлежит изменению. Их переоценка действующим законодательством не предусмотрена.

Важное значение имеет оценка деловой репутации организации.

Величина приобретенной деловой репутации организации определяется расчетным путем при операциях купли-продажи или приватизации организации. В процессе продажи деловая репутация может определяться как разница между суммой, уплачиваемой продавцу за организацию, и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу организации на дату ее покупки (приобретения).

При приобретении объектов приватизации на аукционе или по конкурсу деловая репутация организации определяется как разница между покупной ценой, уплачиваемой покупателем, и оценочной (начальной) стоимостью проданной организации.

Пример. Производственное предприятие как имущественный комплекс приобретено определенным покупателем за 500 000 тыс. руб. При этом валюта баланса производственного предприятия на дату продажи составляет 425 740 тыс. руб.

Деловая репутация в этом случае положительная. Она оценивается в 74 260 тыс. руб. (500 000 тыс. руб. — 425 740 тыс. руб.) и подлежит отражению в регистрах бухгалтерского учета и в отчетности в составе нематериальных активов в этой сумме (в качестве первоначальной стоимости) с момента ее формирования, т. е. с даты продажи организации.

Документальное оформление движения нематериальных активов. В настоящее время отсутствуют какие-либо рекомендации по документальному оформлению движения нематериальных активов. Поэтому организации должны сами разрабатывать формы соответствующих документов, исходя из Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете и Закона о бухгалтерском учете, определивших перечень обязательных реквизитов в документах, и особенностей учитываемых объектов.

В соответствии с особенностями нематериальных активов в документах по их поступлению и выбытию должна быть дана их характеристика, указаны порядок и срок использования, первоначальная стоимость, норма амортизации, дата ввода и вывода из эксплуатации и некоторые другие реквизиты. Особое внимание следует обратить на правильность перехода права на владение нематериальными активами. Например, приобретение права на объекты, охраняемые патентным правом (изобретения, полезные модели и др.), должно подтверждаться соответствующими лицензионными договорами, зарегистрированными в Патентном отделе. Приобретенные права должны быть оформлены договорами с юридическими или физическими лицами.

Особенностью некоторых нематериальных активов как объектов учета является необходимость принятия мер по их защите. С этой целью целесообразно разработать особые внутренние правила охраны таких объектов, предусмотрев в них список лиц, имеющих право на ознакомление с ними, обязательства этих лиц не разглашать соответствующие сведения и свои должностные инструкции, а также другие необходимые сведения.

Учет наличия и движения нематериальных активов. Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект. Инвентарным объектом нематериальных активов считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.д.

Основным признаком, по которому один инвентарный объект идентифицируется от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо использовании для управленческих нужд организации.

Первичный учет нематериальных активов ведется с применением карточек учета нематериальных активов (форма № НМА-1). Унифицированная форма карточки утверждена постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а. Она применяется для учета всех видов нематериальных активов, использующихся в организации.

Карточка ведется в бухгалтерии на каждый инвентарный объект. В ней указывается краткая характеристика объекта нематериальных активов, т.е. отражаются основные показатели объекта с учетом нормы и суммы амортизации.

Срок полезного использования каждого объекта нематериальных активов, согласно п. 17 ПБУ 14/2007, определяется организацией при принятии его к бухгалтерскому учету. Однако нормативными актами определены общие подходы к исчислению сроков полезного использования нематериальных активов, а сама организация в своей учетной политике выбирает один из способов исчисления сроков для каждой группы нематериальных активов.

Срок полезного использования нематериальных активов не может превышать срок деятельности организации. Определение же срока полезного использования нематериальных активов производится исходя из:

- срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству РФ;

- ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход).

Для отдельных групп нематериальных активов срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на двадцать лет. Тот же срок назначен для деловой репутации организации.

Принятие к бухгалтерскому учету нематериальных активов отражается по дебету счета 04 “Нематериальные активы” в корреспонденции со счетом 08 “Вложения во внеоборотные активы”. Аналитический учет по счету 04 “Нематериальные активы” ведется по отдельным объектам нематериальных активов. При этом построение аналитического учета должно обес-

печить возможность получения данных о наличии и движении нематериальных активов, необходимых для составления бухгалтерской отчетности (по видам и т.д.).

Списание нематериальных активов производится в случаях, когда использование объекта прекращено для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации (в связи с прекращением срока действия патента, свидетельства, других охранных документов, уступкой (продажей) исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности либо по другим основаниям).

При этом их стоимость, учтенная на счете 04 “Нематериальные активы”, уменьшается на сумму начисленной за время использования амортизации (с дебета счета 05 “Амортизация нематериальных активов” — если он применяется организацией). Остаточная стоимость выбывших объектов списывается со счета 04 “Нематериальные активы” на счет 91 “Прочие доходы и расходы”.

Доходы и расходы от списания нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете в соответствующем отчетном периоде. Их относят на финансовые результаты организации.

Пример. Производственное предприятие безвозмездно передало исключительное авторское право на базу данных для ЭВМ другой организации. Первоначальная стоимость объекта нематериальных активов 130 000 руб. Сумма начисленной к моменту передачи амортизации — 25 000 руб. Амортизация начисляется с использованием счета 05 “Амортизация нематериальных активов”.

В бухгалтерии производственного предприятия передачу нематериальных активов в следует отражать следующей записью:

1. Дебет счета 05 “Амортизация нематериальных активов”

Кредит счета 04 “Нематериальные активы” — списание суммы начисленной амортизации — 25 000 руб.;

2. Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”

Кредит 04 “Нематериальные активы” — списание остаточной стоимости переданного объекта — 105 000 руб. (130 000 руб. – 25 000 руб.);

3. Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”

Кредит 68 “Расчеты по налогам и сборам” — начислен НДС по операции передачи — 21 000 руб. (105 000 руб. × 20%);

4. Дебет счета 99 “Прибыль и убытки”

Кредит счета 91 “Прочие доходы и расходы” — определен и списан финансовый результат от сделки (убыток) — 126 000 руб. (105 000 руб. + 21 000 руб.).

Учет операций, связанных с предоставлением права на использование нематериальных активов (кроме права пользования наименованием места происхождения товара), осуществляется (раздел V ПБУ 14/2007) на основании следующих документов, заключенных между правообладателем и пользователем:

— лицензионных договоров (исключительная, неисключительная, открытая лицензия);

— авторских договоров (о передаче исключительных, неисключительных прав на использование произведений науки, литературы, искусства);

— договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров.

Нематериальные активы, предоставленные организацией-правообладателем в пользование организации-пользователю при сохранении первой организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, не списываются и подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете у организации-правообладателя в оценке в соответствии с правилами раздела II ПБУ 14/2007.

Начисление амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование, производится организацией-правообладателем. Нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются организацией-пользователем на забалансовом счете в оценке, принятой в договоре.

При этом платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде периодических платежей, включая авторские вознаграждения, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включаются организацией-пользователем в расходы отчетного периода.

Платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде фиксированного разового платежа, включая авторское вознаграждение, отражаются в бухгалтерском учете организацией-пользователем как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора.

Пример. Производственное предприятие — правообладатель авторского права на программный продукт передало право на его использование другой организации. Первоначальная стоимость объекта — 120 000 руб. Договорная стоимость — 200 000 руб. Оплата по договору производится фиксированным разовым платежом. Договор заключен сроком на один год.

В бухгалтерии производственного предприятия данная операция на счетах 04 и 05 не отражается. Доходы от передачи права использования объекта отражаются по мере начисления (в соответствии с условиями договора и независимо от фактического поступления денежных средств на расчетный счет или в кассу организации) записью:

***Дебет счета 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками” или 76 “Расчеты с разными дебиторами или кредиторами”
Кредит счета 91 “Прочие доходы и расходы”.***

В бухгалтерском учете организации-пользователя авторского права объект должен быть поставлен на учет на специально открытом забалансовом счете (в типовом плане счетов такой счет не предусмотрен), например, на счете 012 “Права использования нематериальных активов полученные” в оценке 200 000 руб. При этом данная организация сумму платежа за пользование объектом на дату заключения договора в учете проведет следующей записью:

Дебет счета 97 “Расходы будущих периодов”

**Кредит счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” или
76 “Расчеты с разными дебиторами или кредиторами”.**

Ежемесячно расходы будущих периодов в размере 1/12 общей суммы будут признаваться расходами отчетного месяца и отражаться по дебету счетов учета затрат и кредиту счета 97 “Расходы будущих периодов”.

На дату уплаты разового платежа по договору задолженность, числящаяся по счету 60 (76), погашается в корреспонденции со счетом учета денежных средств.

Амортизация нематериальных активов. Стоимость нематериальных активов постепенно переносится на расходы организации с помощью амортизации. Объектами для начисления амортизации являются нематериальные активы, принятые к бухгалтерскому учету в соответствии с установленным порядком, включая принятые в хозяйственное ведение, оперативное управление, полученные по договору дарения и безвозмездно в процессе приватизации.

Нематериальные активы амортизируются у организации-правообладателя, если они предоставлены организацией-правообладателем в пользование организации-пользователю по следующим основаниям:

- по лицензионным договорам (исключительная, неисключительная, открытая лицензия);

- авторским договорам (о передаче исключительных, неисключительных прав на использование произведений науки, литературы, искусства);

- договорам коммерческой концессии;

- другим аналогичным договорам, заключенным в соответствии с установленным законодательством РФ порядком при условии сохранения первой организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Перечень таких активов, если они имеются в распоряжении организации, необходимо приложить к учетной политике.

Амортизация нематериальных активов, согласно п. 15 ПБУ 14/2007, производится:

- линейным способом;
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего их срока полезного использования. В течение этого срока начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев консервации организации.

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется при линейном способе исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

Пример. Производственным предприятием создан и принят к учету объект нематериальных активов в оценке 60 000 руб. Срок полезного использования объекта 5 лет.

Таким образом, годовая норма амортизации составляет 20% ($100\% : 5$). Годовая сумма амортизационных начислений в течение всего периода использования объекта неизменна и составляет 12 000 руб. ($60\,000 \text{ руб.} \times 20\%$).

Линейный способ начисления амортизации НМА применим скорее к тем их группам, которые со временем в течение всего срока полезного использования становятся для организации равноценными, например, для деловой репутации, организационных расходов, права владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров.

Для других групп нематериальных активов целесообразно по возможности выбирать другие способы начисления амортизации, так как в течение срока полезного использования и в связи с научно-техническим прогрессом ценность для организации объектов интеллектуальной собственности может существенно снижаться.

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений при способе уменьшаемого остатка определяется исходя из ос-

таточной стоимости нематериальных активов на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

Что касается нормы амортизации, то ее исчисление в данном случае должно производиться с учетом коэффициента, увеличивающего обычную норму в три раза.

Пример. Производственное предприятие приобрело объект нематериальных активов, принятый к учету в оценке 60 000 руб. Объект относится к группе нематериальных активов, по которой в рамках амортизационной политики избран способ уменьшаемого остатка. Срок полезного использования объекта 5 лет. Следовательно, годовая норма амортизации составит 60% ($100\% : 5 \text{ лет} \times 3$).

В первый год эксплуатации будет начислена амортизация в сумме 36 000 руб. ($60\,000 \text{ руб.} \times 60\%$).

Во второй год эксплуатации амортизационные отчисления составят:

$$(60\,000 \text{ руб.} - 36\,000 \text{ руб.}) \times 60\% = 24\,000 \text{ руб.} \times 60\% = 14\,400 \text{ руб.}$$

За третий год начислим амортизацию в следующей сумме:

$$(24\,000 \text{ руб.} - 14\,400 \text{ руб.}) \times 60\% = 9\,600 \text{ руб.} \times 60\% = 5\,760 \text{ руб.}$$

За четвертый год сумма начисленной амортизации составит:

$$(9\,600 \text{ руб.} - 5\,760 \text{ руб.}) \times 60\% = 3\,840 \text{ руб.} \times 60\% = 2\,304 \text{ руб.}$$

Годовая сумма амортизации за пятый, последний, год эксплуатации соответствует остатку стоимости, который необходимо списать в размере 1536 руб. ($3\,840 \text{ руб.} - 2\,304 \text{ руб.}$).

В течение отчетного года амортизационные отчисления по нематериальным активам начисляются ежемесячно, независимо от применяемого способа начисления в размере $1/12$ годовой суммы. В сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений по нематериальным активам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости нематериального актива и предполагаемого объе-

ма продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

Если выбран этот способ, который является, пожалуй, наиболее экономически обоснованным, важно иметь возможность достаточно точно прогнозировать объем выпуска за весь период полезного использования объекта нематериальных активов. К нематериальным активам, в документации к которым может быть четко определено количество продукции (объем работ), этот способ широко применим. Выбор способа амортизации должен быть обоснованным (действовать следует так же, как при выборе способов амортизации основных средств, — исходя из целей управления организацией).

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо выбытия этого объекта с бухгалтерского учета в связи с уступкой (уступкой) организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности. Они прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде. Применение одного из способов отражения в бухгалтерском учете амортизации по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего срока их полезного использования.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам в бухгалтерском учете отражаются одним из способов:

- путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете;

- путем уменьшения первоначальной стоимости объекта.

Первый способ предполагает использование в учетной практике отдельного счета 05 “Амортизация нематериальных акти-

вов”. В этом случае начисление суммы амортизации ежемесячно будет отражаться следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счетов 20 “Основное производство”, 23 “Вспомогательное производство”, 25 “Общепроизводственные расходы”, 26 “Общехозяйственные расходы”, 29 “Обслуживающие производства и хозяйства”, 44 “Расходы на продажу”, 97 “Расходы будущих периодов” (по месту возникновения затрат)

Кредит счета 05 “Амортизация нематериальных активов” соответствующий субсчет.

При выбытии объекта амортизационный фонд, накопленный на счете 05 “Амортизация нематериальных активов”, списывается записью:

Дебет счета 05 “Амортизация нематериальных активов” соответствующий субсчет

Кредит счета 04 “Нематериальные активы”.

Если в организации избран второй способ отражения амортизационных отчислений, то по кредиту счета затрат будут корреспондироваться непосредственно с кредитом счета 04 “Нематериальные активы”. В этом случае необходимость в совершении дополнительной записи по счетам при выбытии объекта отпадает.

Вопросы для самопроверки

1. Что понимается под объектами основных средств?
2. Как классифицируются основные средства?
3. Как оцениваются основные средства в учете и балансе?
4. Какими документами оформляется движение основных средств?
5. Как в учете отражается ввод в эксплуатацию объектов основных средств?
6. Какие применяются способы для начисления амортизации основных средств?

7. Как в учете отражается начисление амортизации по основным средствам?

8. Как учитываются расходы на ремонт основных средств?

9. Как в учете отражается выбытие основных средств?

10. Как определяется и отражается в учете результат от ликвидации основных средств?

11. Каков порядок проведения инвентаризации основных средств и отражения ее результатов?

12. Каков порядок проведения переоценки основных средств и отражения ее результатов?

13. Что понимается под нематериальными активами?

14. Как классифицируются нематериальные активы?

15. Как оцениваются нематериальные активы?

16. Какими бухгалтерскими записями оформляется движение нематериальных активов?

17. Какие методы начисления амортизации по нематериальным активам разрешается использовать в отечественной учетной практике?

18. Какие варианты учета амортизации применяются в отечественной учетной практике?

Задания в тестовой форме

Укажите варианты правильных ответов.

1. К основным средствам относятся активы организации, если они:

а) используются при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, либо для управленческих нужд организации;

б) не используются при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, либо для управленческих нужд организации;

в) составляют вещественную основу вырабатываемой продукции;

г) всегда предназначены исключительно для административно-управленческих нужд организации.

2. К основным средствам относятся активы организации, если:

- а) срок их полезного использования превышает 12 мес.;
- б) срок их полезного использования не превышает 12 мес.;
- в) срок их полезного использования составляет ровно 12 мес.;
- г) срок их полезного использования никакой роли не играет.

3. К основным средствам относятся активы организации, если:

- а) организацией предполагается последующая их перепродажа;
- б) организацией не предполагается последующая их перепродажа;
- в) они в производственном цикле организации участвуют один раз;
- г) срок их полезного использования никакой роли не играет.

4. К основным средствам относятся активы организации, если они:

- а) способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- б) не способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- в) способны видоизменять свою натуральную форму;
- г) в производственном цикле организации участвуют один раз.

5. В бухгалтерском учете основные средства отражаются:

- а) по степени ликвидности;
- б) первоначальной (восстановительной) стоимости;
- в) остаточной стоимости;
- г) рыночной стоимости.

6. В бухгалтерском балансе основные средства отражаются:

- а) по степени ликвидности;
- б) первоначальной (восстановительной) стоимости;
- в) остаточной стоимости;
- г) рыночной стоимости.

7. Не подлежат амортизации объекты основных средств:
- а) потребительские свойства которых с течением времени не изменяются;
 - б) потребительские свойства которых с течением времени изменяются;
 - в) которые не обладают потребительскими свойствами;
 - г) перечисленные выше ответы не верны.

8. При способе уменьшаемого остатка годовая норма амортизации определяется исходя:

а) из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с действующим законодательством;

б) первоначальной (текущей, восстановительной) стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с действующим законодательством;

в) ликвидной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с действующим законодательством;

г) все перечисленные выше ответы не верны.

9. При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования годовая сумма амортизации определяется исходя:

а) из остаточной стоимости объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока полезного использования объекта;

б) остаточной стоимости объекта основных средств и соотношения, в числителе которого сумма чисел лет срока полез-

ного использования объекта, а в знаменателе — число лет остающихся до конца срока полезного использования объекта;

в) первоначальной (текущей, восстановительной) стоимости объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока полезного использования объекта;

г) все перечисленные выше ответы верны.

10. При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) начисление амортизации производится исходя:

а) из прогнозируемого объема выпуска в течение срока эксплуатации объекта основных средств;

б) остаточной стоимости объекта основных средств;

в) ликвидной стоимости объекта основных средств;

г) перечисленные выше ответы не верны.

Глава 4. Учет материально-производственных запасов

Цели изучения главы:

- ♦ классификация и оценка материально-производственных запасов организации;
- ♦ раскрытие методологических основ организации учета материально-производственных запасов;
- ♦ определение принципов построения синтетического и аналитического учета материально-производственных запасов;
- ♦ использование данных отчетности по материально-производственным запасам для принятия соответствующих управленческих решений.

4.1. Материально-производственные запасы, их классификация и оценка

В соответствии с ПБУ 5/01 к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг;
- предназначенные для продажи;
- используемые для управленческих нужд организации.

К материально-производственным запасам относятся производственные запасы (материалы), готовая продукция и товары. В настоящей главе основной упор будет сделан на учет производственных запасов (материалов), поскольку вопросы учета готовой продукции и товаров рассматриваются в последующих главах учебника.

Производственные запасы (материалы) представляют собой совокупность предметов труда, используемых в производственном процессе. Они участвуют в процессе производства однократно и полностью переносят свою стоимость на производимую продукцию, выполненные работы и оказанные услуги.

Производственные запасы в себестоимости выпускаемых изделий (работ, услуг) занимают значительный удельный вес.

Поэтому их учет, хранение и рациональное использование в процессе производства имеет важное значение в повышении эффективности финансово-хозяйственной деятельности организации.

Основными задачами учета производственных запасов являются:

- ◆ правильное и своевременное документальное оформление всех операций по движению производственных запасов;
- ◆ контроль за сохранностью производственных запасов в местах их хранения и на всех стадиях движения;
- ◆ контроль за соблюдением установленных норм расхода материальных ресурсов в процессе производства;
- ◆ своевременное выявление излишков производственных запасов, подлежащих реализации другим предприятиям, и др.

Необходимыми условиями действенного контроля за сохранностью и рациональным использованием производственных запасов в организациях являются:

- ◆ правильная организация материально-технического снабжения;
- ◆ хорошее состояние складского и весоизмерительного хозяйства;
- ◆ использование прогрессивных норм расхода материальных ресурсов;
- ◆ набор лиц, материально ответственных за прием, сохранность и отпуск материальных ресурсов.

Для правильной организации учета производственных запасов важное значение имеет их классификация, оценка и выбор единицы учета.

Классификация материалов. На производственных предприятиях применяется множество разнообразных материальных ресурсов. Одни полностью потребляются в производственном процессе (сырье и основные материалы, полуфабрикаты, комплектующие изделия и т. п.), другие изменяют только свою форму (смазочные материалы, лаки, краски), третьи входят в изделия без каких-либо внешних изменений (запасные части). В зависимости от функциональной роли и назначения в процессе производства их классифицируют по группам: сырье и материалы; по-

купные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали; топливо; тара и тарные материалы; запасные части; прочие материалы; материалы, переданные в переработку на сторону; строительные материалы; инвентарь и хозяйственные принадлежности; специальная оснастка и специальная одежда.

В соответствии с планом счетов бухгалтерского учета для каждой из указанных групп на счете 10 “Материалы” предназначен отдельный субсчет.

Группа “Сырье и материалы” дополнительно подразделяется на подгруппы: “Сырье и основные материалы” и “Вспомогательные материалы”.

Сырье и основные материалы составляют вещественную основу вырабатываемой продукции. *Сырьем* называют продукцию сельского хозяйства (зерно, шерсть, хлопок, плоды, ягоды, овощи) и добывающей промышленности (нефть, руда, газ и др.). *Основными материалами* считают продукцию обрабатывающей промышленности (мука, сахар, ткань, металл, кожа и др.).

Вспомогательные материалы вещественно не входят в состав вырабатываемой продукции, а используются для работы технологического оборудования (смазочные и обтирочные материалы), для хозяйственных нужд и текущего ремонта (гвозди, краски и др.), для канцелярских нужд (бумага, бланки документов и регистров, ручки, карандаши и др.), для медицинского обслуживания (медикаменты, бинты).

Следует иметь в виду, что подразделение материалов на основные и вспомогательные возможно только на конкретном предприятии. Это связано с тем, что один и тот же материал на одном предприятии может быть отнесен в состав основных материалов, а на другом — вспомогательных. Например, топливо на электростанции для технологических целей — основной материал, а на производственном предприятии для отопления помещений — вспомогательный; крахмал в кондитерском производстве входит в состав основных материалов, а в текстильном — вспомогательных.

Покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, конструкции и детали представляют собой предметы труда, изготовленные другим предприятием и предназначенные для дальнейшей обработки на данном предприятии. По своей фун-

кциональной роли в процессе производства они являются основными материалами (различные начинки в кондитерском производстве, солод в пивоварении, пряжа в текстильном производстве, моторы в машиностроении). Необходимость выделения их в отдельную учетную группу обуславливается увеличением их удельного веса на крупных предприятиях в связи с развитием специализации и кооперирования производства.

Предприятия могут иметь и полуфабрикаты собственного производства, которые учитываются либо на специальном счете 21 “Полуфабрикаты собственного производства”, либо в составе незавершенного производства.

Топливо по своей функциональной роли и назначению в процессе производства представляет собой один из видов вспомогательных материалов. В связи со значительным удельным весом его в общей массе вспомогательных материалов и большого народно-хозяйственного значения оно выделяется в отдельную учетную группу.

Выделяют три группы топлива: *технологическое топливо*, используемое для изготовления продукции, например, для хлебопекарных печей; *энергетическое топливо*, используемое для выработки пара в паросиловом хозяйстве и электроэнергии на при заводских подстанциях; *хозяйственное* — используемое для отопления помещений.

Тара и тарные материалы используются для упаковки, перевозки и хранения материалов, полуфабрикатов и готовых изделий.

В зависимости от стоимости и сроков службы тара учитывается либо в составе основных средств, либо в составе производственных запасов.

Условиями поставки товаров могут предусматриваться определенные виды тары, подлежащие обязательному возврату поставщикам или сдаче тарособирающим и тароремонтным предприятиям. К *возвратной таре* относится в основном тара многократного использования. В отдельных случаях, с целью обеспечения своевременности возврата тары, поставщиком с покупателя взимается залог, который засчитывается ему после сдачи тары при проведении окончательного расчета. Такая тара называется *залоговой*.

Запасные части приобретают и используют для ремонта и замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств и т. п.

На производственных предприятиях в особую группу **выделяются прочие материалы**, в состав которых входят: *отходы производства* (обрезки, стружка, лоскут и др.); материальные ценности, полученные от ликвидации основных средств, которые не могут быть использованы как материалы, топливо или запасные части на данном предприятии (металлолом, утильсырьё); изношенные шины и утильная резина и т. п.

На отдельном субсчете счета 10 “Материалы” учитываются **материалы, переданные в переработку на сторону**. Стоимость таких материалов позже включается в себестоимость изделий, получаемых от переработки.

Строительные материалы используются предприятиями-застройщиками непосредственно в процессе производства строительных и монтажных работ.

На производственных предприятиях также на отдельных субсчетах учитываются инвентарь и хозяйственные принадлежности, а также специальная оснастка и специальная одежда, т. е. средства труда, которые включаются в состав средств в обороте.

На производственных предприятиях, кроме того, могут учитываться не принадлежащие им материалы. Учет таких материалов ведется на забалансовых счетах: 002 “Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение”; 003 “Материалы, принятые в переработку”.

Приведенные выше группировки еще недостаточны для всестороннего контроля за состоянием и движением материалов. Их учет и контроль должны вестись не только по группам, подгруппам, но и по каждому наименованию, виду, размеру, сорту и т. д. Поэтому общая классификация материалов детализируется в номенклатуре-ценнике.

Номенклатура-ценник — это систематизированный перечень материалов, применяемых на предприятии. Обычно в нем указываются номенклатурный номер материала, наименование, сорт, размер и другие признаки, а также единица измерения и учетная цена. Номенклатура-ценник используется в ка-

честве справочника почти всеми отделами предприятия (отделом материально-технического снабжения и др.).

Аналитический учет материалов организуется в точном соответствии с построением номенклатурного справочника, а закрепленный номенклатурный номер в обязательном порядке проставляется на всех документах, связанных с оформлением поступления и отпуска соответствующих материалов.

Оценка материалов. Важное значение в организации учета материалов имеет их оценка. В соответствии с Законом о бухгалтерском учете материалы в учете и отчетности должны отражаться по фактической себестоимости их приобретения или изготовления.

Фактическая себестоимость материалов складывается из их покупной стоимости и транспортно-заготовительных расходов, которые включают: расходы на транспортировку, хранение и доставку материалов на склад предприятия; расходы на информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материалов; таможенные пошлины; вознаграждения посредническим организациям; и другие аналогичные расходы.

В фактическую себестоимость материалов не включаются суммы налога на добавленную стоимость (НДС), уплаченные поставщикам, транспортным и другим организациям.

Следует отметить, что организация текущего учета материалов по фактической себестоимости требует значительных затрат труда и времени. При большой номенклатуре используемых материалов их фактическую себестоимость можно рассчитать только по окончании месяца, когда бухгалтерия будет иметь все необходимые сведения (счета, платежные документы) о поступивших и оприходованных материалах. Движение же материалов на предприятии происходит ежедневно, и оно должно отражаться в учете своевременно. Это вызывает необходимость использовать в текущем учете материалов условные, так называемые **учетные цены**. В качестве таких цен могут быть использованы плановая себестоимость приобретения (изготовления), средние покупные цены, нормативная себестоимость и др.

Применение учетных цен в практической деятельности значительно упрощает и облегчает учетную работу. Оперативные

и учетные работники привыкают к ним, что ограничивает возможность ошибок. Кроме того, полное соответствие между количеством и суммой усиливает контрольные функции учета, так как делением суммы на цену можно проверить количество материалов, а умножением количества на цену — сумму. Такие приемы используются в процессе проверки итоговых сумм движения материалов за отчетный период.

При использовании в текущем учете установленных учетных цен ежемесячно рассчитываются суммы и проценты отклонений фактической себестоимости материалов от их стоимости по таким ценам. Присоединение отклонений (плюс или минус) к стоимости материалов по учетным ценам дает их фактическую себестоимость.

Использование учетных цен в практике работы предприятий предусмотрено планом счетов бухгалтерского учета и инструкцией по его применению, в соответствии с которыми синтетический учет материалов по учетным ценам разрешается осуществлять на счете 10 “Материалы”. В этом случае отклонения фактической себестоимости материалов от стоимости их по учетным ценам заносятся на отдельный синтетический счет 16 “Отклонение в стоимости материальных ценностей”.

При незначительной номенклатуре и возможности организации аналитического учета материалов партиями производственные предприятия в качестве учетных цен могут использовать цены фактической себестоимости их приобретения (заготовления). В этом случае цена единицы материала определяется путем деления общей фактической себестоимости приобретения (заготовления) материалов на их количество. По этим ценам и производится отпуск материалов в производство.

Фактическую себестоимость списываемых на производство материалов, согласно действующим нормативным документам, производственные предприятия могут определить одним из трех рекомендованных методов оценки запасов:

- ◆ по себестоимости каждой единицы;
- ◆ по средней себестоимости;
- ◆ по себестоимости первых по времени закупок — ФИФО.

Выбранный метод оценки материалов должен быть зафиксирован в учетной политике организации.

Метод оценки материалов по себестоимости каждой единицы основан на индивидуальной оценке материальных запасов, представляющей собой расходы на приобретение конкретного объекта. Прежде всего это относится к материалам, используемым предприятием в особом порядке (драгоценным металлам, драгоценным камням, взрывчатым веществам и т. д.), и материалам, которые не могут заменять друг друга.

Метод оценки материалов по средней себестоимости традиционен для отечественной учетной практики. В течение отчетного месяца материальные ресурсы, независимо от того, по каким ценам они приобретались, учитываются и списываются на производство, как правило, по твердым учетным ценам. В конце месяца сюда же списывается соответствующая доля отклонений фактической себестоимости материальных ресурсов от стоимости их по учетным ценам. При этом составляется следующий расчет (табл. 4.1).

Таблица 4.1

Расчет распределения суммы отклонения фактической себестоимости материалов от их учетной стоимости за отчетный месяц

№ п/п	Показатели	Стоимость материалов по учетным ценам	Отклонение в стоимости материалов	Фактическая себестоимость материалов (гр. 3 + гр. 4)
1	2	3	4	5
1	Остаток на начало месяца, руб.	75 000	5000	80 000
2	Поступило за месяц, руб.	425 000	25 000	450 000
3	Итого (стр. 1 + стр. 2), руб.	500 000	30 000	530 000
4	Средний процент отклонений, %	X	6	X
5	Остаток на конец месяца, руб.	48 000	2880	50 880
6	Списывается на производство (стр. 3 – стр. 5), руб.	452 000	27 120	479 120

Примечания:

1. Для определения среднего процента отклонений (6) итоговая сумма отклонений (30 000) умножается на 100 и делится на итоговую сумму стоимости материалов по учетным ценам (500 000).

2. Для определения суммы отклонения в стоимости материалов на конец месяца (2880) стоимость материалов на конец месяца по учетным ценам (48 000) умножается на средний процент отклонений (6) и делится на 100.

3. Данные по остаткам материалов на конец месяца по учетным ценам берутся из регистров бухгалтерского учета и отчетов материально ответственных лиц.

При оценке материалов по методу ФИФО применяют правило: первым пришел, первым ушел. Это означает, что независимо от того, какая партия материалов отпущена в производство, сначала списывают материалы по цене (себестоимости) первой закупленной партии, затем по цене второй партии и т. д., в порядке очередности, пока не будет получено общее количество израсходованных материалов за месяц.

Применение указанных методов оценки ориентирует производственные предприятия на организацию аналитического учета материалов не только по их видам, но и по отдельным партиям.

Пример оценки материалов по методу ФИФО представлен в табл. 4.2.

Таблица 4.2

Расчет оценки материалов по методу ФИФО за отчетный месяц

№ п/п	Показатели	Количество единиц, шт.	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб.
1	2	3	4	5
1	Остаток материалов на начало месяца	800	10	8000
2	Поступление материалов за месяц:			
	первая партия	1050	10	10 500
	вторая партия	3500	8	28 000
	третья партия	500	13	6500
	Итого за месяц	5050	X	45 000
3	Расход материалов за месяц			
	первая партия	1850	10	18 500
	вторая партия	3500	8	28 000
	третья партия	200	13	2600
	Итого за месяц	5550	X	49 100
4	Остаток материалов на конец месяца	300	13	3900

Примечание. Общее количество израсходованных материалов по предприятию за месяц условно составляет 5550 шт.

Анализ использования приведенных выше методов оценки материалов позволяет сделать следующие выводы.

Метод ФИФО предполагает, что материалы должны списываться по себестоимости соответствующих партий в хронологическом порядке их поступления. В условиях инфляции он обуславливает занижение стоимости отпущенных в производство ресурсов, завышение их остатка в балансе, а следовательно — завышение финансового результата от основной деятельности и улучшение показателей ликвидности. Данный метод целесообразно использовать организациям, планирующим осуществление капитальных вложений за счет собственных средств и пользующимся при этом соответствующими льготами по налогу на прибыль.

Метод средней себестоимости дает возможность оценивать отпускаемые ресурсы по среднепокупной себестоимости. Он является умеренным, с точки зрения влияния на налогооблагаемую базу и ликвидность, по сравнению с методами ФИФО и ЛИФО.

В учетной теории и практике наряду с вышеперечисленными применяются также другие методы оценки материальных запасов: ЛИФО, ХИФО, ЛОФО, НИФО и др.

При оценке материалов по методу ЛИФО применяют другое правило: последним пришел, первым ушел. При этом методе на производство вначале списываются материалы по цене (себестоимости) последней закупленной партии, затем по цене предыдущей партии и т. д., до получения общего количества израсходованных материалов.

Метод ЛИФО предполагает первоочередное списание материалов по себестоимости последних партий. Благодаря ему обеспечивается завышение стоимости отпущенных ценностей, занижение их остатка на конец месяца, а значит — снижение прибыли и ухудшение ликвидности. Его рекомендуется использовать тем организациям, которые преследуют цель минимизировать налогооблагаемую базу по отдельным видам налогов (налог на прибыль, налог на имущество и др.).

По методу **ХИФО** списание материалов происходит по принципу: вошедший по наивысшей стоимости выходит первым. Материальные ресурсы, числящиеся в запасе на складе на конец месяца, оцениваются по фактической себестоимости закупок с наименьшей стоимостью, а в себе-стоимости реализованной продукции учитывается стоимость закупок с наивысшей стоимостью.

Метод **ХИФО** предназначен в основном для предприятий, которые имеют высокую прибыль и стремятся уменьшить сумму налогов, чтобы тем самым оптимизировать свое финансовое состояние в результате снижения базы налогообложения.

Метод **ХИФО** перекликается с методом **ЛИФО**, так как применяемые цены в основном имеют тенденцию не к снижению, а к повышению.

По методу **ЛОФО** списание материалов на производство происходит по принципу: вошедший по наименьшей стоимости выходит первым. Этот метод в основном перекликается с методом **ФИФО**.

Метод **ЛОФО** целесообразно применять для отражения в учете большей суммы прибыли, что способствует привлечению потенциальных инвесторов.

По методу **НИФО** применяют правило: следующим пришел, первым ушел. Это означает, что списание материалов на производство происходит в порядке очередности, начиная с цены второй закупленной партии. Остатки сырья и материалов на складах на конец месяца оцениваются по цене первой закупленной партии.

4.2. Документальное оформление операций по движению материалов

Все операции, связанные с поступлением, перемещением и отпуском материалов, должны оформляться первичными документами. Рационально разработанная первичная документация по учету материалов дает возможность получать необхо-

димые сведения для оперативного руководства предприятием и осуществлять предварительный, текущий и последующий контроль за их использованием.

Документальное оформление поступления материалов. Порядок документального оформления поступления сырья и материалов зависит от источников их поступления, способов доставки и места приема продукции.

Основными источниками поступления сырья и материалов являются промышленные и сельскохозяйственные предприятия (непосредственные производители продукции), торговые и посреднические организации, граждане, подотчетные лица (заготовители), закупающие материалы в порядке наличного расчета, и др.

Прием материалов осуществляется в соответствии с производственной программой предприятия на основе заключенных хозяйственных договоров с поставщиками продукции.

Контроль за выполнением плана материально-технического обеспечения, своевременностью поступления и оприходования материалов осуществляет отдел материально-технического снабжения. С этой целью в отделе *ведут журнал оперативного учета выполнения договоров поставки*. В нем отмечают выполнение условий договора о поставке по ассортименту материалов, их качеству, цене, срокам отгрузки и др. Бухгалтерия контролирует организацию данного оперативного учета.

Доставка материалов на предприятие может осуществляться как по инициативе поставщика — централизованная доставка, так и по инициативе самого предприятия — самовывоз. Во всех случаях на отгруженные материалы поставщики высылают расчетные и платежные документы: счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, платежные требования-поручения и др. К ним обязательно прилагаются документы, характеризующие как количество материалов (упаковочные ярлыки, спецификации, накладные, отвесы), так и качество (сертификаты, качественные удостоверения и др.). Поступившие от поставщиков документы после проверки и регистрации в отделе снабжения, в *журнале учета поступающих грузов* передаются в бухгалтерию предприятия для оплаты.

При отгрузке материалов по инициативе поставщика железнодорожным, авиационным и водным транспортом транспортная организация извещает предприятие о прибытии в его адрес груза.

Для получения грузов экспедитору или другому лицу, с кем производственное предприятие заключило договор о материальной ответственности, выдается *распоряжение на получение груза и доверенность*, которая, как документ строгой отчетности, регистрируется в особом журнале.

Грузы выдаются представителю производственного предприятия после предъявления им доверенности и счетов оплаты услуг транспортной организации. Затем ему выдается *накладная* на получение груза со склада транспортной организации. В получении груза получатель расписывается в *дорожной ведомости* и *транспортной накладной*. Предварительно получатель проверяет целостность пломб и оттисков на них, состояние вагона (контейнера), количество мест и состояние упаковки материалов.

В случае установления повреждений вагона (контейнера) или упаковки, а также недостачи числа мест проводится проверка груза. Выявленные недостача и порча материальных ценностей оформляются *коммерческим актом* в трех экземплярах, на основании которого в последующем предъявляется претензия к транспортной организации. Если недостача в пределах норм естественной убыли в пути, то это фиксируется в транспортной накладной.

Принятые грузы экспедитор доставляет на склад производственного предприятия и сдает заведующему складом, который проверяет соответствие количества и качества материалов данным счета поставщика. Принятые кладовщиком материалы оформляют *приходными ордерами*, или *накладными*. Приходный ордер (накладную) подписывают заведующий складом и экспедитор.

При отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными оприходование материалов разрешается оформлять без выписки приходного ордера. В этом случае на документе поставщика проставляют штамп, в оттисках которо-

го содержатся основные реквизиты приходного ордера (накладной). Количество первичных документов при этом сокращается.

В тех случаях, когда количество и качество прибывших на склад материалов не соответствует данным счета поставщика, прием материалов производит комиссия и оформляет *акт о приемке материалов* в двух экземплярах, который служит основанием для предъявления претензий поставщику. В составе комиссии должен быть представитель поставщика или незаинтересованной организации. Акт составляется также при приемке материалов, поступивших на предприятие без счета поставщика (неотфактурованные поставки).

При централизованной доставке материалов автотранспортом их прием осуществляется на складе производственного предприятия. В этом случае поставщиком выписывается товарно-транспортная накладная в четырех экземплярах: первый служит основанием для списания ценностей у грузоотправителя; второй — для оприходования материалов получателем; третий — для расчетов с автотранспортной организацией и является приложением к счету на оплату за перевозку ценностей; четвертый служит основанием для учета транспортной работы и прилагается к путевому листу. Товарно-транспортную накладную применяют в качестве приходного документа у покупателя в случае отсутствия расхождений количества поступивших грузов с данными накладной. При наличии такого расхождения прием материалов оформляют актом.

Прием материалов может осуществляться представителями производственного предприятия непосредственно на складе поставщика (самовывоз). В этом случае представитель производственного предприятия обязан предъявить доверенность и документ, подтверждающий его личность. При отпуске материалов доверенность отбирается, а представителю предприятия выдаются необходимые сопроводительные документы (счета, накладные, сертификаты и др.).

Прием на склад производственного предприятия сельскохозяйственных продуктов и сырья от непосредственных производителей — колхозов, совхозов, крестьянских и фермерс-

ких хозяйств, а также от граждан оформляют приемными квитанциями. В необходимых случаях проводятся лабораторные анализы.

Материалы на производственное предприятие могут поступать от предприятий других отраслей хозяйства (торговой, заготовительной и др.). Если деятельность этих предприятий учитывается на одном балансе с производственным предприятием, то получение материалов от них не требует расчетных операций, оно оформляется либо расходными, либо приходными накладными (ордерами).

Поступление на склад производственного предприятия материалов собственного изготовления, отходов производства и других оформляют *требованиями-накладными*. Материалы, полученные от разборки и демонтажа зданий и сооружений, приходуются на основании акта об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений.

Документальное оформление расхода и прочего выбытия материалов. Материалы со складов отпускаются в производственные цехи для изготовления продукции и на различные хозяйственные нужды, а также для реализации на сторону.

Порядок документального оформления отпуска материалов зависит прежде всего от организации производства, направления расхода и периодичности отпуска.

Под отпуском в производство понимается отпуск материалов для изготовления продукции, выполнения работ или оказания услуг. Отпуск материалов в кладовые цехов рассматривается как внутреннее перемещение материалов. При отсутствии кладовых цехов отпуск материалов с центральных складов считается расходом на производство.

Отпуск материалов на производство и другие нужды оформляют лимитно-заборными картами, требованиями-накладными, комплектовочными ведомостями, раскройными картами и др.

Лимитно-заборную карту выписывает плановый отдел или отдел снабжения в двух экземплярах, как правило, сроком на один месяц. В них указывают: вид операций; номер

склада, отпускающего материалы; цех-получатель; шифр затрат; наименование и номенклатурный номер отпускаемых материалов; единицу измерения и лимит месячного расхода материалов, который исчисляется в соответствии с производственной программой на месяц и действующими нормами расхода. Один экземпляр лимитно-заборной карты до начала месяца вручают структурному подразделению — потребителю материалов, второй — складу. Кладовщик отмечает в обоих экземплярах дату и количество отпущенных материалов, после чего выводит остаток лимита по номенклатурному номеру материала и расписывается в карте структурного подразделения — потребителя материалов. Представитель структурного подразделения расписывается в получении материалов в карте, находящейся на складе.

По окончании месяца оба экземпляра лимитно-заборных карт передают в бухгалтерию для отражения расхода материалов на соответствующих счетах бухгалтерского учета. Лимитно-заборные карты способствуют усилению контроля за отпуском материалов со склада в пределах предусмотренного лимита и резко сокращает число разовых документов. Однако с помощью лимитно-заборных карт невозможно контролировать использование материалов непосредственно на производстве. Для этой цели используют иные документы и методы.

Сверхлимитный отпуск материалов в производство, а также разовый отпуск ценностей внутри организации между структурными подразделениями оформляется *требованиями-накладными*. Этими же накладными оформляются операции по сдаче на склад или в кладовую остатков не израсходованных в производстве материалов, если они ранее были получены по требованию, а также сдача отходов и брака.

При отпуске материалов хозяйствам своего предприятия, расположенным за пределами его территории, а также сторонним организациям выписываются *накладные на отпуск материалов на сторону*.

На предприятиях, где развиты специализация и кооперирование производства, при отпуске материалов могут исполь-

зоваться *комплектовочные ведомости*. Комплектующие изделия, как правило, отпускаются через комплектовочные кладовые, в которых заранее подбирают эти изделия в количестве, соответствующем плану выпуска продукции. На каждый ее вид выписывается отдельно комплектовочная ведомость, по которой комплектуемые изделия отпускаются на протяжении месяца. В ведомости указывается план производства продукции, наименование и номенклатурные номера комплектуемых изделий, норма их расхода на единицу продукции и количество отпущенных комплектов. При этом бракованные детали заменяются этой кладовой без документального оформления.

В заготовительных цехах швейной, обувной, машиностроительной и некоторых других отраслей промышленности используются *раскройные карты*, по которым производится отпуск материалов в производство. В них фиксируются результаты использования отпущенных материалов по каждой партии. В раскройных картах указываются: номер склада, наименование и номенклатурный номер материалов, их количество, шифр затрат, цена и стоимость и др. По окончании раскроя в карте отмечают фактическое количество полученных деталей; расход материалов по норме и фактически; результат раскроя (экономия или перерасход). Эти карты также используются в качестве первичных документов по учету выработки и выпуска новых изделий.

Оформление отпуска материалов из-за большого количества и разнообразия выписываемых первичных документов носит трудоемкий характер и требует больших затрат времени. Поэтому важное значение имеет упрощение учета на этом участке.

Для сокращения числа первичных документов, там, где это возможно, отпуск материалов целесообразно оформлять непосредственно в *карточках складского учета*. В этом случае расходные документы на отпуск материалов не оформляются, а сама операция производится на основании установленных лимитов. Факт получения материалов подтверждается подписью представителя цеха-получателя непосредственно в карточке складского учета материалов.

На небольших предприятиях, где материальная ответственность за сохранность, движение и использование материалов на складе и в производственном цехе возложена на одно лицо, движение материалов документами не оформляется. Фактически израсходованные материалы по их видам отражаются в производственных актах или отчетах.

4.3. Складской учет материалов и отчетность материально ответственных лиц

Все операции, связанные с движением материалов, в первую очередь отражаются в складском учете. Этот учет обычно называют оперативным, и он имеет важное значение для всего бухгалтерского учета на предприятии. Поэтому работники бухгалтерии должны осуществлять систематический контроль за правильным и своевременным документированием движения материалов на складе и записями в регистрах складского учета материалов, за соответствием фактических остатков материалов данным текущего бухгалтерского учета, проводить фактические проверки наличия ценностей, а также осуществлять сверку складского учета с бухгалтерским.

На производственных предприятиях для хранения материалов могут создаваться как специализированные общезаводские склады, так и кладовые, выполняющие функции промежуточных складов. Каждому складу приказом по предприятию присваивается постоянный номер, который в дальнейшем указывается на всех документах, относящихся к операциям данного склада.

Учет материалов на складах осуществляют заведующие складами (кладовщики), с которыми заключается типовой договор о полной индивидуальной материальной ответственности. На мелких предприятиях обязанности заведующего складом (кладовщика) могут быть возложены на заведующего производством.

Для эффективного ведения складского учета материальные ценности целесообразно размещать по секциям, а внутри них — по партиям, группам, подгруппам и сортам в штабелях, контейнерах, ящиках, на стеллажах, полках, ячейках и поддонах. Кро-

ме того, на каждый номенклатурный номер материалов материально ответственные лица должны заполнять *материальный ярлык* и прикреплять его к месту хранения материалов. В нем необходимо указать наименование материалов, номенклатурный номер, единицу измерения, цену и лимит наличия материалов. Такая организация складского учета обеспечит оперативность и быстроту приема и отпуска материалов, а также контроль за соответствием фактического их наличия установленным нормам запаса (лимиту).

На предприятиях в связи с разными производственными условиями потребления материалов и их физическими свойствами существуют несколько вариантов складского учета материалов.

На мелких предприятиях с ограниченной номенклатурой материальных ценностей складской учет материалов ведут в *специальных книгах*, которые объединяют складской учет и отчетность кладовщика. Записи в книгу производятся в двух экземплярах, из которых первый отрывной служит в качестве отчета заведующего складом. В книге записывают остатки материалов на начало отчетного периода, данные о поступлении и выбытии ценностей по каждому документу и выводят остатки на конец отчетного периода. Затем первый лист книги со всеми приходными и расходными документами сдают в бухгалтерию. В случае обнаружения ошибок в оба экземпляра листов книги вносятся исправления.

На большинстве предприятий пищевой промышленности, где ежедневно производится много записей по движению материалов, рекомендуется использовать *книгу (карточки) партионного учета материалов*. Кладовщик открывает в ней счета на каждую партию поступивших материалов. Так как по каждой партии материалов по приходу может быть только одна запись, а по расходу — несколько, записи по приходу и расходу производятся в одной графе.

На крупных предприятиях складской учет материалов целесообразно вести не в книгах, а на *карточках складского учета*. Карточки открывают в бухгалтерии на каждый номенк-

латурный номер материала и передают на склад. В них указывают номер склада, наименование материала, номенклатурный номер, сорт, единицу измерения, учетную цену и т. д. Кладовщики заполняют в них колонки прихода, расхода и остатка материалов в натуральном выражении. Записи в карточках кладовщик производит на основании первичных документов по мере совершения хозяйственных операций. После каждой записи в ней обязательно выводится остаток материалов. Благодаря этому склад располагает оперативными сведениями о состоянии запасов материалов.

Ведение складского учета материалов на карточках составляет основу сортового аналитического учета материалов.

В автоматизированном складском хозяйстве вместо карточек и книг применяют *машинограммы-ведомости*, отражающие остатки и движение материалов. В них на основании первичных документов заносят те же данные, что и в карточках и книгах складского учета, однако в отличие от них машинограммы-ведомости составляют в разрезе складов и материально ответственных лиц. Использование машинограмм усиливает контроль за движением и состоянием материалов на складе и повышает эффективность оперативного управления производством.

В установленные сроки заведующие складами на основании первичных приходных и расходных документов составляют отчеты о движении материальных ценностей, которые сдают в бухгалтерию для последующей проверки и обработки. Начальники цехов (мастера) могут составлять производственные отчеты. Формы и порядок составления отчетов зависят от отраслевых особенностей, производственных мощностей предприятий, степени автоматизации учетно-вычислительных работ и других факторов. Однако, несмотря на имеющиеся различия, все отчеты составляются в двух экземплярах, имеют общие черты и назначение. Во-первых, большинство отчетов составляется преимущественно в натуральном выражении, во-вторых, во всех отчетах указываются остатки материальных ценностей на начало и конец отчетного периода, а также их движение, т. е. поступление и выбытие (расход). В производственных

отчетах наряду с фактическим расходом материалов указывают их расход по норме. Первый экземпляр представленного отчета с приложенными документами остается в бухгалтерии производственного предприятия, а второй — с распиской бухгалтера возвращается материально ответственному лицу и служит подтверждением сдачи отчета с документами.

В бухгалтерии поступившие отчеты проверяют, обращая внимание на правильность оформления документов, законность и целесообразность операций; соответствие дат документов тому периоду, за который составлен отчет; на правильность перенесения остатков с предыдущего отчета. Затем проверяются итоги по приходу и расходу и точность определения остатков материалов на конец отчетного периода.

Если при проверке в отчете обнаружены ошибки, то отчет возвращается материально ответственному лицу для исправления. Факт проверки и приемки отчета подтверждается подписью бухгалтера.

По окончании проверки отчета бухгалтер приступает к его бухгалтерской обработке — составлению бухгалтерских проводок по каждой хозяйственной операции и подготовке документов и отчета для записи в учетные регистры.

4.4. Синтетический и аналитический учет материалов

Синтетический учет материалов на производственных предприятиях ведется на счете 10 “Материалы”. Этот счет имеет следующие субсчета:

1. “Сырье и материалы”.
2. “Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали”.
3. “Топливо”.
4. “Тара и тарные материалы”.
5. “Запасные части”.
6. “Прочие материалы”.

7. “Материалы, переданные в переработку на сторону”.
8. “Строительные материалы”.
9. “Инвентарь и хозяйственные принадлежности”.
10. Специальная оstattка и специальная одежда на складе.
11. Специальная оstattка и специальная одежда в эксплуатации.

В соответствии с “Планом счетов бухгалтерского учета” синтетический учет материалов на счете 10 “Материалы” разрешается вести двумя способами:

- ◆ по фактической себестоимости;
- ◆ по учетным ценам.

При первом способе на счете 10 “Материалы” отражаются все расходы по их приобретению и заготовке.

При втором способе дополнительно используют счета: 15 “Заготовление и приобретение материалов” и 16 “Отклонение в стоимости материалов”.

Применение того или другого способа определяется предприятием самостоятельно и указывается в его учетной политике.

Традиционным и более упрощенным является **учет материалов по фактической себестоимости**. В этом случае на поступившие материалы в бухгалтерском учете дебетуют счет 10 “Материалы” и кредитуют счета:

76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” — на стоимость услуг, оплачиваемых чеками транспортным (железнодорожным, водным) организациям, а также информационные и консультационные услуги, таможенные пошлины и др.;

71 “Расчеты с подотчетными лицами” — на стоимость сырья и материалов, приобретенных и оплаченных из подотчетных сумм;

23 “Вспомогательные производства” — на расходы по доставке материалов собственным транспортом и на фактическую себестоимость материалов собственного производства;

20 “Основное производство” — на стоимость полученных из производства возвратных отходов и др.

Если при приеме материалов обнаруживается их недостача или порча, то эти операции на материальных счетах не отра-

жаются. В случае, когда недостача сырья и материалов не превышает норму естественной убыли в пути, она списывается на общехозяйственные расходы предприятия. При обнаружении же недостачи и порчи сырья и материалов по вине поставщика последнему предъявляется претензия. Эта операция в учете отражается по дебету счета 76-2 “Расчеты по претензиям” и кредиту счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”.

При ведении синтетического учета материалов по фактической себестоимости в рамках счета 10 “Материалы” целесообразно открыть два аналитических счета:

- ◆ материалы по учетным ценам;
- ◆ транспортно-заготовительные расходы или отклонение в стоимости материалов.

Отпуск сырья и материалов из центральных складов в кладовые производственных цехов рассматривается как внутреннее перемещение и в бухгалтерском учете отражается записью: дебет счета 10 “Материалы”, аналитический счет “Центральный склад”; кредит счета 10 “Материалы”, аналитический счет “Производственный цех”.

Производственный расход сырья и материалов в бухгалтерском учете отражается путем списания с кредита счета 10 “Материалы” в дебет счетов:

20 “Основное производство” — на стоимость сырья и материалов, израсходованных в основном производстве;

23 “Вспомогательные производства” — на стоимость материалов, израсходованных во вспомогательных производствах;

25 “Общепроизводственные расходы” — на стоимость материалов, израсходованных на общепроизводственные нужды;

26 “Общехозяйственные расходы” — на стоимость материалов, израсходованных на общехозяйственные нужды;

28 “Брак в производстве” — на стоимость материалов, израсходованных на исправление бракованной продукции и др.

В течение месяца списание сырья и материалов производится по учетным ценам. В конце месяца определяют разницу между фактической себестоимостью израсходованных материалов

и стоимостью их по учетным ценам. Разницу списывают на те же счета затрат, на которые были списаны материалы по учетным ценам. При этом если фактическая себестоимость выше учетной цены, то разницу между ними списывают дополнительной бухгалтерской проводкой, обратную же разницу — способом “красное сторно”, т. е. отрицательными числами (сторновочная запись).

При способе учета материалов по учетным ценам на их фактическую себестоимость на основе поступивших расчетных документов поставщиков и других организаций дебетуется счет 15 “Заготовление и приобретение материальных ценностей” и кредитуются счета: 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”; 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”; 71 “Расчеты с подотчетными лицами” и др. Записи на счетах производятся независимо от того, когда сырье и материалы поступили на склад производственного предприятия — до или после получения расчетных документов поставщиков и других организаций.

На учетную стоимость оприходованных материалов в бухгалтерском учете дебетуется счет 10 “Материалы” и кредитуются счета:

15 “Заготовление и приобретение материальных ценностей” — на фактическую стоимость сырья и материалов, если она ниже учетной стоимости;

16 “Отклонение в стоимости материальных ценностей” — на сумму разницы между стоимостью материалов по учетным ценам и их фактической себестоимостью.

В случае же превышения фактической себестоимости оприходованных материалов от стоимости их по учетным ценам на имеющуюся разницу в бухгалтерском учете дебетуют счет 16 “Отклонение в стоимости материальных ценностей” и кредитуют счет 15 “Заготовление и приобретение материальных ценностей”.

Остаток счета 15 “Заготовление и приобретение материальных ценностей” показывает стоимость оплаченных, но не поступивших от поставщиков материалов на склад предприятия за отчетный месяц.

Учтенные в течение месяца на счете 16 “Отклонение в стоимости материальных ценностей” разницы между фактической себестоимостью приобретенных материалов и стоимостью их по учетным ценам в конце месяца списываются на счета затрат пропорционально стоимости израсходованных материалов по учетным ценам. В случае превышения фактической себестоимости материалов над стоимостью их по учетным ценам в бухгалтерском учете дебетуют счета затрат и кредитуют счет 16 “Отклонение в стоимости материальных ценностей”. В противном случае в бухгалтерском учете делается сторнировочная запись.

При реализации материалов на сторону, синтетический учет которых ведется по фактической себестоимости, в бухгалтерском учете производятся следующие записи:

1. Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы” — на фактическую себестоимость реализованных материалов

Кредит счета 10 “Материалы”.

2. Дебет счета 62 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” — на продажную стоимость материалов

Кредит счета 91 “Прочие доходы и расходы”.

3. Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы” — на сумму НДС по реализуемым материалам

Кредит счета 68 “Расчеты с бюджетом”.

Финансовый результат от реализации материалов списывается со счета 91 “Прочие доходы и расходы” на счет 99 “Прибыли и убытки”.

В случае же реализации материалов на сторону, синтетический учет которых ведется по учетным ценам, списание учетной стоимости материалов отражают по дебету счета 91 и кредиту счета 10 “Материалы”. На сумму разницы между фактической себестоимостью материалов и стоимостью их по учетным ценам дебетуют счет 91 и кредитуют счет 16 “Отклонения в стоимости материальных ценностей”. При этом производятся либо обыкновенная, либо сторнировочная запись.

В бухгалтерии производственного предприятия, наряду с синтетическим учетом материалов, параллельно ведется аналитический учет. Существуют разные варианты аналитического учета материалов: сортовой, партионный, оперативно-бухгалтерский и др.

Сортовой способ учета материалов предусматривает ведение учета в натурально-стоимостном выражении по видам и сортам материалов.

На каждый вид и сорт материалов в бухгалтерии открывают карточки аналитического учета, в которых на основании первичных документов записывают операции поступления и расхода материалов. Эти карточки отличаются от карточек складского учета материалов 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 по каждому складу и в целом по предприятию составляют *сортовые количественно-суммовые оборотные ведомости аналитического учета* и сверяют их с оборотами и остатками синтетического счета 10 “Материалы” и данными карточек складского учета.

Партионный способ учета материалов в основном применяют на предприятиях пищевой промышленности по тем видам сырья и материалов, по которым необходим строгий контроль за сроками хранения и использования. Этот способ предусматривает составление по каждой партии поступивших материалов партионной карты. В ней, в отличие от складской партионной книги (карты), указывается стоимость материала. Записи в партионной карте ведутся линейно-позиционным способом. В конце месяца партионные карты сверяются с регистрами складского учета и обобщают в оборотной ведомости. Итоги последней сопоставляют с данными синтетического учета.

Оперативно-бухгалтерский способ учета материалов предусматривает ведение натурального учета материалов на складе. Работник бухгалтерии, принимая отчеты от материально ответственных лиц непосредственно на складах, проверяет по первичным документам правильность отражения их данных в регистрах складского учета. В бухгалтерии натурально-стоимостный учет не ведут, а применяют суммовой учет движения материалов.

В конце месяца на основании данных складского учета бухгалтер выписывает количественные остатки материалов по их отдельным видам в специальную *сальдовую ведомость учета остатка материалов на складе* (без оборотов прихода и остатка). Затем бухгалтер осуществляет таксировку и подсчет итогов остатков материалов по твердым учетным ставкам каждой учетной группы материалов и в целом по складу.

Оперативно-бухгалтерский (сальдовый) способ учета материалов — один из наиболее эффективных, особенно в условиях ручной обработки учетных данных и малой механизации учета. Его применение позволяет избежать громоздкого натурально-стоимостного учета в бухгалтерии и дублирования с записями складского учета.

На мелких производственных предприятиях в качестве регистров натурально-стоимостного учета можно использовать материальные отчеты. В этом случае значительно сокращается трудоемкость учетно-вычислительных работ, достигается тождественность складского и бухгалтерского учета и упрощается сверка данных синтетического и аналитического учета.

Суммовой аналитический учет материалов на предприятиях в зависимости от применяемой формы бухгалтерского учета может вестись в книгах, карточках, ведомостях, журналах-ордерах и машинограммах.

Наибольший эффект в организации учета материалов достигается при применении автоматизированной формы бухгалтерского учета, использовании персональных компьютеров и прогрессивных программ.

4.5. Учет расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость (НДС) по материалам

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации все плательщики НДС на реализуемую ими продукцию (работы, услуги) обязаны составлять счета-фактуры. На их основании по-

лучатели товарно-материальных ценностей имеют право на зачет уплаченных по ним сумм НДС при расчетах с бюджетом.

Счета-фактуры должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- ◆ порядковый номер;
- ◆ наименование и регистрационный номер поставщика товарно-материальных ценностей (работ, услуг);
- ◆ наименование получателя товарно-материальных ценностей (работ, услуг);
- ◆ стоимость (цену) товарно-материальных ценностей (работ, услуг);
- ◆ сумму НДС;
- ◆ дату составления счета-фактуры.

Составленный документ должен быть подписан руководителем, главным бухгалтером и лицом, ответственным за отпуск товарно-материальных ценностей, а также скреплен печатью поставщика. Сумма НДС в расчетном документе выделяется отдельно.

Полученные предприятиями от поставщиков счета-фактуры регистрируются в установленном порядке в книге покупок, которая предназначена для определения сумм налога, подлежащих зачету. При этом ее итоговые данные по определенным графам используются при составлении расчета по налогу на добавленную стоимость.

НДС по поступившим материалам учитывают на счете 19 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям”. При этом в бухгалтерском учете этот счет при поступлении сырья и материалов дебетуется по кредиту счетов: 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” и др.

Суммы НДС, уплаченные поставщикам и учтенные на счете 19 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям”, подлежат зачету в счет платежей НДС в бюджет. В соответствии с установленным порядком учета НДС суммы НДС, подлежащие возмещению после фактической оплаты поставщикам полученных от них материальных ценностей, списывают с кредита счета 19 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям” в дебет счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”.

Суммы НДС по материальным ценностям, приобретенным у организаций розничной торговли и населения, к зачету не принимаются и расчетным путем не выделяются.

Возможна ситуация, когда в первичных учетных документах, подтверждающих стоимость приобретенных материальных ресурсов, сумма НДС не выделяется. В этом случае стоимость приобретенных материальных ресурсов, включая предполагаемый по ним НДС, приходится по счету 10 “Материалы” на всю сумму счета с последующим списанием на издержки производства.

На сумму НДС, уплаченного поставщикам по материальным ценностям, используемым при изготовлении продукции, освобожденной от НДС, в бухгалтерском учете производят записи по кредиту счета 19 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям” и дебету счетов 20 “Основное производство”, 23 “Вспомогательные производства” и др.

При использовании материальных ценностей, по которым уплачен НДС поставщикам на непроизводственные нужды, сумму НДС списывают в дебет счетов — источников покрытия непроизводственных затрат (счет 29 “Обслуживающие производства и хозяйства”, счет 84 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)” и др.).

В случае реализации материалов на сторону на сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет, в бухгалтерском учете дебетуют счет 91 “Прочие доходы и расходы” и кредитуют счет 68 “Расчеты по налогам и сборам”. При этом сумма НДС, учтенная на счете 19 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям” по таким материалам, списывается с кредита этого счета на дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”.

Вопросы для самопроверки

1. Какова роль материалов в производстве и основные задачи их учета?
2. Как классифицируются материальные ресурсы?
3. Как оцениваются материалы в текущем учете и балансе?

4. Какими документами оформляются поступление и отпуск материалов?

5. Как организуется учет материалов на складе?

6. Как ведется синтетический и аналитический учет материалов?

7. Каким образом отражается НДС по поступившим материальным ценностям?

Задания в тестовой форме

Укажите варианты правильных ответов.

1. Материалы в балансе могут отражаться:

- а) по плановой себестоимости;
- б) по нормативной себестоимости;
- в) по фактической себестоимости;
- г) по средневзвешенным ценам.

2. Материалы в синтетическом учете могут отражаться:

- а) по плановой себестоимости;
- б) по нормативной себестоимости;
- в) по фактической себестоимости;
- г) по перечисленным выше способам оценки.

3. Метод ЛОФО означает:

- а) вошедший по наивысшей стоимости выходит первым;
- б) вошедший по наименьшей стоимости выходит первым;
- в) вошедший последним выходит первым;
- г) вошедший первым выходит последним.

4. Метод ХИФО означает:

- а) вошедший по наивысшей стоимости выходит первым;
- б) вошедший по наименьшей стоимости выходит первым;
- в) вошедший первым выходит последним;
- г) вошедший последним выходит последним.

5. Метод ФИФО означает:

- а) вошедший первым выходит последним;

- б) вошедший последним выходит первым;
- в) вошедший последним выходит последним;
- г) вошедший первым выходит первым.

6. Метод ЛИФО означает:

- а) вошедший по наивысшей стоимости выходит первым;
- б) вошедший по наименьшей стоимости выходит последним;
- в) вошедший первым выходит первым;
- г) вошедший последним выходит первым.

7. Метод ФИФО означает:

- а) вошедший первым выходит вторым;
- б) вошедший вторым выходит первым;
- в) вошедший вторым выходит последним;
- г) вошедший последним выходит вторым.

8. Отражение НДС по поступившим материальным ценностям в бухгалтерском учете фиксируется записью:

- а) Дебет счета 10, кредит счета 68;
- б) Дебет счета 60, кредит счета 68;
- в) Дебет счета 19, кредит счета 68;
- г) Дебет счета 19, кредит счета 60.

9. Расход материалов на основное производство в бухгалтерском учете отражается записью:

- а) Дебетсчета 10, кредит счета 20;
- б) Дебет счета 10, кредит счета 23;
- в) Дебет счета 10, кредит счета 25;
- г) Дебет счета 20, кредит счета 10.

10. Расход материалов на общехозяйственные нужды в бухгалтерском учете отражается записью:

- а) Дебет счета 10, кредит счета 26;
- б) Дебет счета 25, кредит счета 10;
- в) Дебет счета 26, кредит счета 10;
- г) Дебет счета 23, кредит счета 26.

Глава 5. Учет расчетов с персоналом по оплате труда

Цели изучения главы:

- ♦ раскрытие видов, форм и систем оплаты труда в организациях;
- ♦ изучение порядка оперативного учета численности работников предприятия и их рабочего времени;
- ♦ умение производить расчеты заработной платы и составление расчетных и платежных ведомостей;
- ♦ ознакомление с составом первичных документов и регистров по учету расчетов по оплате труда;
- ♦ изучение порядка ведения синтетического и аналитического учета расчетов с персоналом по оплате труда и расчетов с бюджетом и органами социального страхования и обеспечения.

5.1. Сущность, основы организации и задачи учета расчетов по оплате труда

Важным участком бухгалтерского учета на производственных предприятиях является учет расчетов с персоналом по оплате труда.

Согласно Трудовому кодексу Российской Федерации заработная плата (оплата труда работника) — вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты).

Коллективный договор — правовой акт, регулирующий социально-трудовые отношения в организации или у индивидуального предпринимателя и заключаемый работниками и работодателем в лице их представителей. Содержание и струк-

тура коллективного договора определяются сторонами. В него могут включаться взаимные обязательства работников и работодателя во вопросах форм, систем и размеров оплаты труда; выплаты пособий и компенсаций; механизма регулирования оплаты труда с учетом роста цен, уровня инфляции, выполнения показателей, определенных коллективным договором, и другим вопросам. Коллективный договор может заключаться в организации в целом, в ее филиалах, представительствах и иных обособленных подразделениях.

Соглашение — правовой акт, регулирующий социально-трудовые отношения и устанавливающий общие принципы регулирования связанных с ними экономических отношений, заключаемый между полномочными представителями работников и работодателей на федеральном, межрегиональном, региональном, отраслевом (межотраслевом) и территориальном уровнях социального партнерства в пределах их компетенции.

По договоренности сторон, участвующих в коллективных переговорах, соглашения могут быть двусторонними и трехсторонними.

Соглашения, предусматривающие полное или частичное финансирование из соответствующих бюджетов, заключаются при обязательном участии соответствующих органов исполнительной власти или органов местного самоуправления, являющихся стороной соглашения.

Работодатели, за исключением работодателей — физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, принимают **локальные нормативные акты**, содержащие нормы трудового права, в пределах своей компетенции в соответствии с трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективными договорами, соглашениями.

Трудовой договор — соглашение между работодателем и работником, в соответствии с которым работодатель обязуется предоставить работнику работу по обусловленной трудовой функции, обеспечить условия труда, предусмотренные трудовым законодательством и иными нормативными правовыми

актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами и данным соглашением, своевременно и в полном размере выплачивать работнику заработную плату, а работник обязуется лично выполнять определенную этим соглашением трудовую функцию, соблюдать правила внутреннего трудового распорядка, действующие у данного работодателя.

Для работника и для работодателя труд и его оплата имеют разную цель и значение. Для работника оплата труда — это основная статья его дохода, средство повышения благосостояния его самого и членов его семьи. Для него оплата труда выполняет стимулирующую роль в повышении результатов труда и обеспечении на этой основе роста вознаграждения. Для работодателя же — это издержки производства, которые он стремится минимизировать, особенно в расчете на единицу продукции.

Социально-экономическая роль труда и его оплаты в масштабах страны проявляется в трех основных функциях:

- ◆ воспроизводственная;
- ◆ стимулирующая;
- ◆ регулирующая.

Воспроизводственную функцию выполняет работник, стимулирующую — работодатель и регулирующую — государство.

В настоящее время многие функции государства по вопросам труда и его оплаты переданы непосредственно предприятиям. Государство регулирует рынок труда, обеспечивает социальную защиту работников, устанавливает минимальный размер месячной оплаты труда, используя прямые и косвенные методы воздействия, в том числе нормативно-законодательные, налоговые, кредитные, бюджетные. В настоящее время минимальный размер месячной оплаты труда составляет 4330 руб.

Предприятия самостоятельно устанавливают формы, системы и размеры оплаты труда, материального стимулирования его результатов. При этом максимальный размер оплаты труда не ограничивается.

Обязанностью любого предприятия является создание нормальных условий труда и действенных мотивов, обеспечиваю-

щих стремление работников к повышению результатов своей деятельности. Для усиления мотивации необходимо обеспечить непосредственную связь оплаты труда с его результатами: каждый работник должен видеть эту связь между вознаграждением и производительностью труда, величиной своей заработной платы и результатами, достигнутыми предприятием.

На предприятиях развитых стран широко применяются так называемые аналитические системы оплаты труда, которые предусматривают дифференцированную оценку (в баллах) сложности выполняемой работы с учетом квалификации работников, условий труда и т. п. При этом постоянная часть заработной платы составляет около 70%. Переменная же часть (30%) в виде премий и различных поощрений выплачивается как награда за повышение качества продукции, рост производительности труда, экономию сырья и материалов.

Кроме того, там используются различные формы участия работников в распределении прибыли, кружки качества, самоуправляемые группы (бригады), гибкие графики работы, ротации работников с учетом личных качеств и стажа работы и др.

Повышению производительности труда, полному использованию рабочего времени, укреплению дисциплины труда и повышению качества продукции способствует правильно организованный бухгалтерский учет труда и его оплаты, основные задачи которого следующие:

- ◆ точный учет личного состава работников, отработанного ими времени и объема выполняемых работ;
- ◆ правильное и своевременное документальное оформление и исчисление сумм оплаты труда и удержаний из нее;
- ◆ учет расчетов с работниками предприятия, бюджетом, органами социального страхования и обеспечения;
- ◆ контроль за рациональным использованием трудовых ресурсов, оплаты труда и фонда потребления;
- ◆ правильное распределение трудовых затрат между объектами калькуляции;
- ◆ составление отчетности по труду и ее представление в соответствующие органы и др.

5.2. Виды, формы и системы оплаты труда

На производственных предприятиях различают два вида оплаты труда: *основная и дополнительная*.

К **основной** относится оплата, начисляемая работникам за фактически отработанное время и выполненную работу по установленным расценкам, тарифным ставкам или окладам.

К **дополнительной** относятся выплаты за непроработанное в организации (предприятии) время. Она начисляется работникам в соответствии с действующим законодательством по труду: оплата очередных отпусков, перерывов в работе кормящих матерей, льготных часов подростков, за время выполнения государственных и общественных обязанностей, выходного пособия при увольнении и др.

На производственных предприятиях применяются две формы оплаты труда: *повременная и сдельная*.

При **повременной** форме оплата производится за определенное количество отработанного времени, независимо от количества выполненных работ.

Повременная форма оплаты труда подразделяется на две подсистемы: *простую повременную и повременно-премиальную*.

Простая повременная система оплаты труда предусматривает выплату заработной платы в зависимости от количества отработанного времени и квалификации работника.

Повременно-премиальная система оплаты труда применяется с целью повышения материальной заинтересованности работников: в дополнение к ставке (окладу) выплачивается премия за своевременное и качественное выполнение работ.

Сдельная форма оплаты труда предусматривает оплату выполненных работ в соответствии с количеством и качеством изготовленной продукции по сдельным расценкам. Она подразделяется на следующие основные системы: *прямая сдельная, сдельно-премиальная, сдельно-прогрессивная, косвенно-сдельная и аккордная*.

При **прямой сдельной системе** оплата труда рабочих осуществляется в зависимости от количества выработанной продукции или выполненных работ, исходя из твердых сдельных расценок, установленных с учетом квалификации.

При **сдельно-премиальной системе** рабочему, кроме заработка по прямым сдельным расценкам, выплачивается премия за выполнение и перевыполнение установленных объемных и количественных показателей.

При **сдельно-прогрессивной системе** оплата труда рабочих в пределах установленной исходной базы (нормы) производится по прямым сдельным расценкам, а сверх этого — по повышенным.

Косвенно-сдельная система служит для оплаты труда наладчиков технологического оборудования, слесарей-ремонтников, помощников мастеров и других вспомогательных рабочих. Такая оплата может быть организована по сдельным расценкам, увеличивающимся на процент выполнения норм выработки в среднем по обслуживаемому участку.

При **аккордной системе** величина оплаты устанавливается за весь объем работы, а не за каждое изделие или операцию. Эта система обычно сочетается с премированием за сокращение сроков выполнения аккордных заданий. Общая стоимость определяется на основе норм времени (выработки) и расценок. Аккордная система применяется на работах с длительным производственным циклом. Бригаде выдается аккордный наряд, предусматривающий весь комплекс основных и вспомогательных работ. В наряде указываются начало и окончание работ, а также суммы заработной платы и премий с учетом качества. Такая система оплаты труда эффективно применяется в строительстве (бригадный подряд), на автотранспорте и других отраслях.

Труд некоторых работников иногда оплачивается по **смешанной форме**, например, оплата труда руководителя небольшого коллектива (бригадир), который совмещает руководство коллективом (повременная оплата) с непосредственной производственной деятельностью, оплачиваемой по сдельным расценкам.

5.3. Оперативный учет численности работников предприятия и их рабочего времени

Оперативный учет численности занятых на предприятии ведется в отделе кадров как в целом по предприятию, так и по цехам и отделам, используя унифицированные формы первичных документов, утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 5 января 2004 г. № 1.

Прием, перемещение, предоставление отпуска, увольнение работников оформляется приказом (распоряжением) руководителя предприятия (типовые формы № Т-1, Т-5, Т-6, Т-8), на основании которого производятся соответствующие записи в трудовых книжках и личных карточках.

Поступившему на предприятие впервые выдается трудовая книжка, хранящаяся до его увольнения в отделе кадров.

На всех работников предприятия заполняется личная карточка (форма № Т-2). В ней содержатся общие сведения о работнике (фамилия, имя, отчество, дата и место рождения, образование и др.), сведения о воинском учете, назначении и перемещении, повышении квалификации, переподготовке, отпуске, аттестации и т. д. На работников, занимающих руководящие должности, и на научных работников, кроме того, заполняется листок по учету кадров.

Каждому работнику присваивается табельный номер, который в дальнейшем проставляется на всех документах по учету личного состава, труда и заработной платы.

На каждом предприятии установлен определенный трудовой режим. Контроль за его соблюдением ведется при помощи **табельного учета**. Его сущность состоит в ежедневной регистрации явки на работу, ухода с работы, всех случаев опозданий и неявок с указанием их причин, а также часов простоя и сверхурочной работы.

Табельный учет осуществляет бухгалтер, бригадир или мастер в таблице учета использования рабочего времени (форма № Т-12 или Т-13). Для упрощения табельного учета можно ог-

раничиться лишь регистрацией в нем отклонений от нормативной продолжительности рабочего дня.

Отметку о неявках или опозданиях делают в таблице на основании соответствующих документов — справок о вызове в военкомат, суд, листов о временной нетрудоспособности и др., которые работники сдают табельщикам. Причины неявок указываются с помощью шифров. Например, выходные и праздничные дни — В, командировки — К, очередные и дополнительные отпуска — О, нетрудоспособность — Б и т. д.

Форма № Т-12 предназначена для учета использования рабочего времени и расчета заработной платы для работников с повременной или повременной-премиальной оплатой труда. На оборотной стороне табеля производится расчет заработной платы (для персонала отделов и служб здравоохранения: руководителей, специалистов, служащих и других работников, относящихся к служащим). При применении же формы № Т-13 учитывается только использованное рабочее время. В этом случае оплату труда начисляют в лицевом счете (форма № Т-54) или расчетно-платежной ведомости (форма № Т-49).

5.4. Расчет заработной платы и порядок составления расчетных и платежных ведомостей

Оплата труда рабочих и служащих зависит от формы и системы оплаты труда, его организации (индивидуальная или бригадная), действующих на предприятии положений о премировании по каждой профессии, соответствующих законодательных документов по доплатам и т. д.

В зависимости от сферы приложения труда персонал организации подразделяют на производственный и непроизводственный.

Производственный персонал — персонал основной деятельности. В его состав включаются работники:

- ♦ основных и вспомогательных цехов;
- ♦ подсобных производств;
- ♦ научно-исследовательских, конструкторских, технологических подразделений;
- ♦ вычислительных центров;
- ♦ всех видов охраны;
- ♦ управления и др.

Непроизводственный персонал — персонал не основной деятельности. В состав непроизводственного персонала включаются работники:

- ♦ подсобных сельскохозяйственных организаций;
- ♦ жилищного хозяйства;
- ♦ коммунальных предприятий;
- ♦ медицинских учреждений;
- ♦ оздоровительных учреждений, учреждений отдыха, физической культуры, культуры, туризма, воспитания, образования и т. п.

Все работающие в организации различаются по категориям персонала:

- ♦ рабочие;
- ♦ руководители;
- ♦ специалисты;
- ♦ служащие.

Рабочие — лица, непосредственно занятые в процессе создания материальных ценностей, а также занятые ремонтом, перемещением грузов, перевозкой пассажиров, оказанием материальных услуг. К ним относятся:

- ♦ работники, занятые управлением, регулированием и наблюдением за работой автоматов, линий и т. п.;
- ♦ работники, занятые изготовлением материальных ценностей;
- ♦ работники, занятые перемещением, погрузкой, разгрузкой;
- ♦ работники, занятые уходом за машинами;
- ♦ машинисты, водители, кочегары и др.;
- ♦ почтальоны, телеграфисты и др.;
- ♦ операторы ЭВМ;
- ♦ дворники, уборщики, курьеры, гардеробщики, сторожа.

Руководители — управленческие работники, в состав которых включаются:

- ♦ директора, начальники, управляющие, заведующие, мастера и т. п.;

- ♦ главные специалисты.

Специалисты — работники, занятые инженерно-техническими, экономическими и другими работами (инженеры, экономисты и др.).

Служащие — работники, осуществляющие подготовку и оформление документации, учет и контроль (агенты, архивариусы, кассиры, копировщики, секретари, табельщики, учетчики и др.).

Работники организации включаются:

- ♦ в списочный состав;

- ♦ несписочный состав.

В списочный состав работников включаются все работники, принятые на постоянную, сезонную, а также на временную работу.

Не включаются в списочный состав работники, не состоящие в штате организации, привлеченные по договорам подряда для выполнения разовых работ; совместители.

Основанием для начисления оплаты труда являются: приказ (распоряжение) о зачислении работника в штат предприятия, с указанием его оклада или разряда по определенной профессии; данные табельного учета о явках и неявках на работу; расценки на оплату труда; первичные документы, фиксирующие выработку, простои, доплаты, выполнение государственных или общественных обязанностей, болезнь; решения бригад о коэффициенте трудового участия и т. д.

Каждому рабочему в зависимости от его квалификации и сложности выполняемых работ присваивается соответствующий разряд на основании тарифно-квалификационного справочника. Оплата его труда производится в соответствии с присвоенным разрядом по тарифным ставкам, установленным для каждого разряда по тарифной сетке.

Для определения заработной платы рабочего с **повременной оплатой труда** достаточно знать присвоенный ему разряд, отработанное время и тарифную ставку. Отработанное время

берется из табеля учета использования рабочего времени, а тарифная ставка — из утвержденной тарифной сетки. Сумма заработка определяется путем умножения часовой тарифной ставки на количество отработанных часов.

Начисление заработной платы руководящим и инженерно-техническим работникам, служащим, младшему обслуживающему персоналу и отдельным профессиям рабочих производится по месячным должностным окладам. Если работник, получающий месячный должностной оклад, проработал все рабочие дни в месяце, заработная плата ему начисляется в сумме установленного оклада. Если же работник проработал неполный месяц, то его должностной оклад делится на календарное число рабочих дней в данном месяце и умножается на количество фактически отработанных дней.

Пример. Должностной оклад инженера Ю. С. Петрова — 18 000 руб., рабочих дней в ноябре — 21, выходных — 9. Ю. С. Петровым фактически отработано по табелю 16 дней, неявки на работу по болезни составили 5 дней.

Фактический заработок Ю. С. Петрова за отработанное время в ноябре составит 13 714 руб. 28 коп. $(18\,000 : 21 \times 16)$. Кроме того, ему будет выплачено пособие по временной нетрудоспособности за 5 дней.

Работникам, труд которых оплачивается по повременной форме, дополнительно к должностным окладам выплачиваются премии за достижение высоких показателей работы предприятия. Основанием для начисления премий служат положения о премиальной системе оплаты труда на предприятии.

Для начисления заработной платы работникам со **сдельной оплатой труда** наряду с тарифными ставками и отработанным временем необходимо иметь данные о количестве выработанной готовой продукции или выполненных работ.

Учет выработки рабочих-сдельщиков в зависимости от технологического процесса производства, системы организации и оплаты труда осуществляется в рапортах о выработке, маршрутных листах, в ведомостях учета выработки, нарядах и других документах.

Работы могут выполняться одним рабочим или бригадой. В связи с этим различают индивидуальную и бригадную сдельные системы оплаты труда.

При **прямой индивидуальной сдельной оплате труда** для исчисления заработка рабочего достаточно количество произведенной продукции (работ), указанное в первичных документах, умножить на сдельные расценки. При этой системе вся выработка, независимо от выполнения нормы, оплачивается по одной расценке за единицу.

Пример. Рабочий А. И. Васильев за ноябрь по нарядам изготовил 300 шт. изделия “А” и 200 шт. изделия “Б”. Расценки за изделие “А” составляет 26 руб. за единицу, а изделие “Б” — 25 руб.

Оплата труда А. И. Васильева за ноябрь составит 12 800 руб. $(300 \times 26 + 200 \times 25)$.

По положению о сдельно-премиальной системе оплаты труда рабочим выплачиваются премии за улучшение качества продукции, повышение производительности труда, экономию материальных ресурсов и другие показатели.

При **бригадной сдельной оплате труда** в первичных документах наряду с объемом выполненных работ указываются все члены бригады, их разряды и отработанное каждым время. Общая сумма заработной платы бригады распределяется между ее членами соответственно их разрядам и количеству затраченного времени.

Пример. Бригада из четырех человек в ноябре разливала безалкогольные напитки в объеме 2600 дал. Комплексная расценка за 1 дал — 24 руб. 50 коп. Общий заработок бригады составил 63 700 руб. $(2600 \times 24,5)$. Каждому рабочему за отработанное время начислены определенные суммы (см. табл. 5.1).

Коэффициент сдельного заработка бригады за ноябрь составил 1,0922 $(63\,700 \text{ руб.} : 58\,320 \text{ руб.})$.

В соответствии с коэффициентом сдельного заработка каждому члену бригады будет начислен заработок в следующем размере:

Таблица 5.1

Расчет заработной платы за отработанное время (руб.)

Табель- ный номер	Фамилия, имя, отчество	Профессия	Разряд	Тариф- ная ставка	Отрабо- танные часы	Тарифная заработ- ная плата
38	Полежаева А.С.	Машинист	IV	120	120	14 400
39	Петрова Л.Н.	Сортировщица	III	105	168	17 640
40	Антонова К.П.	Укладчица	III	90	152	13 680
41	Касаурова В.А.	Укладчица	II	75	168	12 600
ИТОГО:						58 320

Полежаева А.С. $(14\,400 \times 1,0922) = 15\,727$ руб. 68 коп.

Петрова Л.Н. $(17\,640 \times 1,0922) = 19\,266$ руб. 41 коп.

Антонова К.П. $(13\,680 \times 1,0922) = 14\,941$ руб. 30 коп.

Касаурова В.А. $(12\,600 \times 1,0922) = 13\,764$ руб. 61 коп.

Итого: 63 700 руб. 00 коп.

Для правильного начисления оплаты труда рабочим большое значение имеет **учет отступлений от нормальных условий работы**, которые требуют дополнительных затрат труда и оплачиваются дополнительно к действующим расценкам на сдельную работу. Отклонения от нормальных условий работы оформляются специальными документами. Так, операции, не предусмотренные технологическим процессом, оплачиваются по нарядам на сдельные работы, а разные доплаты — по листкам на доплату. Документы на доплату выписываются мастером на бригаду или отдельного рабочего на каждый вид доплат с отличительными знаками (например, с цветной полоской), указанием номера основного документа, к которому относится доплата, и всех данных, необходимых для начисления заработной платы.

Доплаты, вызванные отклонениями от нормальных условий работы, увеличивают себестоимость продукции, поэтому их должно быть как можно меньше. Во всех документах на доплату указываются причины доплат и по чьей вине они произошли. Для их правильного учета устанавливаются шифры доплат по причинам и виновникам.

Размеры доплат и условия их выплаты предприятия устанавливают самостоятельно и фиксируют их в коллективном договоре.

В производстве любого предприятия случаются **простои, произошедшие не по вине рабочих**. Они оформляются листком учета простоев, в котором указывают время начала, окончания и длительности простоя, причины и виновников простоя и причитающуюся рабочим за простой сумму оплаты. Простои по вине рабочих не оплачиваются и документами не оформляют.

В процессе производства может возникать исправимый и неисправимый, т. е. окончательный, брак продукции. **Неисправимый брак** оформляется актом о браке или ведомостью учета брака. **Исправимый брак** документами не оформляется. Если брак исправляет рабочий, допустивший его, то никакого дополнительного документа не составляют вообще. Если же брак исправляет другой рабочий, то составляют наряд на сдельную работу с пометкой об исправлении брака.

Брак, возникший не по вине работника, оплачивается наравне с годными изделиями. Полный брак по вине работника оплате не подлежит. Частичный брак по вине работника оплачивается по пониженным расценкам в зависимости от степени годности изделия.

В непрерывных производствах часть рабочего времени приходится на **ночные часы** (с 22 ч до 6 ч утра). Час ночной работы оплачивается в повышенном размере, предусмотренным коллективным договором организации, но не ниже размеров, установленных законодательством. Продолжительность ночной работы (смены) сокращается на 1 ч.

Инженерно-техническим работникам, служащим и работникам охраны, рабочим с повременной оплатой труда, оклады которых установлены с учетом работы в ночное время, а также работникам с ненормированным рабочим днем доплаты за работы в ночное время не производятся.

Хозяйственная деятельность предприятия вызывает иногда необходимость в **сверхурочных работах**. Это допускается в исключительных случаях с согласия профсоюзной организации. Работа

в сверхурочное время оплачивается за первые два часа не менее чем в полуторном размере, а за последующие часы — не менее чем в двойном размере за каждый час сверхурочной работы. Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника четырех часов в течение двух дней подряд и 120 ч в год. Компенсация сверхурочных часов отгулом не допускается, на суммы доплат за сверхурочные работы премии не начисляются.

К сверхурочным работам и к работам в ночное время не допускаются беременные женщины и женщины, имеющие детей в возрасте до 3 лет, работники моложе 18 лет, работники других категорий, установленных законодательством.

В связи с производственной необходимостью на предприятиях может быть организована **работа в выходные и праздничные дни**. В этом случае труд работников в выходные и праздничные дни компенсируется предоставлением другого дня для отдыха или, по соглашению сторон, в денежной форме.

Работа в выходные и праздничные дни оплачивается не менее чем в двойном размере.

На передовых производственных предприятиях стимулируют работников к повышению профессионального мастерства и результатов деятельности **доплатами** за бригадирство, профессиональное мастерство, совмещение и расширение зон обслуживания и т. п.

Бригадиры получают доплату в зависимости от количества членов бригады, условий организации труда. Если бригадир не освобожден от основной работы, то ему полагается доплата за бригадирство в установленном проценте от месячного заработка.

Доплаты за профессиональное мастерство производятся за качественное выполнение работы, наставничество.

Доплаты за временное замещение составляют разницу между окладами замещаемого и замещающего при условии, что замещающий — не штатный заместитель, а замещение оформлено приказом и продолжается более двух календарных недель.

Доплата за совмещение и расширение зон обслуживания применяется по распоряжению администрации (при условии

выполнения задания в обеих зонах обслуживания). Доплата устанавливается по отношению к месячному заработку или к часовой тарифной ставке заменяемого работника.

Доплата за отсутствующих членов бригады производится при условии выполнения задания бригадой. Эта доплата составляет 100% сдельного заработка отсутствующего в пределах фонда оплаты труда, согласно распределению часов отсутствующего между работающими членами бригады.

При расчете оплаты труда некоторые виды оплат осуществляется по **среднему заработку** (например, за выполнение государственных и общественных работ и обязанностей; по временной нетрудоспособности; за отпуск и др.).

При начислении среднего заработка следует руководствоваться ГК РФ и постановлением Правительства РФ от 24 декабря 2007 г. № 922 “Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы”.

Оплата очередных отпусков. В соответствии с действующим законодательством о труде все работники имеют право на ежегодный отпуск с сохранением места работы (должности) и среднего заработка продолжительностью не менее 28 календарных дней. Кроме того, отдельным категориям работников предоставляются дополнительные отпуска.

Для начисления заработной платы за время отпуска рассчитывается среднедневной заработок работника в рабочих или календарных днях. Умножением среднедневного заработка на количество дней отпуска определяют причитающуюся сумму отпускных.

Средний заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние 12 календарных месяцев. При этом календарным месяцем считается период с 1-го по 30-е (31) число соответствующего месяца включительно (в феврале — по 28-е (29-е) число включительно).

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в календарных днях, и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется путем деления суммы

заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на 12 и на среднемесячное число календарных дней (29,4).

В случае, когда один или несколько месяцев расчетного периода отработаны неполностью или из него исключалось время, указанное выше, средний дневной заработок исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы за расчетный период на сумму, состоящую из среднемесячного числа календарных дней (29,4), умноженного на количество полностью отработанных месяцев, и количества календарных дней в неполностью отработанных месяцах.

Количество календарных дней в неполностью отработанных месяцах рассчитывается путем умножения рабочих дней по календарю 5-дневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время, на коэффициент 1,4, т.е. 1 день $\times$ 1,4 = 1,4 дня; 2 дня $\times$ 1,4 = 2,8 дня; 3 дня $\times$ 1,4 = 4,2 дня; 4 дня $\times$ 1,4 = 5,6 дня; 5 дней $\times$ 1,4 = 7 дней.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в рабочих днях, а также для выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю 6-дневной рабочей недели.

Количество рабочих дней в неполностью отработанных месяцах при предоставлении отпусков в рабочих днях рассчитывается путем умножения рабочих дней по календарю 5-дневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время, на коэффициент 1,2, т.е. 1 день $\times$ 1,2 = 1,2 дня; 2 дня $\times$ 1,2 = 2,4 дня; 3 дня $\times$ 1,2 = 3,6 дня; 4 дня $\times$ 1,2 = 4,8 дня; 5 дней $\times$ 1,2 = 6,0 дней.

В организациях, где применяется суммированный учет рабочего времени, средний заработок работника для оплаты отпуска определяется путем умножения среднего часового заработка на количество рабочего времени (в часах) в неделю в зависимости от установленной продолжительности рабочей недели и на количество календарных недель отпуска.

Оплата пособий по временной нетрудоспособности. Пособия по временной нетрудоспособности выплачивают рабочим и служащим в первые два дня нетрудоспособности за счет орга-

низации, а остальные дни — за счет отчислений на социальное страхование. Основанием для выплаты пособий являются больничные листки лечебных учреждений, подписанные местным комитетом профсоюза. Размер пособия по временной нетрудоспособности зависит от страхового стажа работы сотрудника и его среднего заработка: при стаже работы до 5 лет — 60% заработка; от 5 до 8 лет — 80% заработка; от 8 лет и более — 100% заработка.

Независимо от стажа работы пособия выдаются в размере 100%:

- ◆ вследствие трудового увечья или профессионального заболевания;
- ◆ работающим инвалидам ВОВ и другим инвалидам, приравненным по льготам к инвалидам ВОВ;
- ◆ лицам, имеющим на своем иждивении трех и более детей, не достигших 16 лет (учащиеся — 18 лет);
- ◆ по беременности и родам.

При этом необходимо иметь в виду, что в соответствии с действующим законодательством размер пособия по временной нетрудоспособности не может превышать 17 250 руб. за полный календарный месяц. В районах и местностях, в которых к заработной плате установлены районные коэффициенты, максимальный размер пособия по временной нетрудоспособности определяется с учетом этих коэффициентов.

Оплата перерывов в работе кормящих матерей. Для кормящих матерей и женщин, имеющих детей в возрасте до 1,5 лет, установлены дополнительные перерывы. Время этих перерывов зачисляется в счет рабочего времени и подлежит оплате. При повременной оплате кормящая мать получает полную дневную ставку, при сдельной оплате за время перерывов — средний заработок.

Оплата за время выполнения государственных и общественных обязанностей. За время выполнения государственных и общественных обязанностей (осуществление избирательного права; участие в судебных заседаниях в качестве народных заседателей, общественных обвинителей, экспертов или свидетелей и

т. п.) работникам по месту работы выплачивают заработную плату исходя из их среднего заработка.

Все операции, связанные с оплатой труда, оформляются необходимыми первичными документами и передаются в бухгалтерию.

В бухгалтерии для определения суммы оплаты, подлежащей выдаче на руки работникам, рассчитывают сумму заработка работников за месяц и производят из этой суммы необходимые удержания. Эти расчеты производят обычно в **расчетно-платежной ведомости (форма № Т-49)**, по которой производят выплаты заработной платы за месяц. В левой части этой ведомости записывают суммы начисленной заработной платы по ее видам, а в правой — удержания и сумму к выдаче. На каждого работника в ведомости открывают отдельную строку.

На предприятиях вместо расчетно-платежных ведомостей могут применяться отдельно **расчетные ведомости (форма № Т-51)** и **платежные ведомости (форма № Т-53)**. В расчетной ведомости содержатся все расчеты по определению сумм заработной платы, подлежащих выплате работникам. Платежную ведомость используют лишь для выплаты заработной платы. В ней указывают фамилию и инициалы работников, их табельные номера, суммы к выдаче и расписку в получении заработной платы.

Выдачу аванса за первую половину месяца также оформляют платежной ведомостью. Сумму аванса обычно определяют из расчета 50% заработка по тарифным ставкам или окладам с учетом отработанных дней.

Заработную плату из кассы выдают в течение трех дней. По истечении этого срока кассир против фамилии работников, не получивших заработную плату, делает отметку “задепонировано” и на титульном листе ведомости указывает фактически выплаченную и не полученную работниками сумму заработной платы. Не выплаченные в срок суммы заработной платы по истечении трех дней сдаются в банк на расчетный счет.

Расчетно-платежные ведомости на практике выполняют несколько функций: расчетного документа; платежного доку-

мента; регистра аналитического учета расчетов с работниками по заработной плате. Они выполняют свои функции в течение только одного месяца. Их неудобно использовать для подсчета средней заработной платы за какой-либо предшествующий период (например, за три месяца при отплате отпуска), поскольку необходимо делать трудоемкие выборки из различных ведомостей. Поэтому на предприятиях на каждого работника открывают **лицевые счета (форма № Т-54)**, на лицевой стороне которых записывают необходимые сведения о работнике (семейное положение, разряд, оклад, стаж работы и т. д.), а на обратной стороне — все виды начислений и удержаний из заработной платы за каждый месяц. По этим данным легко рассчитать средний заработок за любой период. При обработке учетных данных с помощью средств вычислительной техники применяют лицевой счет формы № Т-54а.

5.5. Удержания из заработной платы

Из оплаты труда работников, как состоящих в штате предприятия, так и работающих по трудовым соглашениям, договорам подряда, по совместительству, выполняющих разовые работы, производят различные удержания, которые можно подразделить на две группы: обязательные и по инициативе предприятия.

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

Налог на доходы с физических лиц взимается в порядке и размерах, установленных Налоговым кодексом РФ.

Налогоплательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников в РФ, не являющиеся налоговыми резидентами РФ.

Объектом налогообложения признается доход, полученный налогоплательщиками.

В совокупный доход, облагаемый налогом, включают все виды доходов как в денежной, так и натуральной форме. Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

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

Не подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения) следующие виды доходов:

- ◆ государственные пособия (кроме пособий по временной нетрудоспособности), в том числе пособия по безработице, беременности и родам;

- ◆ пенсии по государственному пенсионному обеспечению и трудовые пенсии, назначаемые в порядке, установленном действующим законодательством;

- ◆ все виды законодательно установленных компенсационных выплат (в пределах норм);

- ◆ вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и другую донорскую помощь;

- ◆ алименты, получаемые налогоплательщиками;

- ◆ суммы, получаемые в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства в Российской Федерации международными, иностранными и (или) российскими организациями по перечням таких организаций, утверждаемым Правительством РФ;

- ◆ суммы, получаемые в виде международных, иностранных или российских премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства, средств массовой информации по перечню премий, утверждаемому Правительством РФ, а также в виде премий, присужденных высшими должностными лицами субъектов РФ за выдающиеся достижения в указанных областях, по перечням премий, утверждаемым высшими должностными лицами субъектов РФ;

- ◆ суммы единовременной материальной помощи (в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством)

ством, в связи со смертью члена семьи, в виде гуманитарной и благотворительной помощи, в виде адресной социальной помощи малоимущим и социально незащищенным категориям граждан, налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ);

- ♦ вознаграждения, выплачиваемые за передачу в государственную собственность кладов;

- ♦ другие виды доходов согласно ст. 217 Налогового кодекса РФ.

При исчислении налога на доходы физических лиц Налоговым кодексом РФ предоставляются стандартные, социальные, имущественные и профессиональные налоговые вычеты (ст. 218–221). Все перечисленные налоговые вычеты могут производиться только из доходов налогоплательщика, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13%.

Бухгалтерию прежде всего интересуют стандартные налоговые вычеты, так как остальными вычетами работники пользуются самостоятельно.

При определении налоговой базы налогоплательщик имеет право на получение **стандартных налоговых вычетов** в размере 3000 руб., 500 руб., 400 руб. и 1000 руб. ежемесячно.

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

Право на ежемесячный налоговый вычет в размере **3000 руб.** имеют:

- ♦ инвалиды Великой Отечественной войны;
- ♦ инвалиды из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и 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 другие кате-

гории инвалидов, приравненные по пенсионному обеспечению к указанным категориям военнослужащих;

- ◆ другие категории граждан в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 218 ГК РФ.

Стандартный налоговый вычет в размере **500 руб.** ежемесячно предоставляется:

- ◆ Героям Советского Союза и Героям Российской Федерации, а также лицам, награжденным орденом Славы трех степеней;

- ◆ родителям и супругам военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных ими при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы либо вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, а также родителям и супругам государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Вычет предоставляется супругам погибших военнослужащих и государственных служащих, если они не вступили в повторный брак;

- ◆ гражданам, уволенным с военной службы или призывавшимся на военные сборы, выполнявшим интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия;

- ◆ другие категории граждан в соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 218 ГК РФ.

Остальные физические лица-налогоплательщики имеют право на стандартный налоговый вычет в размере **400 руб.** Данный вычет производится за каждый месяц налогового периода до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода налоговым агентом, предоставляющим налоговый вычет, превысит 40 000 руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 40 000 руб., налоговый вычет не применяется.

Если налогоплательщик имеет право более чем на один вышеперечисленный стандартный налоговый вычет, то ему предоставляется максимальный из соответствующих вычетов.

Стандартный налоговый вычет в размере **1000 руб.** за каждый месяц налогового периода распространяется:

— на каждого ребенка у налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребенок и которые являются родителями или супругом (супругой) родителя;

— каждого ребенка у налогоплательщиков, которые являются опекунами или попечителями, приемными родителями, супругом (супругой) приемного родителя.

Указанный налоговый вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщиков, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (в отношении которого предусмотрена налоговая ставка, установленная п. 1 ст. 224 НК РФ) налоговым агентом, представляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 280 000 руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 280 000 руб., налоговый вычет, предусмотренный настоящим подпунктом, не применяется.

Налоговый вычет производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет у родителей и (или) супруга (супруги) родителя, опекунов или попечителей, приемных родителей, супруга (супруги) приемного родителя.

Указанный налоговый вычет удваивается в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, а также в случае, если учащийся очной формы обучения, аспирант, ординатор, студент в возрасте до 24 лет является инвалидом I или II группы.

Налоговый вычет предоставляется в двойном размере единственному родителю (приемному родителю), опекуну, попечителю. Предоставление указанного налогового вычета единственному родителю прекращается с месяца, следующего за месяцем вступления его в брак.

Налоговый вычет предоставляется родителям и супругу (супруге) родителя, опекунам, попечителям, приемным родителям, супругу (супруге) приемного родителя на основании их письменных заявлений и документов, подтверждающих право на данный налоговый вычет.

При этом иностранным физическим лицам, у которых ребенок (дети) находится (находятся) за пределами Российской Федерации, такой вычет предоставляется на основании документов, заверенных компетентными органами государства, в котором проживает (проживают) ребенок (дети).

Налоговый вычет может предоставляться в двойном размере одному из родителей (приемных родителей) по их выбору на основании заявления об отказе одного из родителей (приемных родителей) от получения налогового вычета.

Уменьшение налоговой базы производится с месяца рождения ребенка (детей), или с месяца, в котором установлена опека (попечительство), или с месяца вступления в силу договора о передаче ребенка (детей) на воспитание в семью и сохраняется до конца того года, в котором ребенок (дети) достиг (достигли) определенного возраста, указанного выше, или в случае истечения срока действия либо досрочного расторжения договора о передаче ребенка (детей) на воспитание в семью, или в случае смерти ребенка (детей). Налоговый вычет предоставляется за период обучения ребенка (детей) в образовательном учреждении и (или) учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в период обучения.

Данный стандартный налоговый вычет предоставляется независимо от предоставления других стандартных налоговых вычетов.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику одним из налоговых агентов, являющихся источником выплаты дохода, по выбору налогоплательщика на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты.

В случае начала работы налогоплательщика не с первого месяца налогового периода налоговые вычеты предоставляются по этому месту работы с учетом дохода, полученного с начала налогового периода по другому месту работы, в котором налогоплательщику предоставлялись налоговые вычеты. Сумма полученного дохода подтверждается справкой о полученных

налогоплательщиком доходов, выданной налоговым агентом в соответствии с п. 3 ст. 230 НК РФ.

В случае, если в течение налогового периода стандартные налоговые вычеты налогоплательщику не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере, то по окончании налогового периода на основании заявления налогоплательщика, прилагаемого к налоговой декларации, и документов, подтверждающих право на такие вычеты, налоговым органом производится перерасчет налоговой базы с учетом предоставления стандартных налоговых вычетов в размерах, предусмотренных ст. 218 НК РФ.

Производственные предприятия не позднее 1 апреля года, следующего за отчетным, обязаны предоставить налоговому органу по месту своего нахождения сведения о выплаченных физическим лицам за истекший период суммах и об удержанных с них налогов с указанием адресов постоянного их места жительства. Указанные сведения налоговые органы пересылают налоговым органам по месту жительства получателей доходов. Налоговыми органами эти сведения учитываются при проверке предоставляемых физическими лицами деклараций о полученных ими доходах.

Удержания по исполнительным листам. Основанием для удержания и перевода алиментов являются исполнительные листы, письменные заключения граждан о добровольной уплате алиментов, отметки в паспортах об обязанности платить алименты.

Поступившие в бухгалтерию организации исполнительные листы или заявления плательщика регистрируют в специальном журнале или карточке и хранят как бланки строгой отчетности. О поступлении исполнительных документов бухгалтерия сообщает судебному исполнителю и взыскателю.

Алименты удерживаются с сумм заработной платы, с пособий по временной нетрудоспособности, начисленных за отчетный месяц после удержания из них налогов, а также с сумм начисленных пенсий и стипендий. Алименты взыскиваются в следующих размерах: на содержание несовершеннолетних детей, на 1 ребенка — $1/4$, на 2 детей — $1/3$, на 3 детей и более — 50% заработка, но не менее суммы, установленной законодатель-

ством, а на содержание нуждающихся в помощи родителей, супругов, других лиц — в твердой денежной сумме.

Не взыскиваются алименты с сумм материальной помощи, единовременных премий, компенсационных выплат за работу во вредных и экстремальных условиях и др.

Удержанные суммы алиментов бухгалтерия обязана в течение трех дней со дня выплаты заработной платы выдать взыскателю лично из кассы, перевести по почте акцептованным платежным поручением (с отнесением расходов по переводу на взыскателя) или перечислить на счет взыскателя в отделение банка на основании письменного заявления. Если адрес заявителя неизвестен, то удержанные суммы перечисляют на депозитный счет народного суда по месту нахождения организации.

По инициативе организации через бухгалтерию из заработной платы работников могут быть произведены следующие удержания: долг за работником; ранее выданные плановый аванс и выплаты, сделанные в межрасчетный период; в погашение задолженности по подотчетным суммам; за содержание ребенка в ведомственных дошкольных учреждениях; за ущерб, нанесенный производству; за порчу, недостачу или утерю материальных ценностей; за брак; денежные начеты; за товары, купленные в кредит; членские профсоюзные взносы; перечисления в отделения банков и т. д.

5.6. Синтетический и аналитический учет оплаты труда

Учет расчетов с персоналом по оплате труда ведется на синтетическом счете 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”. По кредиту этого счета отражают начисления, а по дебету — удержания и выплаты заработной платы, пособий и доходов. Сальдо этого счета, как правило, кредитовое и показывает задолженность предприятия перед рабочими и служащими по заработной плате и другим видам выплат.

Начисление оплаты труда по операциям, связанным с изготовлением и приобретением материальных ресурсов и осуществлением капитальных вложений, в бухгалтерском учете отражаются по кредиту счета 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда” и дебету счетов:

10 “Материалы”;

15 “Заготовление и приобретение материальных ценностей”;

08 “Вложения во внеоборотные активы”.

Начисление оплаты труда по производственным операциям в бухгалтерском учете отражают по кредиту счета 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда” и дебету счетов:

20 “Основное производство” (оплата труда рабочих основного производства);

23 “Вспомогательные производства” (оплата труда рабочих вспомогательных производств);

25 “Общепроизводственные расходы” (оплата труда цехового персонала и рабочих, занятых обслуживанием производственных машин и оборудования);

26 “Общехозяйственные расходы” (оплата труда административно-управленческого персонала);

28 “Брак в производстве” (оплата труда рабочих, занятых исправлением бракованной продукции);

29 “Обслуживающие производства и хозяйства” (оплата труда работников обслуживающих производств и хозяйств).

Начисление оплаты труда работникам, связанным с реализацией продукции, в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет счета 44 “Расходы на продажу”

Кредит счета 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”

Начисление пособия по временной нетрудоспособности в бухгалтерском учете отражается следующей записью:

Кредит счета 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”

Дебет счетов: 20 “Основное производство”, 23 “Вспомогательные производства”, 25 “Общепроизводственные расходы”,

26 “Общехозяйственные расходы” и др. — за первые два дня нетрудоспособности за счет организации;

Дебет счета 69-1 “Расчеты по социальному страхованию” — за остальные дни нетрудоспособности за счет органов социального страхования.

На сезонных предприятиях отпуска работникам предоставляются в течение года неравномерно. В связи с этим для более правильного определения себестоимости продукции суммы, выплачиваемые работникам за отпуска, относят на издержки производства в течение года равномерными долями, независимо от того, в каком месяце эти суммы будут выплачиваться. Тем самым создается резерв для оплаты отпусков работникам. На резервируемую оплату отпусков в бухгалтерском учете дебетуют те же счета затрат, на которых отражена начисленная им оплата труда, и кредитуют счет 96 “Резерв предстоящих расходов”.

По мере ухода рабочих в отпуск фактически начисленные им суммы отпускных списывают за счет созданного резерва. При этом в бухгалтерском учете делают следующую запись:

Дебет счета 96 “Резервы предстоящих расходов”

Кредит счета 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”

На производственных предприятиях возможна ситуация, когда работникам заработную плату выдают не в денежной, а в натуральной форме. В этом случае на такие операции в бухгалтерском учете составляют следующие записи:

1. Начисление оплаты труда:

Дебет счетов: 20 “Основное производство”; 23 “Вспомогательные производства”; 25 “Общепроизводственные расходы”; 26 “Общехозяйственные расходы” и др.

Кредит счета 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”

2. Выдача заработной платы в натуральной форме по ценам реализации, включая НДС и акцизный налог:

Дебет счета 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”
Кредит счетов: 90 “Продажи”; 91 “Прочие доходы и расходы”

3. Списание фактической себестоимости материалов, готовой продукции и товаров:

Дебет счетов: 90 “Продажи”; 91 “Прочие доходы и расходы”
Кредит счетов: 10 “Материалы”; 43 “Готовая продукция” и 41 “Товары”

Из начисленных сумм оплаты труда в бухгалтерии производят различные удержания. Эти операции в бухгалтерском учете отражают по дебету счета 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда” и кредиту счетов:

68 “Расчеты с бюджетом” — на сумму налога с физических лиц;

28 “Брак в производстве” — на сумму удержаний с виновников брака;

73 “Расчеты с персоналом по прочим операциям” — на сумму удержаний по возмещению материального ущерба;

76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” — на суммы удержаний по исполнительным листам и за товары, приобретенные в кредит.

Выдачу заработной платы и пособий в бухгалтерском учете отражают следующей записью:

Дебет счета 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”
Кредит счета 50 “Касса”

Не выданные в срок суммы оплаты труда по истечении трех дней депонируются и сдаются в банк на расчетный счет. На эти операции в бухгалтерском учете делают следующие записи:

1. Депонирование сумм оплаты труда:

Дебет счета 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”
Кредит счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”

2. Сдача депонированной суммы оплаты труда на расчетный счет в банке:

Дебет счета 51 “Расчетный счет”
Кредит счета 50 “Касса”

Учет расчетов с депонентами ведут в книге учета депонированной заработной платы, открываемой на год. Для каждого депонента в ней отводят отдельную строку, в которой указывают табельный номер депонента, его фамилию и инициалы, депонированную сумму и отметки о ее выдаче. Суммы, оставшиеся на конец года невыплаченными, переносят в новую книгу, открываемую также на год.

Последующая выдача депонированной заработной платы в бухгалтерском учете отражается следующей записью:

Дебет счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”
Кредит счета 50 “Касса”

Аналитический учет расчетов с рабочими и служащими по оплате труда ведется в лицевых счетах, расчетных книжках, расчетно-платежных ведомостях, машинограммах и т. д.

5.7. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

Каждое производственное предприятие для материального обеспечения своих работников пенсиями по старости, пособиями во время болезни, при потере трудоспособности и в других случаях ежемесячно сверх оплаты труда производит отчисления на их социальные нужды — единый социальный налог. Размеры и направления этих отчислений устанавливаются Налоговым кодексом РФ, а также соответствующими нормативными актами и инструкциями.

Для начисления единого социального налога в качестве базового показателя используются выплаты, вознаграждения и иные доходы, начисляемые работодателями в пользу работников (ст. 237 НК РФ).

Сумма налоговой базы исчисляется **на каждого отдельного работника** нарастающим итогом с начала года.

Данный налог производственными предприятиями зачисляется в государственные внебюджетные фонды по следующим ставкам (см. табл. 5.2).

Таблица 5.2

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
1	2	3	4	5	6
До 280 000 руб.	20,0%	2,9%	1,1%	2,0%	26,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	56 000 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	8120 руб. + 1,0% с суммы, превышающей 280 000 руб.	3080 руб. + 0,6% 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.	11 320 руб.	5000 руб.	7200 руб.	104 800 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Производственными предприятиями, кроме единого социального налога, производятся также отчисления на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (Федеральный закон от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ “Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний”). Объектом данных отчислений является начисленная сумма оплаты труда.

Для учета расчетов по взносам на социальные нужды используется синтетический активно-пассивный счет 69 “Расчеты по социальному страхованию и обеспечению”. Этот счет имеет следующие субсчета:

“Расчеты по социальному страхованию”;
“Расчеты по пенсионному обеспечению”;
“Расчеты по медицинскому страхованию”.

Начисленные суммы страховых взносов на социальные нужды относятся на дебет тех счетов, на которые отнесены начисленная оплата труда, и в кредит счета 69 “Расчеты по социальному страхованию и обеспечению”.

Часть сумм страховых взносов на социальные нужды используются организацией для выплаты работникам соответствующих пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам, пособий на детей и др. При начислении указанных пособий в бухгалтерском учете производятся следующие записи:

Дебет счета 69 “Расчеты по социальному страхованию и обеспечению”
Кредит счета 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”

Остальную часть сумм отчислений на социальные нужды производственные предприятия перечисляют по соответствующим фондам. При этом в бухгалтерском учете производят следующие записи:

Дебет счета 69 “Расчеты по социальному страхованию и обеспечению”, субсчета 1, 2, 3
Кредит счета 51 “Расчетный счет”

Вопросы для самопроверки

1. Каково значение и задачи учета труда и его оплаты в современных условиях хозяйствования?
2. Какие виды, формы и системы оплаты труда применяются на производственных предприятиях?
3. Как ведется оперативный учет личного состава предприятия и рабочего времени?
4. Как определяется оплата труда при повременной и сдельной формах?
5. Какими документами оформляется расчет денежной платы?

6. Как начисляются отпускные и пособия по временной нетрудоспособности?

7. Какие существуют удержания из заработной платы?

8. Как ведется синтетический и аналитический учет расходов с персоналом по оплате труда?

9. Каков порядок учета расчетов с органами социального страхования и обеспечения?

Задания в тестовой форме

Укажите варианты правильных ответов.

1. По видам различают:

- а) повременную и сдельную оплаты труда;
- б) аккордную и смешанную оплаты труда;
- в) основную и дополнительную оплаты труда;
- г) повременную и премиальную оплаты труда.

2. По форме различают:

- а) основную и дополнительную оплаты труда;
- б) повременную и сдельную оплаты труда;
- в) производственную и административно-управленческую оплаты труда;
- г) сдельную и премиальную оплаты труда.

3. Средний заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсаций за неиспользованный отпуск начисляется:

- а) за последние 12 месяцев;
- б) последние 6 месяцев;
- в) последние 3 месяца;
- г) предстоящие 28 дней.

4. Начисленная сумма оплаты труда работникам отдела сбыта отражается по дебету счета:

- а) 20 “Основное производство”;
- б) 26 “Общехозяйственные расходы”;

- в) 10 “Материалы”;
- г) 44 “Расходы на продажу”.

5. Начисленная сумма оплаты труда работникам отдела снабжения отражается по дебету счета:

- а) 20 “Основное производство”;
- б) 26 “Общехозяйственные расходы”;
- в) 10 “Материалы”;
- г) 44 “Расходы на продажу”.

6. Начисленная сумма оплаты труда рабочим основного производства отражается по дебету счета:

- а) 20 “Основное производство”;
- б) 26 “Общехозяйственные расходы”;
- в) 10 “Материалы”;
- г) 44 “Расходы на продажу”.

7. Начисленная сумма оплаты труда административно-управленческому персоналу отражается по дебету счета:

- а) 20 “Основное производство”;
- б) 26 “Общехозяйственные расходы”;
- в) 10 “Материалы”;
- г) 44 “Расходы на продажу”.

8. Начисление единого социального налога в бухгалтерском учете отражается по кредиту счета:

- а) 68 “Расчеты по налогам и сборам”;
- б) 69 “Расчеты по социальному страхованию и обеспечению”;
- в) 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”;
- г) 73 “Расчеты с персоналом по прочим операциям”.

9. На сумму удержанного налога с доходов физических лиц в бухгалтерском учете производится запись:

- а) Дебет счета 73 “Расчеты с персоналом по прочим операциям”, кредит счета 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”;

б) Дебет счета 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”, кредит счета 69 “Расчеты по социальному страхованию и обеспечению”;

в) Дебет счета 73 “Расчеты с персоналом по прочим операциям”, кредит счета 69 “Расчеты по социальному страхованию и обеспечению”;

г) Дебет счета 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”, кредит счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”.

10. Начисление единого социального налога в бухгалтерском учете отражается по дебету счета:

а) 08 “Вложения во внеоборотные активы”;

б) 20 “Основное производство”;

в) 26 “Общехозяйственные расходы”;

г) все перечисленные выше ответы правильны.

Глава 6. Учет затрат на производство продукции (работ, услуг)

Цели изучения главы:

- ♦ раскрытие объектов учета затрат себестоимости продукции (работ, услуг);
- ♦ отражение действующего порядка учета прямых и косвенных затрат;
- ♦ исследование методологии распределения косвенных затрат организации;
- ♦ раскрытие порядка учета и оценки незавершенного производства и полуфабрикатов собственного производства;
- ♦ отражение действующего порядка свода затрат на производство продукции (работ, услуг).

6.1. Основные принципы и задачи учета затрат на производство продукции (работ, услуг)

Одним из важных участков бухгалтерского учета на производственных предприятиях является учет затрат на производство продукции (работ, услуг) и определение ее себестоимости.

Затраты, формирующие себестоимость продукции, могут возрастать или снижаться в зависимости от объема потребляемых трудовых и материальных ресурсов, уровня техники, организации производства и других факторов. Следовательно, производитель располагает множеством рычагов снижения затрат, которые он может привести в действие при умелом руководстве.

Основными направлениями снижения себестоимости продукции являются рост производительности труда и экономия потребляемых ресурсов на основе достижений научно-технического прогресса. Большое значение имеет также управление процессом формирования себестоимости продукции, и прежде всего строгий учет производственных затрат и опе-

ративный контроль за экономным и рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, усиление борьбы с бесхозяйственностью и расточительством.

Основными задачами учета затрат на производство являются:

- ◆ своевременное и правильное отражение фактических затрат производства по соответствующим статьям;
- ◆ предоставление информации для оперативного контроля за использованием производственных ресурсов и сравнения с существующими нормами, нормативами и сметами;
- ◆ выявление резервов снижения себестоимости продукции, предупреждение непроизводительных расходов и потерь;
- ◆ определение результатов по структурным подразделениям предприятия и др.

Для осуществления этих задач на предприятиях учет затрат должен быть организован с соблюдением следующих основных принципов:

- ◆ согласованность показателей учета затрат с плановыми показателями;
- ◆ включение всех затрат по производству продукции отчетного периода в ее себестоимость;
- ◆ группировка и отражение затрат по производственным подразделениям, видам продукции, элементам и статьям расходов;
- ◆ согласованность объектов учета затрат с объектами калькуляции;
- ◆ обеспечение отдельного отражения производственных затрат по действующим нормам и отклонениям от них;
- ◆ расширение состава затрат, относимых на себестоимость продукции по прямому признаку;
- ◆ максимальное приближение методологии и организации учета затрат к международным стандартам и т. д.

6.2. Учет материальных затрат

Материальные затраты в составе себестоимости продукции занимают наибольший удельный вес. Поэтому правильный учет

и строгий контроль за их осуществлением обеспечивают достоверность данных о себестоимости продукции и способствуют ее снижению.

Материальные затраты на производственных предприятиях в составе себестоимости продукции отражаются по следующим статьям:

- ◆ сырье и основные материалы;
- ◆ полуфабрикаты собственного производства;
- ◆ возвратные отходы (вычитаются);
- ◆ вспомогательные материалы;
- ◆ топливо и энергия на технологические цели.

Сырье и основные материалы составляют вещественную основу вырабатываемой продукции. Их отпуск с центрального склада в производство может осуществляться непосредственно или через кладовые цехов. Подача сырья и основных материалов в кладовые цеха представляет собой их внутреннее перемещение и потому не является расходом на производство. Под расходом материалов на производство понимается их потребление непосредственно в процессе производства.

Отпуск сырья и основных материалов в производство осуществляется в строгом соответствии с производственной программой предприятия, с соблюдением рецептур и действующих норм их расхода и оформляется лимитно-заборными картами, требованиями, накладными.

Норма расхода материалов устанавливается техническими службами на основе технологии производства, чертежей, спецификаций, рецептур на единицу изделия или полуфабриката и указывается в технологических картах.

Для снижения материалоемкости изделий большое значение имеет организация контроля за рациональным использованием сырья и материалов в производстве. Для этих целей в основном используют следующие методы:

- ◆ сигнальное документирование;
- ◆ партионный раскрой;
- ◆ инвентарный метод.

Метод сигнального документирования основан на документальном оформлении всех случаев отклонений расхода сырья и материалов от установленных норм и нормативов. На отпуск материалов сверх норм или их замену оформляются отдельные документы (требования, акты замены и др.), которые сигнализируют об отклонениях. Данный метод в той или иной мере используются во многих производственных предприятиях.

Метод партионного раскроя позволяет контролировать расход наиболее дефицитных и дорогостоящих материалов. В первичных документах (раскройных листках, картах) проставляются характеристика и количество материала, поданного для раскроя к рабочему месту, количество отходов, неиспользованного (возвращенного) материала, фактический расход, а также наименование и количество заготовленных из данной партии материала деталей, норма расхода на единицу, расход по нормам на все детали и отклонения от норм. При этом методе фактический расход материала рассчитывается как разность между полученным и возвращенным его количеством, а расход по нормам — умножением числа заготовок на норму. Отклонение от норм определяется сравнением фактического расхода с нормативом.

Метод партионного раскроя позволяет выявить отклонения от норм расхода партии потребленного материала по каждому рабочему месту, что способствует оперативному устранению недостатков или закреплению достижений в использовании материалов.

Метод партионного раскроя широко применяют в машиностроительной, швейной, обувной, мебельной и других отраслях промышленности.

Инвентарный метод заключается в том, что по истечении отчетного периода (смены, суток и т. д.) проводят инвентаризацию остатков неизрасходованных материалов по каждому рабочему месту (цеху, участку, бригаде). Фактический расход сырья и материалов на производство определяется суммированием этих остатков с материалами, поступившими к началу следующего отчетного периода, и вычитанием из этой суммы остатков на конец отчетного периода. Расход по нормам расчи-

тывается умножением количества изготовленных изделий или полуфабрикатов на норму расхода сырья и материалов.

При этом методе фактический расход сырья и материалов по каждой калькуляционной группе сравнивают с нормативным и выявляют отклонения от установленных норм, которые затем распределяются по соответствующим объектам учета затрат пропорционально нормативным затратам. По выявленным отклонениям определяют их причину и виновников.

Инвентарный метод контроля за использованием сырья и материалов широко применяется в пищевой, мясной и молочной промышленности, а также в металлургии, химической промышленности и т. д.

Во многих отраслях и производствах распределение сырья и материалов по видам продукции осуществляется прямым путем, т. е. непосредственно по данным первичных документов. Однако в комплексных производствах, где из одних и тех же материалов вырабатывается несколько видов или сортов продукции, соответствующих разным объектам калькуляции, расход сырья и материалов определяется косвенным путем на основе нормативов или коэффициентов.

При нормативном способе фактически израсходованное сырье и материалы распределяют по видам продукции пропорционально расходу по норме.

При коэффициентном способе основой распределения сырья и материалов между видами продукции является *коэффициент содержания*, показывающий соотношение потребления сырья и материалов по каждому изделию. Для этого используют следующую формулу:

$$P_i = P \times K_i,$$

где P_i — фактический расход сырья и материалов на i -е изделие;

P — фактический расход сырья и материалов на все виды продукции;

K_i — коэффициент содержания по i -й продукции.

Все перечисленные методы контроля позволяют выявлять отклонения от норм по сырью и материалам, устанавливать причины и виновников возникших отклонений, а также принять меры, направленные на их устранение.

Вспомогательные материалы, используемые для технологических целей, учитывают аналогично основным материалам. Стоимость израсходованных вспомогательных материалов списывается на себестоимость продукции либо прямым путем, либо косвенным — пропорционально расходу по нормам, весу переработанного сырья, количеству изготовленной продукции, отработанным часам и т. д.

Полуфабрикаты собственного производства в виде изготовленных изделий или деталей предназначены для дальнейшей обработки или сборки на данном предприятии. Они также могут быть реализованы на сторону. Их стоимость включают в себестоимость тех изделий, в которую они вещественно входят. При этом затраты на полуфабрикаты собственного производства включают в себестоимость продукции комплексной статьей с предварительным расчленением на элементы затрат.

В процессе практически всех видов производства образуются отходы. Под *отходами* понимают остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства и утратившие полностью или частично свои первоначальные потребительские свойства. Поэтому они могут быть использованы с повышенными затратами (пониженным выходом продукции) или вовсе не могут быть использованы по прямому назначению.

Отходы подразделяются на *возвратные и безвозвратные*. **Возвратными** называются отходы, которые могут быть использованы на самом предприятии или реализованы на сторону (обрезки или куски металла, древесины, тканей, стружка, опилки и т. п.). Из стоимости израсходованных в производстве сырья и материалов **возвратные отходы** вычитаются.

Безвозвратными считаются отходы, которые невозможно или нецелесообразно использовать при существующей технике, технологии и организации производства (распыл, угары и др.).

Безвозвратные отходы снижают степень использования материалов и отрицательно воздействуют на окружающую среду. В этой связи большое значение имеет внедрение безотходных технологий и утилизация вторичных материальных ресурсов.

Безвозвратные отходы оценке не подлежат.

Возвратные отходы, как правило, оцениваются:

- ◆ по полной цене исходного материала, если они реализуются для применения в качестве полноценных материалов;

- ◆ по пониженной цене — при их использовании в основном производстве с меньшим выходом продукции и во вспомогательных производствах, а также при изготовлении предметов широкого потребления;

- ◆ по установленным ценам на отходы за вычетом расходов на их сбор и обработку — когда отходы идут в переработку внутри предприятия или реализуются на сторону.

Количество возвратных отходов определяется на основании накладных на сдачу на склад, а в некоторых случаях расчетным путем — умножением количества изготовленной продукции или переработанных материалов на норму отхода. Возвратные отходы могут учитываться по видам продукции прямо или распределяться между изделиями пропорционально выходу по нормам.

Стоимость возвратных отходов в бухгалтерском учете отражается записью по дебету счета 10 “Материалы” и кредиту счетов: 20 “Основное производство”, 23 “Вспомогательные производства”, в зависимости от вида производства, в котором они получены.

По статье **“Топливо и энергия на технологические цели”** отражаются затраты на все виды непосредственно расходующихся в производстве топлива (твердое, жидкое и газообразное) и энергии (электроэнергия, пар, сжатый воздух и др.), как полученные со стороны, так и выработанные самим предприятием. Затраты на топливо и энергию определяют исходя из норм их расхода на единицу продукции.

Расход топлива и энергии определяют на основе показателей соответствующих измерительных приборов. При этом в

сумму расхода топлива включаются стоимость его по учетным ценам и соответствующая доля транспортно-заготовительных расходов. Затраты на покупную энергию состоят из расходов на ее оплату по установленным тарифам, а также трансформацию и передачу до подстанций или внешних вводов цехов. Затраты на энергию, вырабатываемую энергетическим цехом, включают в себестоимость продукции по цеховой себестоимости энергии.

Стоимость топлива и энергии на отопление и освещение помещений и различные хозяйственные нужды относятся на цеховые и общезаводские расходы, а на приведение в действие оборудования (двигательная энергия) — на расходы по содержанию и эксплуатации оборудования.

На стоимость израсходованного на технологические цели топлива дебетуется счет 20 “Основное производство” или 23 “Вспомогательные производства” и кредитуется счет 10 “Материалы”.

Если в качестве технологического топлива используется природный газ, кредитуется счет 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”.

Необходимо иметь в виду, что для технологических целей могут использоваться различные виды топлива. Для сопоставимости данных о расходе топлива его количество по всем видам пересчитывается в условное, теплотворную способность которого приравнивают к 7000 ккал.

На стоимость энергии, потребленной на технологические цели, дебетуется счет 20 “Основное производство” или 23 “Вспомогательные производства” и кредитуется счет 23 “Вспомогательные производства”, если используется энергия собственной выработки, либо счет 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” за покупную энергию.

Стоимость топлива и энергии, израсходованных на эксплуатацию оборудования и хозяйственные нужды цехов и заводоуправления, списывают в дебет счетов 25 “Общепроизводственные расходы”; 26 “Общехозяйственные расходы”.

6.3. Учет затрат на оплату труда и его социальную защиту

В составе калькуляционных статей затрат, формирующих себестоимость продукции, предусмотрены две статьи, связанные с оплатой труда и его социальной защитой:

- ◆ расходы на оплату труда производственных рабочих;
- ◆ отчисления на социальные нужды.

По статье **“Расходы на оплату труда производственных рабочих”** планируют и учитывают основную и дополнительную заработную плату производственных рабочих и инженерно-технических работников, непосредственно связанных с изготовлением продукции.

В состав основной заработной платы производственных рабочих включают: оплату операций и работ по сдельным нормам и расценкам, а также повременную оплату труда; доплаты по сдельно- и повременно-премиальным системам оплаты труда, районным коэффициентам и др.; доплату к основным сдельным расценкам в связи с отступлением от нормальных условий производства.

Основная заработная плата производственных рабочих-сдельщиков обычно прямо включается с себестоимостью изделий, а основная заработная плата повременщиков и доплаты, прямое отнесение которых на себестоимость изделий затруднено, распределяются на основе расчета сметных ставок этих расходов на единицу продукции, вычисленных исходя из объема производства, перечня рабочих мест и норм обслуживания.

Дополнительная заработная плата производственных рабочих формируется из сумм, резервируемых для оплаты очередных отпусков производственных рабочих, оплаты льготных часов кормящих матерей и подростков, оплаты по среднему заработку за время выполнения государственных и общественных обязанностей, за нахождение на военных сборах и других видов оплаты за время отсутствия на работе.

Дополнительную заработную плату производственных рабочих распределяют между видами продукции пропорционально основной заработной плате.

По статье **“Отчисления на социальные нужды”** отражают обязательные отчисления по установленным законодательством нормам органам государственного социального страхования, Пенсионного фонда и медицинского страхования от затрат на оплату труда производственных рабочих, включаемых в себестоимость продукции (кроме тех видов оплаты, на которые страховые взносы не начисляются).

Отчисления на социальные нужды с заработной платы производственных рабочих распределяют между видами продукции пропорционально основной заработной плате производственных рабочих.

В соответствии с действующими положениями всю сумму начисленной заработной платы производственных рабочих разделяют на две части: заработная плата по нормам и отклонения от норм.

Начисление заработной платы производственным рабочим в пределах норм оформляют принятыми на предприятии первичными документами. Отклонения от норм по зарплате выявляют методом сигнального документирования, т. е. на все начисления заработной платы сверх установленных норм составляются отдельные документы: наряды на дополнительные работы, на предусмотренные технологическим процессом, акты о браке, листки о простоях и т. д.

Для контроля за отклонениями по заработной плате на предприятии целесообразно периодически составлять оперативные сводки отклонений от норм по рабочим местам, причинам и виновникам возникновения.

В бухгалтерском учете операции, связанные с оплатой труда производственных рабочих и отчислениями на их социальные нужды, отражаются следующими записями:

Дебет счета 20 “Основное производство”

Кредит счетов 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”; 69 “Расчеты по социальному страхованию и обеспечению”

При резервировании сумм на оплату труда производственных рабочих, для равномерного включения их в себестоимость продукции, дебетуют счет 20 “Основное производство” и кредитуют счет 96 “Резервы предстоящих расходов”.

Фактически начисленные суммы оплаты за отпуск и отчислений на социальные нужды при уходе рабочего в отпуск в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета 96 “Резервы предстоящих расходов” и кредиту счетов: 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”, 69 “Расчеты по социальному страхованию и обеспечению”.

6.4. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы

Производственные предприятия в соответствии с действующим законодательством могут выполнять научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы собственными силами и (или) являются по договору заказчиком указанных работ.

К научно-исследовательским работам относятся работы, связанные с осуществлением научной (научно-исследовательской), научно-технической деятельности и экспериментальных разработок, определенные Федеральным законом от 23.08.1996 г. № 127-ФЗ “О науке и государственной научно-технической политике”.

Научная (научно-исследовательская) деятельность направлена на получение и применение новых знаний, в том числе:

- ◆ фундаментальные научные исследования (экспериментальная или теоретическая деятельность, направленная на получение новых знаний об основных закономерностях строения, функционирования и развития человека, общества, окружающей природной среды);

- ◆ прикладные научные исследования, направленные преимущественно на применение новых знаний для достижения практических целей и решения конкретных задач.

Научно-техническая деятельность направлена на получение, применение новых знаний для решения технологических, инженерных, экономических, социальных, гуманитарных и иных проблем, обеспечение функционирования науки, техники и производство как единой системы.

Экспериментальные разработки основаны на знаниях, приобретенных в результате проведения научных исследований или на основе практического опыта и направлены на сохранение здоровья человека, создание новых материалов, продуктов, процессов, устройств, услуг, систем или методов и их дальнейшее совершенствование.

При проведении НИОКР производственные предприятия получают научный и (или) научно-технический результат и (или) научную и (или) научно-техническую продукцию.

Научная и (или) научно-техническая продукция — это научный и (или) научно-технический результат, в том числе результат интеллектуальной деятельности, предназначенный для реализации. Результаты проведенных НИОКР, подлежащие правовой охране, могут быть оформлены в установленном порядке, и тогда в бухгалтерском учете они отражаются в составе нематериальных активов. В этом случае их учет осуществляется в соответствии с ПБУ 14/2007 “Учет нематериальных активов”.

В случае, если по проведенным НИОКР получены результаты, подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке, или получены результаты, не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства, их учет осуществляется в соответствии с ПБУ 17/02 “Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы”.

Жизненный цикл расходов на НИОКР содержит в себе следующие этапы:

- ◆ процесс проведения НИОКР;
- ◆ оприходование результата НИОКР;
- ◆ списание затрат на НИОКР.

Аналитический учет расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам ведется обособленно по видам работ, договорам (заказам). Для проведения НИОКР необходимо издать приказ (распоряжение) по организации о начале работ по данной НИОКР.

Учет расходов на НИОКР ведется на счете 08 субсчет 8 “Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ”.

К расходам по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам относятся все фактические расходы, связанные с выполнением указанных работ.

В состав расходов при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ включаются:

- ◆ стоимость материально-производственных запасов и услуг сторонних организаций и лиц, используемых при выполнении указанных работ;

- ◆ затраты на заработную плату и другие выплаты работникам, непосредственно занятым при выполнении указанных работ по трудовому договору;

- ◆ отчисления на социальные нужды (в том числе единый социальный налог);

- ◆ стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований;

- ◆ амортизация объектов основных средств и нематериальных активов, используемых при выполнении указанных работ;

- ◆ затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества;

- ◆ общехозяйственные расходы, в случае если они непосредственно связаны с выполнением данных работ;

- ◆ прочие расходы, непосредственно связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, включая расходы по проведению испытаний.

В бухгалтерском учете на основании первичных документов по учету расходов на НИОКР производятся следующие записи:

***Дебет счета 08, субсчет 8 “Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ”,
Кредит счетов 02, 05, 10, 60, 69, 70 и др.***

После окончания НИОКР результат оприходуется. Единицей бухгалтерского учета расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам является инвентарный объект.

Инвентарным объектом по НИОКР считается совокупность расходов по выполненной работе, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации.

Расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- ◆ 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.

Информация о расходах по НИОКР отражается в бухгалтерском учете в качестве вложений во внеоборотные активы.

Для учета результатов НИОКР используется счет 04 субсчет “Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы”. Оприходование результатов НИОКР производится следующей записью:

***Дебет счета 04, субсчет “Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы”,
Кредит счета 08, субсчет 8 “Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ”.***

Оприходование результатов НИОКР производится на основании акта приемки. На каждый инвентарный объект открывается карточка учета расходов на НИОКР.

В случае невыполнения хотя бы одного из условий признания расходы организации, связанные с выполнением НИОКР, призна-

ются прочими расходами отчетного периода. Признаются прочими расходами отчетного периода также расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, которые не дали положительного результата.

Непризнанные расходы на НИОКР и расходы, не давшие положительного результата, отражаются в бухгалтерском учете записью:

***Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”,
Кредит счета 08, субсчет 8 “Выполнение научно-исследовательских,
опытно-конструкторских и технологических работ”.***

Если расходы по НИОКР в предшествовавших отчетных периодах были признаны прочими расходами, то они не могут быть признаны внеоборотными активами в последующих отчетных периодах.

Расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам подлежат списанию на расходы по обычным видам деятельности с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов от выполнения указанных работ в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), либо для управленческих нужд организации.

Списание расходов по каждой выполненной научно-исследовательской, опытно-конструкторской, технологической работе производится одним из следующих способов:

- ◆ линейный способ;
- ◆ способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Срок списания расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам определяется организацией самостоятельно исходя из ожидаемого срока использования полученных результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход), но не более 5 лет. При этом указанный срок полезного использования не может превышать срок деятельности организации.

Списание расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам линейным способом осуществляется равномерно в течение принятого срока.

При способе списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг) определение суммы расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, подлежащей списанию в отчетном периоде, производится исходя из количественного показателя объема продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и соотношения общей суммы расходов по конкретной научно-исследовательской, опытно-конструкторской, технологической работе и всего предполагаемого объема продукции (работ, услуг) за весь срок применения результатов конкретной работы.

В течение отчетного года списание расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам на расходы по обычным видам деятельности осуществляется равномерно в размере $1/12$ годовой суммы независимо от применяемого способа списания расходов. При этом в бухгалтерском учете осуществляются следующие записи:

***Дебет счетов 20 “Основное производство”, 26 “Общехозяйственные расходы”,
Кредит счета 04 “Нематериальные активы”.***

Изменение принятого способа списания расходов по конкретным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в течение срока применения результатов конкретной работы не производится.

В случае прекращения использования результатов конкретной научно-исследовательской, опытно-конструкторской или технологической работы в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации, а также когда становится очевидным неполучение экономических выгод в будущем от применения результатов указанной работы, сумма расходов по такой научно-исследовательской, опытно-конструкторской или технологической работе, не отнесенная на расходы по обычным видам деятельнос-

ти, подлежит списанию на прочие расходы отчетного периода на дату принятия решения о прекращении использования результатов данной работы. При этом в бухгалтерском учете производят следующую запись:

**Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”,
Кредит счета 04 “Нематериальные активы”.**

Для целей исчисления налога на прибыль расходы налогоплательщика на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, осуществленные им самостоятельно или совместно с другими организациями (в размере, соответствующем его доле расходов), равно как на основании договоров, по которым он выступает в качестве заказчика таких исследований или разработок, признаются для целей налогообложения после завершения этих исследований или разработок (завершения отдельных этапов работ) и подписания сторонами акта сдачи-приемки.

Указанные расходы равномерно включаются налогоплательщиком в состав прочих расходов в течение трех лет при условии использования указанных исследований и разработок в производстве и (или) при реализации товаров (работ, услуг). Данные расходы включаются в состав прочих расходов с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования.

Расходы налогоплательщика на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, осуществленные в целях создания новых видов сырья или материалов, исследования по которым не дали положительного результата, также подлежат включению в состав прочих расходов равномерно в течение трех лет в размере, не превышающем 70% фактически осуществленных расходов.

В бухгалтерской отчетности организации должна отражаться информация:

- ◆ о сумме расходов, отнесенных в отчетном периоде на расходы по обычным видам деятельности и на прочие расходы по видам работ;

- ◆ о сумме расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, не списанным на расходы по обычным видам деятельности и (или) на прочие расходы;

- ◆ о сумме расходов по незаконченным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам.

В случае существенности информация о расходах по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам отражается в бухгалтерском балансе по самостоятельной группе статей актива (раздел “Внеоборотные активы”).

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

- ◆ о способах списания расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам;

- ◆ о принятых организацией сроках применения результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ.

6.5. Учет расходов на обслуживание производства и управление

На производственных предприятиях в состав расходов на обслуживание производства и управление входят расходы на эксплуатацию производственных машин и оборудования, общецеховые и общехозяйственные расходы. От правильного учета и распределения их во многом зависит достоверность исчисления себестоимости продукции.

Расходы на эксплуатацию производственных машин и оборудования по своему назначению являются основными. Они обусловлены необходимостью обеспечить работу оборудования, станков, машин, транспортировку сырья, материалов, заготовок, деталей, узлов, использование инструментов, энергии в процессе производства продукции. Это — переменные расходы, зависящие от объема производства.

Размер и состав расходов на эксплуатацию производственных машин и оборудования планируются по цехам, производствам и статьям.

Смета этих расходов включает следующие статьи.

1. Амортизация оборудования и транспортных средств.

2. Эксплуатация оборудования (кроме расходов на текущий ремонт) — стоимость смазочных, обтирочных и прочих вспомогательных материалов; заработная плата рабочих, обслуживающих оборудование; отчисления на социальные нужды; стоимость топлива и энергии; стоимость услуг вспомогательных производств своего предприятия и сторонних организаций, связанных с содержанием и эксплуатацией оборудования, и др.

3. Текущий ремонт оборудования и транспортных средств — стоимость запасных частей и других материалов, расходуемых при текущем ремонте; заработная плата и отчисления на социальные нужды ремонтных рабочих; стоимость услуг ремонтных цехов по текущему ремонту и др.

4. Внутризаводское перемещение грузов — стоимость смазочных и обтирочных материалов, горючего, запасных частей и других материалов, израсходованных при эксплуатации транспортных средств, занятых на перемещении сырья, материалов, деталей, заготовок и т. п.; заработная плата рабочих-водителей транспортных средств, занятых внутризаводским перемещением грузов; отчисления на социальные нужды и др.

5. Прочие расходы, не отраженные в предыдущих статьях, но связанные с эксплуатацией производственных машин и оборудования.

В соответствии с установленными статьями смет эти расходы учитываются на активном собирательно-распределительном счете 25-1 “Эксплуатация производственных машин и оборудования”. Аналитический учет этих расходов ведут по каждому цеху (производству) в специальных учетных регистрах.

На счетах бухгалтерского учета расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования отражаются по дебету счета 25-1 “Эксплуатация производственных машин и оборудования” и кредиту счетов: 10 “Материалы”, 23 “Вспомога-

тельные производства”, 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”, 69 “Отчисления на социальные нужды”, 02 “Амортизация основных средств” и др.

По окончании месяца расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования списывают на счета 20 “Основное производство” и 28 “Брак в производстве” (исправимый брак) и распределяют между отдельными видами продукции и незавершенным производством.

Способ распределения расходов на содержание и эксплуатацию производственных машин и оборудования между видами продукции зависит от специфики конкретного вида производства и указывается в отраслевых инструкциях. Между видами продукции они могут быть распределены пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, сметным (нормативным) ставкам, массе и объему продукции, количеству отработанных машино-часов и т. д.

Общехозяйственными называются расходы, связанные с обслуживанием основных и вспомогательных цехов и управлением ими. По своему назначению это косвенные расходы, которые подлежат распределению между отдельными видами продукции.

Общехозяйственные расходы планируются аналогично расходам на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, т. е. в виде сметы для каждого цеха на год и по кварталам.

Номенклатура статей общехозяйственных расходов:

- ◆ содержание аппарата управления цехом;
- ◆ содержание прочего персонала цеха;
- ◆ амортизация зданий, сооружений и прочего инвентаря в масштабах цеха;
- ◆ содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря в масштабах цеха;
- ◆ испытания, опыты и исследования, рационализация и изобретательство;
- ◆ охрана труда;
- ◆ прочие расходы.

Синтетический учет общехозяйственных расходов ведется на активном, собирательно-распределительном счете 25-2 “Общепро-

изводственные расходы”. Аналитический учет этих расходов ведется для каждого цеха по статьям установленной номенклатуры в книгах, ведомостях и машинограммах.

В течение месяца все фактические расходы учитываются по дебету счета 25 “Общепроизводственные расходы” в корреспонденции со счетами: 02 “Амортизация основных средств”; 10 “Материалы”; 23 “Вспомогательные производства”; 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”; 69 “Отчисления на социальные нужды”; 71 “Расчеты с подотчетными лицами” и др.

Общехозяйственные расходы в конце месяца списываются на дебет счетов 20 “Основное производство” и 28 “Брак в производстве” (расходы, отнесенные на исправление брака).

Суммы учтенных общехозяйственных расходов, как и расходы по содержанию и эксплуатации производственных машин и оборудования, распределяются между готовой продукцией и незавершенным производством, а дальше — по отдельным видам продукции. Между объектами калькуляции общехозяйственные расходы распределяются, как правило, пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, сметным (нормативным) ставкам, массе и объему продукции и т. д.

На предприятиях, где отсутствует цеховая структура управления, общехозяйственные расходы учитываются в составе общехозяйственных расходов.

Общехозяйственные расходы, в отличие от общепроизводственных, связаны с обслуживанием производства и управления им в масштабе всего предприятия. По своему назначению они являются накладными и относятся к категории постоянных затрат, т. е. не связанных непосредственно с производственным процессом. К общехозяйственным расходам, в частности, относятся:

- ◆ административно-управленческие расходы;
- ◆ содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;
- ◆ амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- ◆ расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных услуг и др.

В организациях с бесцеховой структурой управления в номенклатуру общехозяйственных расходов дополнительно включают статьи общепроизводственных расходов.

Общехозяйственные расходы учитываются на активном счете 26 “Общехозяйственные расходы”, который корреспондирует в основном с теми же счетами, что и счет 25 “Общепроизводственные расходы”.

Общехозяйственные расходы, относимые к основному производству, распределяются между готовой продукцией и незавершенным производством, а также между отдельными видами изделий в том же порядке, что и общепроизводственные расходы.

Списание общехозяйственных расходов по назначению в бухгалтерском учете отражают по кредиту счета 26 “Общехозяйственные расходы” и дебету счетов: 20 “Основное производство”, 23 “Вспомогательные производства”, 90 “Продажи” и др.

6.6. Учет производственных потерь

Производственные потери представляют собой непроизводительные затраты материальных и трудовых ресурсов. К ним относятся потери от брака и простоев. Борьба за снижение и устранение производственных потерь — важнейший путь снижения себестоимости и повышения рентабельности продукции.

К **браку** относится такая продукция и полуфабрикаты, которые из-за несоответствия стандартам, техническим условиям или договорам не могут быть использованы по прямому назначению либо требуют дополнительных затрат на исправление.

В зависимости от характера дефектов брак подразделяется на исправимый и неисправимый (окончательный), от места его обнаружения — на внутренний и внешний. Внутренний брак подразделяется на производственный (внутрицеховой) и внепроизводственный (складской). Такая классификация важна для организации оперативного и бухгалтерского учета брака в производстве.

Контроль за соответствием качества полуфабрикатов и готовой продукции требованиям стандартов и технических условий осуществляют технический отдел и лаборатории предприятия, которые ведут оперативный учет брака. Выявленный брак в подавляющем большинстве исправляется путем устранения дефектов или использования нестандартной продукции при производстве новых изделий.

Выявленный брак оформляется **актом о браке** с указанием в нем даты составления и номера акта, объема забракованных полуфабрикатов или готовых изделий, вида брака, его причины и виновников возникновения.

Акт составляется работником технического контроля или лаборатории, мастером и начальником цеха и передается в бухгалтерию, где калькулируется себестоимость брака. Акт утверждается руководителем производственного предприятия, который принимает решение о порядке списания потерь от брака, — за счет виновных лиц или за счет организации.

В бухгалтерии производится оценка, калькуляция брака, определение сумм его возмещения и потерь от него. Для этих целей предназначен активный калькуляционный счет 28 “Брак в производстве”.

На оценку брака и порядок отражения его в бухгалтерском учете оказывает влияние место обнаружения и степень готовности забракованной продукции.

Затраты по производственному браку, выявленному в цехах до сдачи готовых изделий на склад, определяются по статьям расходов, относимых на цеховую себестоимость (включая общепроизводственные расходы). Списание этих расходов в бухгалтерском учете отражается по дебету счета 28 “Брак в производстве” и кредиту счета 20 “Основное производство”.

Затраты на внутренний исправимый брак слагаются из стоимости материалов и заработной платы, израсходованных на исправление забракованной продукции, отчислений на социальные нужды, а также соответствующей доли расходов по эксплуатации оборудования и общепроизводственных расходов. При этом дебетуется счет 28 “Брак в производстве” и кредитуется счета:

10 “Материалы” — на стоимость материалов, израсходованных на исправление брака;

70 “Расчеты с персоналом по оплате труда” — на сумму заработной платы на исправление брака;

69 “Расчеты по социальному страхованию и обеспечению” — на сумму отчислений на социальные нужды;

25-1 “Эксплуатация производственных машин и оборудования” — на соответствующую долю расходов по содержанию и эксплуатации производственных машин и оборудования;

25-2 “Общепроизводственные расходы” — на соответствующую долю общепроизводственных расходов.

Себестоимость внешнего окончательного брака складывается из производственной себестоимости забракованных изделий и расходов по их замене и транспортировке.

Внутренний брак, выявленный на складе готовой продукции до отправки покупателям, отражается по дебету счета 28 “Брак в производстве” с кредита счета 43 “Готовая продукция” по фактической общезаводской себестоимости. Такой же записью отражаются возвращенные покупателями бракованные изделия. Одновременно в бухгалтерии стоимость реализованной бракованной продукции либо сторнируется, либо производится обмен на новые изделия.

Потери от брака списывают с кредита счета 28 “Брак в производстве” в дебет различных счетов, в зависимости от причин брака и порядка возмещения потерь:

70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”, 73 “Расчеты с персоналом по прочим операциям” — если брак произошел по вине рабочих;

76-4 “Расчеты по претензиям” — на стоимость забракованных изделий по вине поставщиков недоброкачественных сырья и материалов;

10 “Материалы” — на стоимость забракованных изделий по цене возможного использования;

91 “Прочие доходы и расходы” — на стоимость окончательных потерь от брака.

Аналитический учет потерь от брака ведут в каждом цехе по видам забракованной продукции и статьям расходов.

К непроизводительным потерям относятся и **потери от простоев**. Простои возникают по *внешним и внутренним причинам*. **Внутренними** причинами простоев являются организационно-технические неполадки в работе предприятия: недооборачиваемый ремонт оборудования, несвоевременная подача материалов на рабочие места, недостатки в техническом руководстве и т. д. Простои по **внешним**, не зависящим от предприятия, причинам возникают в результате несвоевременных поставок сырья и материалов поставщиками, задержек подачи электроэнергии, стихийных бедствий, и т. д.

Простои оформляют *актом* или *простойным листком*, в котором указывают время простоя, его причины, заработную плату за простой рабочим и другие сведения.

Потери от простоев по внутренним причинам состоят из заработной платы производственных рабочих за время простоя, отчислений на социальные нужды, стоимости сырья, материалов, топлива и энергии, непроизводительно затраченные за время простоя.

В состав потерь от простоев по внешним причинам, помимо указанных затрат, включают соответствующую долю общепроизводственных расходов.

Потери от простоев относят на виновные предприятия и организации или лица либо списывают на убытки организации, если эти потери не подлежат возмещению.

Потери от простоев, вызванных стихийными бедствиями, также списывают на убытки производственного предприятия.

6.7. Учет и оценка незавершенного производства

Незавершенным производством считается продукция, не прошедшая всех стадий и процессов изготовления и не принятая техническим контролем.

Для уточнения учетных данных о незавершенном производстве ежемесячно по состоянию на первое число проводится инвентаризация с целью установления фактического наличия не законченных изготовлением полуфабрикатов и материалов, выявления брака и определения себестоимости товарной продукции.

Инвентаризация фактических остатков незавершенного производства проводится путем подсчета, взвешивания и перемеривания. Данные о незавершенном производстве заносятся в инвентаризационную опись, на основании которой и определяются затраты, относящиеся к незавершенному производству. Неизрасходованное сырье и материалы, находящиеся на рабочих местах и в кладовых, оформляются отдельной описью или актом.

По незавершенному производству, представляющему собой неоднородную массу или смесь сырья, указывают два показателя: количество этой массы или смеси и количество сырья и материалов (по отдельным наименованиям), входящих в ее состав. При этом производят технические расчеты в порядке, установленном отраслевыми инструкциями.

На основании инвентаризационных описей составляют ведомости оценки остатков незавершенного производства в целом по предприятию и раздельно по местам их нахождения и видам продукции. Данные этих ведомостей служат основанием для распределения затрат между выпущенной готовой продукцией и незавершенным производством, с одной стороны, и между отдельными видами продукции — с другой.

Разделение затрат между готовыми изделиями и незавершенным производством производят путем балансового обобщения затрат по формуле

$$H_1 + Z = П + Б + О + H_2,$$

где H_1 и H_2 — незавершенное производство на начало и конец месяца соответственно;

Z — затраты за отчетный период;

$П$ — себестоимость товарной продукции;

B — затраты на забракованную продукцию;

O — стоимость отходов производства.

Отсюда себестоимость товарной продукции будет равна:

$$\Pi = H_1 + Z - B - O - H_2.$$

Способы оценки незавершенного производства зависят от специфики конкретного производства и указываются в отраслевых инструкциях.

Остатки незавершенного производства в зависимости от специфики деятельности и производственной мощности предприятия отражаются в виде дебетового сальдо на счете 20 “Основное производство” либо на счетах: 10 “Материалы” и 43 “Готовая продукция”.

6.8. Учет полуфабрикатов собственного производства

Полуфабрикаты собственного производства — это материалы, подвергшиеся определенной обработке на законченном технологическом переделе, которые могут быть использованы либо для дальнейшей обработки на этом же предприятии, либо реализованы на сторону.

Выпущенные из производства полуфабрикаты в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета 21 “Полуфабрикаты собственного производства” с кредита счета 20 “Основное производство” по фактической производственной себестоимости.

Списание стоимости полуфабрикатов собственного производства в бухгалтерском учете отражается с кредита счета 21 “Полуфабрикаты собственного производства” в дебет счетов:

20 “Основное производство” — при использовании полуфабрикатов в собственном производстве;

90 “Продажи” — при реализации на сторону.

При исчислении себестоимости готовой продукции полуфабрикаты собственной выработки показываются в калькуляции либо в виде комплексной статьи, либо развернуто, по статьям затрат.

В балансе полуфабрикаты собственного производства отражают по статье “Незавершенное производство”. Их аналитический учет ведут по местам хранения и отдельным видам.

6.9. Учет затрат вспомогательных производств

Вспомогательным называется производство, которое обслуживает основное производство, обеспечивая необходимые условия для его нормальной работы (электросиловое и паросиловое хозяйства; водоснабжение; компрессорные установки; тарные, ремонтные, инструментальные цехи и др.).

Для учета затрат вспомогательных производств используют активный калькуляционный счет 23 “Вспомогательные производства”. Порядок учета затрат в целом совпадает с порядком учета в основном производстве. По дебету этого счета в течение месяца отражаются как прямые, так и косвенные затраты.

Списание фактической себестоимости продукции, выполненных работ и оказанных услуг вспомогательных производств осуществляют с кредита счета 23 “Вспомогательные производства” в дебет счетов:

20 “Основное производство” — при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству или основному виду деятельности;

90 “Продажи” — при выполнении работ и услуг для сторонних предприятий и др.

Аналитический учет затрат на производство осуществляется по видам вспомогательных производств (котельная, тарный цех, ремонтно-механический, транспортный цех и др.), по видам продукции (работ, услуг) и статьям калькуляции. При этом необходимо иметь в виду, что номенклатура калькуляционных статей расходов будет отличаться от общепринятой в зависимости от вида и технологических особенностей того или иного вспомогательного производства.

В простых вспомогательных производствах, вырабатывающих однородную продукцию (заводские электростанции, водо-

проводные, парокотельные, компрессорные станции, транспортные цехи и др.), учет затрат осуществляется только в разрезе статей без подразделения по видам продукции или услуг, поскольку вырабатывается только один вид продукции. В таких производствах себестоимость единицы продукции определяется путем деления всех затрат на количество выработанной продукции.

В сложных вспомогательных производствах, вырабатывающих разнородную продукцию (инструментальный цех, ремонтно-механический цех, модельный цех и др.), учет затрат осуществляется в разрезе отдельных заказов, видов продукции, выполняемых работ и статей расходов.

По окончании месяца затраты вспомогательных производств распределяют пропорционально количеству потребленных услуг или произведенной продукции в соответствующих единицах измерения: при производстве электроэнергии — $\text{кВт} \cdot \text{ч}$; пара — т ; сжатого воздуха — 1000 м^3 , воды — м^3 , холода — 1000 кал , для транспорта — тонна-километр и др.

Продукция вспомогательных производств калькулируется по фактической цеховой себестоимости.

Стоимость изготовленных изделий для собственного потребления и внутризаводских работ и услуг, выполняемых одними цехами для других цехов, определяется, как правило, исходя из фактической суммы основных (прямых) затрат и общепроизводственных расходов.

Взаимные услуги цехов вспомогательных производств оцениваются, как правило, по плановой себестоимости или по фактической себестоимости прошлого месяца. По мере определения фактической себестоимости продукции, работ и услуг образовавшаяся разница относится на соответствующие счета пропорционально количеству отпущенной продукции, выполненных работ или оказанных услуг.

В себестоимость выпускаемой на сторону продукции вспомогательных производств включается соответствующая доля общехозяйственных расходов.

6.10. Сводный учет затрат на производство

Завершающим этапом производственного учета является ведение сводного учета затрат на производство, с помощью которого обобщаются данные аналитического учета и проверяется правильность его ведения.

Сводный учет затрат должен вестись в точном соответствии с организацией текущего учета затрат на производство и прежде всего в разрезе отдельных цехов, а внутри них — в разрезе отдельных заказов, видов выполняемой продукции и полуфабрикатов. При этом итоговые данные сводного учета затрат должны в точности совпадать с данными синтетического счета 20 “Основное производство”.

Для ведения сводного учета затрат на производство *применяют ведомость сводного учета затрат на производство*:

Ведомость сводного учета затрат на производство

№ статьи	Наименование статей расходов	Остаток незавершенного производства на начало месяца	Затраты за отчетный период		Списана за месяц себестоимость				Остаток незавершенного производства на конец месяца
			по текущим нормам	по отклонениям от норм	окончательно-го брака	недостач незавершенного производства	выпущенной продукции		
							плановая себестоимость	отклонения фактической себестоимости от плановой	

Остатки незавершенного производства на начало месяца по каждой статье переносят в ведомость отчетного периода из ведомости предыдущего периода. Затраты за отчетный месяц определяются по данным регистров или разработочных ведомостей. На основе расчета себестоимости забракованной продукции и выявленных недостатков незавершенного производства вносят соответствующие записи в ведомость. После инвентаризации и оценки записываются данные об остатках незавершенного производства на конец месяца. Фактическая себестоимость выпущенной готовой продукции

определяется по каждой статье расходов: к остатку незавершенного производства на начало месяца прибавляют фактические затраты за отчетный период и вычитают себестоимость окончательного брака и суммы недостач и остатков незавершенного производства на конец месяца.

Сводный учет затрат на производство организуется *по полуфабрикатному и бесполуфабрикатному варианту*.

Полуфабрикатный — такой вариант сводного учета затрат на производство, при котором исчисляется себестоимость не только готовой продукции, но и полуфабрикатов собственного производства. При этом полуфабрикаты системно отражаются в бухгалтерском учете на дополнительно вводимой статье “Полуфабрикаты собственного производства” по фактической, плановой или нормативной себестоимости. Движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела.

При **бесполуфабрикатном** варианте затраты учитываются по месту их возникновения до выпуска продукции. При этом фактическая себестоимость полуфабрикатов не исчисляется, а их движение в производстве отражается лишь в оперативном учете. Затраты же на полуфабрикаты, переданные другим цехам, продолжают числиться в составе производственных расходов цехов-изготовителей. В этом случае для исчисления себестоимости готовой продукции суммируются затраты всех цехов, принимавших участие в ее изготовлении. Причем остатки незавершенного производства определяются по данным инвентаризации или оперативного учета. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

Оба варианта сводного учета имеют как достоинства, так и недостатки. Использование полуфабрикатного варианта позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях их обработки, улучшать организацию внутрихозяйственного расчета и контроль за процессом форми-

рования себестоимости продукции. Однако этот вариант более трудоемкий, поскольку бухгалтерские записи на счете основного производства столько раз повторяют ранее учтенные производственные затраты, сколько стадий обработки проходят сырье и основные материалы. Такое наложение ранее учтенных затрат на производство усложняет учет и калькулирование себестоимости продукции, возникает необходимость очистки сводных показателей предприятия о затратах на производство от внутривозвратного оборота.

Положительной стороной бесполуфабрикатного варианта является сокращение объема учетных работ. Однако точность калькулирования и уровень контроля за формированием себестоимости полуфабрикатов в определенной мере снижается. Следует отметить, что на практике чаще всего применяется бесполуфабрикатный вариант, снижающий трудоемкость учетно-вычислительных работ.

Вопросы для самопроверки

1. В чем заключаются задачи и принципы учета затрат в новых условиях хозяйствования?
2. В чем заключается сущность методов контроля за использованием сырья и материалов в производстве?
3. Каков порядок включения материальных затрат и расходов на оплату труда в себестоимость продукции?
4. В чем состоят особенности учета расходов на научные исследования и опытно-конструкторские разработки?
5. Каковы состав, порядок учета и методы распределения расходов по содержанию и эксплуатации производственных машин и оборудования?
6. Каковы номенклатура, порядок учета и методы распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов?
7. Каков порядок определения потерь от брака и их включения в себестоимость продукции?
8. Как организуется учет потерь от простоев?

9. В чем заключаются бухгалтерский учет, инвентаризация и оценка незавершенного производства?

10. Как осуществляется учет полуфабрикатов собственного производства?

11. Как распределяется продукция, работы и услуги вспомогательных производств?

12. Чем различаются полуфабрикатный и бесполуфабрикатный варианты сводного учета затрат на производство?

Задания в тестовой форме

Укажите варианты правильных ответов.

1. Производственный процесс — это:

- а) процесс производства товаров;
- б) процесс производства услуг;
- в) процесс производства производственных отношений;
- г) процесс производства продуктов, товаров, работ, услуг и производственных отношений.

2. По роли в выполнении программы выпуска продукции, производство подразделяется:

- а) на массовое и серийное;
- б) основное и вспомогательное;
- в) массовое, серийное и единичное;
- г) индивидуальное и конвейерное.

3. При росте объема производства величина постоянных затрат:

- а) в расчете на единицу продукции уменьшается;
- б) в расчете на единицу продукции увеличивается;
- в) равняется уровню переменных затрат;
- г) перечисленные выше ответы не верны.

4. При снижении объема производства величина постоянных затрат:

- а) в расчете на единицу продукции уменьшается;
- б) в расчете на единицу продукции увеличивается;

- в) равняется уровню переменных затрат;
- г) перечисленные выше ответы не верны.

5. При росте объема производства величина переменных затрат:

- а) в расчете на единицу продукции уменьшается;
- б) в расчете на единицу продукции увеличивается;
- в) остается неизменной;
- г) равняется уровню постоянных затрат.

6. При снижении объема производства величина переменных затрат:

- а) в расчете на единицу продукции уменьшается;
- б) в расчете на единицу продукции увеличивается;
- в) остается неизменной;
- г) равняется уровню постоянных затрат.

7. Безвозвратные отходы:

- а) оцениваются по ценам возможной реализации;
- б) оцениваются по ценам возможного использования;
- в) оцениваются по ценам возможной реализации или использования;
- г) оценке не подлежат.

8. Балансовая формула разграничения затрат между незавершенным производством и готовой продукцией:

- а) $H_n + З = П + Б + О + H_{\kappa}$;
- б) $H_n + П + З = Б + О + H_{\kappa}$;
- в) $H_{\kappa} + З = П + Б + О + H_n$;
- г) $H_{\kappa} + П + З = Б + О + H_n$,

где H_n и H_{κ} — незавершенное производство на начало и конец месяца;

$З$ — затраты за отчетный месяц;

$П$ — себестоимость товарной продукции;

$Б$ — затраты на забракованную продукцию;

$О$ — стоимость отходов производства.

9. Полуфабрикаты — это:

а) материальные ценности, не законченные технологической обработкой;

б) материальные ценности, предназначенные для дальнейшей обработки на том же предприятии;

в) материальные ценности, не дошедшие до полной готовности, но предназначенные для реализации сторонним организациям и лицам;

г) материальные ценности, подвергшиеся обработке на законченном технологическом переделе и предназначенные для дальнейшей обработки на том же предприятии, либо для реализации на сторону.

10. Сводный учет затрат может быть организован:

а) индексным методом;

б) экономико-математическим методом;

в) полуфабрикатным и бесполуфабрикатным вариантом;

г) ни одним из перечисленных методов.

Глава 7. Основы калькулирования себестоимости продукции

Цели изучения главы:

- ◆ раскрытие объектов калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) и калькуляционных единиц;
- ◆ исследование действующей методики калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг);
- ◆ изучение способов калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг);
- ◆ характеристика видов калькуляций и их использование в управлении затратами организации.

7.1. Сущность, основные принципы и задачи калькулирования

Калькулирование — это совокупность приемов и способов, обеспечивающих исчисление себестоимости продуктов производства (работ, услуг). Оно является частью **производственного учета**, охватывающего все стадии подготовки и получения информации о процессе производства и реализации продукции.

В основе калькулирования лежит калькуляционная процедура.

Калькуляция — это способ расчета (совокупность расчетных процедур) себестоимости единицы продукта (работ, услуг).

При помощи калькуляции определяется себестоимость различных объектов учета: основных средств, нематериальных активов, приобретенных материальных ресурсов, произведенной и реализованной продукции, выполненных работ, оказанных услуг и т. д. Она является основой денежной оценки соответствующих объектов бухгалтерского учета.

Данные калькуляций используются для управления себестоимостью продукции, контроля за ее уровнем, выявления резервов снижения материальных, трудовых и финансовых ресурсов и установления цен на изделия.

Процесс калькулирования себестоимости продукции на предприятиях состоит в основном из следующих этапов:

◆ сбор, группировка и детализация первичных затрат в разрезе калькуляционных статей по объектам учета затрат и калькулирования;

- ◆ определение себестоимости окончательного брака;
- ◆ оценка отходов производства и побочной продукции;
- ◆ оценка незавершенного производства;
- ◆ разграничение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством;
- ◆ исчисление себестоимости единицы продукции.

Калькуляционная работа на предприятиях организуется в соответствии с общей методологией планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции. Она требует соблюдения общих принципов, обеспечивающих методологическое единство исчисления себестоимости продукции и возможность использования данных калькуляций для анализа и оценки работы как всего предприятия, так и его отдельных внутрипроизводственных звеньев.

Общие принципы калькуляционной работы:

- ◆ научно обоснованная классификация затрат на производство;
- ◆ установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц;
- ◆ выбор методов распределения косвенных расходов;
- ◆ разграничение затрат по периодам;
- ◆ выбор способов расчета себестоимости калькуляционной единицы и др.

Эти общие принципы на отдельных предприятиях конкретизируются с учетом специфики отрасли и особенностей производства.

Основные задачи калькулирования на предприятиях:

- ◆ достоверное исчисление фактической себестоимости единицы отдельных видов продукции, работ, услуг;
- ◆ контроль за уровнем себестоимости и соблюдением действующих норм и нормативов затрат;
- ◆ определение рентабельности продукции и факторов, влияющих на ее уровень;

- ◆ оценка эффективности работы предприятия и отдельных внутрипроизводственных структур (производств, цехов, участков, бригад) путем сравнения затрат с результатами;
- ◆ выявление и использование резервов снижения себестоимости продукции и др.

7.2. Объекты калькулирования себестоимости продукции

Между учетом затрат и калькулированием фактической себестоимости продукции существует тесная взаимосвязь и взаимозависимость. Это проявляется, с одной стороны, в том, что основанием для исчисления себестоимости продукции являются данные бухгалтерского учета затрат на производство, с другой стороны, учет затрат организуется с такой детализацией, какая необходима для калькулирования, контроля и управления себестоимостью.

Калькулирование состоит из ряда последовательных расчетов, преследующих своей целью локализацию затрат, учтенных по статьям калькуляции, которые относятся к продукции предприятия, его структурных подразделений, и исчисления себестоимости единицы продукции.

При всех различиях в методике и технике учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в целом они базируются, с экономической точки зрения, на последовательной реализации принципа “затраты — выпуск — результат”. Оба процесса направлены на решение задач управления себестоимостью — определение эффективности производства, контроль за использованием всех видов ресурсов, изыскание резервов их экономии. Их взаимосвязь также проявляется в том, что выбор объектов учета затрат осуществляется в увязке с выбором объектов калькулирования и калькуляционных единиц.

Объектами калькулирования служат выпускаемые предприятием виды продукции, работы и услуги.

На практике нередко объекты учета затрат и калькулирования между собой совпадают. В этом случае для исчисления себестоимости единицы продукта общая сумма затрат по объекту учета делится на количество изготовленных изделий. В случае же их несовпадения для определения себестоимости единицы объекта калькуляции затраты по объектам учета суммируются и полученный результат делится на количество изготовленной продукции. В этом случае объекты учета затрат являются частью (долей) объекта калькулирования.

Важным вопросом при исчислении себестоимости продукции является правильное установление калькуляционной единицы.

Калькуляционная единица — это измеритель объекта калькулирования. Ее выбор зависит от особенностей изготовления продукции, обширности номенклатуры, применяемых единиц измерения, действующего стандарта и технических условий на вырабатываемые изделия.

На практике действуют следующие группы калькуляционных единиц:

- ◆ **условные единицы** — спирт 100%-ной крепости, минеральные удобрения в пересчете на процент действующего вещества (азота, фосфора, калия) и др.;

- ◆ **натуральные единицы** — штуки, килограммы, тонны, литры, кубические метры, погонные метры, киловатт-часы и др.;

- ◆ **условно-натуральные единицы** — 100 условных банок консервов, 100 пар обуви определенного вида и др.;

- ◆ **эксплуатационные единицы** — мощность, производительность и др.;

- ◆ **единицы работ** — одна тонна перевезенного груза, сто метров дорожного покрытия и др.;

- ◆ **единицы времени** — машино-день, машино-час, норма-час и др.

На предприятиях для калькулирования себестоимости из всего комплекса калькуляционных единиц предпочтение отдается одному измерителю, который рассматривается как основной. Как правило, он совпадает с единицей измерения объема

продукции (работ). Если для определенного вида продукции используются два измерителя (например, тонны и квадратные метры, штуки и единицы мощности), то для калькулирования себестоимости применяют основной измеритель.

Калькуляционные единицы устанавливаются отраслевыми инструкциями. Для хлебопекарных предприятий калькуляционной единицей является один центнер, для пивоваренных предприятий — один декалитр (дал) и т. д.

7.3. Способы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

В управлении затратами предприятия важная роль отводится способам калькулирования себестоимости продукции. Их существует несколько:

- ◆ нормативный способ калькулирования;
- ◆ способ прямого расчета;
- ◆ способ суммирования затрат;
- ◆ способ исключения затрат на побочную продукцию;
- ◆ способ пропорционального распределения затрат;
- ◆ комбинированный способ калькулирования.

Нормативный способ калькулирования является составной частью нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Предпосылками применения этого способа являются: наличие норм и нормативов затрат; составление нормативной калькуляции себестоимости единицы выпускаемых изделий; достоверное документирование и учет затрат по действующим нормам и отклонениям от них.

Способ прямого расчета заключается в том, что себестоимость продукции определяется на основе прямого учета затрат, а себестоимость единицы изделия исчисляются делением общей величины затрат по этой продукции на ее количество.

Исчисление себестоимости этим способом используется тогда, когда объекты учета затрат совпадают с объектом калькулирования.

Способ суммирования затрат заключается в том, что себестоимость продукции определяется путем суммирования затрат по отдельным частям изделия или процессам его изготовления. Этот способ, как правило, применяется в производствах, где для учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется поперекдельный (попроцессный) метод.

Способ исключения затрат на побочную продукцию заключается в том, что продукция подразделяется на основную, побочную и отходы. Чтобы определить себестоимость основной продукции, побочные продукты и отходы исключаются из общих затрат по заранее определенным ценам.

Способ пропорционального распределения затрат применяется для калькулирования себестоимости продукции в условиях одновременного производства нескольких видов изделий, прямое отнесение затрат на которые невозможно. Этот способ наиболее приемлем в производствах сопряженных продуктов, когда одновременно получают несколько видов продукции в одном технологическом цикле. Сводный учет затрат организуется по группе выпускаемых изделий, а затраты внутри групп распределяются на отдельные виды продуктов пропорционально экономически обоснованной базе.

Комбинированный способ калькулирования представляет собой сочетание нескольких перечисленных выше способов, если применение каждого из них в отдельности невозможно или не обеспечивает обоснованного исчисления себестоимости. Например, в растениеводстве способом исключения затрат определяют себестоимость основной и сопряженной продукции, после чего, используя способ пропорционального распределения затрат, исчисляют себестоимость каждого вида продуктов. Калькулируется себестоимость единицы основной продукции способом прямого расчета.

7.4. Виды калькуляций

В системе управления себестоимостью продукции на предприятиях применяются различные виды калькуляций

себестоимости продукции. По времени составления они подразделяются на предварительные и последующие. К **предварительным** относятся прогнозная, проектная, плановая, сметная и нормативная калькуляции, составляемые до процессов изготовления продукции, выполнения работ и оказания услуг. К **последующим** относится фактическая калькуляция, составленная после изготовления продукции.

Прогнозная калькуляция составляется на основе прогнозных норм и нормативов для характеристики предполагаемых затрат на выпуск продукции (работ, услуг) в нескольких вариантах. Наилучший из них служит основой для составления проектных, плановых, сметных и нормативных калькуляций.

Проектная калькуляция предназначается для экономического обоснования нового строительства, расширения и реконструкции действующих предприятий, производств и цехов, модернизации оборудования, выпуска новых видов изделий, разработки новых технологических процессов, внедрения изобретений и рационализаторских предложений. Она составляется исходя из сравнительно узкого круга данных для расчета себестоимости продукции: производительность оборудования, выпуск продукции, удельные нормы расхода материальных ресурсов, прогнозные цены, сметная стоимость основных фондов, проектируемая численность работающих. Этими условиями определяется номенклатура элементов себестоимости и способы их исчисления.

Плановая калькуляция составляется на основе прогнозных, допустимых прогрессивных норм и экономических нормативов на год и по кварталам и представляет собой задание предприятию и его подразделениям по предельной величине затрат на производство соответствующих видов продукции, работ и услуг.

Сметная калькуляция является разновидностью плановой калькуляции. Она составляется на изделия и работы, выполняемые в разовом порядке. Сметная калькуляция используется для установления цен, расчетов с заказчиками и обоснования затрат на изготовление продукции.

Нормативная калькуляция — это расчет себестоимости на основе действующих на начало месяца норм и нормативов зат-

рат. В отличие от плановой нормативная калькуляция выражает уровень себестоимости на момент ее составления. Она использует нормы и нормативы затрат, отражающие достигнутый уровень техники, технологии, организации производства и труда.

Нормативная калькуляция используется для управления, контроля и анализа производственных процессов, исчисления фактической себестоимости продукции, выявления отклонений от действующих норм затрат, причин, виновников и мест их возникновения, оценки эффективности внедренных организационно-технических мероприятий.

Фактическая калькуляция — это расчет фактической себестоимости изготовленной продукции. Она составляется по данным бухгалтерского учета затрат по калькуляционным статьям расходов, предусмотренных планом. В ней отражаются также расходы и потери, не предусмотренные плановой калькуляцией.

Фактическая калькуляция отражает сложившийся уровень себестоимости по отдельным видам расходов, служит средством контроля за уровнем себестоимости продукции, позволяет оценить прогрессивность прогнозных и действующих норм расхода ресурсов предприятия и эффективность использования самих ресурсов, а также является важнейшим источником информации для планирования и экономического анализа.

Вопросы для самопроверки

1. В чем сущность и основные принципы калькулирования себестоимости продукции?
2. Какая связь и взаимозависимость существует между учетом затрат и калькулированием себестоимости продукции?
3. Что относится к объектам учета затрат и объектам калькулирования?
4. В чем сущность и значение калькуляционной единицы?
5. В чем сущность способов калькулирования себестоимости продукции?
6. Какие виды калькуляций составляются на производственных предприятиях?

Задания в тестовой форме

Укажите варианты правильных ответов.

1. Калькуляция — это:

- а) способ исчисления доходности продаж;
- б) способ исчисления рентабельности основных производственных фондов;
- в) способ распределения дивидендов между акционерами;
- г) способ исчисления себестоимости единицы продукции, работ и услуг.

2. Объектами калькуляции являются:

- а) места возникновения затрат;
- б) центры затрат;
- в) продукты, работы и услуги;
- г) ответы, приведенные в пунктах а, б и в, не верны.

3. Носителями затрат являются:

- а) места возникновения затрат;
- б) центры затрат;
- в) продукты, работы и услуги;
- г) ответы, приведенные в пунктах а, б и в, не верны.

4. Калькуляционная единица — это измеритель:

- а) места возникновения затрат;
- б) центров затрат;
- в) объекта калькуляции;
- г) ответы, приведенные в пунктах а, б и в, не верны.

5. К способам калькуляции себестоимости продукции относятся:

- а) нормативный, технологический и факторный;
- б) нормативный, прямого расчета, суммирования затрат, исключения затрат на побочную продукцию, пропорционального распределения затрат и комбинированный;
- в) комплексный, факторный, нормативный, коэффициентный, плановый и прогнозный;
- г) попередельный, позаказный, и пооперационный.

6. Способ суммирования затрат применяется:
- а) при нормативном методе учета затрат;
 - б) позаказном методе учета затрат;
 - в) попередельном методе учета затрат;
 - г) ответы, приведенные в пунктах а, б и в, не верны.

7. К последующим калькуляциям относятся:
- а) прогнозная калькуляция;
 - б) плановая калькуляция;
 - в) нормативная калькуляция;
 - г) ответы, приведенные в пунктах а, б и в, не верны.

8. Сметная калькуляция является разновидностью:
- а) фактической калькуляции;
 - б) проектной калькуляции;
 - в) прогнозной калькуляции;
 - г) плановой калькуляции.

9. Распределение косвенных расходов зависит от влияния:
- а) трудоемкости производства;
 - б) материалоемкости производства;
 - в) капиталоемкости производства;
 - г) всех перечисленных выше факторов.

10. В условиях материалоемкости производства в качестве базы распределения общепроизводственных расходов можно использовать:

- а) прямые затраты сырья и материалов;
- б) полные прямые материальные затраты (текущие материальные затраты плюс амортизация);
- в) добавленную стоимость (амортизация плюс прямые затраты труда);
- г) все перечисленные выше способы.

Глава 8. Методы и системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

Цели изучения главы:

- ♦ раскрытие методов учета затрат на производство продукции (работ, услуг);
- ♦ раскрытие сущности учета затрат по методу ABC;
- ♦ раскрытие методологических основ системы учета “Стандарт-кост”;
- ♦ раскрытие методологических основ системы учета “Директ-костинг”;
- ♦ раскрытие методологических основ системы учета JIT.

8.1. Методы учета затрат на производство продукции (работ, услуг)

На производственных предприятиях учет затрат можно организовать различными методами в зависимости от способа: оценки затрат, характера производственного процесса, полноты включения затрат в себестоимость продукции (см. рис. 8.1).

В зависимости от *способа оценки затрат* выделяют методы учета затрат по фактической, нормативной и плановой (прогнозной) себестоимости.

При использовании **метода учета затрат по фактической себестоимости** величина фактических затрат отчетного периода определяется по формуле

$$З_{\phi} = K_{\phi} \times Ц_{\phi},$$

где $З_{\phi}$ — фактические затраты;

K_{ϕ} — фактическое количество использованных ресурсов;

$Ц_{\phi}$ — фактическая цена использованных ресурсов.

Достоинство этого метода состоит в простоте расчетов. К недостаткам этого метода можно отнести следующие:

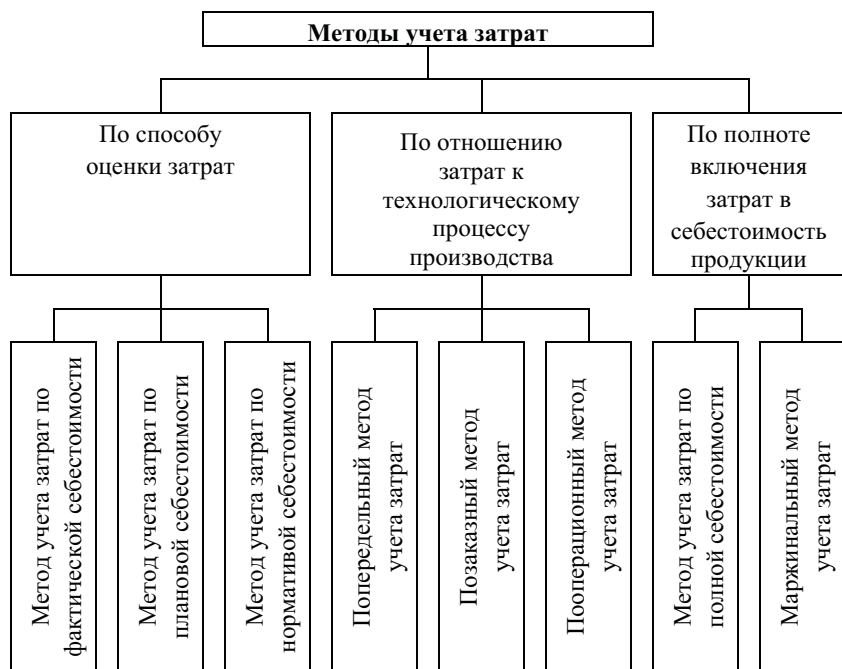


Рис. 8.1. Классификация методов учета затрат

- ◆ отсутствие нормативов для контроля количества использованных ресурсов и цен на них;
- ◆ невозможность определения и анализа мест, виновников и причин отклонений;
- ◆ проведение расчета затрат только в конце отчетного периода и др.

Нормативный метод учета затрат, по сравнению с предыдущим методом, позволяет оценить не только то, какими были затраты, но и какими они должны быть.

Под нормативными понимают текущие (действующие) нормы затрат с поправками на изменение технологии и т. п. В практической деятельности используют различные нормативы: только по количеству, только по ценам, по количеству и ценам одновременно.

При использовании нормативов *только по количеству* применяется формула

$$З_{\phi} = Ц_{\phi} \times (K_n \pm O_k),$$

где K_n — нормативное количество использованных ресурсов;

O_k — отклонение фактических затрат от норматива, вызванное изменением количества использованных ресурсов.

При использовании нормативов *только по цене* использованных ресурсов применяется формула

$$З = (Ц_n \pm O_y) \times K_{\phi},$$

где $Ц_n$ — нормативная цена использованных ресурсов;

O_y — отклонение фактических затрат от норматива, вызванное изменением цен.

При использовании нормативов *и по количеству, и по ценам* использованных ресурсов применяется формула

$$З_{\phi} = (Ц_n \pm O_y) \times (K_n \pm O_k).$$

Пример. Производственное предприятие планировало выпустить 1000 шт. изделий. Средний расход материалов на одно изделие за предыдущий год составил 5 кг, а средняя цена материала — 100 руб./кг. Нормативные затраты предприятия на выпуск 1000 шт. изделий составляют 500 000 руб. ($1000 \times 100 \times 5$). Но в отчетном году расход материалов на одно изделие фактически снизился до 4,8 кг, а фактическая средняя цена материала повысилась до 120 руб./кг. Фактические затраты предприятия на 1000 шт. изделий составили 576 000 руб. ($1000 \times 120 \times 4,8$) и превысили нормативные затраты на 76 000 руб.

Нормативный метод учета затрат продукции предполагает обязательное предварительное составление по каждому изделию нормативных калькуляций, которые рассчитываются на базе действующих на начало отчетного периода норм затрат. По мере внедрения организационных и научно-технических мероприятий, обновления норм и нормативов калькуляции обновляются.

При нормативном методе учет затрат ведется в пределах установленных норм и по отклонениям от них. Информация об от-

клонениях имеет большое значение для оперативного воздействия на процесс формирования себестоимости продукции.

При этом методе фактическая себестоимость продукции определяется путем прибавления (вычитания) к нормативной себестоимости доли отклонений от норм по каждой статье по формуле

$$C_{\phi} = C_n \pm O_n,$$

где C_{ϕ} — фактическая себестоимость продукции;

C_n — нормативная себестоимость продукции;

O_n — отклонение фактической себестоимости продукции от ее нормативной себестоимости.

Для успешного применения нормативного метода необходимо:

- ◆ строгое нормирование расхода всех видов ресурсов;
- ◆ предварительное составление нормативных калькуляций;
- ◆ разработка первичной документации, позволяющей фиксировать затраты производства как в пределах норм, так и по отклонениям от них, в разрезе мест, причин и виновников их возникновения;

- ◆ подведение итогов и принятие оперативных управленческих решений по результатам контроля за формированием себестоимости продукции по каждому производственному подразделению и предприятию в целом.

Нормативный метод требует также правильной организации складского хозяйства: обеспечения складов весоизмерительным оборудованием, а производственных цехов — приборами для учета потребления воды, газа, пара, электроэнергии; разработки номенклатуры ценников; качественного оформления первичной документации и других организационно-технических мероприятий.

Нормативный метод в целом, по сравнению с методом учета затрат по фактической себестоимости, более эффективно решает задачу управления затратами. Основные достоинства этого метода заключаются в следующем:

- ◆ возможность контроля над затратами путем составления нормативных калькуляций;

- ◆ возможность контроля затрат путем сопоставления их фактических значений с нормативными;
- ◆ возможность выявления и анализа мест, причин и виновников отклонений фактических затрат от нормативных;
- ◆ возможность принять оперативные меры в процессе производства, а не только в конце отчетного периода и др.

К недостаткам этого метода можно отнести увеличение трудоемкости учетно-вычислительных работ и необходимость организации учета как в пределах норм затрат, так и по отклонениям от них.

При использовании **метода учета затрат по плановой себестоимости** за основу берутся допустимые затраты на продукцию и единицу изделия, исходя из прогрессивных норм расходов материалов, топлива, энергии, заработной платы и других затрат, а также имеющихся резервов. Главное преимущество этого метода состоит в том, что плановые затраты основаны не на достигнутом уровне, а на прогнозе будущего. При этом используется технологическая документация, сведения о ценах поставщиков на следующие периоды, экспертные оценки и др.

В практической деятельности в качестве плановых норм затрат можно использовать идеальные стандарты и достижения (оптимальные).

Идеальные стандарты показывают, какими должны быть затраты предприятия в оптимальных условиях (т. е. при отсутствии потерь, брака, убытков и т. п.). Эта цель, на которую должна ориентироваться вся политика управления затратами на предприятии.

Оптимальные стандарты устанавливаются с учетом реальных условий функционирования предприятий: качества применяемых ресурсов, процента отходов, брака и т. д. Такие стандарты позволяют более реально оценить будущие затраты предприятия, но они не могут служить стимулом к их снижению. Поэтому рекомендуется устанавливать стандарты затрат на предприятии таким образом, чтобы достичь их было не слишком легко, но возможно.

Стандарты затрат устанавливаются на относительно длительный период, чтобы менеджеры могли опираться на них в принятии решений. Но чтобы стандарты не теряли актуальности, их необходимо периодически пересматривать. На практике чаще всего это делают в процессе разработки годового плана (бюджета).

Стандарты устанавливаются на все виды затрат. Формула расчета затрат аналогична формуле, используемой в учете по нормативной себестоимости:

$$Z_{\phi} = (Ц_n \pm O_y) \times (K_n \pm O_k),$$

где n — индекс планового значения соответствующих величин.

Метод учета затрат по плановой себестоимости сохраняет все положительные черты нормативного метода, но по сравнению с ним обладает дополнительным преимуществом: более глубокая обоснованность плановых величин по сравнению с нормативными обеспечивает увеличение точности прогнозов и эффективности контроля.

В зависимости от характера производственного процесса учет затрат можно организовать попередельным (попроцессным) или позаказным методами.

Попередельный (попроцессный) метод учета затрат применяется в производствах, где готовый продукт получается в результате последовательной обработки исходного материала на отдельных технологически прерывных стадиях, фазах или переделах.

Переделом называется такая совокупность технологических операций, которая завершается выработкой промежуточного продукта (полуфабриката) или получением законченного готового продукта.

Сущность попередельного метода состоит в том, что учет затрат ведется по переделам (процессам), а внутри них — по статьям калькуляции и видам продукции. Прямые затраты учитываются по каждому переделу, а косвенные — по цеху, производству, предприятию в целом, с последующим распределением между себестоимостью продукции переделов, согласно принятым базам распределения.

Попередельный метод применяется при производстве колбасной, консервной, пиво-безалкогольной продукции и т. д.

Существуют два варианта попередельного метода учета затрат: полуфабрикатный и бесполуфабрикатный. При **полуфабрикатном варианте** продукция каждого предыдущего передела является полуфабрикатом для последующих переделов или может реализовываться на сторону. Это определяет необходимость оценки полуфабрикатов по фактической, нормативной или плановой себестоимости, либо по расчетным или отпускным ценам. При этом варианте стоимость полуфабрикатов отражается по особой статье — “Полуфабрикаты собственного производства”.

При **бесполуфабрикатном варианте** по каждому переделу учитываются, главным образом, только затраты на обработку. Себестоимость готовой продукции исчисляется суммированием затрат на сырье, исходные материалы, расходов всех переделов на обработку и общепроизводственных расходов. При этом калькулируют только себестоимость готовой продукции.

Позаказный метод учета затрат можно применять в индивидуальных, мелкосерийных, опытно-экспериментальных производствах и на ремонтных работах.

По этому методу учет затрат осуществляется по заказам на изготовление одного изделия или небольшой партии одинаковых изделий. На каждый заказ в бухгалтерии открывается карточка, в которой учитываются затраты по заказу в течение всего срока его выполнения.

Прямые затраты учитываются в разрезе цехов и заказов на основании первичных документов. Первичная документация по учету таких затрат оформляется на каждый заказ отдельно. Косвенные затраты включаются в себестоимость заказов путем распределения пропорционально принятой на предприятии базе распределения.

В течение срока выполнения заказа затраты учитываются как незавершенное производство. После окончания заказа он закрывается, и подсчитываются затраты на его выполнение, которые, за вычетом возвратных отходов, окончательного бра-

ка и возврата неиспользованных материалов на склад, становятся фактической себестоимостью произведенной по заказу продукции. Если в соответствии с заказом изготавливалось несколько одинаковых изделий, себестоимость единицы определяется делением суммы затрат по статьям калькуляции на количество выработанной продукции.

Позаказный метод может применяться в швейном производстве, в судостроении и т. д.

В большинстве случаев в практической деятельности организаций и предприятий используют **гибридные (смешанные) методы**, сочетающие элементы как поперечного (попроцессного), так и позаказного методов. Гибридные методы используются в серийном и поточном производствах (кондитерском, швейном и т. д.). Наиболее перспективным гибридным методом является пооперационный, при использовании которого основным объектом учета затрат является операция. Затраты на каждую операцию распределяют по единицам продукции, прошедшим данную операцию, пропорционально средней величине добавленных затрат. Затраты на основные материалы относят на определенный вид продукции аналогично позаказному методу. Преимущество пооперационного метода состоит в “привязке” калькуляции к технологическому процессу.

В зависимости от полноты включения затрат в себестоимость продукции, учет затрат в разрезе полной или сокращенной себестоимости.

При методе учета затрат *по полной себестоимости*, в себестоимость продукции включаются все издержки предприятия, независимо от их подразделения на постоянные и переменные, прямые и косвенные. Затраты, которые невозможно непосредственно отнести на продукцию, распределяют сначала по центрам ответственности, где они возникли, а затем переносят на себестоимость продукции пропорционально выбранной базе. Чаще всего в качестве базы распределения выступает заработная плата производственных рабочих, производственная себестоимость и др.

Метод учета затрат по полной себестоимости позволяет получить представление обо всех затратах, которые несет предприятие в связи с производством и реализацией одного изделия. Например, предприятие занимается выпуском изделия “А”, и его затраты на производство единицы этого изделия составляют 28,9 руб. Если цена изделия 35 руб., то прибыль предприятия от реализации единицы изделия “А” составит 6,1 руб.

Следует отметить, что этот метод широко распространен в нашей стране и соответствует сложившимся в России традициям и требованиям нормативных актов по финансовому учету и налогообложению. Однако он не учитывает одно важное обстоятельство: себестоимость единицы изделия изменяется при изменении объема выпуска продукции. Если предприятие расширяет производство и продажу, то себестоимость единицы продукции снижается, если же предприятие сокращает объем выпуска — себестоимость растет.

В современных условиях хозяйствования преимущество надо отдать методу учета затрат по сокращенной себестоимости — *маржинальному методу учета*, в соответствии с которым на продукцию списывают не все издержки предприятия, а только их часть — переменные затраты (цеховую производственную стоимость). Разница между выручкой от реализации продукции и переменными затратами представляет собой маржинальный доход. *Маржинальный доход* — это часть выручки, остающаяся на покрытие постоянных (накладных) затрат и образование прибыли. При этом методе постоянные затраты в себестоимость продукции не включают и относят на уменьшение прибыли того периода, когда возникли такие затраты. Для иллюстрации воспользуемся следующим примером.

Затраты предприятия на производство и реализацию единицы изделия “А” характеризуются следующими данными, в рублях:

1. Цена	35,00
2. Переменные затраты	21,00
3. Маржинальный доход (п. 1 – п. 2)	14,00

4. Постоянные затраты	7,90
5. Прибыль (п. 3 – п. 4)	6,10

Как видно из приведенного примера, маржинальный доход на единицу изделия составляет 14,00 руб. ($35,00 - 21,00$) и представляет своего рода валовую прибыль — прибыль брутто. После списания постоянных затрат в уменьшение маржинального дохода получают чистую прибыль — прибыль нетто.

Маржинальный доход играет весьма активную роль, сигнализируя об общем уровне рентабельности как всего производства, так и отдельных изделий.

Следовательно, чем выше разница между продажной ценой изделий и суммой переменных затрат, тем выше маржинальный доход и уровень рентабельности. Кроме того, деление издержек на постоянные и переменные имеет важное значение для управления и анализа деятельности предприятия, в частности, для принятия решений об ассортиментной политике, а также о закрытии или объявлении банкротства в случае убыточной деятельности.

Теперь покажем на примере, каким образом использование метода учета затрат по сокращенной себестоимости может способствовать принятию решений об ассортименте выпускаемой продукции. Предположим, предприятие производит и реализует три изделия:

- изделие “А” — 1000 шт. по цене 35,00 руб.;
- изделие “Б” — 1200 шт. по цене 40,00 руб.;
- изделие “В” — 1500 шт. по цене 25,00 руб.

Переменные издержки на производство и сбыт изделия “А” составляют 21 000 руб., изделия “Б” — 36 000 руб., изделия “В” — 23 000 руб., итого — 80 000 руб. Постоянные издержки предприятия составили 30 000 руб. Рассчитаем затраты предприятия на производство и реализацию единицы каждого из этих изделий (табл. 8.1).

Как видно из табл. 8.1, прибыль на единицу изделия “Б” является отрицательной величиной. Однако, прежде чем принимать решение о том, сохранить это изделие в ассортименте или

Таблица 8.1

**Затраты предприятия на производство
и реализацию единицы изделия, руб.**

Показатель	Изделие		
	А	Б	В
Переменные затраты	21,0	30,0	15,3
Постоянные затраты	7,9	11,3	5,7
Полная себестоимость	28,9	41,3	21,0
Цена	35,0	40,0	25,0
Прибыль	+6,1	−1,3	+4,0

Примечание. Постоянные затраты между изделиями распределены пропорционально переменным.

отказаться от его производства, необходимо рассчитать прибыль предприятия от реализации всех производимых им изделий. Для получения прибыли важно, чтобы сумма выручки превышала сумму переменных затрат.

В нашем примере общая выручка от реализации всех изделий составляет 120 500 руб. ($35\,000 + 48\,000 + 37\,500$), валовые издержки предприятия — 110 000 руб. ($80\,000 + 30\,000$), а прибыль предприятия от реализации всех изделий — 10 500 руб. ($120\,500 - 110\,000$).

Поскольку предприятие имеет в ассортименте изделие “Б”, убыточное по полной себестоимости, посмотрим, как изменится прибыль предприятия, если отказаться от производства этого убыточного изделия.

В этом случае выручка предприятия сократится на объем выручки от реализации этого изделия и составит 72 500 руб. ($120\,500 - 48\,000$). Сократятся и издержки предприятия на сумму переменных затрат, необходимых для производства и реализации изделия “Б”, на величину 36 000 руб. (1200×30). В связи с тем, что постоянные затраты не зависят от объема производства, отказ от производства изделия “Б” не повлияет на их величину.

Затраты предприятия без производства изделий “Б” составят 74 000 руб. ($110\,000 - 36\,000$). В этом случае убытки пред-

приятия будут равны 1500 руб. ($72\,500 - 74\,000$), а общие убытки — 12 000 руб. ($10\,500 + 1500$), при этом 10 500 руб. для предприятия — прямая потерянная прибыль.

Таким образом, имея информацию о полных затратах и прибыли на единицу изделия, можно принять неправильное решение, отказаться от “убыточных” изделий и потерять прибыль. Использование маржинального метода учета затрат позволяет избежать подобных ошибок (табл. 8.2).

Таблица 8.2

Расчет маржинального дохода на единицу изделия, руб.

Показатель	Изделие		
	А	Б	В
Средние переменные затраты	21,0	30,0	15,3
Цена	35,0	40,0	25,0
Средняя величина маржинального дохода	+14,0	+10,0	+ 9,7

Как видно, у всей продукции маржинальный доход на единицу изделия положительный. Если отказаться от производства 1 шт. изделия “Б”, предприятие теряет 10 руб. маржинального дохода. Отказ от производства 1200 шт. изделия “Б” приведет к потерям в размере 12 000 руб. (1200×10). Отсюда можно сделать вывод: изделие “Б” необходимо сохранить в ассортименте.

Теперь предположим, что предприятие имеет возможность производить и реализовывать новое изделие “Г” в объеме 1700 шт. по цене 30 руб. за 1 шт. При этом средние переменные затраты по этому изделию составляют 17 руб. Выпуск и реализация данного изделия предприятию выгодна. Средняя величина маржинального дохода равна 13 руб. ($30 - 17$). Увеличение прибыли от него составит 22 100 руб. (1700×13).

Однако производственные мощности предприятия пригодны для производства только 4000 шт. изделий. Если предприятие собирается наладить производство нового изделия “Г”, ему придется отказаться от выпуска 1400 шт. других изделий. Отсюда вопрос: стоит ли вводить в ассортимент новое изделие и если да, то производство каких изделий следует сократить?

Величина маржинального дохода для единицы изделия “Г” составляет 13 руб. Среди всех производимых предприятием изделий наименьшая средняя величина маржинального дохода — у изделия “В” (9,7 руб.). Если отказаться от производства 1400 шт. изделий “В”, то предприятие потеряет 13 580 руб. ($1400 \times 9,7$), в то же время от выпуска изделия “Г” оно дополнительно получит 22 100 руб. Выигрыш предприятия от изменения в ассортименте составит 8520 руб. ($22\,100 - 13\,580$).

В табл. 8.3 показано, как изменится прибыль предприятия, когда оно начнет выпускать изделие “Г”.

Таблица 8.3

Расчет прибыли предприятия после изменения в ассортименте

Показатель	Изделие				Всего
	А	Б	В	Г	
Объем выпуска, шт.	1000	1200	100	1700	4000
Выручка, руб.	35 000	48 000	2500	51 000	136 500
Переменные затраты, руб.	21 000	36 000	1530	28 900	87 430
Постоянные затраты, руб.					30 000
Прибыль, руб.					19 070

Как видно, в результате обновления продукции положение предприятия улучшилось: прибыль выросла с 10 500 до 19 070 руб.

Приведенные данные позволяют сделать вывод об эффективности применения маржинального метода учета затрат. Главное преимущество этого метода заключается в разделении постоянных и переменных затрат. Это позволяет решать такие важнейшие задачи управления затратами, как:

- ◆ определение нижней границы цены продукции или заказа;
- ◆ сравнительный анализ прибыльности различных видов продукции;
- ◆ определение оптимальной программы выпуска и реализации продукции;
- ◆ выбор между собственным производством продукции или услуг и их закупкой на стороне;
- ◆ выбор оптимальной, с экономической точки зрения, технологии производства;

- ◆ определение точки безубыточности и запаса прочности предприятия и др.

Однако этот метод имеет и недостатки:

- ◆ отсутствует расчет полной себестоимости продукции, необходимый, согласно законодательству;

- ◆ себестоимость запасов незавершенной и готовой продукции оказывается заниженной;

- ◆ возникают сложности разделения постоянных и переменных затрат, которые во многом зависят от длительности рассматриваемого периода времени и анализируемого диапазона объемов выпуска.

8.2. Учет затрат по методу ABC

Метод “Activity Based Costing” (или ABC) получил широкое распространение на европейских и американских предприятиях различного профиля. Аналогом данного метода является отечественный пооперационный метод учета затрат и калькулирования продукции. В буквальном смысле ABC-метод означает учет затрат по работам (функциональный учет затрат). Он возник в результате изменений, происходящих в экономической структуре, в частности, изменились взгляды на методику учета затрат и расчета себестоимости продукции. Ранее расчет себестоимости проводился с учетом постоянных (absorption costing) и переменных расходов (direct costing). Переменные расходы распределяются на себестоимость продукции, которая таким образом отражает полные производственные издержки. Постоянные расходы не включаются в себестоимость продукции, а списываются как затраты на период. Себестоимость продукции в этом случае равна маржинальным издержкам. Однако на практике для осуществления деятельности предприятия неизбежно требуется долгосрочное привлечение ресурсов в производство, маркетинг, сбыт, обслуживание. Поэтому, несмотря на то что согласно расчетам равенство маржинальных

издержек и доходов приносит максимальный доход, применение директ-костинга эффективно только при определенных условиях. Во-первых, прямые затраты на предприятии должны составлять большую часть расходов. Во-вторых, оно должно выпускать узкий перечень продукции (один-два вида, для каждого из которых требуются практически равные фиксированные расходы). Если предприятие не отвечает подобным требованиям, показатели себестоимости будут неизбежно искажены: заниженная наценка на мелкосерийную продукцию и завышенная на крупносерийную, более низкие показатели доходов в финансовом учете по сравнению с управленческим, кажущаяся высокая прибыльность технологически сложных и инновационных продуктов по сравнению с простыми. Следовательно, для решения основных задач управленческого учета применять постоянные и переменные показатели неэффективно.

Поиск новых методов получения объективной информации о затратах привел к появлению метода ABC, согласно которому предприятие рассматривается как набор рабочих операций, определяющих его специфику. В процессе работы потребляются ресурсы (материалы, информация, оборудование), возникает какой-либо результат. Соответственно начальной стадией применения ABC является определение перечня и последовательности работ на предприятии путем разложения сложных рабочих операций на простейшие составляющие параллельно с расчетом потребления ресурсов. В рамках ABC выделяют три типа работ по способу их участия в выпуске продукции: Unit Level (штучная работа), Batch Level (пакетная работа) и Product Level (продуктовая работа). Такая классификация основывается на изучении зависимости между затратами и различными производственными процессами: выпуск единицы продукции, выпуск заказа (пакета), производство продукта как такового. При этом не учитывается еще одна важная категория затрат, которая не зависит от производственных событий, — затраты, обеспечивающие функционирование предприятия в целом. Для учета таких издержек вводится четвертый тип работ — Facility Level (общехозяйственные работы).

Первые три категории работ, а точнее, затраты по ним, могут быть прямо отнесены на конкретный продукт. Результаты общехозяйственных работ нельзя точно присвоить тому или иному продукту, поэтому для их распределения приходится предлагать различные алгоритмы.

Для достижения оптимального анализа классифицируются и ресурсы: на поставляемые в момент потребления и поставляемые заранее. Например, к первым можно отнести сдельную оплату труда: работникам платят за то количество рабочих операций, которые они уже совершили; ко вторым — фиксированную заработную плату, которая оговаривается заранее и не привязана к конкретному количеству заданий. Такое разделение ресурсов дает возможность организовать простую систему для периодических отчетов о затратах и доходах.

Все ресурсы, затраченные на рабочую операцию, составляют ее стоимость. В конце первого этапа анализа все работы предприятия должны быть точно соотнесены с необходимыми для их выполнения ресурсами. В некоторых случаях статья затрат соответствует какой-либо работе. Например, статья “Заработная плата отдела снабжения” входит в стоимость рабочей операции “Снабжение”. Вместе с тем статья “Аренда офисных помещений” должна быть распределена пропорционально потреблению ресурсов по статьям затрат “Снабжение”, “Производство”, “Маркетинг” и др. Очень часто бывает, что какой-либо ресурс не может быть соотнесен с рабочей операцией и, следовательно, тратится впустую.

Однако простоты подсчета стоимости тех или иных работ недостаточно для расчета себестоимости конечной продукции. Согласно ABC рабочая операция должна иметь индекс-измеритель выходного результата — кост-драйвер. Так, кост-драйвером для статьи затрат “Снабжение” будет являться “Количество закупок”; для статьи “Настройка” — “Количество наладок”.

Второй этап применения ABC заключается в расчете кост-драйверов и показателей потребления ими каждого ресурса. Этот показатель потребления умножается на себестоимость единицы выхода работы. В итоге получаем сумму трудовых зат-

рат на изготовление конкретного продукта. Сумма работ, которая затрачена для производства продукта, является его себестоимостью. Эти расчеты составляют третий этап практического применения методики АВС.

Представление предприятия как набора рабочих операций открывает широкие возможности для совершенствования его функционирования, позволяет проводить качественную оценку деятельности в таких сферах, как инвестирование, персональный учет, управление кадрами и т.д.

Корпоративная стратегия подразумевает набор целей, которых хочет достичь организация. Цели организации достигаются в результате выполнения ее работ. Построение модели работ, определение их связей и условий выполнения обеспечивают реконфигурацию бизнес-процесса предприятия для реализации корпоративной стратегии. В конечном счете применение АВС позволяет повысить конкурентоспособность предприятия, поскольку при этом обеспечивается доступ к оперативной информации на всех уровнях.

8.3. Система учета затрат по центрам ответственности

При организации учета затрат на производство продукции (работ, услуг) особое внимание необходимо обратить на **центры ответственности** — структурные подразделения, возглавляемые руководителями, несущими ответственность за результаты их работы.

Центр ответственности представляет собой часть системы управления предприятием и, как любая система, имеет вход и выход. **Вход** — это сырье, материалы, полуфабрикаты, затраты труда и разных услуг. **Выходом** для центра ответственности является продукция (услуги), которая идет в другой центр ответственности или реализуется на сторону. Деятельность каждого центра ответственности может быть оценена с точки зрения эффективности функционирования.

Цель учета по центрам ответственности состоит в обобщении данных о затратах и результатах деятельности по каждому центру ответственности с тем, чтобы возникающие отклонения можно было отнести на конкретное лицо. Система, которая строится на составлении отчетов об исполнении бюджета (планов), где сравниваются фактические и плановые данные, называется *учетом по центрам ответственности*.

С позиции управления деление организации на центры ответственности должно определяться спецификой конкретной ситуации и отвечать следующим основным требованиям:

- ◆ центры ответственности необходимо увязать с производственной и организационной структурой предприятия;
- ◆ во главе каждого центра ответственности должно быть ответственное лицо — менеджер;
- ◆ в каждом центре ответственности должен быть показатель для измерения объема деятельности и база для распределения затрат;
- ◆ необходимо четко определить сферу полномочий и ответственности менеджера каждого центра ответственности. Менеджер отвечает только за те показатели, которые он может контролировать;
- ◆ для каждого центра ответственности необходимо установить формы внутренней отчетности;
- ◆ менеджеры центра ответственности должны принимать участие в проведении анализа деятельности центра за прошлый период и составлении планов (бюджетов) на предстоящий период.

Кроме того, при делении организации на центры ответственности необходимо учитывать социально-психологические факторы, которые могут повлиять на мотивацию руководителей соответствующих центров.

Деление производственного предприятия на центры ответственности зависит от отраслевых особенностей, технологии и организации производственного процесса, методов переработки исходных материалов, состава выпускаемой продукции, уровня технической оснащенности и других факторов.

Решающее влияние на создание центров ответственности оказывают *производственная и организационная структуры предприятия*.

Производственная структура предприятия отражает виды производств, состав и структуру цехов, служб, их мощность, формы построения и взаимосвязи на каждом уровне управления производством.

Организационная структура предприятия официально выражается в штатном расписании. Фактически она обеспечивает согласованность отдельных видов деятельности предприятия и усилий подразделений по выполнению основных задач и целей предприятия.

В рамках организационной структуры предприятия выделяют следующие формы организации управления: *линейную, функциональную, линейно-функциональную, матричную*.

Линейным называют управление “по вертикали”, при котором нижестоящие звенья прямо подчинены вышестоящим звеньям предприятия. Обычно линейная система применяется для управления производственными цехами и участками предприятия.

Функциональное управление — это управление по отдельным функциям (финансами, снабжением, сбытом, кадрами, проектно-конструкторскими и технологическими разработками, делопроизводством, внешними экономическими связями и др.), при котором высшее звено руководит всеми или частью низовых, но только в пределах одной функции. В условиях функционального управления у одного лица, подразделения могут быть разные руководители по разным функциям.

Наибольшее распространение на практике **получили линейно-функциональные структуры управления**. При такой структуре линейные подразделения занимаются основной деятельностью по выпуску продукции, а специализированные функциональные подразделения (отдел маркетинга, плановый, финансовый отделы, отдел кадров, НИОКР) оказывают услуги основным. В этом случае наиболее полно реализуется сочетание принципов специализации управления и единоначалия, обеспечивается высокий уровень управленческих решений и комплексное руководство каждым производственным звеном.

При **матричной** структуре управления важное значение приобретает интеграция комплекса работ, направленных на достижение поставленных целей. Основопологающим принципом здесь является улучшение взаимодействия отдельных подразделений предприятия, обеспечивающее эффективное решение той или иной проблемы. При матричной структуре, параллельно с функциональными подразделениями, создаются специальные органы (проектные группы) для решения конкретных производственных задач. Эти группы формируются из специалистов отдельных функциональных подразделений, находящихся на разных уровнях управленческой иерархии.

Главным принципом организации матричной структуры управления является широкая сеть горизонтальных связей, многочисленные пересечения которых с вертикалью образуются в результате взаимодействия руководителей проектов с руководителями функциональных подразделений. Преимущество этой формы управления в том, что она позволяет преодолеть внутриорганизационные барьеры, не мешая при этом развитию функциональной специализации. Примером может быть создание группы функционально-стоимостного анализа (ФСА), целью которой является разработка и внедрение в производство нового изделия с лучшими свойствами и параметрами качества с наименьшими затратами.

Матричная форма организации управления в наибольшей степени обеспечивает условия для согласованной деятельности руководителей и проявления индивидуальных способностей членов группы, не нарушая при этом принцип централизованного руководства. Построение центров ответственности в соответствии с организационной структурой позволяет связать деятельность каждого подразделения с ответственностью конкретных лиц, оценить результаты каждого подразделения и определить их вклад в общие результаты деятельности предприятия.

На производственных предприятиях для успешного применения управленческого учета центры ответственности необходимо классифицировать, исходя из следующих признаков:

- 1) объема полномочий и ответственности;
- 2) функций, выполняемых центром ответственности.

Центры ответственности, исходя из **объема полномочий и ответственности**, подразделяются на *центры затрат, продаж, прибыли и инвестиций*.

Центр затрат — это часть управленческой системы организации (например, производственный участок, производственный цех, конструкторское бюро и др.), руководитель которой отвечает только за затраты. В рамках такого центра организуется планирование, нормирование и учет затрат факторов производства с целью контроля, анализа и управления процессами их использования.

Центры затрат, в свою очередь, подразделяются на *центры регулируемых и произвольных затрат*.

Для *центра регулируемых затрат* устанавливается оптимальное соотношение между затратами и объемом выпуска продукции. Например, у производственного цеха существуют нормы расхода материалов, нормативная трудоемкость единицы продукции и т. д., а суммарные затраты на материалы и оплату труда определяются путем умножения нормативных затрат на единицу продукции и на запланированный объем выпуска. Управление затратами таких центров осуществляется с помощью заранее составленных гибких бюджетов. Руководитель центра регулируемых затрат отвечает прежде всего за минимизацию затрат на единицу выпуска, и его деятельность оценивается путем сопоставления плановых (нормативных) и фактических затрат на единицу продукции.

Для *центра произвольных затрат* оптимального соотношения между затратами и результатами деятельности не существует. Руководство организации практически не может повлиять на величину затрат таких центров и принимает ее как заданную величину. Примерами центров произвольных затрат могут служить конструкторское бюро, лаборатория химикотехнического контроля и т. д.

Центр продаж (дохода) — это часть управленческой системы организации (например, сбытовой), руководитель которой отве-

чает только за формирование доходов в установленных объемах. Взаимосвязи между затратами на работу такого центра и выручкой (доходом) практически нет; основным контролируемым показателем здесь является выручка (доход), а также определяющие ее показатели: объем сбыта, структура реализации и цена.

Организация учета по центрам ответственности показывает, что для оценки результатов деятельности каждого подразделения (там, где это возможно) необходимо определять величину прибыли, получаемую каждым конкретным центром ответственности. В этих условиях особое значение приобретает создание в рамках центров ответственности центров прибыли.

Центр прибыли — это часть управленческой системы организации, руководитель которой отвечает как за затраты, так и за прибыль. Менеджер центра прибыли контролирует цены, объем производства и реализации, а также затраты. Поэтому для такого центра основным контролируемым показателем устанавливается прибыль.

Центр прибыли — это экономика предприятия в миниатюре. Использование модели управления по центрам прибыли позволяет на больших предприятиях децентрализовать ответственность за прибыль. Примером центра прибыли может служить организация, занимающаяся разными видами деятельности (заготовки, торговля, производство и др.). Центр прибыли, в свою очередь, может состоять из нескольких центров затрат. Например, предприятие, входящее в состав производственного объединения, состоит из производственных цехов, участков и т. д.

Управление центром прибыли можно осуществлять при помощи операционного бюджета, форма которого близка к отчету о прибылях и убытках, а также к отчету об исполнении бюджета.

Центр инвестиций — это часть управленческой системы организации, руководитель которой отвечает не только за выручку и затраты, но и за капиталовложения. Примером может служить дочернее предприятие, имеющее право инвестировать собственную прибыль. Целью такого центра является не только получение прибыли, но и достижение рентабельности вложенного капитала, доходности инвестиций и увеличение акционерной стоимости.

Управление деятельностью центра инвестиций можно осуществлять при помощи операционного бюджета, отчета о его исполнении, а также баланса и отчета о денежных потоках.

На производственных предприятиях немаловажное значение имеет подразделение центров ответственности, исходя из **выполняемых ими функций** на *основные и вспомогательные*.

Основные центры ответственности занимаются непосредственным производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг для потребителей. Их затраты напрямую списывают на себестоимость продукции (работ, услуг). К таким центрам, можно отнести, например, участки и цехи основного производства, отдел сбыта.

Вспомогательные центры ответственности существуют для обслуживания основных центров ответственности. Затраты этих центров сначала распределяют по основным центрам ответственности, а уже потом, в составе суммарных затрат основных центров, включают в себестоимость продукции, работ, услуг, оказываемых потребителям. К таким центрам можно отнести административно-хозяйственный отдел, отдел технического контроля, ремонтный цех, инструментальную мастерскую и т. д.

В системе учета по центрам ответственности большое значение имеет установление трансфертных цен. **Трансфертная цена** — это цена, используемая для определения стоимости продукции (материалов, полуфабрикатов, готовой продукции) или услуг, передаваемых одним центром ответственности другим внутри одной организации.

Установление трансфертных цен зависит от существующих форм организации производства: *централизованная и децентрализованная*.

В условиях **централизованной организации производства** обмен продукцией и услугами между центрами ответственности преимущественно производится на основе фактической (стандартной) себестоимости.

В условиях **децентрализованной организации производства**, когда центры ответственности относительно автономны, цена внутрифирменной передачи должна назначаться с таким

расчетом, чтобы с ее помощью можно было определять реальный и достоверный показатель прибыли для каждого подразделения. Выбор цены внутрифирменной передачи имеет значение не только для выявления результатов деятельности подразделения, но и для принятия решений по таким вопросам, как “производить или закупать”, “продавать или обрабатывать дальше”, а также при рассмотрении альтернативных вариантов производства.

Трансфертная (внутрифирменная) цена должна отвечать следующим основным требованиям:

- ◆ гармонично сочетать в себе цели подразделения с общими целями организации;
- ◆ быть гибкой и равнозначной для менеджеров разных уровней управления. Трансфертная цена должна обеспечивать достаточный результат как подразделению — продавцу, так и подразделению — покупателю;
- ◆ способствовать сохранению автономности подразделений, возможности управлять ими на децентрализованной основе;
- ◆ быстро реагировать на изменяющиеся условия внутреннего и внешнего рынков, давать возможность направлять прибыли туда, где они найдут лучшее применение. Например, более высокие прибыли направлять в сферы с низкими налогами и невысокие прибыли — в сферы с высокими налогами, либо вкладывать их в новые производственные мощности;
- ◆ соответствовать требованиям законодательства;
- ◆ содействовать развитию кооперации между структурными и региональными типами производств.

Существует множество способов установления трансфертной цены при внутрифирменной передаче, в том числе на основе:

- ◆ рыночной стоимости;
- ◆ полной себестоимости + прибыль, как % от полных затрат;
- ◆ переменных затрат + прибыль, как % от переменных затрат;
- ◆ полной или сокращенной себестоимости;
- ◆ взаимной договоренности сторон.

К сожалению, не бывает единой трансфертной цены, которая удовлетворяла бы всех — и высшее руководство, и под-

разделение — продавца, и подразделение — покупателя. На практике часть предприятий используют цену на базе договорной рыночной стоимости, другие предпочитают использовать цену по себестоимости плюс надбавка на прибыль.

Оптимальной трансфертной ценой является величина **договорной рыночной стоимости** продукции или услуг, так как эта цена считается взаимоприемлемой и позволяет рассматривать каждый центр прибыли как самостоятельную хозяйственную единицу. Она равняется размеру вознаграждения за оказание аналогичных услуг или продажной цене за такое же изделие на внешнем рынке за вычетом суммы внутренних доходов от экономии затрат на внутреннем характере операций (транспортных расходах, процентах по банковским кредитам и т. д.).

Если цена на внешнем рынке неопределенная (например, на новый вид продукции при отсутствии рынка альтернативных товаров или когда цена не предназначена или слишком высока для использования в качестве цены внутрифирменной передачи), то следует применить **цену на базе сметной себестоимости плюс надбавки на прибыль**, так как такая цена является близкой к рыночной и позволяет выявить недостатки функционирования подразделений. При установлении надбавки на прибыль в расчет следует принимать не коэффициент прибыльности организации в целом, а особенности данного подразделения. Прибыль часто исчисляют как процент доходов от вложенного капитала, который представляет собой плановый показатель, предназначенный для использования при унификации постоянных затрат на базе сметного или среднего объема производства. Этот процент устанавливают исходя из принципов учетной политики организации. Он может определяться как средний ожидаемый доход от деятельности производственного подразделения, отдела снабжения или организации в целом. Если в качестве трансфертной цены используется сметная себестоимость плюс надбавка на прибыль, то необходимо вносить поправки на изменения цен на сырье, материалы, услуги и размеры заработной платы. Размер надбавки на прибыль должен быть настолько реальным, чтобы в нем отражался характер

производственной деятельности подразделения и выпускаемой им продукции.

Трансфертные цены могут устанавливаться также **на базе фактической себестоимости плюс надбавка на прибыль**. Данный метод особенно эффективен там, где менеджеры несут ответственность за расход материалов. Однако этот метод имеет недостаток, приводящий к перерасходу средств. Чем выше фактическая себестоимость, тем выше подразделение — продавец будет устанавливать продажную цену, подталкивая к дальнейшему неэкономному расходованию средств другими подразделениями предприятия.

Необходимо иметь в виду, что при установлении трансфертных цен на базе себестоимости предприятия, входящие в состав организации, рассматриваются как центры затрат, а не как центры прибыли или инвестирования. Поэтому такие критерии для оценки стоимости, как прибыль на капиталовложения или остаточная прибыль, не могут быть использованы. В этих условиях предпочтение необходимо отдавать трансфертным ценам, установленным на основе переменных затрат.

Метод внутрифирменного ценообразования **на базе переменных затрат** имеет преимущество перед методом на основе полных затрат: он изначально нацелен на обеспечение наиболее эффективного использования ресурсов организации. Это объясняется тем фактором, что постоянные затраты остаются неизменными и любое использование средств без дополнительных постоянных расходов увеличивает прибыль организации в целом.

Немаловажное значение имеет четкое распределение и отнесение затрат предприятия на центры ответственности.

Распределение прямых затрат предприятия между центрами ответственности можно осуществлять при помощи специальной шахматной ведомости, по строкам и столбцам которой откладываются виды затрат и центры ответственности, а на пересечении соответствующих строк и столбцов указываются суммы затрат. Если какие-либо затраты невозможно непосредственно отнести ни на один центр ответственности, их распределяют пропорционально выбранной базе. Например, затраты

на аренду помещения можно распределить между центрами ответственности пропорционально занимаемой ими площади.

Косвенные затраты между центрами ответственности могут распределяться на основе количественных или стоимостных баз распределения. Примерами количественных баз могут служить: численность персонала, объем выпуска продукции, фактический фонд времени работы оборудования и т. д. К примерам стоимостных баз распределения можно отнести заработную плату основных производственных рабочих, стоимость израсходованных в производстве материалов, производственную себестоимость продукции и т. д.

В практической деятельности для упрощения и ускорения расчета предприятия часто используют фиксированные коэффициенты распределения, установленные на основе плановых показателей. Выявленные отклонения фактических затрат от плановых списывают на те центры ответственности, где они возникают.

8.4. Учет затрат по системе “Стандарт-кост”

В современных условиях хозяйствования процесс принятия управленческих решений тактического и стратегического характера базируется на информации о затратах и финансовых результатах деятельности предприятия. Одним из эффективных инструментов в управлении затратами предприятия является система учета “Стандарт-кост”, в основе которой лежит принцип учета и контроля затрат в пределах установленных норм и нормативов и по отклонениям от них.

Термин “Стандарт-кост” состоит из двух слов: “стандарт”, который означает количество необходимых производственных затрат (материальных и трудовых) для выпуска единицы продукции или заранее исчисленные затраты на производство единицы продукции либо оказания услуг, а слово “кост” — это затраты, приходящиеся на единицу продукции. Таким образом, “Стандарт-кост” в полном смысле слова означает стандартные

затраты. Эта система направлена прежде всего на контроль за использованием прямых издержек производства, а смежные калькуляции — для контроля накладных расходов.

Система “Стандарт-кост” удовлетворяет запросы предпринимателя и служит мощным инструментом для контроля производственных затрат. На основе установленных стандартов можно заранее определить сумму ожидаемых затрат на производство и реализацию изделий, исчислить себестоимость единицы изделия для определения цен, а также составить отчет об ожидаемых доходах будущего года. При этой системе информация об имеющихся отклонениях используется руководством для принятия им оперативных управленческих решений.

В основе системы “Стандарт-кост” лежит предварительное (до начала производственного процесса) нормирование затрат по статьям расходов:

- ◆ основные материалы;
- ◆ оплата труда основных производственных рабочих;
- ◆ производственные накладные расходы (заработная плата вспомогательных рабочих, вспомогательные материалы, арендная плата, амортизация оборудования и др.);
- ◆ коммерческие расходы (расходы по сбыту, реализации продукции).

Предварительно исчисленные нормы рассматриваются как твердо установленные ставки, с тем, чтобы привести фактические затраты в соответствие со стандартами путем умелого руководства предприятием. При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют, они остаются относительно постоянными на весь установленный период, за исключением серьезных изменений, вызываемых новыми экономическими условиями, значительным повышением или снижением стоимости материалов, рабочей силы или изменением условий и методов производства. Отклонения между действительными и предполагаемыми затратами, возникающие в каждом отчетном периоде, в течение года накапливаются на отдельных счетах отклонений и полностью списываются не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятия.

Схематически система учета “Стандарт-кост” выглядит следующим образом.

1. Выручка от продажи продукции.
2. Стандартная себестоимость продукции.
3. Валовая прибыль (п. 1 – п. 2).
4. Отклонения от стандартов.
5. Фактическая прибыль (п. 3 $\pm$ п. 4).

Калькуляция, рассчитанная при помощи стандартных норм, служит основой оперативного управления производством и затратами. Выявляемые в текущем порядке отклонения от установленных стандартных норм затрат подвергаются анализу для выяснения причин их возникновения. Это позволяет администрация оперативно устранять неполадки в производстве, принимать меры для их предотвращения в будущем.

Следует отметить, что система “Стандарт-кост” в зарубежной практике не регламентирована нормативными актами, в связи с чем не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров. Даже внутри одной компании действуют различные нормы: базисные, текущие, идеальные, прогнозные, достижимые и облегченные.

При установлении норм широко используются физические (количественные) стандарты, позволяющие измерить в натуральном выражении расход материала, количество рабочей силы и объем услуг, необходимых для производства данного изделия. Эти физические стандарты затем умножают на коэффициенты в денежном исчислении и получают стандартные стоимостные нормы.

В связи с тем, что накладные расходы охватывают множество отдельных статей, часть которых трудно или нецелесообразно измерять точно, стандарты накладных расходов даются в денежной оценке без указания количественных норм. Исключение составляют важнейшие составные части накладных расходов (например, непроизводственная заработная плата), по которым в некоторых случаях могут устанавливаться количественные стандарты.

В условиях рыночной экономики цены на материалы подвержены непрерывным колебаниям в зависимости от спроса и предложений. Поэтому стандарты на материалы устанавлива-

ются большей частью либо исходя из уровня цен, которые действуют в момент разработки стандартов, либо исходя из определения средних цен, которые будут преобладать в течение периода использования норм. Соответственно стандарты ставок заработной платы по операциям технологического процесса часто являются средними расценками.

Нормы расхода материалов и производственной заработной платы устанавливаются обычно в расчете на одно изделие. Для контроля за накладными расходами разрабатываются сметные ставки за определенный период, исходя из намеченного объема продукции. Сметы накладных расходов носят постоянный характер. Однако при колебаниях объема производства для контроля за накладными расходами создаются переменные стандарты и скользящие сметы.

В основе установления скользящих смет накладных расходов лежит классификация затрат в зависимости от величины объема выпуска на постоянные, переменные и полупеременные. Последние, в свою очередь, разбиваются на их постоянные и переменные составные элементы. В результате сметная ставка (норма) накладных расходов определяется как сумма переменной их части по заранее установленным нормам на единицу объема выпуска и постоянных издержек.

Для исчисления стандартной себестоимости продукции нормативные затраты на материалы, рабочую силу и накладные расходы суммируются. Возникшие же отклонения рассчитывают, как показано в табл. 8.4.

На предприятиях, применяющих систему учета “Стандарт-кост”, учет отклонений фактических расходов от стандартных норм ведут, как правило, на следующих счетах:

- ◆ “Отклонения по расходу материалов”;
- ◆ “Отклонения по заработной плате”;
- ◆ “Отклонения по накладным расходам”;
- ◆ “Отклонения от стандартной коммерческой себестоимости”.

При необходимости (например, при отражении отклонений с подразделением по причинам) каждый из этих счетов может быть расчленен на более мелкие аналитические счета.

Таблица 8.4

Расчет отклонений от норм затрат при системе “Стандарт-кост”

№ п/п	Виды отклонений	Расчет отклонений
1	2	3
I. По материалам		
1	По цене используемых материалов	(Нормативная цена единицы материала – фактическая цена) × количество купленного материала
2	По количеству используемых материалов	(Нормативное количество материала на фактический выпуск продукции – фактический расход материалов) × нормативная цена материалов
3	Совокупное отклонение расхода материалов	(Нормативные затраты на единицу материала – фактические затраты на единицу материала) × фактическое количество используемых материалов на выпуск продукции
II. По труду		
1	По ставкам заработной платы	(Нормативная почасовая ставка заработной платы – фактическая почасовая ставка заработной платы) × фактически отработанное время
2	По производительности труда	(Нормативное время на фактический выпуск продукции – фактически отработанное время) × нормативная почасовая ставка оплаты труда
3	Совокупное отклонение по трудовым затратам	(Нормативные затраты труда на единицу продукции – фактические затраты труда на единицу продукции) × фактический объем выпуска продукции
III. По накладным расходам		
1	По постоянным накладным расходам	(Сметная ставка постоянных накладных расходов на единицу продукции – фактическая ставка постоянных накладных расходов на единицу продукции) × фактический объем выпуска продукции
2	По переменным накладным расходам	(Сметная ставка переменных накладных расходов на единицу продукции – фактическая ставка переменных накладных расходов на единицу продукции) × фактический объем выпуска продукции
IV. По валовой прибыли		
1	По цене реализации	(Нормативная цена единицы продукции – фактическая цена единицы продукции) × фактический объем реализации

1	2	3
2	По объему реализации	(Объем сметной реализации – объем фактической реализации) $\times$ нормативная прибыль на единицу продукции
3	Совокупное отклонение по валовой прибыли	Совокупная нормативная прибыль – совокупная фактическая прибыль

Главное в системе “Стандарт-кост” — контроль за наиболее точным выявлением отклонений от установленных стандартов затрат, что способствует совершенствованию и самих стандартов затрат. При отсутствии же такого контроля применение системы “Стандарт-кост” будет иметь условный характер и не даст надлежащего эффекта.

Принципы этой системы являются универсальными, поэтому их применение целесообразно при любом методе учета затрат и способе калькулирования себестоимости продукции.

Вместе с тем этой системе присущи и недостатки. На практике очень трудно составить стандарты согласно технологической карте производства. Изменение цен, вызванное конкурентной борьбой за рынки сбыта товаров, а также инфляцией, осложняет исчисление стоимости остатков готовых изделий на складе и незавершенного производства. Стандарты можно устанавливать не на все производственные затраты, в связи с чем на местах всегда ослабляется контроль за ними. Более того, при выполнении производственной компанией большого количества различных по характеру и типу заказов за сравнительно короткое время исчислять стандарт на каждый заказ практически невозможно. В таких случаях вместо научно обоснованных стандартов на каждое изделие устанавливают среднюю стоимость, которая является базисом для определения цен на изделие.

Несмотря на эти недостатки, руководители фирм и компаний используют систему учета “Стандарт-кост” как мощный инструмент контроля за издержками производства и калькулирования себестоимости продукции, а также для управления, планирования и принятия необходимых решений.

В настоящее время происходит процесс реформирования отечественной системы бухгалтерского учета. Она все больше стала соответствовать требованиям рыночной экономики и международным стандартам финансовой отчетности. В соответствии с ПБУ 1/2008 “Учетная политика организации” предприятиям предоставлено право самостоятельного определения форм и методов ведения бухгалтерского учета, оценки и отражения объектов бухгалтерского учета как по фактической, так и по нормативной себестоимости. Так, в случае организации синтетического учета готовой продукции по нормативной себестоимости коммерческие организации в соответствии с действующим планом счетов могут применять счет 40 “Выпуск продукции (работ, услуг)”. Этот счет предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции за отчетный период и выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции от нормативной. Основным условием включения в схему синтетического учета этого счета является наличие и использование в практической деятельности нормативной себестоимости продукции.

В течение отчетного периода на нормативную себестоимость выпущенной и оприходованной готовой продукции производственные предприятия в учете могут делать запись по дебету счета 43 “Готовая продукция” и кредиту счета 40. По окончании отчетного месяца выявившаяся на счете 20 “Основное производство” фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции должна быть перечислена с кредита этого счета в дебет счета 40, на котором информация о выпущенной из производства готовой продукции формируется в двух оценках: по дебету — фактическая производственная себестоимость, а по кредиту — нормативная себестоимость. В конце месяца сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 выявляется отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной. Сумма отклонения должна переноситься с кредита счета 40 на дебет счет 90 “Продажи”. Ежемесячно счет 40 должен закрываться и остатка на начало следующего месяца не иметь.

Следует отметить, что использование в практике работы производственных предприятий категории нормативной себестоимости в целом приближает отечественную систему учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в международно принятой системе учета “Стандарт-кост”. Вместе с тем использование счета 40 в учетной практике имеет как положительные, так и отрицательные стороны. При применении этого счета отпадает необходимость в составлении отдельных трудоемких расчетов отклонений фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам по выпущенной, отгруженной и реализованной продукции, поскольку выявленные отклонения по готовым изделиям сразу списываются на счет 90. Однако этот вариант позволяет получить реальную себестоимость реализованной продукции только в том случае, когда продукция выпущена и реализована в одном и том же месяце. Если же часть продукции остается на начало месяца на складе, а относящиеся к ней отклонения фактической производственной себестоимости от нормативной списываются на реализацию продукции, то исчисление фактической производственной себестоимости реализованной продукции и определение финансового результата от реализации могут оказаться неточными.

Согласно ПБУ 5/01 “Учет материальных производственных запасов” и действующему учетному плану производственные предприятия синтетический учет материалов на счете 10 “Материалы” могут вести двумя способами:

- ◆ по фактической себестоимости;
- ◆ по учетным ценам.

В качестве учетных цен предприятия могут использовать нормативную или плановую себестоимость приобретения материалов, покупные или средние цены и др.

При первом способе на счете 10 отражаются все фактические расходы по приобретению и заготовлению материалов. При втором способе дополнительно используют счета 15 “Заготовление и приобретение материалов” и 16 “Отклонение в стоимости материалов”. Применение того или другого способа определяется предприятием самостоятельно и указывается в его учетной политике.

При синтетическом учете материалов по нормативной себестоимости на их фактическую себестоимость поступления дебетуют счет 15. При этом нормативная стоимость оприходованных материалов отражается по дебету счета 10 с кредита счета 15. Возникшие отклонения фактической себестоимости приобретения от нормативной отражаются на счете 16. При списании материалов на производственные цели на их нормативную себестоимость кредитуют счет 10 и дебетуют счета учета затрат. В конце месяца сюда же списываются отклонения фактической себестоимости израсходованных материалов от их нормативной себестоимости, учтенные на счете 16. В результате этого на счетах учета затрат расход материалов отражается по фактической себестоимости. Кроме того, на счете 16 на конец месяца остается сальдо, приходящееся на остаток материалов на складе, не переданных в производство. В бухгалтерском же балансе остатки по счетам 10 и 16 отражаются одной строкой, т.е. стоимость материалов в конечном счете показывается по фактической себестоимости.

Отражение материальных и производственных запасов в балансе предприятия в разных оценках отрицательно влияет на организацию системы учета “Стандарт-кост”. С одной стороны, запасы готовой продукции и товары отгруженные в балансе отражаются по нормативной себестоимости, а с другой стороны, запасы материалов и незавершенное производство показываются по фактической себестоимости. Было бы целесообразным в счетном плане предусмотреть выделение специальных синтетических счетов для учета и отражения отклонений фактических затрат от нормативных с прямым их списанием не на производство, а на результаты деятельности. При этом отпала бы необходимость в применении счета 40, поскольку изначально себестоимость продукции формировалась бы по нормативной себестоимости. Тем более такую возможность предоставляет новый план счетов по бухгалтерскому учету. В рабочем плане счетов коммерческих организаций было бы целесообразно предусмотреть выделение специальных синтетических счетов для учета и отражения отклонений фактичес-

ких затрат от нормативных. Например, для учета отклонений по прямой оплате труда применять счет 17, по общепроизводственным расходам — 18, по общехозяйственным расходам — 19 и т. д. В этом случае имелась бы возможность выявленные отклонения списывать напрямую на результаты продаж, а не на производство. Следовательно, отпала бы необходимость в применении счета 40 “Выпуск продукции (работ, услуг)”, поскольку себестоимость продукции изначально формировалась бы на счете 20 “Основное производство” по нормативной себестоимости. Это в свою очередь приблизило бы отечественную систему нормативного учета к системе учета “Стандарт-кост”.

8.5. Учет затрат по системе “Директ-костинг”

Сущность системы “Директ-костинг” состоит в подразделении затрат на постоянные и переменные их составляющие в зависимости от изменения объема производства, причем себестоимость продукции планируется и учитывается только в части переменных затрат. Разница между выручкой от продажи продукции и переменными затратами представляет собой маржинальный доход. При этой системе постоянные расходы в расчет себестоимости продукции не включают и списывают непосредственно на уменьшение прибыли предприятия.

Схема построения отчетов о прибылях и убытках при системе “Директ-костинг” в наиболее общем виде представлена в табл. 8.5.

Таблица 8.5

**Схема определения финансового результата
по системе “Директ-костинг”, руб.**

№ п/п	Показатели	Сумма
1	Выручка от продажи продукции	1 000 000
2	Переменные затраты	600 000
3	Маржинальный доход (стр. 1 – стр. 2)	400 000
4	Постоянные затраты	300 000
5	Прибыль	100 000

Анализируя таблицу, можно прийти к выводу, что для системы учета “Директ-костинг” характерны такие черты:

- ◆ постоянная направленность учета в первую очередь на определение промежуточного результата маржинального дохода;
- ◆ учет продукции только в разрезе переменных затрат и определение ее производственной себестоимости;
- ◆ учет постоянных затрат в целом по предприятию и их отнесение на уменьшение операционной прибыли для определения конечного финансового результата;
- ◆ определение маржинального дохода как базы процесса оперативного управления ценами и ценообразованием;
- ◆ определение взаимосвязи и взаимозависимости между объемом продажи, себестоимостью и прибылью;
- ◆ установление точки безубыточности, при которой величина выручки от продажи продукции равняется ее полной себестоимости.

Основные преимущества системы учета “Директ-костинг” можно свести к следующему:

1. Упрощение и точность исчисления себестоимости продукции, так как себестоимость планируется и учитывается в части только производственных затрат.
2. Отсутствие процедур по составлению сложных расчетов для условного распределения постоянных затрат между видами продукции. Их в состав себестоимости продукции не включают и списывают непосредственно на уменьшение финансового результата.
3. Возможность определения порога рентабельности (точки безубыточности, порогового объема продаж), запаса прочности предприятия и нижней границы цены продукции или заказа.
4. Возможность проведения сравнительного анализа рентабельности различных видов продукции.
5. Возможность определения оптимальной программы выпуска и реализации продукции.
6. Возможность выбора между собственным производством продукции или услуг и их закупкой на стороне.

Директ-костинг позволяет руководству заострить внимание на изменении маржинального дохода как по предприятию в целом, так и по различным изделиям: выявить продукцию с большой рентабельностью, чтобы перейти в основном на ее выпуск, так как разница между продажной ценой и суммой переменных затрат не скрывается в результате списания постоянных затрат на себестоимость отдельных изделий. Система обеспечивает возможность быстрого реагирования производства в ответ на меняющиеся условия рынка. Она также становится составной частью маркетинга — системы управления предприятием в условиях рынка и свободной конкуренции.

Еще одно достоинство системы “Директ-костинг” состоит в том, что ограничение себестоимости лишь переменными расходами позволяет упростить процессы нормирования, планирования, учета и контроля затрат, так как себестоимость становится более прозрачной, а отдельные затраты — лучше контролируемые.

Кроме того, система учета “Директ-костинг” способствует осуществлению оперативного контроля за постоянными затратами, так как в процессе контроля за себестоимостью используются стандартные (нормативные) затраты (т. е. “Директ-костинг” организуется в сочетании со “Стандарт-костом”), или гибкие сметы. Применяя стандарты в системе “Директ-костинг”, устанавливают нормы как на переменные, так и на постоянные затраты. При осуществлении же контроля на основе гибких смет руководствуются в первую очередь разделением затрат на постоянные и переменные. Наряду с этим необходимо иметь в виду, что при системе учета полной себестоимости часть нераспределенной суммы накладных расходов переходит от одного периода к другому, поэтому контроль за ними ослабевает. В этих условиях “Директ-костинг” помогает снизить трудоемкость распределения накладных расходов.

Вместе с тем теоретические и практические исследования системы “Директ-костинг” позволяют выделить присущие ей недостатки.

1. В случае использования в конкурентной борьбе демпинга — продажи товаров по заведомо заниженным ценам для достижения привилегированного положения на рынке по отдельным изделиям возникает опасность, что масса неделимых постоянных затрат не может быть покрыта маржинальным доходом, т.е. предприятие попадает в зону убытков.

2. Противники системы “Директ-костинг” утверждают, что в практической деятельности возникают трудности при разделении затрат на постоянные и переменные. Во многом оно зависит от длительности рассматриваемого периода времени и от анализируемого диапазона объемов выпуска. Кроме того, утверждается, что постоянные затраты также участвуют при производстве продукции и, следовательно, должны быть включены в ее себестоимость. По их мнению, “Директ-костинг” не дает ответа на вопрос, сколько стоит произведенный продукт и какова его полная себестоимость. Поэтому требуется дополнительное распределение условно-постоянных затрат, когда необходимо знать полную себестоимость готовой продукции или незавершенного производства. В противном случае их стоимость занижается.

3. Ведение учета в разрезе только производственной себестоимости, т. е. по сокращенной номенклатуре статей, не отвечает требованиям отечественной системы учета, так как отсутствует расчет полной себестоимости продукции, необходимы согласно законодательству.

Теперь рассмотрим возможность и целесообразность применения системы “Директ-костинг” в управлении отечественными предприятиями.

Традиционным для отечественного учета является калькуляционный вариант, при котором учет направлен на получение данных о полной себестоимости продукции. При этом варианте в себестоимость продукции включаются все расходы предприятия независимо от их деления на постоянные и переменные, основные и накладные, прямые и косвенные, производственные и периодические. Затраты, которые невозможно непосредственно отнести на продукцию, в течение месяца накаплива-

ются на собирательно-распределительных счетах, а затем переносятся на себестоимость продукции пропорционально выбранной базе. Однако при этом варианте не учитывается одно важное обстоятельство: себестоимость единицы изделия изменяется при изменении объема выпуска продукции. Если предприятие расширяет производство и продажи, то себестоимость единицы продукции снижается, если же предприятие сокращает объем выпуска — себестоимость растет.

В этих условиях становится необходимым и целесообразным применение системы “Директ-костинг” на отечественных предприятиях. Тем более что действующий план счетов для этого предоставляет все возможности.

Организация учетной практики на отечественных предприятиях по системе “Директ-костинг” — не дань моде, а требование сегодняшнего дня. Ее применение способствовало бы повышению эффективности производственной и коммерческой деятельности предприятий, усилению контроля, аналитичности и достоверности исчисляемых показателей и более полному выявлению и использованию резервов снижения себестоимости продукции.

8.6. Учет затрат по системе JIT

В современных условиях деятельность отечественных производителей должна быть ориентирована на выпуск высококачественной и конкурентоспособной продукции при максимальном снижении затрат на ее производство. Поэтому особую значимость приобретает использование передовых форм и методов организации труда и управления производством, применяемых в экономически развитых странах. В связи с этим для нас особый интерес представляет метод управления производством по системе JIT (“just-in-time”, т. е. “точно в срок”).

Система JIT зародилась в Японии в середине 70-х гг. XX в. в компании “Тойота” и в настоящее время с большим успехом применяется во многих промышленно развитых странах. Для

обозначения этой системы в Японии применяется термин “канбан”, означающий “карточка”, или “визуальная система записи”. Термин “JIT” является просто английским выражением, принятым в японских деловых кругах и, возможно, не имеющим японского эквивалента.

Суть системы JIT сводится к отказу от производства продукции крупными партиями. Взамен этого создается непрерывно-поточное предметное производство. При этом снабжение производственных цехов и участков осуществляется столь малыми партиями, что по существу превращается в поштучное. Данная система рассматривает наличие товарно-материальных запасов как зло, которое затрудняет решение многих проблем. Требуя значительных затрат на содержание, большие материальные запасы отрицательно сказываются на нехватке финансовых ресурсов, маневренности и конкурентоспособности предприятия. С практической точки зрения главной целью системы JIT является уничтожение любых лишних расходов и эффективное использование производственного потенциала предприятия.

Система JIT более увязана со спросом, чем традиционный метод “выбрасывания продукции на рынок”. При этой системе действует принцип: производить продукцию только тогда, когда в ней нуждаются, и только в таком количестве, которое требуется покупателю. Спрос сопровождает продукцию через весь производственный процесс. При каждой операции производится только то, что требуется для следующей операции. Производственный процесс не начинается до тех пор, пока с места последующей операции не поступит сигнал о необходимости приступить к производству. Детали, узлы и материалы доставляются только к моменту их использования в производственном процессе.

Система JIT предусматривает уменьшение размера обрабатываемых партий, практическую ликвидацию незавершенного производства, сведение к минимуму объема товарно-материальных запасов и выполнение производственных заказов не по месяцам и неделям, а по дням и даже часам. При этом упрощается также система производственного учета, так как появляется возможность осуществления учета материалов и зат-

рат на производство на одном объединенном счете. Кроме того, при применении этой системы часть затрат предприятия из разряда косвенных переходит в разряд прямых. Например, при организации производства по системе JIT рабочие производственных линий, занятые выпуском продукции, обязаны проводить также техническое обслуживание, ремонт и наладочные работы, которые при традиционных условиях осуществляются другими рабочими и относятся к категории косвенных затрат. Это, в свою очередь, увеличивает точность исчисления себестоимости единицы продукции.

Управление стоимостью отличается от производственного учета тем, что под этим в данном случае понимается регулирование уровня затрат независимо от того, имеют ли они непосредственное влияние на товарно-материальные запасы и финансовую отчетность или нет. Применение принципов JIT упрощает процесс учета производственных затрат и помогает менеджерам регулировать и контролировать расходы. Такое упрощение приводит к лучшему качеству производства, лучшему обслуживанию и лучшей оценке стоимости.

Традиционно система производственного учета имеет тенденцию становиться все более сложной системой со множеством счетно-учетных операций и отчетных данных. Упрощение же этого процесса преобразовывает систему производственного учета в систему управления стоимостью. При системе учета JIT учет материалов и незавершенного производства ведется на одном объединенном счете. При этом использование обособленного счета для контроля за складскими запасами материалов теряет свою актуальность. Бухгалтерские записи по движению материальных ценностей осуществляют следующим образом.

1. Поступление материальных запасов от поставщиков:

Дебет счета “Ресурсы в незавершенном производстве”
Кредит счета “Расчеты с поставщиками”.

2. Выпуск и реализация готовой продукции:

Дебет счета “Продажи”
Кредит счета “Ресурсы в незавершенном производстве”.

При системе учета JIT прямые затраты на оплату труда и заводские накладные расходы на счета производства не списываются. Прямой труд рассматривается как дополнительная часть общезаводских накладных расходов. Более того, сами заводские накладные расходы вместе с прямыми затратами оплаты труда списываются непосредственно на себестоимость реализованной продукции. Списание их на производственную себестоимость изделий, т. е. отражение через счет “Ресурсы в незавершенном производстве”, в этих условиях не имеет никакого смысла.

Большинство затрат, относящихся к категории косвенных, при системе учета JIT переводится в категорию прямых затрат (табл. 8.6).

Таблица 8.6

Классификация затрат на прямые и косвенные

№ п/п	Виды затрат	Категория затрат	
		при традиционной системе учета	при системе учета JIT
1	Прямые трудовые затраты	Прямые	Прямые
2	Прямые материальные затраты	Прямые	Прямые
3	Грузопереработка материалов	Косвенные	Прямые
4	Ремонт и техобслуживание	Косвенные	Прямые
5	Энергоснабжение	Прямые	Прямые
6	Текущие поставки	Косвенные	Прямые
7	Контроль качества	Косвенные	Прямые
8	Амортизация зданий и сооружений	Косвенные	Косвенные
9	Страховые платежи, налоги и сборы	Косвенные	Косвенные
10	Аренда помещений	Косвенные	Косвенные
11	Амортизация технологического оборудования	Косвенные	Прямые
12	Обслуживание производства и управление им	Косвенные	Косвенные

В традиционной бухгалтерии при организации закупок многими фирмами основное внимание направлено на учет отклонений от цены приобретения материалов. Приемлемые отклонения от расчетной цены, как правило, достигаются за счет приобретения большого количества материалов с соответствующими скидками или за счет закупок материалов низкого качества.

В условиях же JIT основной упор делается на качество, доступность и общую стоимость операций, а не только на уровень закупочных цен.

На многих предприятиях с традиционной организацией производства большая часть усилий в области производственного учета тратится на внедрение нормативов по трудозатратам и накладным расходам, а также на определение и учет отклонений от этих нормативов. В компаниях же, работающих по системе JIT, отмечается снижение внимания к учету отклонений по затратам на рабочую силу и накладным расходам. Даже те фирмы, которые по-прежнему используют анализ отклонений, подчеркивают, что переход на эту систему влечет за собой изменение ракурса внимания. Использование анализа отклонений сохраняется на уровне предприятия, но основное внимание с позиций абсолютной значимости отклонений для каждого конкретного случая переключается на учет вероятных тенденций развития производственного процесса.

Кроме того, традиционные показатели эффективности (как, например, выполнение норм выработки и коэффициент использования оборудования), являющиеся общепринятыми во многих системах производственного учета, не вписываются в рамки принципов управления стоимостью в системе JIT. Причины такого несоответствия заключаются в следующем.

1. Все эти показатели стимулируют формирование товарно-материальных ценностей без учета необходимых в режиме реального времени потребностей.

2. Следование принципу оценки эффективности преимущественно по нормативным показателям ведет к приоритету объема производства над объемом реализации и качеством продукции.

3. Прямые трудовые затраты у большинства предприятий составляют от 5 до 15% от величины полных затрат на производство продукции.

4. Применение коэффициентов использования оборудования является неприемлемым, потому что оно способствует завышению запасов товарно-материальных ценностей по сравнению с уровнем потребностей в них.

В заключение хочется отметить, что потенциальные преимущества системы JIT многочисленны.

Во-первых, ее применение приводит к уменьшению уровня запасов, что означает меньше вложений капитала в товарно-материальные запасы. Поскольку при этой системе требуется иметь в наличии для немедленного использования минимальное количество материалов, то существенно снижается общий уровень запасов.

Во-вторых, в условиях применения системы JIT надежность выполнения заказа намного возрастает, так как значительно меньше времени отводится на закупку и хранение материалов. Сокращение цикла выполнения заказа также способствует существенному уменьшению потребности в резервном запасе, который представляет собой дополнительные учетные единицы запасов, сохраняемые во избежание возможного дефицита. График производства в рамках планово-производственной перспективы также сокращается. Это позволяет выиграть время, необходимое для того, чтобы отреагировать на изменения конъюнктуры рынка. Производство продукции небольшими партиями благодаря ускоренному переходу в нормальное рабочее состояние также способствует достижению большей гибкости.

В-третьих, при применении этой системы отмечается улучшение качества производства. Когда заказанное количество продукции невелико, источник проблем с качеством легко выявляется и коррективы вносятся немедленно. В этих условиях у работников многих фирм наблюдается большее понимание значения качества, что, в свою очередь, ведет к улучшению качества производства на рабочих местах.

К другим преимуществам системы JIT можно отнести:

- ◆ уменьшение капитальных затрат на содержание складских помещений для запасов материалов и готовой продукции;
- ◆ снижение риска морального устарения запасов;
- ◆ снижение потерь от брака и уменьшение затрат на переделку;
- ◆ уменьшение объема документации;
- ◆ снижение затрат на основные производственные материалы за счет повышения их качества.

Кроме того, система JIT воздействует на характер производственного учета. В условиях ее применения часть косвенных затрат переходит в разряд прямых. Такая трансформация понижает частоту использования носителей разнородных затрат для распределения затрат между видами продукции, тем самым увеличивая точность калькуляции затрат. При этой системе происходит преобразование производственного учета в систему управления стоимостью, которая используется для обеспечения потребностей менеджеров в принятии эффективных управленческих решений о виде, цене, себестоимости, составе и путях сбыта продукции, способствуя дальнейшему совершенствованию производственной и коммерческой деятельности.

8.7. Учет затрат по системе “Таргет-костинг”

Основная концепция выживания любой организации в условиях рыночной экономики с ее жесткой конкурентной борьбой состоит в том, чтобы продавать продукцию дешевле соперников. Борьба за достижение больших выгод и преимуществ сводится, как правило, к весьма ограниченному набору мероприятий, которые выражаются в лозунгах: “продавать дешевле, чем конкуренты”, “сделать продукт, отличающийся от других”, “производить качественные изделия” и т. п.

Эти рецепты были весьма действенными раньше, когда производство было ограничено малым количеством наименований изделий. В настоящее же время покупатель стал более требователен не только к качеству, но и к функциональным возможностям, органолептическим и прочим показателям конечного продукта. Сейчас ассортимент товаров значительно расширился, и этот процесс не останавливается, а, наоборот, увеличивается с каждым днем. При этом жизненный цикл разработок новых видов изделий сокращается.

Во многих отраслях производители уже не могут продавать огромные партии стандартных изделий, полагаясь на относительно стабильные рынки и технологии.

Еще несколько лет назад о компьютере в каждом доме можно было только мечтать, сейчас же любая семья в состоянии подобрать комплектацию компьютера по карману. Десять лет назад никто не думал о доступности и широком распространении мобильной связи, пять лет назад можно было лишь мечтать о возможности совмещения в одном устройстве фотоаппарата, компьютера и телефона.

Современные рынки являются изменчивыми, а технологии прогрессируют очень быстро, что заставляет менеджеров использовать новые подходы к управлению, ориентируясь на поведение потребителей, и разрабатывать соответствующие инструменты планирования, измерения, учета и контроля затрат, которые объединяются в систему управления затратами (cost management).

При такой ситуации продавать продукт дешевле конкурентов и с прибылью становится все труднее.

Понимание самой проблемы и поиск путей ее решения сводится к тому, чтобы продавать свой продукт дешевле, чем конкуренты, а для этого надо сначала этот продукт сделать более дешевым, а это уже искусство — ведь наивно полагать, что конкуренты не попытаются сделать то же самое.

Традиционный подход к решению данной проблемы заключается в снижении затрат на производство. Для этого применяются такие системы учета, как “Стандарт-кост”, “Директ-костинг” и др. Ранее эти системы и методы управления и учета затрат полностью оправдывали себя, теперь же многие специалисты считают, что настало время пересмотреть привычные подходы, которые не соответствуют требованиям современной конкурентной среды. Одной из наиважнейших задач является модификация методологии учета затрат и калькулирования себестоимости новых (инновационных) продуктов.

На практике большинство предприятий начинают реально бороться за сокращение затрат лишь тогда, когда продукт уже разработан и передан в производство. Именно лишь по завершении производственного цикла становится ясным, что себестоимость продукта оказалась слишком высокой, чтобы он был при-

большим. Почему подобные ошибки происходят? Можно ли предвидеть их заранее и, соответственно, предпринять действия, чтобы их избежать? Когда начинать удешевлять свой продукт?

Японские специалисты по производственному менеджменту еще в 1960-х гг. дали утвердительные ответы на эти вопросы и предложили простое и эффективное решение, разработав концепцию управления по целевой себестоимости — систему “Таргет-костинг” (target costing) (японское название — genka kikaku).

Впервые эта система была применена в корпорации Toyota в 1965 г. Некоторые ранние ее формы были разработаны в США еще в 1947 г. в компании “Дженерал электрик” группой инженеров во главе с Л. Майсом. Разработанная им система управления целевыми издержками (target cost management) была лишь довольно упрощенной версией современной концепции. Она послужила основой для формирования в дальнейшем метода ФСА (функционально-стоимостной анализ) и target costing.

В соответствии с методом ФСА любое изделие рассматривается как набор функций. При этом функции, выполненные объектом, могут быть подразделены на основные, вспомогательные и ненужные. Это необходимо для проведения анализа предпочтений покупателей в отношении определенных функций, с целью изменения параметров изделия — исключение ненужных функций.

Система “Таргет-костинг” пошла дальше — ценность функций исследуется не только и не столько на этапе изготовления. Основной упор делается на изучение полезности функционального набора проектируемого изделия и анализа соотношения **важность/цена** по каждому параметру нового изделия.

Внедрение “Таргет-костинг” в промышленных корпорациях США началось лишь в конце 1980-х гг., причем за образец была взята именно японская модель, достаточно эффективная и показавшая себя в действии к тому времени.

Впервые современную формулировку — “Таргет-костинг” (target costing) — употребил Тоширо Хиромото, опубликовав

ший в 1988 г. статью, посвященную достижениям японского управленческого учета. Ранее термин “таргет-костинг” в англоязычной деловых и профессиональных изданиях не употреблялся.

Отдельные экономисты трактуют концепцию таргет-костинг как “целевое калькулирование”, таким образом сужая ее значение до чисто технической процедуры управленческого учета. С такой точкой зрения нельзя согласиться.

Система “Таргет-костинг” представляет собой целостную концепцию управления, поддерживающую стратегию снижения затрат и реализующая функции планирования производства новых продуктов, превентивного контроля издержек и калькулирования целевой себестоимости в соответствии с рыночными реалиями.

Система “Таргет-костинг” уже много лет используется на производственных предприятиях, особенно в инновационных отраслях, где постоянно разрабатываются новые модели и виды продукции. Порядка 80% крупных японских компаний (Toyota, Nissan, Sony, Matsushita, Nippon Denso, Daihatsu, Canon, NEC, Olympus, Komatsu и многие другие), а также значительная часть известных американских и европейских компаний (Daimler/Chrysler, ITT Automotive, Caterpillar, Procter & Gamble и др.), добивающиеся высокого качества и рентабельности своей продукции, используют систему таргет-костинг. Однако следует заметить, что, по сравнению с японскими компаниями, американские компании внедряют таргет-костинг значительно медленнее. Это объясняется их большей приверженностью традиционным инструментам управления затратами и методам калькулирования себестоимости.

Помимо сферы производства инновационных продуктов, “Таргет-костинг” все чаще начинают применять предприятия сферы обслуживания, а также некоммерческие организации.

Идея, заложенная в основу концепции “Таргет-костинг”, довольно проста и революционна одновременно. Традиционная формула ценообразования представляет собой формулу

$$\text{Себестоимость} + \text{Прибыль} = \text{Цена.}$$

Японские менеджеры просто переместили компоненты формулы, которая в концепции “Таргет-костинг” трансформировалась в равенство

$$\text{Цена} - \text{Прибыль} = \text{Себестоимость}.$$

Такой подход позволил получить прекрасный инструмент превентивного контроля и экономии затрат еще до их появления — на стадии проектирования продукта.

В системе “Таргет-костинг” себестоимость изделия, в отличие от традиционных способов ценообразования, рассчитывается исходя из предварительно установленной цены реализации, которая определяется с помощью маркетинговых исследований, т. е. фактически является ожидаемой рыночной ценой продукта или услуги.

Целевая себестоимость изделия (услуги) определяется путем вычитания прибыли, которую хочет получить фирма, из ожидаемой рыночной цены. Все участники производственного процесса, от менеджера до простого рабочего, трудятся над тем, чтобы спроектировать и изготовить изделие, соответствующее целевой себестоимости.

Инженерная разработка продукта на предприятиях, использующих концепцию “Таргет-костинг”, отличается от традиционного подхода.

Классический процесс усовершенствования продукта осуществляется следующим образом:

$$\text{Проектирование} > \text{Производственная себестоимость} > \text{Перепроектирование}.$$

Этот же процесс в соответствии с идеологией таргет-костинг приобретает другой вид:

$$\text{Планируемая себестоимость} > \text{Проектирование} > \text{Производственная себестоимость}.$$

Преимущество такого подхода заключается в итеративном подходе к разработке нового продукта, что обеспечивает поэтапное осмысление каждого нюанса, касающегося себестоимости. Менеджеры и служащие, стремясь приблизиться к целевой себестоимости, часто находят новые, нестандартные решения

в ситуациях, требующих инновационного мышления. Размер заранее установленной целевой себестоимости избавляет инженеров от искушения применить дорогостоящие технологии или материалы. Иными словами инновационный характер приобретает весь производственный процесс, начиная с замысла нового продукта.

При этом целевая себестоимость может определяться не только для новой модели целиком, но и для различных узлов и даже отдельных деталей проектируемого изделия. Инженеры и дизайнеры разрабатывают пробный проект и пытаются выяснить, находится ли сметная себестоимость нового или дорабатываемого изделия в пределах целевой себестоимости. Если нет, то в проект вносятся необходимые изменения. Этот процесс продолжается до тех пор, пока сметная себестоимость не будет равна целевой себестоимости. Только после этого продукт запускают в массовое производство, естественно после всех необходимых испытаний.

Когда многократные изменения пробного проекта завершены и сметная себестоимость не превышает целевую, оформляется конечный вариант проекта, который передается в отдел производства. На протяжении первых месяцев производства фактические затраты, как правило, несколько превышают целевые из-за проблем, связанных с освоением новой модели, но затем, после выяснения причин отклонений и их ликвидации, все приходит в норму.

С одной стороны, без глубокого маркетингового исследования текущего состояния рынка и его перспектив невозможно правильно определить целевую себестоимость изделия или услуги, а с другой, — приведение сметной себестоимости в соответствие с целевой себестоимостью предполагает наличие управленческого таланта у менеджеров, инженерной смекалки у проектировщиков и аналитического мышления у бухгалтеров — специалистов по управленческому учету. Все эти люди связаны одной целью — ликвидировать разницу между сметной и целевой себестоимостью.

Для того чтобы определить, на сколько же следует сократить издержки, чтобы получить желаемое, необходимо провести ряд мероприятий:

1. Определение возможной цены реализации за единицу (элемент) рассматриваемой продукции или услуги.

2. Определение целевой себестоимости продукции (за единицу и в целом).

3. Сравнение целевой и сметной себестоимости продукции для определения величины необходимого (целевого) сокращения затрат.

4. Перепроектирование продукта и одновременное внесение улучшений в производственный процесс для достижения целевого сокращения затрат.

В принципе, применение системы “Таргет-костинг” технически не так уж сложно, чтобы стать невозможным для отечественных предприятий. Главная преграда состоит в том, что для успешного внедрения системы “Таргет-костинг” в организации должно быть налажено тесное взаимодействие между разными подразделениями и работниками; коллектив должен быть единой командой, осведомленной и воспринявшей цель своей совместной работы, действующей как единое целое. Разбалансированность внутреннего механизма, амбициозные действия спорящих за влияние менеджеров, неадекватная корпоративная культура — вот главные симптомы неблагополучной организации, в которой внедрение системы “Таргет-костинг” практически с самого начала обречено на провал.

Анализируя опыт использования “Таргет-костинг” японскими и западными компаниями, можно выделить еще несколько подводных камней, которые могут стать препятствием к реализации замыслов руководства организаций, решивших внедрять эту концепцию у себя.

Во-первых, время разработки нового продукта может неоправданно увеличиваться из-за многочисленных итераций в процессе перепроектирования. Поэтому всегда нужно знать, когда следует остановиться и прекратить исследования, ведь

далеко не всякий задуманный продукт можно приспособить к рыночным условиям.

Во-вторых, неумелое применение концепции “Таргет-костинг” может негативно сказываться на людях, находящихся под постоянным прессингом своих руководителей, стремящихся во что бы то ни стало достичь целевой себестоимости. Управленческое рвение менеджеров должно быть ограничено, иначе явный и неявный саботаж со стороны подчиненных будет просто неизбежен.

В-третьих, могут возникнуть конфликты между проектировщиками, усиленно стремящимися снизить производственную себестоимость продукта, и маркетологами, которые часто отказываются даже рассматривать предложения о снижении затрат на сбыт и продвижении продукции к конечному потребителю. Взаимное непонимание может достичь опасных пределов, если не будет вовремя погашено, а еще лучше — предотвращено руководством.

Положительные стороны системы “Таргет-костинг”, которые делают ее прекрасным средством предпроизводственной оптимизации затрат в инновационных отраслях, состоят в следующем:

Во-первых, в концепции “Таргет-костинг” маркетинг словно “накладывается” сверху на управленческий учет, т. е. функции маркетинга и проектирования реализуются совместно, а на “выходе” системы получается продукт, имеющий максимально отвечающие ожиданиям потребителей характеристики и наиболее вероятную цену реализации. При использовании системы “Таргет-костинг” вся производственная деятельность предприятия координируется и контролируется в соответствии с важным стратегическим ориентиром — целевой себестоимостью.

Во-вторых, “Таргет-костинг” прекрасно совмещается с бюджетированием, планированием прибыли, формированием центров ответственности, различными стратегиями ценообразования и оценочными процедурами. Вообще следует отметить, что система “Таргет-костинг” прекрасно интегрируется в стратегический учет — относительно новое и перспективное направление управленческого учета.

В-третьих, родившаяся в Японии концепция “Таргет-костинг” существенно отличается от популярной американской системы учета “Стандарт-кост”. “Стандарт-кост” используется в основном для контроля затрат и оценки результативности, а “Таргет-костинг” в первую очередь поддерживает стратегию снижения затрат на стадии проектирования продукта, т. е. является стратегическим, а не сугубо операционным инструментом.

В-четвертых, безусловно, положительной характеристикой “Таргет-костинг” является фокусирование внимания на внешних (рыночных), а не исключительно на внутренних факторах. “Таргет-костинг” обеспечивает отделу маркетинга неплохие возможности принимать решения не только на основе изначально заданного уровня издержек, но и на основе параметров рыночного окружения.

В-пятых, “Таргет-костинг” помогает мотивировать ориентированное на рынок поведение сотрудников, указывая на допустимую с точки зрения рынка себестоимость, которая должна быть осознанна, если компания хочет оказаться прибыльной в условиях конкуренции. В свое время в японских компаниях “Таргет-костинг” внедрялся скорее с целью мотивации своих сотрудников, чтобы те действовали в соответствии долгосрочными стратегиями, чем с целью обеспечения топ-менеджеров точной и детальной информацией о прибыли, целевых затратах и отклонениях.

Все вышеизложенное позволяет сделать вывод о том, что “Таргет-костинг” — отнюдь не “пятое колесо” в инструментарии современного менеджмента; это действенный способ предохранения от экономических неудач, который поможет бизнесмену сберечь деньги еще до того, как они будут потрачены. Такая цель оправдывает затраченные на нее средства.

Вопросы для самопроверки

1. По каким признакам определяются методы учета затрат на производство?

2. Какие существуют методы учета затрат на производство и чем они отличаются друг от друга?
3. Какова сущность учета затрат по методу ABC?
4. Какова сущность учета затрат по системе “Стандарт-кост”?
5. Какова сущность учета затрат по системе “Директ-костинг”?
6. Какова сущность учета затрат по системе JIT?
7. Какова цель организации учета по центрам ответственности?
8. Какова сущность учета затрат по системе “Таргет-костинг”?
9. По каким признакам классифицируются центры ответственности?
10. Каковы особенности организации учета в разрезе центров затрат?
11. Каковы особенности организации учета в разрезе центров продаж?
12. Каковы особенности организации учета в разрезе центров прибыли?
13. Каковы особенности организации учета в разрезе центров инвестиций?

Задания в тестовой форме

Укажите варианты правильных ответов.

1. По способу оценки затрат применяют следующие методы учета затрат:
 - а) поперечный и позаказный;
 - б) полный и маржинальный;
 - в) фактический, нормативный и плановый;
 - г) попроцессный и сокращенный.
2. По отношению к технологическому процессу производства продукции применяют следующие методы учета затрат:
 - а) полный и маржинальный;
 - б) попроцессный и сокращенный;
 - в) поперечный, позаказный и пооперационный;
 - г) фактический, нормативный и плановый.

3. По полноте включения затрат в себестоимость продукции применяют следующие методы учета затрат:

- а) полный и маржинальный;
- б) фактический, нормативный и плановый;
- в) поперedelный, маржинальный и попроцесный;
- г) маржинальный и сокращенный.

4. При нормативном методе учета затрат фактическая себестоимость продукции определяется по формуле:

- а) $C_n = C_{\phi} + O_n$;
- б) $C_n = C_{\phi} + O_n + I_n$;
- в) $C_n + C_{\phi} = O_n + I_n$;
- г) $C_{\phi} = C_n \pm O_n$;

где C_n – нормативная себестоимость;

C_{ϕ} – фактическая себестоимость;

O_n – отклонение от норм и нормативов затрат;

I_n – изменение норм и нормативов затрат.

5. Система учета “Стандарт-кост” предполагает:

- а) учет фактических затрат плюс изменения норм затрат;
- б) учет фактических затрат минус изменения норм затрат;
- в) учет затрат в пределах норм и нормативов и по отклонениям от них;
- г) учет затрат в пределах норм и нормативов.

6. Общая схема системы учета “Стандарт-кост” выглядит следующим образом:

а) (выручка от продажи продукции + стандартная себестоимость продаж) : отклонения от стандартов = фактическая прибыль;

б) (выручка от продажи продукции + стандартная себестоимость продаж) × отклонения от стандартов = фактическая прибыль;

в) выручка от продажи продукции – стандартная себестоимость продаж ± отклонения от стандартов = фактическая прибыль;

г) стандартная себестоимость продаж – выручка от продажи продукции ± отклонения от стандартов = фактическая прибыль.

7. Основным оценочным показателем при системе учета “Директ-костинг” является:

- а) выручка от продаж;
- б) переменные затраты;
- в) маржинальный доход;
- г) порог рентабельности.

8. Финансовый результат при системе учета “Директ-костинг” определяется по следующей схеме:

- а) $\text{выручка от продажи продукции} + \text{постоянные затраты} - \text{переменные затраты} = \text{прибыль}$;
- б) $\text{выручка от продажи продукции} - \text{постоянные затраты} + \text{переменные затраты} = \text{прибыль}$;
- в) $\text{выручка от продажи продукции} - \text{переменные затраты} - \text{постоянные затраты} = \text{прибыль}$;
- г) $\text{выручка от продажи продукции} + \text{постоянные затраты} + \text{переменные затраты} = \text{прибыль}$.

9. При системе учета “Директ-костинг” административно-управленческие расходы списываются с кредита счета 26 “Общехозяйственные расходы” в дебет счета:

- а) 20;
- б) 25;
- в) 28;
- г) 90.

10. При системе JIT поступление материальных запасов от поставщиков в бухгалтерском учете отражается записью:

- а) Дебет счета “Материалы”, кредит счета “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”;
- б) Дебет счета “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, кредит счета “Материалы”;
- в) Дебет счета “Ресурсы в незавершенном производстве”, кредит счета “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”;
- г) Дебет счета “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, кредит счета “Ресурсы в незавершенном производстве”.

Глава 9. Учет выпуска и продаж продукции (работ, услуг)

Цели изучения главы:

- ♦ классификация и оценка готовой продукции;
- ♦ раскрытие действующего порядка документального оформления движения готовой продукции;
- ♦ изучение порядка ведения синтетического и аналитического учета готовой продукции;
- ♦ отражение действующего порядка учета расходов на продажу продукции (работ, услуг);
- ♦ определение финансовых результатов от продажи продукции (работ, услуг).

9.1. Готовая продукция и ее оценка

Конечным этапом производственного процесса является выпуск готовой продукции, в результате которого ее стоимость переходит из сферы производства в сферу обращения.

Готовая продукция — это изделия, прошедшие все стадии технологической обработки на предприятии, соответствующие действующим стандартам, техническим условиям или требованиям заказчика, предусмотренным в договоре.

Изделия, которые не прошли всех стадий технологической обработки, испытаний и технической приемки, считаются незаконченными и входят в состав **незавершенного производства** предприятия.

Предприятие изготавливает продукцию в соответствии с плановыми заданиями по ассортименту, количеству и качеству на основе заключенных с покупателем договоров. Реализованная продукция позволяет возмещать произведенные предприятием затраты, своевременно выплачивать заработную плату и рассчитываться с кредиторами, развивать и совершенствовать производство. Для достижения этих целей особое внимание необходимо уделить изучению рыночной среды, формированию спроса потребителей, выпуску высококачественной и конкурентоспособной продукции. Немаловажное значение имеет также правильная организация учета готовой продукции, ее отгрузки и реализации.

Основными задачами бухгалтерского учета готовой продукции являются:

- ◆ контроль за выполнением заданий по объему, ассортименту, качеству выпущенной продукции и обязательств по ее поставкам;

- ◆ контроль за выполнением плана по реализации продукции и своевременностью расчетов с покупателями и заказчиками;

- ◆ контроль за сохранностью готовой продукции и соблюдением установленных лимитов;

- ◆ контроль за соблюдением сметы расходов, связанных с отгрузкой и реализацией продукции;

- ◆ своевременное и достоверное определение результатов, связанных с отгрузкой и реализацией продукции и др.

Важнейшей предпосылкой решения перечисленных задач является экономически обоснованная классификация готовых изделий по определенным признакам, позволяющим отличать одно изделие от другого (модель, фасон, размер, сорт, марка и т. п.).

Продукция предприятий по своему **составу и назначению** подразделяется на валовую и товарную.

В состав **валовой продукции** предприятия включают стоимость готовых изделий, полуфабрикатов и услуг производственного характера, предназначенных для использования как внутри предприятия, так и отпущенных на сторону, стоимость изготовления и ремонта тары, если она не включается в цену продукции. Валовая продукция характеризует общий объем производственной деятельности предприятия независимо от степени готовности продукции.

Товарная продукция — это продукция, предназначенная для реализации потребителям. При этом необходимо иметь в виду, что если предприятие производит продукцию из давальческого сырья, то она включается в состав товарной продукции без стоимости сырья, т. е. по стоимости обработки.

Учет готовой продукции на предприятиях ведут по видам, сортам и местам хранения в натуральных, условно-натуральных и стоимостных показателях.

Количественный учет готовой продукции по ее видам и местам хранения в основном аналогичен порядку количественного учета материальных запасов. Как и по материальным запасам, по готовой продукции составляют номенклатуру-ценник. Кроме того, разрабатываются справочники, в которых содержатся сведения о продукции, облагаемой и необлагаемой различными видами налогов, о плательщиках и грузополучателях, среднеквартальной и среднегодовой себестоимости и др.

Оценка готовой продукции. Готовая продукция, в зависимости от принятой учетной политики, оценивается и отражается в бухгалтерском учете и балансе предприятия по фактической или нормативной (плановой) себестоимости. При этом в стоимость готовой продукции включают либо все затраты, входящие в производственную себестоимость, либо только прямые расходы, когда косвенные расходы списываются со счета 26 “Общехозяйственные расходы” на счет 90 “Продажи”.

При организации синтетического учета готовой продукции по фактической производственной себестоимости аналитический учет отдельных наименований изделий может вестись по фактической производственной себестоимости или по учетным ценам.

Оценка готовой продукции по **фактической производственной себестоимости** на практике используется сравнительно редко, в основном на мелких предприятиях и предприятиях индивидуального производства с ограниченной номенклатурой продукции.

Для большинства видов производств такой способ оценки слишком трудоемок, поскольку фактическую себестоимость готовой продукции можно определить только по окончании отчетного месяца. В течение же месяца постоянно происходит движение продукции — выпуск, отгрузка и реализация. В этих условиях в текущем учете применяется условная оценка продукции: плановая себестоимость, отпускная цена и т. п.

При использовании в текущем учете учетных цен обособленно выделяются отклонения фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам.

При списании отгруженной и реализованной готовой продукции сумма отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по учетным ценам определяется по среднему проценту отклонений, сложившемуся по готовой продукции в отчетном месяце.

**Отклонения фактической себестоимости отгруженной
и реализованной продукции от стоимости
ее по учетным ценам, руб.**

№ п/п	Показатели	Готовая продукция по учетным ценам	Отклонения в стоимости готовой про- дукции (+,-)	Готовая продукция по фактической себестоимо- сти
1	Остаток на начало месяца	75 000	-5000	70 000
2	Поступило за месяц	140 000	+10 000	150 000
3	Итого (п.1 + п.2)	215 000	+5000	220 000
4	Процент отклонений, %	X	+2,326	X
5	Остаток на конец месяца	40 000	+930	40 930
6	Отгружено и реализовано за месяц (п.3 – п.5)	175 000	+4070	179 070

По данным, приведенным в таблице, для определения среднего процента отклонений (+2,326%) итоговая сумма отклонений (+5000) умножается на 100 и делится на итоговую сумму готовой продукции по учетным ценам (215000). Для определения суммы отклонений по отгруженной и реализованной продукции (+4070) стоимость отгруженной продукции по учетным ценам (175000) умножается на средний процент отклонений (+2,326%) и делится на 100, либо из итоговой суммы отклонений (+5000) вычитается сумма отклонений на конец месяца (+930).

9.2. Документальное оформление операций по движению готовой продукции

Выпущенные из производства готовые изделия сдаются на склад предприятия (экспедицию) и документально оформля-

ются. Документы, отражающие выпуск и сдачу готовой продукции, имеют общее назначение, в основном одинаковые реквизиты и выписываются в двух экземплярах под одним номером. В них указывается цех-сдатчик, склад-получатель, наименование и номенклатурный номер изделия, дата сдачи, учетная цена и количество сданной продукции. Один экземпляр документа находится в производственном цехе, а второй — на складе. На каждую партию сдаваемой продукции делают запись в обоих экземплярах приемно-сдаточных документов. После окончания сдачи всей продукции в обоих экземплярах приемно-сдаточных документов по каждому наименованию, виду и сорту подсчитывают и записывают количество штук или вес цифрами и прописью. Данные о сдаваемой продукции подтверждаются распиской приемщика в экземпляре сдатчика и, наоборот, распиской сдатчика в экземпляре приемщика.

К приемно-сдаточным документам, как правило, прилагается заключение лаборатории или отдела технического контроля о качестве продукции или делается отметка об этом на самом документе. При этом следует обратить внимание на то, что данные первичных документов о выпущенной продукции должны соответствовать данным журналов оперативного производственного учета.

Отгрузка и отпуск готовых изделий покупателям осуществляется на основании заключенных с ними договоров или непосредственно в процессе свободной торговли.

Оперативный учет выполнения договоров о реализации продукции ведет отдел сбыта, который выписывает приказ-накладную. В ней объединяются два документа: приказ складу на отгрузку продукции и накладная на отпуск продукции со склада. Приведем пример типовой формы приказа-накладной.

Данные приказа на отпуск продукции заполняет отдел сбыта, а данные о фактическом отпуске — материально ответственное лицо, отпустившее продукцию.

Фактический отпуск продукции со склада оформляют счетом-фактурой, товарно-транспортной накладной. Представители местных покупателей получают продукцию на складах по предъявлении доверенностей и расписки в приказе-накладной.

При доставке продукции покупателям централизованно в получении продукции со складов расписываются работники транспортно-экспедиционной службы.

ПРИКАЗ-НАКЛАДНАЯ

Склад: **№ 2**
Счет: **№87**

Кому: **ЗАО “Веста”**
Договор №10 от 05.01.2009

Дата **20.02.2009**

Наименование продукции	Номенк- латурный номер	Ед. изме- рения	Количество		Цена (руб.)	Сумма (руб.)
			Затре- бовано	Отпу- щено		
Напиток “Байкал”, 0,33 л	0010	Бут.	2 500	2 500	15-00	37 500-00
Напиток “Буратино”, 0,5 л	0018	Бут.	1 500	1 500	15-00	22 500-00
Итого			4 000	4 000		60 000-00

Число мест — **200**. Масса — **3000 кг**. Упаковка — ящики.

ОТПУСК РАЗРЕШИЛ
Начальник отдела сбыта Андреев

ОТПУСТИЛ
Зав. складом Ишевский

ПОЛУЧИЛ экспедитор Щепилов

Продукция вывезена со склада на **автомашине № С-448-ВТ.**

Иногородним покупателям продукция отгружается железнодорожным, автомобильным или водным транспортом. В этом случае приказ-накладная является сопроводительным документом груза в пути и передается грузополучателю вместе с продукцией. Грузоотправитель при отгрузке продукции получает от станции (пристани) отправления товарную квитанцию и квитанцию о приеме груза.

При централизованной доставке готовой продукции покупателям автомобильным транспортом производственное предприятие может заключить договор на транспортные услуги с автотранспортным предприятием, а последние — со своими

шоферами о материальной ответственности за сохранность продукции. Лицам, осуществляющим централизованную доставку продукции, выдается Книга регистрации сданных документов с помещенной в ней доверенностью на право получения продукции для доставки по назначению. Отпуск продукции оформляют товарно-транспортной накладной. Обычно ее выписывают в четырех экземплярах: первый остается у грузоотправителя для списания отгруженной продукции со склада; остальные экземпляры, заверенные подписью и печатью грузоотправителя, вручаются водителю. Водитель затем сдает грузоотправителю второй экземпляр с отметкой о передаче груза покупателю, а третий и четвертый — в свое автохозяйство.

К товарным документам прилагаются спецификации (упаковочные ведомости), в которых приводится подробный перечень отгруженной продукции и дается ее характеристика, паспорта и проспекты на конкретные изделия, сертификаты качества продукции и другие документы, обусловленные договором поставки.

На основании товарных документов бухгалтерия (финансовый отдел) производственного предприятия выписывает на имя покупателя расчетные документы — платежное требование, платежное требование-поручение и счет-фактуру для учета налога на добавленную стоимость. В расчетных документах указывают наименование и местонахождение поставщика и покупателя, номер договора поставки, вид отправки, сумму платежа по договору, стоимость дополнительно оплачиваемых тары и упаковки, транспортные тарифы, подлежащие возмещению покупателями (если это предусмотрено договором), сумму налога на добавленную стоимость, выделяемую отдельной строкой. При отгрузке изделий, не являющихся объектами налогообложения по НДС, расчетные документы выписывают без выделения суммы НДС, и на них делают надпись или ставят штамп “Без налога (НДС)”.

Данные расчетных документов ежедневно записывают в **ведомость учета и реализации продукции**. Оперативный учет отгрузки ведут в отделе сбыта (маркетинга) в специаль-

ных карточках, книгах или журналах, а при использовании ЭВМ — в машинограммах отгрузки продукции.

Реализация продукции покупателям производится по следующим ценам:

- ◆ по свободным отпускным ценам, увеличенным на сумму НДС;
- ◆ по государственным регулируемым оптовым ценам, увеличенным на сумму НДС;
- ◆ по государственным регулируемым розничным ценам, включающим в себя НДС (за вычетом, в соответствующих случаях, торговых скидок).

При установлении отпускных цен указывается *франко*, т. е. за чей счет производится оплата расходов по доставке продукции от поставщика к покупателю. В Российской Федерации применяются следующие виды франко-цен:

◆ *франко-склад поставщика*, когда все расходы, связанные с отгрузкой (стоимость погрузочно-разгрузочных работ на складе, на станции отправления; стоимость перевозки до станции отправления; железнодорожный тариф, водный фрахт), поставщик включает в счет покупателю, и покупатель оплачивает все эти расходы сверх стоимости продукции. Следовательно, в этом случае поставщик на свой счет никаких расходов по отгрузке не принимает;

◆ *франко-станция отправления*, когда расходы по отгрузке до станции отправления поставщик покрывает из выручки от реализации, а стоимость погрузки в транспортные средства на станции отправления и стоимость перевозки до станции назначения поставщик включает в счет покупателю отдельной суммой сверх стоимости продукции;

◆ *франко-вагон-станция отправления*, когда поставщик покрывает из выручки от реализации все расходы по отгрузке до станции отправления и погрузке продукции в вагон, а в счет покупателю включает отдельной суммой только стоимость железнодорожного тарифа от станции отправления до станции назначения;

◆ *франко-станция назначения*, когда все расходы по отгрузке продукции до станции назначения поставщик покрыва-

ет из выручки от реализации, а все остальные расходы, связанные с доставкой продукции от станции назначения до склада покупателя, возмещает сам покупатель;

◆ *франко-склад покупателя*, когда поставщик несет все расходы по отгрузке продукции за свой счет и, кроме того, оплачивает за свой счет погрузочно-разгрузочные расходы на станции назначения, перевозку продукции до склада покупателя и погрузочно-разгрузочные работы на складе покупателя.

Применение конкретного вида франко-цены должно предусматриваться в договоре поставки.

9.3. Складской учет готовой продукции и отчетность материально ответственных лиц

Организация складского учета готовой продукции почти не отличается от организации складского учета материалов. Однако здесь большую роль играет порядок ее комплектования, затаривания, передачи из производства, хранения и отгрузки.

Складской учет готовой продукции, как правило, ведут по видам, сортам и местам хранения в натуральных, условно-натуральных и стоимостных показателях.

На многих предприятиях готовую продукцию комплектуют и упаковывают в производственных цехах. На склад она поступает в ящиках, имеющих определенную маркировку с указанием наименования продукции и ее количества. По этой же маркировке, не вскрывая ящики (коробки), готовую продукцию передают покупателям. При этом кладовщики не проверяют содержимое ящиков (коробок) и по существу отвечают не за количество принятой продукции, а за количество принятых ящиков (коробок) с продукцией определенной номенклатуры. На таких предприятиях учет движения готовой продукции на складе необходимо вести не только в натуральном и стоимостном выражении, но и по количеству мест (ящиков) определенной маркировки.

Поступившая на склад продукция на большинстве предприятий хранится по партиям (штабелям). К каждой партии при-

крепляется ярлык для контроля за сроками хранения, очередностью отпуска изделий, установления виновников брака и т. д.

На мелких производственных предприятиях с ограниченной номенклатурой изделий и незначительным количеством совершаемых операций складской учет готовой продукции ведут в отчете о движении готовых изделий. Этот отчет объединяет складской учет готовой продукции и отчетность кладовщика.

На крупных предприятиях на каждое наименование продукции бухгалтерия открывает карточку складского учета и выдает ее работнику склада под расписку в реестре карточек. Карточки размещаются в картотеке склада по номенклатурным номерам продукции. Материально ответственное лицо производит записи в карточках по каждому приходному и расходному документу отдельной строкой. После каждой записи определяется и записывается в соответствующей графе остаток готовой продукции.

Работник бухгалтерии периодически проверяет правильность оформления приходных и расходных документов и записей в карточках складского учета. Проверка производится в присутствии материально ответственного лица. Правильность записей в карточках бухгалтер подтверждает своей подписью в графе “Контроль” с указанием даты проверки. Обнаруженные расхождения и ошибки здесь же устраняются.

Остатки готовой продукции на начало следующего месяца переносятся из карточек складского учета в ведомость остатков (сальдовую книгу) по складу. Ее итоги сверяют с данными бухгалтерии.

В автоматизированном складском хозяйстве вместо карточек и книг применяют машинограммы — ведомости, отражающие остатки и движение готовых изделий. Использование машинограмм ускоряет процесс регистрации и отражения информации, усиливает контроль за движением и состоянием готовых изделий на складе и повышает эффективность оперативного управления складским хозяйством.

В установленные сроки заведующие складами (кладовщики) на основании первичных приходных и расходных докумен-

тов составляют и представляют в бухгалтерию отчеты о движении готовых изделий в двух экземплярах. В них указываются остатки готовых изделий на начало и конец отчетного периода, а также их движение, т. е. поступление и выбытие. Первый экземпляр отчета остается в бухгалтерии, а второй, с распиской бухгалтера, возвращается материально ответственному лицу и служит подтверждением сдачи отчета.

Все первичные документы, отражающие движение готовых изделий, также периодически сдаются в бухгалтерию материально ответственными лицами. Они могут быть приложены либо к отчету о движении готовых изделий, либо для этого составляют реестр типовой формы (М-18). Реестр составляется раздельно по приходу и отпуску готовой продукции.

В бухгалтерии отчеты материально ответственных лиц, а также приходные и расходные документы о движении готовой продукции подвергаются проверке и таксировке. При проверке обращается внимание на правильность оформления документов; законность и целесообразность отражаемых операций; соответствие дат документов тому периоду, за который составлен отчет; правильность перенесения остатков с предыдущего отчета и т. д. Затем проверяются итоги по приходу и расходу и точность определения остатков на конец отчетного периода.

После проверки отчета и первичных документов бухгалтер приступает к их бухгалтерской обработке. Ее сущность заключается в составлении бухгалтерских проводок по каждой хозяйственной операции и подготовке документов и отчета для записи в учетные регистры.

Приемо-сдаточные накладные на выпуск готовой продукции записываются в ведомости выпуска готовых изделий. По окончании месяца в ведомости подсчитывают количество выпуска по каждому виду изделий и определяют стоимость выпущенной продукции по учетным ценам, по фактической себестоимости и отпускным ценам. Если учетной ценой является плановая (нормативная) производственная себестоимость продукции, выявляется производственный результат деятельности (экономика или перерасход).

9.4. Учет выпуска готовой продукции

В бухгалтерии предприятия учет готовой продукции ведется в денежной оценке.

Для синтетического учета готовой продукции используется активный инвентарный счет 43 “Готовая продукция”. На этом счете готовая продукция учитывается и отражается:

- ◆ по фактической производственной себестоимости;
- ◆ по фактической сокращенной (цеховой) себестоимости (без общехозяйственных расходов);
- ◆ по плановой (нормативной) производственной себестоимости;
- ◆ по плановой (нормативной) сокращенной (цеховой) себестоимости.

Учет выпуска готовой продукции организуется по одному из двух вариантов: без использования счета 40 “Выпуск продукции (работ, услуг)” или с его использованием. Избранный вариант учета указывается в учетной политике предприятия.

При первом варианте, являющемся традиционным для нашей учетной практики, готовую продукцию учитывают на счете 43 “Готовая продукция” по фактической производственной себестоимости. Однако аналитический учет отдельных видов готовых изделий осуществляют, как правило, по учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам и др.) с выделением отклонений фактической себестоимости готовых изделий от их стоимости по учетным ценам.

В течение месяца оприходование готовой продукции по учетным ценам оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 43 “Готовая продукция”

Кредит счета 20 “Основное производство”

В конце месяца исчисляется фактическая себестоимость оприходованных в течение месяца готовых изделий и определяются отклонения фактической себестоимости изделий от стоимости их по учетным ценам. Выявленные отклонения в бухгалтерском учете списывают следующей записью:

Дебет счета 43 “Готовая продукция”
Кредит счета 20 “Основное производство”

Перерасход списывается дополнительной проводкой, а экономия — сторнировочной.

Если готовая продукция полностью используется на самом предприятии, то ее приходят по дебету счета 10 “Материалы” с кредита счета 20 “Основное производство”.

Готовые изделия, приобретенные для комплектации (стоимость которых не включается в себестоимость продукции предприятия) или в качестве товаров для продажи, учитываются на счете 41 “Товары”.

При втором варианте синтетический учет готовой продукции на счете 43 “Готовая продукция” ведется по нормативной (плановой) себестоимости. В этом случае для учета выпуска продукции применяется счет 40 “Выпуск продукции (работ, услуг)”. По своему содержанию этот счет является активно-пассивным, поскольку на нем в конце месяца определяются как положительные, так и отрицательные отклонения между нормативной (плановой) и фактической себестоимостью изделий. Однако по принятой учетной практике этот счет на конец месяца остатка не должен иметь.

По дебету счета 40 “Выпуск продукции (работ, услуг)” отражают фактическую себестоимость изделий, а по кредиту — нормативную или плановую себестоимость.

В течение месяца на нормативную (плановую) себестоимость приходуемых готовых изделий в бухгалтерском учете производят следующую запись:

Дебет счета 43 “Готовая продукция”
Кредит счета 40 “Выпуск продукции (работ, услуг)”

В конце месяца определяется фактическая себестоимость выпущенных из производства готовых изделий. Ее в бухгалтерском учете списывают следующей записью:

Дебет счета 40 “Выпуск продукции (работ, услуг)”
Кредит счета 20 “Основное производство”

Путем сопоставления дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 “Выпуск продукции (работ, услуг)” за месяц определяют отклонение фактической себестоимости продукции от ее нормативной или плановой себестоимости. Выявленные отклонения в бухгалтерском учете списываются следующей записью:

Дебет счета 90 “Продажи”
Кредит счета 40 “Выпуск продукции (работ, услуг)”

При этом превышение фактической себестоимости продукции над нормативной (плановой) списывают дополнительной проводкой, а экономию — сторнировочной.

Ежемесячно счет 40 “Выпуск продукции (работ, услуг)” закрывается, поэтому остатка на начало следующего месяца он не имеет.

Использование счета 40 “Выпуск продукции (работ, услуг)” в учетной практике имеет как положительные, так и отрицательные стороны. При применении этого счета отпадает необходимость в составлении отдельных трудоемких расчетов отклонений фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам по выпущенной, отгруженной и реализованной продукции, поскольку выявленные отклонения по готовым изделиям сразу списываются на счет 90 “Продажи”. Однако этот вариант позволяет получить реальную себестоимость реализованной продукции только в том случае, когда продукция выпущена и реализована в одном и том же месяце. Если же часть продукции остается на начало месяца на складе, а относящиеся к ней отклонения фактической себестоимости от нормативной (плановой) списываются на реализацию продукции, то исчисление фактической производственной себестоимости реализованной продукции и определение финансового результата от реализации могут оказаться неточными.

Использование в практике работы производственных предприятий категории нормативной себестоимости приближает

отечественную систему учета затрат и калькулирования себестоимости продукции к международно принятой системе учета “Стандарт-кост”, основные достоинства которой заключаются в следующем:

- ◆ возможность контроля над затратами путем составления нормативных калькуляций;
- ◆ возможность контроля затрат путем сопоставления фактических значений с нормативными;
- ◆ возможность выявления и анализа мест, причин и виновников возникших отклонений фактических затрат от нормативных;
- ◆ возможность принятия оперативных мер в процессе производства, а не только в конце отчетного периода и др.

К недостаткам этой системы можно отнести увеличение трудоемкости учетно-вычислительных работ, необходимость организации учета как в пределах норм затрат, так и по отклонениям от них, введение специальных счетов отклонений и др.

Как уже было отмечено, готовая продукция в учете и отчетности может отражаться по сокращенной (цеховой) фактической или нормативной (плановой) себестоимости. В этом случае в себестоимость готовой продукции включают как прямые условно-переменные расходы (сырье и материалы, расходы на оплату труда производственных рабочих и др.), так и косвенные условно-переменные расходы (расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования, общепроизводственные расходы). Общехозяйственные расходы, как не имеющие прямого отношения к производственному процессу, минуя счет 20 “Основное производство”, списываются на счет 90 “Продажи”.

Следовательно, незавершенное производство, готовая продукция и товары отгруженные в учете и отчетности будут отражаться по неполной (сокращенной) себестоимости.

В бухгалтерском учете оприходование готовой продукции по сокращенной (цеховой) себестоимости отражается аналогично учету оприходования готовой продукции по производственной себестоимости.

При использовании в практике работы предприятий методики учета готовой продукции по сокращенной (цеховой) фактической или нормативной себестоимости отечественная система учета затрат и калькулирования себестоимости продукции становится близкой к системе учета “Директ-костинг”, широко используемой в странах с развитой рыночной экономикой.

9.5. Учет продажи готовой продукции

Продажа продукции производственным предприятием является важнейшим показателем объема его деятельности. Реализацией готовой продукции завершается кругооборот средств, авансированных на производство. Она необходима для возобновления цикла производства.

Реализация продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами с покупателями (заказчиками) или путем свободной продажи через розничную торговлю. В договорах указывается ассортимент, сроки отгрузки, количество и качество продукции, цена, форма расчетов, санкции за невыполнение договорных обязательств и др.

У покупателя право собственности на приобретаемую по договору продукцию возникает с момента ее передачи (ст. 223 ГК РФ). Передачей продукции признается вручение ее потребителю, сдача перевозчику для отправки потребителю или сдача в организацию связи для пересылки потребителю. Продукция считается врученной покупателю с момента ее фактического поступления во владение покупателя или указанного им лица. К передаче продукции также приравнивается передача на нее товаросопроводительных документов.

Моментом реализации считается или дата зачисления на расчетный счет платежа от покупателя, или дата отгрузки (отпуска) продукции и предъявления покупателем платежно-расчетных документов. При расчетах в порядке плановых платежей моментом реализации является дата отгрузки продукции потребителю. Конкретный вариант учета реализации предпри-

ятие определяет самостоятельно, в соответствии со своей учетной политикой.

Для учета реализации продукции в бухгалтерском учете используется синтетический счет 90 “Продажи”. Этот счет является активно-пассивным и операционно-результатным. По дебету этого счета учитывается себестоимость реализованной продукции и все другие расходы, покрываемые из выручки от реализации, а по кредиту — только выручка от реализации продукции. Результат от реализации продукции ежемесячно, в виде прибыли или убытка, списывается на счет 99 “Прибыли и убытки”. На конец месяца этот счет остатка иметь не должен (за исключением сельскохозяйственных предприятий).

В бухгалтерском учете продукция считается реализованной в момент ее отгрузки, с переходом права собственности на продукцию к покупателю. Поэтому при обоих методах реализации продукции для целей налогообложения отгруженная или предъявленная покупателям готовая продукция по ценам реализации (включая НДС и акцизы) в бухгалтерском учете отражается записью:

***Дебет счета 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”
Кредит счета 90 “Продажи”***

Одновременно с вышеприведенной записью списывается себестоимость отгруженной или предъявленной покупателю продукции. При этом необходимо иметь в виду, что списание отгруженной продукции в бухгалтерском учете в зависимости от принятой учетной политики отражается по-разному.

В случае учета готовой продукции по фактической производственной себестоимости величина отгруженной продукции в бухгалтерском учете списывается записью:

***Дебет счета 90 “Продажи”
Кредит счета 43 “Готовая продукция”***

Если учет готовой продукции ведется по нормативной (плановой) себестоимости, то фактическая производственная себе-

стоимость отгруженной продукции отражается следующей записью:

1. Дебет счета 90 “Продажи”

Кредит счета 43 “Готовая продукция” — на нормативную (плановую себестоимость) отгруженной продукции.

2. Дебет счета 90 “Продажи”

Кредит счета 40 “Выпуск продукции (работ, услуг)” — на сумму отклонений фактической производственной себестоимости готовых изделий от их нормативной (плановой) себестоимости. При этом перерасход списывается обыкновенной записью, а экономия — сторнировочной.

В случае учета готовой продукции по сокращенной (цеховой) себестоимости ее величина в бухгалтерском учете списывается следующими записями:

Дебет счета 90 “Продажи” — на фактическую сокращенную (цеховую) себестоимость отгруженной продукции

Кредит счета 43 “Готовая продукция” — на фактическую нормативную (плановую) себестоимость отгруженной продукции; **счета 40 “Выпуск продукции (работ, услуг)”** — на сумму отклонений фактической сокращенной (цеховой) себестоимости готовых изделий от их нормативной (плановой) себестоимости; **счета 26 “Общехозяйственные расходы”** — на сумму общехозяйственных (условно-постоянных расходов).

Производственные предприятия от суммы реализованной продукции исчисляют налог на добавленную стоимость (НДС) и акцизный налог.

Объектом налогообложения по НДС являются обороты по реализации товаров, выполненных работ и услуг и товары, ввозимые на территорию РФ.

Ставка НДС взимается в следующих размерах:

10% — по продовольственным товарам (кроме подакцизных) и товарам для детей по перечню, утвержденному постановлением Правительства РФ;

18% — по остальным товарам (работам, услугам), включая подакцизные продовольственные товары.

Порядок начисления и отражения в бухгалтерском учете НДС зависит от принятого метода реализации продукции.

При методе реализации продукции “по отгрузке” на сумму начисленного НДС в пользу бюджета в бухгалтерском учете осуществляют следующую запись:

Дебет счета 90 “Продажи”

Кредит счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”

Погашение задолженности перед бюджетом производится независимо от того, поступили платежи от покупателей за реализованные им изделия или нет. Перечисление НДС в бюджет в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”

При методе реализации продукции “по оплате” задолженность производственного предприятия перед бюджетом по НДС возникает после оплаты продукции покупателями. Поэтому на сумму НДС по отгруженной и оплаченной продукции в бухгалтерском учете производят следующую запись:

Дебет счета 90 “Продажи”

Кредит счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”

Перечисление НДС в бюджет в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”

Кредит счета 51 “Расчетный счет”

Производственные предприятия учет реализации продукции по “кассовому” методу могут организовать также с применением счета 45 “Товары отгруженные”. При этом варианте порядок отражения в учете операций по реализации готовой продукции будет следующим:

1. Дебет счета 45 “Товары отгруженные”

Кредит счета 43 “Готовая продукция” — на учетную стоимость отгруженной продукции;

2. Дебет счета 51 “Расчетный счет”

Кредит счета 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками” — поступления оплаты от покупателей на расчетный счет за реализованные им изделия;

3. Дебет счета 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”

Кредит счета 90 “Продажи” — отражение суммы выручки от продажи продукции;

4. Дебет счета 90 “Продажи”

Кредит счета 68 “Расчеты по налогам и сборам” — на сумму НДС от суммы реализации в пользу бюджета;

5. Дебет счета 90 “Продажи”

Кредит счета 45 “Товары отгруженные” — списание учетной стоимости реализованной продукции.

Производственные предприятия также могут быть плательщиками акцизного налога. **Акцизы** — это вид косвенных налогов, при помощи которых изымается в бюджет дифференциальный доход предприятия, возникающий у него при производстве некоторых видов продукции вследствие природных, транспортных и других, не зависящих от предприятия, причин. Перечень подакцизных товаров и размеры акцизов устанавливаются постановлением Правительства РФ. В частности, к подакцизным товарам относятся: нефть, природный газ, вино-водочные изделия, этиловый спирт из пищевого сырья, пиво, табачные изделия, легковые автомобили, ювелирные изделия, ковры и ковровые изделия, одежда из натуральной кожи, изделия из хрусталя и некоторые другие изделия.

Объектом обложения акцизами являются обороты по реализации подакцизной продукции в действующих отпускных ценах.

Учет расчетов с бюджетом по акцизам осуществляется на счете 68 “Расчеты по налогам и сборам”, субсчет “Расчеты по акцизам”. Начисление акциза в бухгалтерском учете отражается по дебету счета 90 “Продажи” и кредиту счета 68, субсчет “Расчеты по акцизам”. Перечисление акцизного налога в бюджет отражают по дебету счета 68 “Расчеты по налогам и сборам” и кредиту счета 51 “Расчетный счет”.

В себестоимость отгруженной и реализованной продукции поставщики, кроме производственных расходов, включают также сбытовые расходы. Их списание при обоих методах реализации продукции в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет счета 90 “Продажи”

Кредит счета 44 “Расходы на продажу”

В соответствии с заключенными договорами между предприятиями может применяться предварительная форма оплаты намеченной к поставке продукции. В этом случае предприятие выписывает счет-фактуру и направляет ее покупателю. После получения этого документа покупатель платежным поручением переводит поставщику сумму платежа за продукцию. Поступившая сумма в бухгалтерии предприятия рассматривается как кредиторская задолженность и отражается следующей записью:

Дебет счета 51 “Расчетный счет”;

Кредит счета 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”

После отгрузки продукции она считается реализованной и в бухгалтерском учете списывается записью:

Дебет счета 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”

Кредит счета 90 “Продажи”

В том случае, когда предварительная оплата производится в форме авансового платежа и непосредственно не связана с конкретной счет-фактурой, поступившие от покупателей платежи в виде аванса в бухгалтерском учете отражаются записью:

Дебет счета 51 “Расчетный счет”

Кредит счета 62 субсчет “Расчеты по авансам полученным”

Одновременно производится начисление НДС, подлежащего взносу в бюджет, с суммы полученного аванса по установленной ставке. На сумму начисленного НДС в бухгалтерском учете делается следующая запись:

Дебет счета 62 субсчет “Расчеты по авансам полученным”
Кредит счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”

При отгрузке продукции покупателям на сумму НДС вначале восстанавливается сумма полученного аванса. Эта операция в бухгалтерском учете отражается обратной записью:

Дебет счета 68 “Расчеты с бюджетом”
Кредит счета 62 субсчет “Расчеты по авансам полученным”

После этого в бухгалтерском учете отражаются все операции, связанные с реализацией продукции. Взаимозачет полученных авансов с дебиторской задолженностью в бухгалтерском учете отражается следующей записью:

Дебет счета 62 субсчет “Расчеты по авансам полученным”
Кредит счета 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”

Возможна ситуация, когда покупатель отказывается от отгруженных в его адрес готовых изделий, если груз послан ошибочно, с нарушением срока поставки, низкого качества продукции и по другим причинам. В этом случае в бухгалтерии производственного предприятия операции, связанные с отгрузкой и реализацией продукции, сторнируются. Тогда стоимость отгруженной продукции в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет счета 76 “Расчет с разными дебиторами и кредиторами”
Кредит счета 43 “Готовая продукция”

9.6. Учет расходов на продажу продукции

На предприятиях кроме расходов, связанных с производством продукции, возникают также расходы, связанные с ее отгрузкой и реализацией. Эти расходы называются *коммерческими (внепроизводственными)* и вместе с производственной себестоимостью составляют полную себестоимость продукции.

В соответствии с типовой номенклатурой к коммерческим расходам относятся:

- ◆ расходы по организации сбыта (маркетинговые операции);
- ◆ расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции (упаковочная бумага, древесина, шпагат, услуги своих вспомогательных цехов по изготовлению тары и упаковки, оплата затаривания и др.). Затраты на тару (упаковку) входят в коммерческие расходы, когда готовая продукция упаковывается на общезаводском складе. Если же упаковка (затаривание) осуществляется в производственных цехах до сдачи продукции на склад, то ее стоимость относится на производственную себестоимость;

- ◆ расходы по доставке продукции на станцию или пристань отправления, погрузке в вагоны и на суда, автомобили и другие транспортные средства, оплата железнодорожного тарифа или водного фрахта в тех случаях, когда цены на продукцию установлены франко-станция назначения, а также оплата услуг специализированных транспортно-экспедиционных контор;

- ◆ комиссионные сборы торговым и сбытовым организациям за продажу ими продукции, которая не может быть реализована самим предприятием в общем порядке и передается этим организациям для реализации на комиссионных началах;

- ◆ затраты на рекламу: объявления в печати, на радио и телевидении, проспекты, каталоги, буклеты, участие в выставках, ярмарках, стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с договором покупателям или посредническим организациям бесплатно, и др.;

- ◆ прочие расходы, связанные со сбытом продукции (хранение, подработка, подсортировка, анализ продукции и др.).

Затраты по упаковке и транспортировке продукции, возмещаемые покупателями, в состав коммерческих расходов не включаются.

Для учета коммерческих расходов используют синтетический активный счет 44 “Расходы на продажу”. Аналитический учет их ведется по статьям расходов в соответствии с утвержденной сметой.

Коммерческие расходы в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета 44 “Расходы на продажу” и кредиту счетов:

10 “Материалы” — на стоимость израсходованных материалов и тары на упаковку продукции на складе;

23 “Вспомогательные производства” — на стоимость услуг вспомогательных производств по изготовлению тары, доставке продукции на станцию (пристань, аэропорт) отправления;

60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” — на стоимость услуг по отправке продукции покупателю, оказанных сторонними организациями;

69 “Расчеты по социальному страхованию и обеспечению” — на сумму отчислений на социальные нужды от заработной платы работников, занятых упаковкой, сбытом и сопровождением продукции;

70 “Расчеты с персоналом по оплате труда” — на оплату труда работников, связанных с упаковкой, затариванием готовой продукции на складе, погрузку ее на транспортные средства и сопровождением груза;

71 “Расчеты с подотчетными лицами” — на сумму расходов, оплаченных подотчетными лицами за транспортировку готовой продукции и ее выгрузку;

76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” — на сумму расходов по рекламе, а также услуг транспортных организаций (железнодорожных и водных), оплаченных расчетными чеками за перевозку готовой продукции, и др.

Расходы на продажу присоединяют к производственной себестоимости отдельных видов реализованной и отгруженной продукции по прямому признаку. И лишь в той их части, которая не может быть отнесена по прямому признаку, она распределяется между отдельными видами реализованной и отгруженной продукции пропорционально установленному организацией базисному показателю.

Все выявленные коммерческие расходы распределяют между реализованной продукцией и остатком неотгруженной (нереализованной) продукции. При этом коммерческие расходы, относящиеся к реализованной продукции, в бухгалтерском учете списываются записью:

Дебет счета 90 “Продажи”

Кредит счета 44 “Расходы на продажу”

Коммерческие расходы, относящиеся к остатку неотгруженной (нереализованной) продукции, остаются на счете 44 “Расходы на продажу”, а при составлении баланса отражаются по статье “Прочие запасы, затраты”. Таким образом, на производственных предприятиях всегда возникает переходящий остаток коммерческих расходов, который необходимо учитывать при последующем их распределении. Вместе с тем в распределении коммерческих расходов возникают две стадии: на первой стадии производится распределение их между отдельными видами продукции, а на второй — между реализованной продукцией и остатком неотгруженных, еще нереализованных изделий.

9.7. Учет финансовых результатов от продажи продукции

На производственных предприятиях целью отражения хозяйственных операций по выпуску и реализации готовых изделий на счетах бухгалтерского учета является выявление финансового результата (прибыль или убыток) от реализации продукции. Расчет финансового результата производится ежемесячно на основании документов, подтверждающих реализацию продукции.

Для обобщения информации о реализации готовой продукции, а также определения ее финансовых результатов предназначен счет 90 “Продажи”. По кредиту этого счета отражается выручка от реализации продукции по отпускным ценам, а по дебету — производственная себестоимость реализованной продукции, коммерческие расходы, стоимость тары, оплачиваемые сверх цены продукции, налог на добавленную стоимость, акцизы и другие расходы. Таким образом, по дебету счета 90 “Продажи” отражается полная фактическая себестоимость ре-

ализованной продукции, налоги и отчисления, а по кредиту — суммы, предъявленные покупателям для оплаты по отпускным ценам.

По окончании месяца подсчитываются обороты по дебету и кредиту счета 90 “Продажи”. Путем сопоставления кредитового оборота с дебетовым выявляется финансовый результат от реализации продукции (прибыль или убыток). Если кредит счета 90 “Продажи” окажется больше, чем дебет, то получена прибыль, которая в конце месяца полностью списывается на увеличение прибыли предприятия и в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет счета 90 “Продажи”

Кредит счета 99 “Прибыли или убытки”

В случае, когда дебет счета 90 “Продажи” окажется больше, чем кредит, то получен убыток, который списывается на уменьшение прибыли предприятия. При этом в бухгалтерском учете производится следующая запись:

Дебет счета 99 “Прибыли или убытки”

Кредит счета 90 “Продажи”

Отражение убытка от реализации продукции вышеназванной записью предусмотрено действующей инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций. К сожалению, указанная методология списания сумм убытков на практике порой приводит к ошибочному завышению объемов реализации продукции, что, в свою очередь, искажает налогооблагаемую базу по расчетам налогов, сборов и отчислений, для которых базовым показателем является объем реализации продукции. В связи с этим целесообразнее было бы убыток от реализации продукции отражать следующей сторнировочной записью:

Дебет счета 90 “Продажи”

Кредит счета 99 “Прибыли или убытки”

В этом случае не происходит завышения объема реализации продукции. Кроме того, достигается единообразие при отражении финансового результата от реализации продукции.

Производственные предприятия к счету 90 “Продажи” могут открывать следующие субсчета для отражения отдельных составляющих финансового результата от продаж: 90-1 “Выручка от продаж”; 90-2 “Себестоимость продаж”; 90-3 “Налог на добавленную стоимость”; 90-4 “Акцизы”; 90-5 “Экспортные пошлины”; 90-9 “Прибыль/убыток от продаж” и др.

Записи по указанным выше субсчетам производятся накопительно в течение отчетного года. По окончании каждого месяца сумма итогов дебетовых оборотов по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4, 90-5, 90-6 сопоставляются с итогом кредитового оборота по субсчету 90-1. Выявленный результат представляет собой прибыль или убыток от продаж за месяц. Эту сумму необходимо списывать заключительным оборотом отчетного месяца со счета 90-9 на счет 99 “Прибыли и убытки”. В этом случае синтетический счет 90 “Продажи” на конец месяца остатка не имеет. Однако все субсчета этого счета имеют либо дебетовое, либо кредитовое сальдо, величина которого накапливается, начиная с января отчетного года. При этом необходимо иметь в виду, что до конца отчетного года по всем субсчетам счета 90 “Продажи” никаких списаний не должно быть.

В декабре отчетного года после списания финансового результата за указанный месяц все субсчета, открытые к счету 90 “Продажи” (кроме субсчета 90-9), должны закрываться внутренними записями на субсчет 90-9. В результате произведенных записей на 1 января нового отчетного года ни один из субсчетов сальдо иметь не будет.

Вышеизложенный порядок отражения операций по счету 90 “Продажи” позволяет не только исчислить результат от продажи продукции (работ, услуг) за отчетный месяц, но и предоставляет информацию, необходимую для формирования накопительных данных к отчету о прибылях и убытках.

Вопросы для самопроверки

1. Что такое готовая продукция и каковы основные задачи ее учета?
2. Как классифицируется и оценивается в учете готовая продукция?
3. Каков порядок учета выпуска и сдачи на склад готовой продукции?
4. Как учитывается готовая продукция на складе и в бухгалтерии?
5. Каков порядок учета отгрузки готовой продукции?
6. Как определяется фактическая себестоимость отгруженной готовой продукции?
7. Каков порядок учета и списания расходов на продажу?
8. Как определяются и отражаются в учете НДС и акцизы на реализацию готовой продукции?
9. Как определяется фактическая себестоимость реализованной готовой продукции?
10. Как определяются и отражаются в учете результаты от реализации готовой продукции?

Задания в тестовой форме

Укажите варианты правильных ответов.

1. Готовая продукция — это изделия:
 - а) прошедшие все стадии технологической обработки на предприятии;
 - б) соответствующие действующим стандартам и технологическим условиям;
 - в) отвечающие требованиям заказчика, предусмотренным в договоре;
 - г) все перечисленные факторы.
2. Чистая продукция — это:
 - а) очищенная от грязи и пыли товарная продукция;
 - б) разница между валовой и товарной продукцией;

- в) стоимость продукции по цене материальных затрат;
- г) вновь созданная на предприятии стоимость.

3. Эффективная политика продаж требует:

- а) продавать то, что производится;
- б) производить то, что может быть продано;
- в) лоббировать законопроекты, предоставляющие всевозможные льготы;
- г) добиваться протекционистских мер во внешней торговле.

4. При маркетинговой ориентации организации упаковка товара является:

- а) средством хранения товара;
- б) средством формирования спроса (рекламы);
- в) пластмассовой;
- г) жестяной.

5. Готовая продукция в синтетическом учете и балансе отражается:

- а) по фактической производственной себестоимости;
- б) по нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- в) по фактической и нормативной (плановой) цеховой себестоимости (без общехозяйственных расходов);
- г) по всем перечисленным методам оценки.

6. Выпуск продукции в бухгалтерском учете отражается записью (счет 40 не используется):

- а) Дебет счета 20, кредит счета 43;
- б) Дебет счета 25, кредит счета 43;
- в) Дебетсчета 43, кредит счета 20;
- г) Дебет счета 43, кредит счета 25.

7. Выпуск продукции в бухгалтерском учете отражается записью (счет 40 используется):

- а) Дебет счета 40, кредит счета 20;
- б) Дебет счета 40, кредит счета 25;

- в) Дебет счета 43, кредит счета 20;
- г) Дебет счета 43, кредит счета 40.

8. Начисление НДС от суммы реализации продукции в бухгалтерском учете отражается записью (применяется метод “отгрузки”):

- а) Дебет счета 68, кредит счета 19;
- б) Дебет счета 19, кредит счета 68;
- в) Дебет счета 90, кредит счета 68;
- г) Дебет счета 90, кредит счета 19.

9. Начисление НДС от суммы реализации продукции в бухгалтерском учете отражается записью (применяется метод “по оплате”):

- а) Дебет счета 90, кредит счета 68;
- б) Дебет счета 68, кредит счета 90;
- в) Дебет счета 76, кредит счета 68;
- г) Дебет счета 76, кредит счета 19.

10. Списание коммерческо-сбытовых расходов в бухгалтерском учете отражается записью:

- а) Дебет счета 62, кредит счета 44;
- б) Дебет счета 99, кредит счета 44;
- в) Дебет счета 90, кредит счета 44;
- г) Дебет счета 44, кредит счета 20.

Глава 10. Учет денежных средств

Цели изучения главы:

- ♦ раскрытие действующего порядка ведения кассовых операций в организациях и предприятиях;
- ♦ изучение порядка документального оформления движения денежных средств и денежных документов в кассе организации и предприятия;
- ♦ отражение действующей методики синтетического и аналитического учета денежных средств и денежных документов в кассе организаций и предприятий;
- ♦ раскрытие методологии учета операций по расчетным, валютным и специальным счетам организаций и предприятий;
- ♦ отражение методологии учета операций, связанных с переводами в пути.

10.1. Учет кассовых операций и денежных документов

Все производственные предприятия обязаны хранить свои денежные средства на расчетных счетах в учреждениях банка. В то же время им разрешено незначительные суммы денежной наличности, необходимые для текущих расходов, оставлять в своих кассах.

На производственных предприятиях учет денежных средств в кассе осуществляется в соответствии с Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденным решением Совета директоров Центрального банка России (письмо от 22 сентября 1993 г. № 40).

Для осуществления расчетов наличными деньгами каждое предприятие должно иметь кассу и вести кассовую книгу по установленной форме. Ведение наличных расчетных операций разрешено в пределах установленного лимита. В настоящее время предельная сумма расчетов между юридическими лицами по одной сделке не должна превышать сумму 100 000 руб.

Организации могут иметь в своих кассах наличные деньги в пределах лимитов, установленных банками, по согласованию с руководителями предприятий. При необходимости лимиты остатков

касс пересматриваются. Всю денежную наличность сверх установленных лимитов остатка наличных денег в кассе организации обязаны сдавать в банк в порядке и сроки, согласованные с ним.

Предприятия, имеющие постоянную денежную выручку, по согласованию с обслуживающими их банками могут расходовать ее на оплату труда и выплату социально-трудовых льгот, закупку сельскохозяйственной продукции, скупку тары и вещей у населения. В то же время запрещено накапливать в кассе наличные деньги сверх установленных лимитов для осуществления предстоящих расходов, в том числе на оплату труда.

Хранить в кассе наличные деньги сверх установленных лимитов можно только для оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий не свыше трех рабочих дней (для предприятий, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, — до пяти дней), включая день получения денег в банке.

Из кассы деньги могут быть выданы под отчет на хозяйственно-операционные расходы, а также на расходы экспедиций, геологоразведочных партий, уполномоченных предприятий и организаций, отдельных подразделений хозяйственных организаций, в том числе филиалов, не состоящих на самостоятельном балансе и находящихся вне района деятельности организаций, в размерах и на сроки, определяемые руководителями предприятий.

Выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, производится в пределах сумм, причитающихся командированным лицам на эти цели. Лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, или со дня возвращения их из командировки предъявить в бухгалтерию предприятия отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним.

Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета конкретного подотчетного лица по ранее выданному ему авансу. Передача выданных под отчет наличных денег одним лицом другому запрещается.

Кассовые операции выполняет кассир, который назначается на эту должность приказом руководителя производственного предприятия. После издания приказа (решения, постановления) о назначении кассира на работу руководитель предприятия обязан под расписку ознакомить его с Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, после чего с кассиром заключается договор о полной материальной ответственности.

Кассир в соответствии с действующим законодательством о материальной ответственности рабочих и служащих несет полную материальную ответственность за сохранность всех принятых им ценностей и за ущерб, причиненный предприятию, как в результате умышленных действий, так и в результате небрежного или недобросовестного отношения к своим обязанностям.

Кассиру запрещается передоверять выполнение порученной ему работы другим лицам.

На предприятиях, имеющих одного кассира, в случае необходимости временной его замены исполнение обязанностей кассира возлагается на другого работника по письменному приказу руководителя предприятия (решению, постановлению). С этим работником заключается договор о полной материальной ответственности.

Если кассир оставит работу внезапно (болезнь и т. д.), находящиеся у него под отчетом ценности немедленно пересчитываются другим кассиром, которому они передаются, в присутствии руководителя и главного бухгалтера предприятия или в присутствии комиссии из лиц, назначенных руководителем предприятия. О результатах пересчета и передачи ценностей составляется акт за подписями указанных лиц.

Касса должна быть специально оборудована. Это должно быть изолированное помещение, предназначенное для приема, выдачи и временного хранения наличных денег. Двери в кассу во время совершения операций должны быть заперты с внутренней стороны. Доступ в помещение кассы лицам, не имеющим отношения к ее работе, воспрещается.

На руководителе лежит ответственность за обеспечение сохранности денег в помещении кассы, а также при доставке их из банка и сдаче в банк. В тех случаях, когда по вине руководителей предприятий не были созданы необходимые условия, обеспечивающие сохранность денежных средств при их хранении и транспортировке, они несут в установленном законодательством порядке ответственность.

Все наличные деньги и ценные бумаги на предприятиях хранятся, как правило, в несгораемых металлических шкафах, а в отдельных случаях — в комбинированных и обычных металлических шкафах, которые по окончании рабочего дня закрываются ключом и опечатываются печатью кассира. Ключи от металлических шкафов и печати хранятся у кассиров, которым запрещается оставлять их в условленных местах, передавать посторонним лицам либо изготавливать неучтенные дубликаты.

Учтенные дубликаты ключей в опечатанных кассирами пакетах, шкатулках и т.д. хранятся у руководителей предприятий. Не реже одного раза в квартал проводится их проверка комиссией, назначаемой руководителем предприятия, результаты ее фиксируются в акте. При обнаружении утраты ключа руководитель предприятия сообщает о происшествии в органы внутренних дел и принимает меры к немедленной замене замка металлического шкафа.

Хранение в кассе наличных денег и других ценностей, не принадлежащих данному предприятию, запрещается.

Перед открытием помещения кассы и металлических шкафов кассир обязан осмотреть сохранность замков, дверей, оконных решеток и печатей, убедиться в исправности охранной сигнализации.

В случае повреждения или снятия печати, поломки замков, дверей или решеток кассир обязан немедленно доложить об этом руководителю предприятия, который сообщает о происшествии в органы внутренних дел и принимает меры для охраны кассы до прибытия их сотрудников. Руководитель, главный бухгалтер или лица, их заменяющие, а также кассир предприятия после получения разрешения органов внутренних дел про-

изводят проверку наличия денежных средств и других ценностей, хранящихся в кассе. Эта проверка должна быть произведена до начала кассовых операций.

О результатах проверки составляется акт в четырех экземплярах, который подписывается всеми участвующими в проверке лицами. Первый экземпляр акта передается в органы внутренних дел, второй отсылается в страховую компанию, третий высылается в вышестоящую организацию (в случае ее наличия), а четвертый экземпляр остается у предприятия.

Кассовые операции оформляют специальными документами — ордерами. Прием наличных денег в кассу оформляют приходным кассовым ордером формы № КО-1, подписанным главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным письменным распоряжением руководителя предприятия.

О приеме денег лицу, сдавшему их, выдается квитанция к приходному кассовому ордеру за подписями главного бухгалтера или лица, на это уполномоченного, и кассира, заверенная печатью (штампом) кассира или оттиском кассового аппарата, сам же приходный ордер остается в кассе.

Выдача наличных денег из касс предприятий производится по расходным кассовым ордерам формы № КО-2 или надлежаще оформленным другим документам (платежным ведомостям (расчетно-платежным), заявлениям на выдачу денег, счетам и др.) с наложением на этих документах штампа с реквизитами расходного кассового ордера. Документы на выдачу денег должны быть подписаны руководителем, главным бухгалтером предприятия или лицами, на это уполномоченными.

В тех случаях, когда на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах, заявлениях, счетах и подобных документах имеется разрешительная надпись руководителя предприятия, подпись его на расходных кассовых ордерах не обязательна.

Заготовительные организации могут производить выдачу наличных денег сдатчикам сельскохозяйственной продукции и сырья, а затем по окончании рабочего дня составить общий расходный кассовый ордер на все выданные за день суммы по заготовительным квитанциям.

В централизованных бухгалтериях на общую сумму выданной заработной платы составляется один расходный кассовый ордер, дата и номер которого проставляются на каждой платежной (расчетно-платежной) ведомости. При выдаче денег по расходному кассовому ордеру или заменяющему его документу отдельному лицу кассир должен требовать предъявления документа (паспорта или другого документа), удостоверяющего личность получателя, записать наименование и номер документа, данные о том, кем и когда он выдан, получить подпись получателя.

Если заменяющий расходный кассовый ордер документ составлен на выдачу денег нескольким лицам, то получатели также предъявляют указанные документы, удостоверяющие их личность, и расписываются в соответствующей графе платежных документов. Однако в последнем случае данные документа, удостоверяющего личность, на денежном документе, заменяющем кассовый расходный ордер, не записываются.

На предприятии выдача денег может производиться по удостоверению, выданному данным предприятием, при наличии на нем фотографии и личной подписи владельца. Расписка в получении денег может быть сделана получателем только собственноручно чернилами или шариковой ручкой с указанием полученной суммы: рублей — прописью, копеек — цифрами. При получении денег по платежной (расчетно-платежной) ведомости сумма прописью не указывается.

Выдача денег лицам, не состоящим в списочном составе предприятия, производится по расходным кассовым ордерам, выписываемым отдельно на каждое лицо, или по отдельной ведомости на основании заключенных договоров.

Выдача денег лицам, привлекаемым на сельскохозяйственные и погрузочно-разгрузочные работы, а также для ликвидации последствий стихийных бедствий, может производиться по ведомости. Ведомости составляются отдельно по каждой организации, работники которой были направлены на указанные работы, и заверяются, кроме подписи руководителя и главного бухгалтера предприятия — организатора работ, подписью уполномоченного соответствующей организации.

Выдачу денег кассир производит только лицу, указанному в расходном кассовом ордере или заменяющем его документе. Если деньги выдаются по доверенности, оформленной в установленном порядке, в тексте ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег бухгалтерией указывается фамилия, имя и отчество лица, которому доверено получение денег. Если деньги выдаются по ведомости, перед распиской в получении денег кассир делает надпись “По доверенности”. Доверенность остается в документах дня как приложение к расходному кассовому ордеру или ведомости.

Оплата труда, выплата пособий по социальному страхованию и стипендий производится кассиром по платежным (расчетно-платежным) ведомостям без составления расходного кассового ордера на каждого получателя.

На титульном (заглавном) листе платежной (расчетно-платежной) ведомости делается разрешительная надпись о выдаче денег за подписями руководителя и главного бухгалтера предприятия или лиц, на это уполномоченных.

В аналогичном порядке могут оформляться и разовые выдачи денег на оплату труда (при уходе в отпуск, болезни и т.д.), а также выдача депонированных сумм и денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, нескольким лицам. Разовые выдачи денег на оплату труда отдельным лицам производятся, как правило, по расходным кассовым ордерам.

По истечении установленных сроков оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий кассир должен:

а) в платежной (расчетно-платежной) ведомости против фамилий лиц, которым не произведены указанные выплаты, поставить штамп или сделать отметку от руки: “Депонировано”;

б) составить реестр депонированных сумм;

в) в конце платежной (расчетно-платежной) ведомости сделать надпись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах, сверить их с общим итогом по платежной ведомости и скрепить надпись своей подписью. Если деньги выдавались не кассиром, а другим лицом, то на ведомости до-

полнительно делается надпись: “Деньги по ведомости выдавал (подпись)”. Выдача денег кассиром и раздатчиком по одной ведомости запрещается;

г) записать в кассовую книгу фактически выплаченную сумму и поставить на ведомости штамп: “Расходный кассовый ордер №_____”.

Бухгалтерия проверяет отметки, сделанные кассиром в платежных (расчетно-платежных) ведомостях, и подсчитывает выданные и депонированные по ним суммы. Депонированные суммы сдаются в банк, и на сданные суммы составляется один общий расходный кассовый ордер.

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

В приходных и расходных кассовых ордерах указывается основание для их составления и перечисляются прилагаемые к ним документы. Выдача приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов на руки лицам, вносящим или получающим деньги, запрещается. Прием и выдача денег по кассовым ордерам может производиться только в день их составления.

При получении приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов кассир обязан проверить:

а) наличие и подлинность на документах подписи главного бухгалтера, а на расходном кассовом ордере или заменяющем его документе — разрешительной подписи (подписи) руководителя предприятия или лиц, на это уполномоченных;

б) правильность оформления документов;

в) наличие перечисленных в документах приложений.

В случае несоблюдения одного из этих требований кассир возвращает документы в бухгалтерию для надлежащего оформления. Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы немедленно после получения или выдачи

по ним денег подписываются кассиром, а приложенные к ним документы погашаются штампом или надписью: приходные — “Получено”, расходные — “Оплачено” с указанием даты (числа, месяца, года).

Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы до передачи в кассу регистрируются бухгалтерией в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов формы № КО-3. Расходные кассовые ордера, оформленные на платежных (расчетно-платежных) ведомостях на оплату труда и других приравненных к ней платежей, регистрируются после их выдачи.

Наряду с выпиской перечисленных оправдательных документов все поступления и выдачи наличных денег учитывают в кассовой книге формы № КО-4. Кассовая книга должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана печатью на последней странице, где делается запись “В этой книге пронумеровано и прошнуровано _____ листов”. Общее количество прошнурованных листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера организации.

Каждый лист кассовой книги состоит из двух равных частей: одна из них (с горизонтальной линовкой) заполняется кассиром как первый экземпляр, вторая (без горизонтальных линеек) — как второй экземпляр с лицевой и оборотной стороны через копировальную бумагу чернилами или шариковой ручкой. Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами. Первые экземпляры листов остаются в кассовой книге. Вторые экземпляры листов должны быть отрывными. Они служат отчетом кассира и до конца операций за день не отрываются.

Записи кассовых операций начинаются на лицевой стороне неотрывной части листа после строки “Остаток на начало дня”. Предварительно лист сгибают по линии отреза, подкладывая отрывную часть листа под часть листа, которая остается в книге. Для ведения записей после “Переноса” отрывную часть листа накладывают на лицевую сторону неотрывной части листа и продолжают записи по горизонтальным линейкам оборотной стороны неотрывной части листа.

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

Записи в кассовую книгу должны производиться кассиром сразу же после получения или выдачи денег по каждому ордеру или другому заменяющему его документу. Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета второй отрывной лист (копию записей в кассовой книге за день) с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

В организациях в условиях автоматизированной обработки учетной информации кассовая книга ведется автоматизированным способом, при котором формируется ведомость “Вкладной лист кассовой книги” с указанием всех обязательных реквизитов, характерных для данного учетного регистра. Одновременно с ней составляется ведомость “Отчет кассира” с прилагаемыми к нему первичными кассовыми документами. Обе названные ведомости по существу имеют одинаковое содержание и назначение, аналогичное кассовой книге. Нумерация листов кассовой книги в этих ведомостях осуществляется автоматически в порядке возрастания с начала отчетного года. По истечении месяца в ведомости “Вкладной лист кассовой книги” автоматически печатается общее количество листов кассовой книги за каждый месяц, а в конце отчетного периода — общее количество листов кассовой книги за год.

Кассир после получения ведомостей “Вкладной лист кассовой книги” и “Отчет кассира” обязан проверить правильность составления указанных документов, подписать их и передать отчет кассира вместе с приходными и расходными кассовыми документами в бухгалтерию под расписку во вкладном листе кассовой книги.

В целях обеспечения сохранности и удобства пользования ведомости “Вкладной лист кассовой книги” в течение года хранятся кассиром отдельно за каждый месяц. По окончании ка-

лендарного года (или по мере необходимости) эти ведомости брошюруются в хронологическом порядке. Общее количество листов за год заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера организации, и книга сдается в архив на соответствующее хранение.

Бухгалтер, принимающий кассовый отчет от кассира, проверяет его и расписывается о приеме отчета в кассовой книге. Проверенный отчет кассира подвергают бухгалтерской обработке.

Бухгалтерская обработка отчета кассира заключается в тщательной проверке правильности оформления приходных и расходных кассовых документов, соответствия записей в отчете данным прилагаемых к нему документов, подсчета итогов операций за день и остатка на начало и конец рабочего дня. Должны быть сверены суммы полученных и сданных наличных денег в учреждения банка с соответствующими выписками банка по расчетному и другим счетам организации. После проверки кассового отчета в нем проставляются номера корреспондирующих счетов в специальных графах, отведенных для этой цели.

Контроль за правильным ведением кассовой книги возлагается на главного бухгалтера производственного предприятия.

Все производственные предприятия не реже одного раза в квартал обязаны проводить внезапную ревизию кассы с полным полистным пересчетом всех денег и проверкой других ценностей, находящихся в кассе.

Хранение в кассе денежных средств, не принадлежащих организации, запрещается, и при их обнаружении они считаются излишками. Расписки на выданные суммы наличными, не оформленные расходными кассовыми ордерами, в остаток кассовой наличности не включаются.

Результаты ревизии кассы оформляются актом установленной формы. Выявленные излишки наличных денег приходяются в доход организации. В случае выявления недостатков их суммы подлежат взысканию с материально-ответственного лица (кассира).

Для учета наличия и движения денежных средств в кассе организации используется активный счет 50 "Касса", по дебе-

ту которого отражается остаток денежных средств и денежных документов в кассе, а также все суммы поступления наличных денежных средств и денежных документов в кассу, а по кредиту — суммы выданных наличных денежных средств и денежных документов.

Счет 50 “Касса” имеет следующие субсчета: 1 “Касса организации”, 2 “Операционная касса”, 3 “Денежные документы”.

Выделение субсчетов к счету 50 “Касса” объясняется необходимостью формирования информации об обороте наличных денежных средств в зависимости от специфики функционирования организации.

Субсчет 1 “Касса организации” применяется для учета движения денежных средств в кассе.

Субсчет 2 “Операционная касса” используется организацией, в составе которых имеются территориально обособленные структурные подразделения (почтовые отделения, железнодорожные кассы, пристани, приемные пункты службы быта и др.). Эти подразделения осуществляют наличные денежные расчеты за выполненные работы и услуги с физическими и юридическими лицами по счетам, квитанциям и другим расчетным документам. Этот субсчет применяется и торговыми организациями, которые осуществляют расчеты с населением за проданные товары с применением кассовых аппаратов. В этих случаях получение денежных средств фиксируется в книге кассира-операциониста, открываемой на каждую контрольно-кассовую машину. В ней отражаются показания счетчика и сумма, сданная старшему кассиру в конце дня, обе эти величины должны быть одинаковыми, в противном случае выявляется излишек или недостача денежных средств в операционной кассе. При этом книга кассира-операциониста не заменяет кассового отчета организации. Обобщение сведений о поступлении денежных средств за день (разница между показаниями счетчиков на начало и конец дня — выручка от продажи товаров) производится старшим кассиром. Оприходование выручки главной кассой организации отражается в кассовом отчете.

Субсчет 3 “Денежные документы” используется для учета оплаченных денежных документов — авиабилетов, санаторных путевок, почтовых марок, вексельных марок и марок государственной пошлины. Денежные документы оформляются аналогично денежным средствам в кассе организации по приходным кассовым и расходным кассовым ордерам, на основе которых составляется отчет о движении денежных документов. В этом отчете указывается, сколько и каких денежных документов поступило, их стоимость, а также какие и кому выданы денежные документы и на какую сумму. Сведения составленного отчета по оприходованию и выдаче денежных документов используются для аналитического учета, в качестве регистров которого может быть книга учета движения денежных документов по отдельным их видам. Выделение этой части кассовых операций в отдельный субсчет обусловлено разнообразным составом денежных документов и их оценкой по сумме фактических затрат на приобретение.

Поступление денежных средств и денежных документов в кассу организации отражается по дебету счета 50 “Касса” в корреспонденции с кредитом разных счетов. Выдача денежных средств и денежных документов из кассы организации отражается по кредиту счета 50 “Касса” в корреспонденции с дебетом различных счетов.

В кассе организации в соответствии с действующим законодательством может храниться иностранная валюта, использование которой предусматривается только на оплату командировочных расходов за пределами Российской Федерации. В этом случае для учета иностранной валюты в кассе организации открываются дополнительные субсчета к счету 50 “Касса” с целью получения обособленных данных о движении валюты по каждому ее виду. Получение валюты оформляется заявкой в уполномоченный банк, составленной на основании приказа о служебной командировке работника организации и распоряжения ее руководителя о норме суточных. При этом иностранная валюта выдается банком не ранее чем за 10 рабочих дней до даты выбытия сотрудника в командировку. Полу-

чение и выдача иностранной валюты оформляются приходными и расходными кассовыми ордерами, в которых указывается сумма в валюте платежа (долларах, евро и т.д.).

В кассовой книге движение иностранной валюты отражается в двух суммах: в рублях и в валюте расчетов. При этом согласно ПБУ 3/2006 иностранная валюта, находящаяся в кассе, подлежит пересчету в рубли по официальному курсу ЦБ РФ. Такой пересчет осуществляется на дату совершения операции с иностранной валютой (ее оприходования или выдачи), на дату составления бухгалтерской отчетности.

В результате изменения курса иностранных валют по отношению к рублю за период нахождения валюты в кассе возникают курсовые разницы. Если имеют место положительные их значения, то оформляется бухгалтерская запись:

Д-т счета 50 “Касса”, субсчет “Касса в иностранной валюте”

К-т счета 91 “Прочие доходы и расходы”;

при отрицательном значении курсовых разниц:

Д-т счета 91 “Прочие доходы и расходы”

К-т счета 50 “Касса”, субсчет “Касса в иностранной валюте”.

В целях контроля за использованием иностранной валюты в кассе организации ведется аналитический учет по каждому ее виду в карточках, ведомостях и др.

10.2. Учет операций по расчетным счетам

В процессе хозяйственной деятельности у производственного предприятия возникают хозяйственные связи и расчетные отношения с поставщиками товарно-материальных ценностей и услуг, с подрядчиками выполняемых для него работ, с покупателями продукции и заказчиками услуг, с финансовыми органами и другими организациями.

Указанные расчеты осуществляют безналичным оборотом, т.е. перечислением денежных средств через учреждение банка

и под его контролем с расчетных и иных счетов плательщика на счет получателя.

Для хранения денежных средств и производства безналичных расчетов производственные предприятия открывают в установленном порядке в банках расчетные и прочие счета.

Для этого производственные предприятия в учреждения банка должны представлять следующие документы: свидетельство о регистрации, выданное регистрационным органом; копии устава и учредительного договора организации, заверенные нотариально; свидетельства о постановке организации на учет в налоговой инспекции, а также в Пенсионном фонде РФ и других внебюджетных фондах; заявление на открытие расчетного счета; протокол собрания учредителей об избрании руководителя организации; приказ о назначении главного бухгалтера (копия в одном экземпляре); карточка с образцами подписей руководителя и его заместителя, главного бухгалтера и его заместителя; договор на банковское обслуживание, именуемый в ГК РФ как договор банковского счета. Все документы, представляемые банку для открытия счета, в том числе и карточки с образцами подписей руководителя организации и главного бухгалтера (и их заместителей), остаются в банке. После проверки всех указанных документов банк открывает организации расчетный счет и присваивает ему номер.

Расчетный счет организации представляет собой копию лицевого счета, открываемого банком для конкретного юридического лица. Информация об открытии счета в пятидневный срок передается банком в налоговую инспекцию, в которой состоит на учете данная организация. Обслуживание организации в банке осуществляется согласно договору банковского счета, в котором определяются обязанности банка и клиента, порядок расчетов банка с клиентом, ответственность сторон за обеспечение тайны по операциям расчетного и других счетов, а также указываются реквизиты сторон.

Процедуры открытия расчетного счета, его переоформления и закрытия регламентируются Законом о банковской деятельности. При переоформлении счета в связи с реоргани-

зацией предприятия в банк представляются те же документы, как и при открытии счета. Так, при изменении наименования или подчиненности организации следует представить заявление владельца счета о соответствующих изменениях и копии документов, подтверждающих эти изменения (устав, учредительные документы). При этом указанные документы должны быть представлены банку не позднее месяца со дня переименования или изменения подчиненности. Закрываются расчетные счета по решению собственника имущества организации, т.е. ее учредителей, или по решению суда или арбитража. В частности, расчетные счета могут быть закрыты при признании организации банкротом, при принятии решения о запрете деятельности данного юридического лица, а также в других случаях, предусмотренных законодательством.

Действующее законодательство разрешает организациям открывать расчетные счета в количестве, необходимом для осуществления расчетных операций. Сведения о расчетных счетах, открытых в различных кредитных организациях, сообщаются в налоговую инспекцию как обслуживающими банками, так и самой организацией. Однако в соответствии с действующими нормативными актами погашение задолженности по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды осуществляется только с одного расчетного счета, который организация указывает по собственному усмотрению. Положение, разрешающее организациям иметь несколько расчетных счетов в различных банковских учреждениях, с одной стороны, свидетельствует о дальнейшем расширении самостоятельности организаций, с другой — указанный порядок затрудняет контроль за использованием наличного денежного оборота организации (так как ни одним нормативным актом не предусматривается реализация действующих положений по контролю за сверхлимитной денежной наличностью), порядком установления лимита наличных денег в кассе при условии нескольких расчетных счетов в различных кредитных учреждениях.

Операции по расчетным счетам оформляются в соответствии с Положением ЦБ РФ «О безналичных расчетах в Рос-

сийской Федерации” от 3 октября 2002 г. № 2-П. Для документального оформления этих операций предусматриваются следующие расчетные документы: платежные поручения, чеки, платежные требования, инкассовые поручения и др.

В расчетных документах должны содержаться следующие реквизиты: наименование расчетного документа, его номер, число, месяц и год его выписки; вид платежа; наименование плательщика, номер его счета, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН); наименование и место нахождения банка плательщика (БИК), номер корреспондентского счета или субсчета; наименование получателя средств, номер его счета, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН); наименование и место нахождения банка получателя (БИК), номер корреспондентского счета или субсчета; назначение платежа с выделением отдельной строкой налога, подлежащего уплате, либо с указанием того, что налог не уплачивается; сумма платежа, обозначенная прописью и цифрами.

Допускается использование бланков установленной формы, созданных на компьютере, или копий бланков, полученных на множительной технике, при условии, что копирование производится без искажений.

Расчетные документы на бумажном носителе заполняются с применением пишущих или электронно-вычислительных машин шрифтом черного цвета, за исключением чеков, которые заполняются ручками с пастой, чернилами черного, синего или фиолетового цвета (допускается заполнение чеков на пишущей машинке шрифтом черного цвета). Подписи на расчетных документах проставляются ручкой с пастой или чернилами черного, синего или фиолетового цвета. Оттиск печати и оттиск штампа банка, проставляемые на расчетных документах, должны быть четкими.

При заполнении расчетных документов не допускается выход текстовых и цифровых значений реквизитов за пределы полей, отведенных для их проставления. Значения реквизитов должны читаться без затруднения.

Подписи, печати и штампы должны проставляться в предназначенных для них полях бланков расчетных документов.

Исправления, поправки и подчистки, а также использование корректирующей жидкости в расчетных документах не допускаются.

Расчетные документы действительны к предъявлению в обслуживающий банк в течение десяти календарных дней, не считая дня их выдачи. Они предъявляются в банк в количестве экземпляров, необходимом для всех участников расчетов. Все экземпляры расчетного документа должны быть заполнены идентично. Второй и последующие экземпляры расчетных документов могут быть изготовлены с использованием копировальной бумаги, множительной техники или электронно-вычислительных машин.

Банки принимают расчетные документы при наличии на первом экземпляре (кроме чеков) двух подписей (первой и второй) лиц, имеющих право подписывать расчетные документы, или одной подписи (при отсутствии в штате организации лица, которому может быть предоставлено право второй подписи) и оттиска печати (кроме чеков), заявленных в карточке с образцами подписей и оттиска печати. По операциям, осуществляемым филиалами, представительствами, отделениями от имени юридического лица, расчетные документы подписываются лицами, уполномоченными этим юридическим лицом.

В рамках применяемых форм безналичных расчетов допускается использование аналогов собственноручной подписи в соответствии с требованиями законодательства и нормативных актов Банка России (например, электронной подписи).

Расчетные документы принимаются банками к исполнению независимо от их суммы. Списание банком денежных средств со счета производится на основании первого экземпляра расчетного документа.

Плательщики вправе отозвать свои платежные поручения, но только полностью: частичный отзыв сумм по расчетным документам не допускается. Отзыв расчетных документов осуществляется на основании представленного в банк заявления клиента, составленного в двух экземплярах в произвольной форме, с указанием реквизитов, необходимых для осуществления отзыва, включая но-

мер, дату составления, сумму расчетного документа, наименование плательщика или получателя средств (взыскателя).

Оба экземпляра заявления на отзыв подписываются от имени клиента лицами, имеющими право подписи расчетных документов, заверяются оттиском печати и представляются в банк, обслуживающий:

- 1) плательщика — по платежным поручениям;
- 2) получателя средств (взыскателя) — по платежным требованиям и инкассовым поручениям.

Один экземпляр заявления на отзыв помещается в документы для банка, второй возвращается клиенту в качестве расписки в получении заявления на отзыв.

Банк, обслуживающий получателя средств (взыскателя), осуществляет отзыв платежных требований и инкассовых поручений путем направления в банк плательщика письменного заявления, составленного на основании заявления клиента. Отозванные платежные поручения возвращаются банками плательщикам, расчетные документы, полученные в порядке расчетов по инкассо, — получателям средств (взыскателям) после их поступления от банков, обслуживающих плательщиков.

Рассмотрим подробнее сущность и порядок осуществления различных видов безналичных расчетов.

При расчетах платежными поручениями владелец счета (плательщик) дает распоряжение обслуживающему его банку, оформленное расчетным документом, перевести определенную денежную сумму на счет получателя средств, открытый в этом или другом банке. Платежное поручение исполняется банком в срок, предусмотренный законодательством, или в более короткий срок, установленный договором банковского счета либо определяемый применяемыми в банковской практике обычаями делового оборота.

Платежными поручениями могут производиться:

- а) перечисление денежных средств за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги, для предварительной оплаты товаров, работ, услуг или для осуществления периодических платежей;

б) перечисление денежных средств в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды;

в) перечисление денежных средств в целях возврата/размещения кредитов (займов)/депозитов и уплаты процентов по ним;

г) перечисление денежных средств в других целях, предусмотренных законодательством или договором.

Платежное поручение составляется на бланке установленной формы и принимается банком независимо от наличия денежных средств на счете плательщика.

При отсутствии или недостаточности денежных средств на счете плательщика, а также если договором банковского счета не определены условия оплаты расчетных документов сверх имеющихся на счете денежных средств, платежные поручения помещаются в картотеку банка. Их оплата производится по мере поступления средств в очередности, установленной законодательством. Отметим, что допускается частичная оплата платежных поручений из картотеки.

Еще один вид безналичных расчетов — расчеты чеками. Чек представляет собой ценную бумагу, содержащую ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю. Чекодателем является юридическое лицо, имеющее денежные средства в банке, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков. Чекодержатель — юридическое лицо, в пользу которого выдан чек, плательщик, в свою очередь, — это банк, в котором находятся денежные средства чекодателя.

Чек оплачивается плательщиком за счет денежных средств чекодателя, причем последний не вправе отозвать чек до истечения установленного срока для его предъявления к оплате. Представление чека в банк, обслуживающий чекодержателя, для получения платежа считается предъявлением чека к оплате.

Плательщик по чеку обязан удостовериться всеми доступными ему способами в подлинности чека. Порядок возмещения убытков, возникших вследствие оплаты плательщиком подложного, похищенного или утраченного чека, регулируется законодательством.

Бланки чеков являются бланками строгой отчетности. Чек должен содержать все обязательные реквизиты, установленные ГК РФ (ст. 878):

- 1) наименование “чек”, включенное в текст документа;
- 2) поручение плательщику выплатить определенную денежную сумму;
- 3) наименование плательщика и указание счета, с которого должен быть произведен платеж;
- 4) указание валюты платежа;
- 5) указание даты и места составления чека;
- 6) подпись лица, выписавшего чек, — чекодателя.

Также в нем могут содержаться дополнительные реквизиты, определяемые спецификой банковской деятельности и налоговым законодательством. Отметим, что указание о процентах считается недействительным.

Форма чека определяется кредитной организацией самостоятельно.

Чеки бывают именными и переводными. Именной чек не подлежит передаче, а переводной может быть передан другому лицу до востребования денег по нему на основе индоссамента. Лицо, владеющее переводным чеком, полученным по индоссаменту, считается его законным владельцем, если оно основывает свое право на непрерывном ряде индоссаментов.

Платеж по чеку может быть гарантирован полностью или частично посредством авалья. Гарантия платежа по чеку (аваль) может даваться любым лицом, за исключением плательщика. Аваль проставляется на лицевой стороне чека или на дополнительном листе путем надписи “Считать за аваль” и указания, кем и за кого он дан. Если не указано, за кого он дан, то считается, что аваль дан за чекодателя. Аваль подписывается авалистом с указанием места его жительства и даты совершения надписи, а если авалистом является юридическое лицо, — места его нахождения и даты совершения надписи.

Авалист в силу ст. 881 ГК РФ отвечает так же, как и тот, за кого он дал аваль. Его обязательство действительно даже в том случае, если обязательство, которое он гарантировал, окажется-

ся недействительным по какому бы то ни было основанию, иному, чем несоблюдение формы. Авалист, оплативший чек, приобретает права, вытекающие из чека, против того, за кого он дал гарантию, и против тех, кто обязан перед последним.

Банк может отказать в оплате чека, если отказ удостоверен одним из способов, названных в ст. 883 ГК РФ:

1) выдвижением нотариусом протеста либо составлением равнозначного акта в порядке, установленном законом;

2) отметкой плательщика на чеке об отказе в его оплате с указанием даты представления чека к оплате;

3) отметкой инкассирующего банка с указанием даты о том, что чек своевременно выставлен и не оплачен.

Протест или равнозначный акт должны быть совершены до истечения срока для предъявления чека. Если чек предъявлен в последний день срока, протест или равнозначный акт могут быть совершены в следующий рабочий день.

Если чекодержатель получил в банке отказ, он обязан известить своего индоссанта и чекодателя о неплатеже в течение двух рабочих дней, следующих за днем совершения протеста или равнозначного акта. Каждый индоссант должен в течение двух рабочих дней, следующих за днем получения им извещения, довести до сведения своего индоссанта полученное им извещение. В тот же срок направляется извещение тому, кто дал аваль за это лицо.

Не пославший извещение в указанный срок возмещает убытки, которые могут произойти вследствие неизвещения о неоплате чека. Размер возмещаемых убытков не может превышать сумму чека в соответствии со ст. 884 ГК РФ.

В случае отказа плательщика от оплаты чека чекодержатель вправе по своему выбору предъявить иск одному, нескольким или всем обязанным по чеку лицам (чекодателю, авалистам, индоссантам), которые несут перед ним солидарную ответственность. Он вправе потребовать от указанных лиц оплаты суммы чека, своих издержек на получение оплаты, а также процентов в соответствии с п. 1 ст. 395 ГК РФ. Такое же право принадлежит обязанному по чеку лицу после того, как оно оплатило чек.

Иск чекодержателя может быть предъявлен в течение шести месяцев со дня окончания срока предъявления чека к платежу. Регрессные требования по искам обязанных лиц друг к другу погашаются с истечением шести месяцев со дня, когда соответствующее обязанное лицо удовлетворило требование, или со дня предъявления ему иска.

Расчеты по инкассо представляют собой банковскую операцию, посредством которой банк-эмитент по поручению и за счет клиента на основании расчетных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа. Для осуществления расчетов по инкассо банк-эмитент вправе привлекать другой банк (исполняющий банк).

Расчеты по инкассо осуществляются на основании платежных требований, оплата которых может производиться по распоряжению плательщика (с акцептом) или без его распоряжения (в безакцептном порядке), и инкассовых поручений, оплата которых производится без распоряжения плательщика (в беспорном порядке).

Платежные требования и инкассовые поручения предъявляются получателем средств (взыскателем) к счету плательщика через банк, обслуживающий получателя средств (взыскателя).

Если на счете плательщика средства отсутствуют или их недостаточно и при отсутствии в договоре банковского счета условия об оплате расчетных документов сверх имеющихся на счете денежных средств, платежные требования, акцептованные плательщиком, платежные требования на безакцептное списание денежных средств и инкассовые поручения (с приложениями в установленных законодательством случаях исполнительными документами) помещаются в картотеку.

Исполняющий банк обязан известить банк-эмитент об этом, а банк-эмитент по получении извещения от исполняющего банка доводит извещение о постановке в картотеку до клиента. Расчетные документы оплачиваются по мере поступления денежных средств на счет плательщика в очередности, установленной законодательством. Допускается частичная оплата пла-

тежных требований, инкассовых поручений, находящихся в картотеке.

Сложившаяся практика рассмотрения споров, связанных с использованием инкассовой формы расчетов, освещена в информационном письме Президиума ВАС РФ от 15 января 1999 г. № 39.

Расчеты платежными требованиями предусматривают оформление расчетного документа, содержащего требование кредитора (получателя средств) по основному договору к должнику (плательщику) об уплате определенной денежной суммы через банк. Платежные требования применяются при расчетах за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги, а также в иных случаях, предусмотренных основным договором.

Расчеты посредством платежных требований могут осуществляться с предварительным акцептом и без акцепта плательщика. Срок для акцепта платежных требований определяется сторонами по основному договору и не может быть меньше пяти рабочих дней.

Без акцепта плательщика расчеты платежными требованиями осуществляются в случаях:

- 1) установленных законодательством;
- 2) предусмотренных сторонами по основному договору при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

Платежное требование составляется на бланке установленной формы.

Инкассовое поручение является расчетным документом, на основании которого производится списание денежных средств со счетов плательщиков в бесспорном порядке. Инкассовые поручения применяются:

- 1) в случаях, когда бесспорный порядок взыскания денежных средств установлен законодательством, в том числе для взыскания денежных средств органами, выполняющими контрольные функции;
- 2) для взыскания по исполнительным документам (в порядке, определенном Федеральным законом от 2 октября 2007 г. № 229-ФЗ “Об исполнительном производстве”).

3) в случаях, предусмотренных сторонами по основному договору, при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

Инкассовое поручение составляется на бланке установленной формы. Внос наличными денежных средств на расчетный счет оформляется объявлением на взнос наличными, которое означает приказ организации принять на ее расчетный счет наличные деньги. Используется оно при сдаче выручки на расчетный счет, оплате банковских услуг наличными деньгами, при взносе уставного капитала в соответствии с учредительными документами, при внесении депонентских сумм и других операциях. Объявление заполняют в одном экземпляре с указанием источника вноса денежных средств. Оно состоит из трех частей: верхняя — остается в банке, средняя (квитанция) — передается кассиру, нижняя (ордер) — возвращается кассиру, но только после проведения банком соответствующей операции и вместе с банковской выпиской. Таким образом, объявление на взнос наличными используется для оформления сдачи наличных денег из кассы в банк.

Получение денежных средств с расчетного счета в кассу оформляется денежным чеком, в котором указываются цели данной операции: выдача заработной платы, пособий, командировочных расходов, на хозяйственные нужды и др. Денежный чек подписывается руководителем и главным бухгалтером организации, его реквизиты полностью повторяются в корешке, который остается для подтверждения записей по кассовым операциям в учетных регистрах. Чеки (25 или 50 чеков) содержатся в специальной чековой книжке, которая выдается по заявлению владельца счета. Чековые книжки являются бланками строгой отчетности и хранятся в сейфе организации.

Использование наличных денег с расчетного счета предусматривается кассовым планом, подписанным руководителем организации и главным бухгалтером. Этот план сдается в банк в установленные сроки — за 60 дней до планируемого квартала. При этом, кроме выплаты заработной платы,

пенсий, пособий, существуют нормы выдачи наличных средств на хозяйственные нужды, командировочные расходы.

Денежные средства со счета организации списываются банком на основе распоряжения владельца счета, и только в отдельных случаях — в порядке бесспорного их взыскания. Основанием для этого являются: решение суда на списание по исполнительным листам, установленные законом нормы безакцептного порядка расчетов за услуги коммунальных, энергетических и водопроводно-канализационных предприятий, а также условия, предусмотренные договором банковского счета между клиентом и банком.

При наличии на счете денежных средств, сумма которых достаточна для удовлетворения всех требований, предъявленных к счету, эти средства со счета организации списываются в порядке поступления распоряжения клиента и других документов на списание. В настоящее время установлена календарная очередность платежей согласно ГК РФ (ст. 855). Так, при недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных требований денежные средства списываются в следующей очередности:

- по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета с целью удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов;

- по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчета по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, контракту, авторскому договору;

- по платежным документам, предусматривающим платежи во внебюджетные фонды;

- по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет, и по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований;

- по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

Средства со счета по требованиям, которые относятся к одной очереди, списываются в порядке календарной очередности поступления документов.

Сведения о движении денежных средств на расчетном счете содержатся в выписке с расчетного счета, которая представляет собой копию записей по расчетному счету конкретной организации. Форма выписки с расчетного счета в различных учреждениях банка зависит от технологии обработки банковской документации, однако независимо от форм выписки она содержит такие обязательные реквизиты: входящие и исходящие остатки, дата, номер документа, шифры и коды совершаемых операций с указанием сумм по дебету или кредиту расчетного счета. При обработке данного документа списание или выдача денежных средств с расчетного счета отражается в выписке по дебету, а поступление или взнос денег на расчетный счет, а также начальные и конечные остатки — по кредиту. Это объясняется тем, что выписка с расчетного счета показывает задолженность учреждения банка по денежным средствам перед организацией. Поэтому расчетный счет организации для банка является пассивным. Следовательно, остатки задолженности банка (остатки денежных средств на расчетном счете организации) и ее увеличение (поступление денежных средств на расчетный счет организации) показываются по кредиту, а уменьшение (списания денежных средств с расчетного счета организации) — по дебету.

Обработка полученных выписок с расчетного счета производится в соответствии с прилагаемыми к ней документами, исходя из содержания которых производятся записи по счетам бухгалтерского учета в регистрах, предназначенных для отражения движения денежных средств. Периодичность получения выписки с расчетного счета предопределяется количеством операций, произведенных банком за определенный промежуток времени. Каждая выписка, обработанная вышеуказанным способом, является основанием для заполнения ведомости по дебету и кредиту расчетного счета.

Для учета денежных средств на расчетных счетах производственного предприятия предназначен активный счет 51 “Расчетные счета”.

По дебету счета 51 “Расчетные счета” отражается поступление денежных средств на расчетные счета организации. По кредиту счета 51 “Расчетные счета” отражается списание денежных средств с расчетных счетов организации. Суммы, ошибочно отнесенные в кредит или дебет расчетного счета организации и обнаруженные при проверке выписок кредитной организации, отражаются на счете 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” (субсчет “Расчеты по претензиям”).

Аналитический учет по счету 51 “Расчетные счета” ведется по каждому расчетному счету.

10.3. Учет операций по валютным счетам

Денежные средства производственного предприятия в иностранной валюте могут быть наличными и безналичными. Операции с наличной валютой учитываются с использованием счета 50 “Касса”, на котором открываются субсчета для обособленного учета движения каждой иностранной валюты.

Производственные предприятия (юридические лица) имеют право открывать валютные счета на территории Российской Федерации в любом банке, уполномоченном Центральным банком на проведение операций с иностранными валютами.

Для обобщения информации о наличии и движении средств в иностранной валюте используют счет 52 “Валютные счета”. По дебету этого счета отражают поступление денежных средств на валютные счета организации, а по кредиту — списание денежных средств с валютных счетов. Операции по валютным счетам отражаются на основании выписок банка и приложенных к ним денежно-расчетных документов. Суммы, ошибочно отнесенные в дебет или кредит валютных счетов и обнаруженные при проверке выписок банка, отражают на счете 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет 2 “Расчеты по претензиям”.

Аналитический учет по счету 52 ведут по каждому счету, открытому в учреждениях банка для хранения денежных средств в иностранных валютах.

К счету 52 “Валютные счета” открывают следующие субсчета:

- 1 “Транзитные валютные счета”;
- 2 “Текущие валютные счета”;
- 3 “Валютные счета за рубежом”.

Транзитный валютный счет открывается для зачисления в полном объеме поступлений в иностранной валюте, в том числе и не подлежащих обязательной продаже. Исключение составляют следующие поступления иностранной валюты, зачисляемые сразу в дебет счета 52-2 “Текущие валютные счета”:

- 1) перевод посреднической организацией после обязательной продажи ею части валютной выручки с отметкой в платежном поручении о произведенной продаже части валютной выручки;
- 2) иностранная валюта, приобретенная на внутреннем валютном рынке за российские рубли и за иностранную валюту другого вида.

С кредита счета 52-1 “Транзитные валютные счета” иностранная валюта списывается в дебет счета 52-2 “Текущие валютные счета” и в ряде других случаев (при возвращении средств в иностранной валюте той организации, от которой они поступили, при перечислении экспортной валютной выручки посредническими внешнеэкономическими организациями организациям, не являющимся резидентами Российской Федерации, за вычетом комиссионного вознаграждения, и др.).

Текущие валютные счета открываются организациями для учета средств, оставшихся в распоряжении организации после обязательной продажи экспортной выручки и совершения иных операций по счету в соответствии с валютным законодательством.

По дебету счета 52-2 “Текущие валютные счета” отражаются суммы в иностранной валюте, перечисленные с кредита счета 52, субсчет “Транзитные валютные счета”, а также суммы, которые зачисляются сразу на текущий валютный счет, минуя транзитный счет.

С кредита счета 52, субсчет 2 “Текущие валютные счета”, валюта списывается в безналичном и наличном порядке.

Снятие наличной иностранной валюты со счета 52, субсчет 2 “Текущие валютные счета”, разрешается на оплату расходов, связанных с командированием работников организаций в иностранные государства, а также по специальному разрешению Банка России.

Валютные счета за рубежом открываются организациям, получившим разрешение Центрального банка Российской Федерации на открытие счетов в иностранных банках.

Движение средств в иностранной валюте на валютных счетах за рубежом отражается на счете 52, субсчет 3 “Валютные счета за рубежом”.

Банк начисляет и выплачивает проценты по валютным счетам в тех валютах, по которым имеет доходы от их размещения на международном валютном рынке. По текущим валютным счетам процентная ставка определяется на основе ставок по однодневным депозитам на международном валютном рынке (исчисляется средняя ставка по видам валюты за истекший квартал и уменьшается на 1,5%).

10.4. Учет операций по специальным счетам организации

Денежные средства производственного предприятия, 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.

Счет 55 “Специальные счета в банках” предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации и иностранных валютах, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных

специальных счетах. На этом счете обобщаются также данные о движении средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению.

К счету 55 “Специальные счета в банках” могут быть открыты субсчета 55-1 “Аккредитивы”, 55-2 “Чековые книжки”, 55-3 “Депозитные счета” и др.

На субсчете 55-1 учитывается движение средств, находящихся в аккредитивах.

Аккредитив представляет собой условное денежное обязательство, принимаемое банком (далее — банком-эмитентом) по поручению плательщика, произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому банку (исполняющему банку) произвести такие платежи.

Банками могут открываться следующие виды аккредитивов:

— покрытые (депонированные) и непокрытые (гарантированные);

— отзывные и безотзывные (могут быть подтвержденными).

При открытии *покрытого (депонированного)* аккредитива банк-эмитент перечисляет за счет средств плательщика или предоставленного ему кредита сумму аккредитива (покрытие) в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия аккредитива. При открытии *непокрытого (гарантированного)* аккредитива банк-эмитент предоставляет исполняющему банку право списывать средства с ведущегося у него корреспондентского счета в пределах суммы аккредитива. Порядок списания денежных средств с корреспондентского счета банка-эмитента по гарантированному аккредитиву определяется по соглашению между банками.

Отзывным является аккредитив, который может быть изменен или отменен банком-эмитентом на основании письменного распоряжения плательщика без предварительного согласования с получателем средств и без каких-либо обязательств банка-эмитента перед получателем средств после отзыва аккредитива.

Безотзывным признается аккредитив, который может быть отменен только с согласия получателя средств. По просьбе банка-эмитента исполняющий банк может подтвердить безотзывный аккредитив (подтвержденный аккредитив). Безотзывный аккредитив, подтвержденный исполняющим банком, не может быть изменен или отменен без согласия исполняющего банка. Порядок предоставления подтверждения по безотзывному подтвержденному аккредитиву определяется по соглашению между банками.

Аккредитив предназначен для расчетов с одним получателем средств.

Условиями аккредитива может быть предусмотрен акцепт уполномоченного плательщиком лица. Получатель средств может отказаться от использования аккредитива до истечения срока его действия, если возможность такого отказа предусмотрена условиями аккредитива.

Порядок расчетов по аккредитиву устанавливается в основном договоре, в котором отражаются следующие условия:

- наименование банка-эмитента;
- наименование банка, обслуживающего получателя средств;
- наименование получателя средств;
- сумма аккредитива;
- вид аккредитива;
- способ извещения получателя средств об открытии аккредитива;
- способ извещения плательщика о номере счета для депонирования средств, открытого исполняющим банком;
- полный перечень и точная характеристика документов, представляемых получателем средств;
- сроки действия аккредитива, представления документов, подтверждающих поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг), и требования к оформлению указанных документов;
- условие оплаты (с акцептом или без акцепта);
- ответственность за неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязательств.

В основной договор могут быть включены иные условия, касающиеся порядка расчетов по аккредитиву.

Платеж по аккредитиву производится в безналичном порядке путем перечисления суммы аккредитива на счет получателя средств. Допускаются частичные платежи по аккредитиву.

Закрытие аккредитива в исполняющем банке производится:

— по истечении срока аккредитива;

— по заявлению получателя средств об отказе от использования аккредитива до истечения срока его действия, если возможность такого отказа предусмотрена условиями аккредитива;

— по требованию плательщика о полном или частичном отзыве аккредитива, если такой отзыв возможен по условиям аккредитива.

О закрытии аккредитива исполняющий банк должен поставить в известность банк-эмитент.

Неиспользованная сумма покрытого аккредитива подлежит возврату банку-эмитенту незамедлительно одновременно с закрытием аккредитива. Банк-эмитент обязан зачислить возвращенные суммы на счет плательщика, с которого депонировались средства.

Зачисление денежных средств в аккредитивы отражается по дебету счета 55 “Специальные счета в банках” и кредиту счетов 51 “Расчетные счета”, 52 “Валютные счета”, 66 “Расчеты по краткосрочным кредитам и займам” и других аналогичных счетов.

Принятые на учет по счету 55 “Специальные счета в банках” средства в аккредитивах списываются по мере их использования (согласно выпискам кредитной организации), как правило, в дебет счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”. Неиспользованные средства в аккредитивах после восстановления кредитной организацией на тот счет, с которого они были перечислены, отражаются по кредиту счета 55 “Специальные счета в банках” в корреспонденции со счетом 51 “Расчетные счета” или 52 “Валютные счета”.

Аналитический учет по субсчету 55-1 “Аккредитивы” ведется по каждому выставленному организацией аккредитиву.

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 прежде всего от вида аккредитива и от того, на каких условиях открывается аккредитив. Здесь отражается открытие именно покрытого аккредитива, учет непокрытого аккредитива — за балансом на счете 009 “Обеспечения обязательств и платежей выданные”.

Списание денежных средств для открытия покрытого (депонированного) аккредитива оформляется бухгалтерской записью:

Дебет счета 55 “Специальные счета в банках”, субсчет 1 “Аккредитивы”

Кредит счетов 51 “Расчетные счета”, 52 “Валютные счета”, 66 “Расчеты по краткосрочным кредитам и займам” и других счетов.

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 представляет в исполняющий банк четыре экземпляра реестра счетов, товарно-транспортные и другие документы, подтверждающие факт 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:

Дебет счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”

Кредит счета 55 “Специальные счета в банках”, субсчет 1 “Аккредитивы”.

После списания суммы использованных аккредитивов банк плательщика производит окончательные операции, связанные с аккредитивами. Так, если аккредитив использован неполностью, 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:

Дебет счета 51 “Расчетные счета” или 52 “Валютные счета”

Кредит счета 55 “Специальные счета в банках”, субсчет 1 “Аккредитивы”.

Аналитический учет по счету 55, субсчет 1 “Аккредитивы”, ведется по каждому выставленному организацией 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. Юриди-

ческое или физическое лицо, имеющее денежные средства в банке, является чекодателем. Юридическое или физическое лицо, в пользу которого выдан чек, является чекодержателем. Банк, в котором находятся денежные средства, является плательщиком. Чек оплачивается плательщиком за счет денежных средств чекодателя, при этом чекодатель не 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:

Дебет счета 55 “Специальные счета в банках”, субсчет 2 “Чековые книжки”

Кредит счетов 51 “Расчетные счета”, 52 “Валютные счета”, 66 “Расчеты по краткосрочным кредитам и займам”.

Предъявленные к оплате в банк используемые чеки при приобретении материальных ценностей в бухгалтерском учете отражаются записью:

Дебет счетов 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”

Кредит сч. 55 “Специальные счета в банках”, субсчет 2 “Чековые книжки”.

Суммы неиспользованных чеков и возвращенных в кредитную организацию в бухгалтерском учете отражаются записью:

Дебет счетов 51 “Расчетные счета”, 52 “Валютные счета”

Кредит счета 55 “Специальные счета в банках”, субсчет 2 “Чековые книжки”.

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 свободных денежных средств организации в банковские вклады отражаются на счете 55 “Специальные счета в банках”, субсчет 3 “Депозитные счета”. При открытии депозитных счетов в зависимости от сроков возмещения и условия снятия денег различают вклады до востребования и срочные вклады. По вкладам до востребования не устанавливаются их минимальный размер и сумма неснимаемого остатка. По этим вкладам организация имеет право на закрытие депозитного счета по первому требованию.

Вклад организации денежных средств по срочному депозиту осуществляется на срок, установленный договором (от одного месяца до года). В случае долгосрочного снятия денежных средств с депозитного счета организация теряет установленный договором процент дохода; и кредитные учреждения по данному депозиту начисляют процент, предусмотренный для вкладов до востребования.

Перечисление денежных средств организацией отражается на основании депозитного 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 отражении суммы начисленных процентов по вкладам на депозитных счетах дается запись:

Дебет счета 55 “Специальные счета в банках”, субсчет 3 “Депозитные счета”

Кредит счета 91 “Прочие доходы и расходы”, субсчет 1 “Прочие доходы”.

При возврате вкладов кредитной организацией осуществляются записи по дебету счетов 51 “Расчетные счета”, 52 “Валютные счета” и кредиту счета 55 “Специальные счета в банках”, субсчет 3 “Депозитные счета”. Аналитический учет ведется по каждому вкладу в соответствии с договором с кредитной организацией с указанием сроков 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 счета 55 “Специальные счета в банках”, субсчет “Специальный карточный счет”
Кредит счета 51 “Расчетные счета”.

Банк, обслуживающий расчеты по карте, представляет выписки со специального банковского счета в сроки, установленные договором. На основании полученных выписок и первичных до-

кументов, подтверждающих выдачу банковской карты конкретному работнику организации, производится бухгалтерская запись:

Дебет счета 71 “Расчеты с подотчетными лицами”

Кредит счета 55 “Специальные счета в банках”, субсчет “Специальный карточный счет”.

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”, 20 “Основное производство”, 26 “Общехозяйственные расходы”, 41 “Товары”, 44 “Расходы на продажу”

Кредит счета 71 “Расчеты с подотчетными лицами”.

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 основе 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 разрезе корреспондирующих счетов.

10.5. Учет переводов в пути

Переводы в пути — денежные средства, сданные в кассы кредитных организаций или почтовых отделений с целью их зачисления на расчетные счета организаций, но еще не посту-

пившие по назначению. Наличие переводов в пути объясняется возникновением временного разрыва между моментом документально подтвержденного списания или сдачей денежных средств и моментом их зачисления на расчетные и другие счета в кредитных организациях.

Переводы в пути включают: денежные средства, сданные организацией в кассу почтового отделения или сберегательную кассу для зачисления на расчетные счета, если перевод денег осуществляется более одного дня; денежные средства, которые перечисляются организацией с одного ее расчетного счета на другой, отмеченная операция совершается более одного дня; денежные средства, сданные в вечернюю кассу банка или инкассаторам для зачисления на расчетный счет, а фактическое поступление денежных средств происходит только на следующий день; денежные средства, используемые организацией на приобретение банковских карт, если расчетный счет организации находится в одном банке, а “Карточный счет” — в другом и перевод средств занимает более одного дня.

Учет переводов в пути ведется на активном счете 57 “Переводы в пути”, по дебету которого фиксируются суммы переводов денежных средств, не поступивших на расчетный и другие счета, а по кредиту — списание сумм переводов денежных средств в связи с их зачислением на расчетные счета организации.

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.

Счет 57 “Переводы в пути” используется и 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 счета 57 “Переводы в пути”
Кредит счета 50 “Касса”.

Поступление выручки от продажи товаров в кассу организации в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет счета 50 “Касса”
Кредит счета 90 “Продажи”.

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 в учете следующей записью:

Дебет счета 51 “Расчетные счета”
Кредит счета 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.

Вопросы для самопроверки

1. Какими нормативными документами регулируется порядок ведения кассы и кассовых операций?
2. Какими документами оформляются движение денежных средств и денежных документов в кассе организации?
3. Что относится к денежным документам?
4. Каков порядок составления и проверки кассовой книги организации?
5. Каким образом осуществляется синтетический и аналитический учет денежных средств и денежных документов в кассе организации?

6. Какова процедура ревизии кассы и кассовых операций?
7. Какова процедура открытия расчетных и специальных счетов организации?
8. Какими документами оформляются операции по движению денежных средств на расчетных и специальных счетах организации?
9. В чем значение выписок с расчетных и специальных счетов организации?
10. Каким образом осуществляется синтетический и аналитический учет денежных средств на расчетных и специальных счетах организации?
11. Каков порядок синтетического и аналитического учета по счету 57 “Переводы в пути”?

Задания в тестовой форме

Укажите варианты правильных ответов.

1. Прием наличных денег в кассу организации оформляется:
 - а) приходной накладной;
 - б) приемным актом;
 - в) приходным кассовым ордером;
 - г) счетом-фактурой.
2. Выдача наличных денег из кассы организации оформляется:
 - а) расходной накладной;
 - б) лимитно-заборной картой;
 - в) счетом-фактурой;
 - г) расходным кассовым ордером.
3. Все кассовые ордера должны регистрироваться:
 - а) в книге покупок;
 - б) книге продаж;
 - в) журнале регистрации хозяйственных операций;
 - г) журнале регистрации приходных и расходных кассовых средств.

4. Наличие и движение денежных средств в кассе организации кассир отражает:

- а) в рапорте на выполненную работу;
- б) расчетно-платежной ведомости;
- в) товарном отчете;
- г) кассовой книге.

5. Излишки денег, обнаруженные при ревизии кассы, приносятся по кредиту счета:

- а) 50 “Касса”;
- б) 94 “Недостачи и потери от порчи ценностей”;
- в) 99 “Прибыли и убытки”;
- г) 91 “Прочие доходы и расходы”.

6. В соответствии с действующим законодательством организациям разрешается иметь расчетных счетов:

- а) один;
- б) два;
- в) три;
- г) неограниченное число в различных учреждениях банка.

7. Получение наличных денежных средств с расчетного счета организации оформляется:

- а) приходной накладной;
- б) счетом-фактурой;
- в) денежным чеком;
- г) денежным актом.

8. Суммы, ошибочно зачисленные на расчетный счет организации, в бухгалтерском учете отражаются по кредиту счета:

- а) 51 “Расчетные счета”;
- б) 50 “Касса”;
- в) 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”;
- г) 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”.

9. Суммы, ошибочно списанные с расчетного счета организации, в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета:

- а) 50 “Касса”;
- б) 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”;
- в) 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”;
- г) 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”.

10. Списание денежных средств с расчетного счета по инициативе самой организации оформляется:

- а) расходным кассовым ордером;
- б) платежным требованием;
- в) платежным поручением;
- г) объявлением на взнос наличными.

Глава 11. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Цели изучения главы:

- ♦ раскрытие экономической сущности, классификации и оценки финансовых вложений;
- ♦ отражение методологии учета паев и акций;
- ♦ отражение методологии учета долговых ценных бумаг;
- ♦ отражение методологии учета предоставленных займов;
- ♦ отражение методологии учета вкладов в совместную деятельность.

11.1. Характеристика, классификация и оценка финансовых вложений

В условиях рыночной экономики значительное место в общих активах (средствах) организации занимают финансовые вложения.

Финансовые вложения — это вложения (инвестиции) организации в государственные ценные бумаги, акции, облигации и иные ценные бумаги других организаций, уставные (складочные) капиталы других организаций, в предоставленные другим организациям займы.

Иными словами — это инвестиции организации, но в отличие от капитальных вложений — инвестиции в денежной форме.

Наиболее распространенным видом финансовых вложений являются вложения в ценные бумаги, т.е. приобретение акций, облигаций, векселей, депозитных и сберегательных сертификатов и т.п. Сами ценные бумаги при этом являются документами, удостоверяющими производство финансовых вложений.

Ценная бумага — это свидетельство (доказательство), удостоверяющее право ее владельца требовать выполнения определенных обязательств со стороны экономического субъекта (юридического лица), ее выпустившего.

В соответствии со ст. 143 ГК РФ к ценным бумагам относятся: облигации, векселя, чеки, депозитные и сберегательные серти-

фикааты, банковские сберегательные книжки на предъявителя, коносаменты, акции, приватизационные ценные бумаги и др.

Каждая ценная бумага содержит целый ряд характеристик, что обуславливает наличие множества классификационных признаков.

Основным критерием, позволяющим классифицировать ценные бумаги, является право (статус) владельца ценной бумаги по отношению к лицу, ее выпустившему. По этому признаку ценные бумаги подразделяются на долговые и долевыe.

Долговые ценные бумаги (выражающие отношения займа), как правило, выпускаются в виде различных облигаций (закладные, депозитные, сберегательные) с твердым (фиксированным) процентом и обязательством выплатить сумму указанного на них долга к определенному сроку. Выпуск облигаций — это особая форма срочного кредитования, облигация не дает инвестору (держателю, владельцу облигаций) права участия в управлении предприятием-эмитентом, в распределении его прибыли.

В соответствии с Федеральным законом от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ “Об акционерных обществах” облигация представляет собой ценную бумагу, которая удостоверяет право владельца требовать погашения (выплаты номинальной стоимости или номинальной стоимости и процентов) в установленные сроки. Держатели облигаций по сравнению с владельцами акций имеют преимущественное право на распределяемую прибыль и активы общества при ликвидации. Кроме того, акционерное общество должно обеспечить выплату процентов по облигациям до начисления дивидендов по акциям.

Долевые ценные бумаги (выражающие отношения собственности) выпускаются в виде различных акций, которые определяют долю инвестора в уставном капитале акционерного общества и дают ему право на получение части дохода в виде дивидендов, а также на участие в управлении организацией и на имущество, остающееся после его ликвидации. Акции бывают простые (обыкновенные) и привилегированные, именные и на предъявителя.

Кроме облигаций и акций существуют другие финансовые инструменты, которые относятся к обоим указанным типам ценных бумаг и имеют самостоятельное значение. Их называют производными от акций и облигаций ценными бумагами.

Так, к группе долговых ценных бумаг кроме облигаций акционерных обществ, также относятся депозитные и сберегательные сертификаты, бумаги государственных и местных займов, векселя и др.

Сертификаты банков — это ценные бумаги, являющиеся письменным обязательством банка по выплате размещенных у него депозитов (вкладов) юридических лиц (депозитный сертификат) или сберегательных вкладов физических лиц (сберегательный сертификат).

Вексель также следует признать инвестиционной ценной бумагой, так как он предполагает увеличение капитала путем начисления процента или дисконта. Однако данная ценная бумага не всегда является объектом финансовых вложений, поскольку на первичном рынке функции векселя могут иметь двойственный характер. С одной стороны, являясь предметом сделки, вексель должен рассматриваться в качестве объекта финансовых вложений, с другой — векселем оформляется дебиторская задолженность у векселедержателя, когда предметом сделки является товар.

Обращающиеся в финансовой сфере векселя в настоящее время подразделяются на товарные и финансовые. К товарным векселям относятся векселя, полученные векселедержателем от векселедателя в обеспечение задолженности за отгруженную продукцию. К финансовым векселям относятся, во-первых, векселя, выступающие средством платежа за отгруженные товары, а во-вторых, векселя, выданные заимодавцу в обеспечение предоставленного им займа.

Производными ценными бумагами также являются товарораспределительные документы (коносамент, простое и двойное складское свидетельство), дающие право распоряжения каким-либо базисным активом. Кроме того, к производным ценным бумагам относятся так называемые дериваты — опционные и фьючерсные контракты.

Кроме вышеприведенной, возможны также и другие классификации ценных бумаг, на основе других классификационных признаков.

Приобретая ценные бумаги, организация выступает инвестором (инвестирует средства на приобретение ценных бумаг). Но организация и сама может выпускать ценные бумаги (акции собственные, облигации и т. п.), в этом случае она выступает эмитентом (производит эмиссию, т. е. выпускает в обращение ценные бумаги).

Выступая инвестором, организация приобретает ценные бумаги: акции, облигации, векселя и т.п., выступая эмитентом, организация их выпускает в обращение. Соответственно ценные бумаги (акции, облигации, векселя и т. п.) различают: выпущенные (эмитированные) и приобретенные в результате инвестиций. В соответствии с этим вексель может быть выданным, эмитированным организацией-векселедателем и вексель, полученный организацией-векселедержателем; акции и облигации могут быть выпущены организациями-эмитентами и приобретенными организациями-инвесторами.

Ценные бумаги могут иметь разную оценку. Различают пять видов оценки ценных бумаг:

- 1) номинальная — цена по номиналу, указанному на ценной бумаге;
- 2) эмиссионная — цена первичной продажи при выпуске (она может совпадать с номиналом, но чаще нет);
- 3) рыночная — курс акции на вторичном рынке;
- 4) цена продавца и цена покупателя — на фондовом рынке в конкретный момент;
- 5) балансовая — цена оприходования ценной бумаги с учетом всех дополнительных расходов.

В международной практике для оценки финансовых вложений широко применяется справедливая стоимость. Она представляет собой сумму, на которую актив может быть обменян при совершении сделки между информированными, заинтересованными и независимыми сторонами. Справедливая стоимость финансовых вложений определяется, как правило,

при наличии активного рынка для конкретного объекта. Это означает, что торговля на рынке ведется объектами, однородными с рассматриваемым объектом; в любое время на рынке существуют заинтересованные покупатели и продавцы; сведения о ценах являются публичной информацией. Примерами такого рынка являются фондовая биржа, дилерский рынок. Однако справедливая стоимость устанавливается и при отсутствии активного рынка, когда сделки с конкретным объектом финансовых вложений совершаются нерегулярно, эпизодически. В этом заключается одно из отличий справедливой стоимости от рыночной стоимости, которая выявляется исключительно на активном рынке.

Кроме покупки ценных бумаг, финансовыми вложениями являются:

- долевое участие в других предприятиях — вклады в уставные капиталы других организаций (долевые взносы, паи);
- предоставление займов другим организациям (во всех случаях, имея в виду получение доходов по этим операциям в виде процента, и др.);
- предоставление вкладов по договору простого товарищества (также с перспективой получения дохода по этим операциям).

Все финансовые вложения организации подразделяются на две большие группы:

- долгосрочные финансовые вложения, т. е. инвестиции на срок свыше одного года.
- краткосрочные финансовые вложения — инвестиции на несколько месяцев, т.е. на срок до одного года.

Учет финансовых вложений ведется на счете 58 того же наименования. Счет активный. По дебету счета отражаются суммы увеличения финансовых вложений, т. е. финансовых инвестиций, по кредиту счета — списание этих сумм.

По счету 58 учитывают финансовые инвестиции в государственные ценные бумаги, акции, облигации, иные ценные бумаги других организаций, вложения в паи (доли), в уставные (складочные) капиталы других организаций, в предоставленные другим органи-

зациям займы, во вклады по договору простого товарищества. Соответственно содержанию счет имеет четыре субсчета:

58-1 “Паи и акции”;

58-2 “Долговые ценные бумаги”;

58-3 “Предоставленные займы”;

58-4 “Вклады по договору простого товарищества”.

Аналитический учет к счету 58 “Финансовые вложения” ведут по видам финансовых вложений и объектам, в которые осуществлены эти вложения (организациям-продавцам ценных бумаг, другим организациям, участником которых является организация, организациям-заемщикам и т. п.). Построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о краткосрочных и долгосрочных активах. При этом учет финансовых вложений в рамках группы взаимно связанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 58 “Финансовые вложения” обособленно.

Особый дополнительный порядок установлен для аналитического учета ценных бумаг. Для усиления контроля за движением ценных бумаг все ценные бумаги, хранящиеся в организации, должны быть отдельно записаны в книге учета ценных бумаг. В ней предусмотрены следующие реквизиты: наименование эмитента, номинальная цена ценной бумаги, покупная стоимость, номер, серия, общее количество, дата покупки, дата продажи, кому.

Книга должна быть скреплена печатью, страницы ее пронумерованы, она должна быть подписана руководителем и главным бухгалтером организации. Все исправления в книге обязательно заверены двумя подписями.

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

На сумму фактических вложений организация получит причитающийся доход в виде дивидендов на акции, процентов на облигации, дохода на вложения в уставный капитал других предприятий и т. п. Суммы доходов, причитающиеся к получению, отражаются по дебету счета 76, субсчет 3 “Расчеты по при-

читающимся дивидендам и другим доходам”, и кредиту счета 91 “Прочие доходы и расходы”. Фактическое перечисление дохода отражается по дебету счета 51 и кредиту счета 76, субсчет 3 “Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам”.

11.2. Учет паев и акций

Каждая организация может быть участником (вкладчиком) в уставном капитале других организаций либо в форме прямых вложений (приобретение паев, долевого участия), либо путем приобретения акций этих организаций. При передаче в уставный капитал долевых взносов (паев) в денежной форме или материалов (по балансовой оценке) делается прямая запись в дебет счета 58-1 с кредита счетов 51 или 10 либо с предварительным начислением суммы взноса через счет 76. Если сумма пая (долевого взноса) отличается от балансовой стоимости, делается несколько бухгалтерских записей. Например, по счету 01 сначала суммы списываются на субсчет 01-9 “Выбытие основных средств” (с других субсчетов счета 01) и амортизация со счета 02, затем сумма остаточной стоимости основных средств списывается с кредита субсчета 01-9 в дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”, а с кредита счета 91 сумма основных средств в договорной стоимости списывается в дебет счета 58-1 — пай (долевого взнос) в уставный капитал организации, с которой заключен соответствующий договор.

Приобретение акций (ценных бумаг) приходится в дебет счета 58-1 в сумме фактических затрат на их приобретение, которые складываются из суммы, учитываемой в соответствии с договором, суммы, уплачиваемой за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг, вознаграждения, уплачиваемого посредническим организациям, расходов по уплате процентов по заемным средствам, используемым на приобретение ценных бумаг, иных расходов, непосредственно связанных с приобретением ценных бумаг и постановкой их на учет.

Учет приобретения акций по дебету счета 58 “Финансовые вложения” ведется в корреспонденции с кредитом разных счетов в зависимости от способа оплаты: прямое перечисление денежных средств с расчетного или валютного счетов (кредит счетов 51, 52), оплата через счета расчетов (счет 76), предоставление в порядке оплаты материальными ценностями (счета 10, 43, если оплата производится по балансовой стоимости).

По акциям, котирующимся на рынке ценных бумаг, имеются некоторые особенности в их отражении на балансе инвестора. Вложения в такие акции при составлении годового бухгалтерского баланса должны отражаться по рыночной стоимости, если она ниже их балансовой стоимости. На разность между учетной и рыночной стоимостью этих акций в конце года организация образует резерв под обесценение вложений в ценные бумаги записью: дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”, кредит счета 59 “Резервы под обесценение финансовых вложений”. При повышении рыночной стоимости ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы, производится запись по дебету счета 59 “Резервы под обесценение финансовых вложений” в корреспонденции с кредитом счета 91 “Прочие доходы и расходы”. Аналогичная запись делается при списании с баланса ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы.

Убыток, полученный при создании резерва под обесценение вложений в ценные бумаги, не принимается в уменьшение налогооблагаемой базы при исчислении налога на прибыль.

В целях налогообложения все акции подразделяются на две категории:

- обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг (имеющие рыночную котировку);

- не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг.

Убытки от продажи (выбытия) бумаг, относящихся к первой категории, могут быть приняты для целей налогообложения в пределах доходов от продажи соответствующей категории ценных бумаг, но при условии реализации по цене, не ниже установленной предельной границы колебаний рыночной цены. При этом ры-

ночная цена, а также предельная граница колебаний рыночной цены определяется в соответствии с правилами, которые устанавливаются Федеральной комиссией по рынку ценных бумаг.

Убытки по операциям с ценными бумагами, относящимися ко второй категории, также могут быть приняты для целей налогообложения в пределах доходов от продажи данной категории ценных бумаг (Федеральный закон от 29 декабря 1998 г. № 192-ФЗ).

Расходы, связанные с продажей ценных бумаг, являются операционными расходами, так же как доходы от продажи ценных бумаг и затраты, связанные с получением этих доходов, — операционными доходами. Поэтому первые подлежат отнесению в дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”, вторые — в кредит счета развернуто (без сальдирования). Сальдирование производится в целом по счету на субсчете 91-3 “Сальдо прочих доходов и расходов”.

1 1.3. Учет долговых ценных бумаг

Долговые ценные бумаги инвестора (облигации, векселя и т.п.) учитываются на субсчете 58-2. При этом отдельно приводится наличие инвестиций как в государственные, так и в частные долговые ценные бумаги. Финансовые вложения, осуществляемые организацией в ценные бумаги, отражаются по дебету счета 58 “Финансовые вложения” и кредиту счетов, на которых учитываются ценности, подлежащие передаче в счет этих вложений. Например, приобретение организацией ценных бумаг за плату проводится по дебету счета 58, субсчет 2, и кредиту счетов 51 или 52.

При списании суммы превышения покупной стоимости приобретенных организацией облигаций и других долговых ценных бумаг над их номинальной стоимостью делаются записи по дебету счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” (на сумму причитающегося к получению по ценным бумагам дохода) и кредиту счетов 58 “Финансовые вложения”

(на часть разницы между покупной и номинальной стоимостью) и 91 “Прочие доходы и расходы” (на разницу между суммами, отнесенными на счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” и 58 “Финансовые вложения”).

При доначислении суммы превышения номинальной стоимости приобретенных организацией облигаций и иных долговых ценных бумаг над их покупной стоимостью делаются записи по дебету счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” (на сумму причитающегося к получению по ценным бумагам дохода) и кредиту счетов 58 “Финансовые вложения” (на часть разницы между покупной и номинальной стоимостью) и 91 “Прочие доходы и расходы” (на общую сумму, отнесенную на счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” и 58 “Финансовые вложения”).

Погашение (выкуп) и продажа ценных бумаг, учитываемых на счете 58 “Финансовые вложения”, отражаются по дебету счета 91 “Прочие доходы и расходы” и кредиту счета 58 “Финансовые вложения” (кроме организаций, которые отражают эти операции по счету 90 “Продажи”).

Некоторые особенности имеются в учете государственных долговых ценных бумаг.

Согласно п. 1 ст. 2 Федерального закона от 29 июля 1998 г. № 136-ФЗ “Об особенностях эмиссии и обращения государственных муниципальных ценных бумаг” к государственным ценным бумагам относятся ценные бумаги, выпущенные (эмитированные) от имени Российской Федерации и муниципальных образований (органов местного самоуправления). Обращающиеся на рынке ценные бумаги представлены в двух видах: дисконтные (бескупонные) и с купонным доходом.

Дисконт определяется как разница между ценой продажи (погашения) и ценой покупки (первичного размещения).

Если организация приобрела ценную бумагу и держит ее на балансе до даты официального погашения, то разница между ценой продажи и ценой покупки автоматически составит величину дисконта, которая была известна заранее при инвестировании средств.

Согласно п. 44 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н “по долговым ценным бумагам разрешается разницу между суммой фактических затрат на приобретение и их номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно по мере начисления причитающегося по ним дохода относить на финансовые результаты у коммерческой организации”. Таким образом, прибыль инвестора от операций с бескупонными ценными бумагами (у купонных бумаг сроки получения дохода привязаны к срокам купонов) может отражаться в учете двумя способами:

- 1) ежемесячно в сумме дооценки финансовых вложений;
- 2) общей суммой в момент продажи или погашения ценной бумаги.

Чаще всего для инвестора предпочтительнее оказывается первый вариант.

11.4. Учет предоставленных займов

На субсчете 58-3 “Предоставленные займы” учитывается движение предоставленных организацией юридическим и физическим лицам (кроме работников своей организации) денежных и иных займов. Предоставленные организацией займы, обеспеченные векселями, учитываются на этом субсчете обособленно.

По дебету субсчета 58-3 отражаются суммы предоставленных займов в корреспонденции с кредитом счета 51 “Расчетные счета” либо других счетов в зависимости от вида займа. Возврат займа отражается по дебету счета 51 “Расчетные счета” либо другого счета в зависимости от вида займа и кредиту субсчета 58-3. Отдельно отражаются суммы процентов по займу.

Предоставление займа оформляется договором. Согласно п. 807 ГК РФ по договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик

обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Отдельно ст. 809 ГК РФ оговаривается порядок уплаты процента по договору займа.

Следует иметь в виду, что в соответствии с п. 3 ПБУ 9/99 поступление и погашение займа, предоставленного заемщику, т. е. поступление основной суммы займа не признается доходами организации. К доходам для целей бухгалтерского учета относятся только проценты, полученные за предоставление и пользование денежными средствами организации (п. 7 ПБУ 9/99).

В связи со сложившейся практикой при договоре займа не-денежном (заем материальных ценностей) плата за пользование соответствующим имуществом устанавливается в денежной форме, т. е. практически это тот же процент.

Суммы начисленных процентов по договору займа отражаются у заимодавца записью по дебету счета 58 “Финансовые вложения” и кредиту счета 91 “Прочие доходы и расходы”, поступление процентов — по дебету счета 51 и кредиту счета 58.

У организации-заемщика суммы процентов, уплаченные организацией за пользование займом, относятся, согласно п. 11 ПБУ 10/99, к прочим расходам и подлежат отнесению в дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”.

11.5. Учет вкладов по договору простого товарищества

Согласно Гражданскому кодексу РФ (ст. 1041–1043, 1046, 1048) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются объединить свои вклады, умения и навыки для извлечения прибыли или достижения иной, не противоречащей закону цели (заключить договор простого товарищества). При этом вклады товарищей признаются равными по стоимости, если иное не предусмотрено договором или не следует из фактических обязательств товарищей. Денежная оценка вкладов участников производится по соглашению между ними.

Внесенное товарищами имущество, которым они обладали на правах собственности, а также произведенная в результате совместной деятельности продукция и полученные от нее доходы признаются их общей долевой собственностью, если иное не установлено законом или договором простого товарищества.

Бухгалтерский учет простого товарищества (совместной деятельности) ведется в соответствии с ПБУ 20/03 “Информация об участии в совместной деятельности”.

В соответствии с этим документом вклады товарищей в совместную деятельность учитываются ими на счете 58 “Финансовые вложения”, субсчет 4 “Вклады по договору простого товарищества”.

В качестве вкладов товарищей могут быть как денежные средства, так и различные виды имущества: основные средства, нематериальные активы, сырье, материалы, продукция, незавершенное производство и др. Рассмотрим порядок отражения на счетах вкладов различных видов:

а) денежными средствами:

Дебет счета 58 “Финансовые вложения”, субсчет 4 “Вклады по договору простого товарищества”

Кредит счета учета денежных средств;

б) основными средствами:

1) Дебет субсчета 01-9 “Выбытие основных средств”

Кредит соответствующих субсчетов по счету 01;

2) Дебет счета 02 “Амортизация основных средств” (по выбывающим объектам)

Кредит субсчета 01-9 “Выбытие основных средств”;

3) Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”

Кредит субсчета 01-9 “Выбытие основных средств”;

4) Дебет счета 58 “Финансовые вложения”

Кредит счета 91 “Прочие доходы и расходы” — по договорной стоимости;

в) нематериальными активами:

1) дебет субсчета 04-9 “Выбытие нематериальных активов” (соответствующий аналитический счет)

Кредит счета 04 (аналитический счет выбывающих нематериальных активов);

2) Дебет счета 05 (аналитический счет амортизации по выбывающим нематериальным активам)

Кредит субсчета 04-9 “Выбытие нематериальных активов” (соответствующий аналитический счет);

3) Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”

Кредит счета 04-9 “Выбытие нематериальных активов”;

4) Дебет счета 58 “Финансовые вложения”, субсчет 4

Кредит счета 91 “Прочие доходы и расходы” — по договорной стоимости.

г) материалами

1) Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”

Кредит счета 10 “Материалы” — по балансовой стоимости;

2) Дебет счета 58 “Финансовые вложения”, субсчет 4

Кредит счета 91 “Прочие доходы и расходы” — по договорной стоимости.

При прекращении договора простого товарищества возврат товарищам внесенного имущества отражается по кредиту счета 58 “Финансовые вложения” в корреспонденции со счетами учета соответствующего имущества.

Вопросы для самопроверки

1. Какие виды активов включаются в финансовые вложения?

2. По каким признакам финансовые вложения группируются в бухгалтерском учете?

3. Из каких затрат складывается первоначальная стоимость приобретенных ценных бумаг?

4. В какой момент приобретенные организацией акции признаются на счете 58 “Финансовые вложения”?

5. В какой оценке отражаются ценные бумаги в учете после первоначального признания?

6. Как изменяется первоначальная стоимость инвестиций в долговые ценные бумаги с течением времени?

7. Что понимается и как определяется обесценение финансовых вложений?

8. В каком случае и как создаются резервы под обесценение финансовых вложений?

9. Как оцениваются ценные бумаги при выбытии?

10. Как отражаются на счетах бухгалтерского учета операции, связанные с получением инвестором дивидендов на акции?

11. Как учитываются приобретенные организацией депозитные сертификаты?

12. В каком порядке в текущем учете ведутся записи по займам, предоставленным другим организациям?

13. Как учитывается вклад организации в простое товарищество?

14. Какими бухгалтерскими записями отражается приобретение дебиторской задолженности на основе уступки права требования и ее погашение?

15. Как организуется аналитический учет финансовых вложений?

Задания в тестовой форме

Укажите варианты правильных ответов.

1. Финансовые вложения — это инвестиции, осуществляемые:

- а) в основные средства;
- б) предметы труда;
- в) капитальные вложения;
- г) денежной форме.

2. Финансовые вложения — это вложения организации:

- а) в государственные ценные бумаги;
- б) акции, облигации и иные ценные бумаги других организаций;
- в) ответы, приведенные в пунктах а и б, верны;
- г) ответы, приведенные в пунктах а и б, не верны.

3. Финансовые вложения — это вложения организации:

- а) в уставные (складочные) капиталы других организаций;
- б) предоставленные другим организациям займы;

- в) ответы, приведенные в пунктах а и б, верны;
- г) ответы, приведенные в пунктах а и б, не верны.

4. Ценная бумага — это:

а) свидетельство (доказательство), удостоверяющее право ее владельца требовать выполнения определенных обязательств со стороны экономического субъекта (юридического лица), ее выпустившего;

б) свидетельство (доказательство), удостоверяющее право экономического субъекта (юридического лица), ее выпустившего требовать выполнения определенных обязательств со стороны ее владельца;

- в) ответы, приведенные в пунктах а и б, верны;
- г) ответы, приведенные в пунктах а и б, не верны.

5. По признаку права (статуса) владельца ценной бумаги по отношению к лицу, ее выпустившему, ценные бумаги подразделяются:

- а) на краткосрочные и долгосрочные;
- б) долговые и долевыe;
- в) простые и привилегированные;
- г) именные и на предъявителя.

6. Акции:

- а) выпускают на срок до трех месяцев;
- б) выпускают на срок до полугода;
- в) выпускают на срок до одного года;
- г) не имеют установленных сроков обращения.

7. Акции выпускаются:

- а) государственными организациями;
- б) негосударственными организациями;
- в) акционерными обществами;
- г) ответы, приведенные в пунктах б и в, верны.

8. Привилегированные акции:

а) дают право участия их владельцам в управлении акционерным обществом;

б) не дают право участия их владельцам в управлении акционерным обществом;

в) ответы, приведенные в пунктах а и б, верны;

г) ответы, приведенные в пунктах а и б, не верны.

9. Простые акции:

а) дают право участия их владельцам в распределении прибыли акционерного общества;

б) не дают право участия их владельцам в распределении прибыли акционерного общества;

в) ответы, приведенные в пунктах а и б, не верны;

г) ответы, приведенные в пунктах а и б, верны.

10. Ценная бумага имеет:

а) номинальную и эмиссионную цену;

б) рыночную и балансовую цену;

в) цену продавца и цену покупателя;

г) все перечисленные выше ответы верны.

Глава 12. Учет расчетных операций

Цели изучения главы:

- ♦ раскрытие правовых основ и задач учета расчетных операций;
- ♦ отражение методологии учета расчетов с поставщиками и подрядчиками;
- ♦ отражение методологии учета расчетов с покупателями и заказчиками;
- ♦ отражение методологии учета расчетов по кредитам и займам;
- ♦ отражение методологии учета расчетов с бюджетом по налогам и сборам;
- ♦ отражение методологии учета расчетов с подотчетными лицами;
- ♦ отражение методологии учета расчетов с персоналом по прочим операциям;
- ♦ отражение методологии учета расчетов с учредителями и акционерами хозяйствующих субъектов;
- ♦ отражение методологии учета расчетов с разными дебиторами и кредиторами;
- ♦ отражение методологии учета внутрихозяйственных расчетов.

12.1. Правовое регулирование и задачи учета расчетных операций

Расчетные взаимоотношения производственных предприятий многообразны. Они включают расчеты с поставщиками, покупателями, прочими организациями, финансовыми органами и т. д.

Расчетные взаимоотношения осуществляются преимущественно в безналичной форме путем перечисления средств по счетам, открытым в кредитных организациях.

Безналичные расчеты между организациями, как уже отмечалось, применяются с использованием следующих форм: расчеты платежными поручениями, по аккредитиву, чеками, в порядке инкассо. Формы безналичных расчетов избираются производственными предприятиями самостоятельно и предусматриваются в договорах, заключаемых ими со своими контрагентами.

Основным документом, регламентирующим безналичные расчетные отношения, является Гражданский кодекс РФ. На-

ряду с ГК РФ действует целая система законов и подзаконных актов в сфере регулирования гражданско-правовых договорных отношений. Подзаконные акты регулируются федеральными законами и лишь в случаях, установленных законом, — банковскими правилами.

Трудовые отношения регулируются трудовыми и коллективными договорами, которые заключаются в соответствии с Трудовым кодексом РФ.

Договор считается заключенным, если между сторонами в приемлемой форме достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора. Существенными принято считать условия о предмете договора, условия, которые названы в законе или иных правовых актах как существенные или необходимые для договоров данного вида, а также все те условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение.

Сделка, для которой законом или соглашением сторон прямо не установлена письменная (простая или нотариальная) форма, может быть совершена устно (ст. 159 ГК РФ). Если иное не установлено соглашением сторон, могут совершаться устно все сделки, исполняемые при самом их совершении, за исключением сделок, для которых установлена нотариальная форма, и сделок, несоблюдение простой письменной формы которых влечет за собой их недействительность. Сделки во исполнение договора, заключенного в письменной форме, могут по соглашению сторон совершаться устно, если это не противоречит закону, иным правовым актам и договору.

Любые договоры юридических лиц между собой и с физическими лицами должны заключаться в простой письменной форме, если они не требуют нотариального удостоверения (ст. 161 ГК РФ).

Несоблюдение простой письменной формы сделки лишает стороны права в случае спора ссылаться в подтверждение сделки и ее условий на свидетельские показания, но не лишает их права приводить письменные и другие доказательства. В случаях, прямо указанных в законе или в соглашении сторон, не-

соблюдение простой письменной формы сделки, в том числе и внешнеэкономической, влечет за собой ее недействительность (ст. 162 ГК РФ).

Нотариальное удостоверение сделок обязательно (ст. 163 ГК РФ):

- 1) в случаях, указанных в законе;
- 2) в случаях, предусмотренных соглашением сторон, даже если по закону для сделок данного вида эта форма не требовалась.

Сделки с землей и другим недвижимым имуществом, движимым имуществом определенных видов подлежат государственной регистрации в случаях и в порядке, предусмотренных ст. 131 ГК РФ и законом о регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

Несоблюдение нотариальной формы, а в случаях, установленных законом, — требования о государственной регистрации сделки влечет за собой ее недействительность. Такая сделка считается ничтожной. Если одна из сторон полностью или частично исполнила сделку, требующую нотариального удостоверения, а другая сторона уклоняется от такого удостоверения сделки, суд вправе по требованию исполнившей сделку стороны признать сделку действительной. В этом случае последующее нотариальное удостоверение сделки не требуется.

Если сделка, требующая государственной регистрации, совершена в надлежащей форме, но одна из сторон уклоняется от ее регистрации, суд вправе по требованию другой стороны вынести решение о регистрации сделки. В этом случае сделка регистрируется в соответствии с решением суда.

Таким образом, форма договора конкретного вида может быть установлена законом (преимущественно ГК РФ), а при отсутствии такого требования форма определяется соглашением сторон.

Договор в письменной форме может быть заключен путем составления одного документа, подписанного сторонами, а также путем обмена документами посредством почтовой, телеграфной, телетайпной, телефонной, электронной или иной связи, позволяющей достоверно установить, что документ исходит от стороны по договору.

Письменная форма гражданско-правового договора считается соблюденной, если письменное предложение заключить договор принято в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 438 ГК РФ.

Перед бухгалтерским учетом в области расчетных операций стоят следующие основные задачи:

- контроль за соблюдением установленных правил расчетных отношений и правильное документальное оформление операций;

- своевременность расчетов со всеми контрагентами и предотвращение просроченных сумм дебиторской и кредиторской задолженности;

- своевременность и точность отражения в учетных регистрах расчетов со всеми организациями и лицами, а также периодическая сверка данных учета и др.

В Платежном плане счетов для учета расчетов предусмотрены счета одноименного раздела VI. Они предназначены для обобщения информации обо всех видах расчетов организации с различными юридическими и физическими лицами, а также внутрихозяйственных расчетов.

Расчеты иностранными валютами учитываются на счетах этого раздела в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты в установленном порядке. Одновременно эти расчеты отражаются в валюте расчетов и платежей. Расчеты иностранными валютами учитываются на счетах этого раздела обособленно, т.е. на отдельных субсчетах.

12.2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

Поставщики — это организации, поставляющие по договору (заказу) материальные ценности, выполняющие различные виды работ и оказывающие услуги. Ими могут быть и подрядчики по строительству и ремонту средств труда. Для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками применяется активно-пассивный счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчи-

ками”. Данный счет предназначен для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками за:

- полученные товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и потребленные услуги, включая предоставление электроэнергии, газа, пара, воды и т. п., а также по доставке или переработке материальных ценностей, расчетные документы на которые акцептованы и подлежат оплате через банк;

- товарно-материальные ценности, работы и услуги, на которые расчетные документы от поставщиков или подрядчиков не поступили (так называемые неотфактурованные поставки);

- излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их приемке;

- полученные услуги по перевозкам, в том числе расчеты по недоборам и переборам тарифа (фрахта), а также за все виды услуг связи и др.

Организации, осуществляющие при выполнении договора строительного подряда, договора на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ и иного договора функции генерального подрядчика, расчеты со своими субподрядчиками также отражают на счете 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”.

Все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы или потребленные услуги, отражаются на счете 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” независимо от времени оплаты. Этот счет кредитруется на стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету товарно-материальных ценностей, работ, услуг в корреспонденции со счетами учета этих ценностей (либо счета 15 “Заготовление и приобретение материальных ценностей”) или счетов учета соответствующих затрат.

За услуги по доставке материальных ценностей (товаров), а также по переработке материалов на стороне записи по кредиту счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” производятся в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, товаров, затрат на производство и т. п.

Независимо от оценки товарно-материальных ценностей в аналитическом учете счет 60 в синтетическом учете кредитуется согласно расчетным документам поставщика по дебету счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” (субсчет “Расчеты по претензиям”) в следующих случаях:

- если счет поставщика был акцептован и оплачен до поступления груза, а при приемке на склад поступивших товарно-материальных ценностей обнаружилась их недостача сверх предусмотренных в договоре величин против отфактурованного количества,

- если при проверке счета поставщика или подрядчика (после того, как счет был акцептован) были обнаружены несоответствие цен, обусловленных договором, а также арифметические ошибки,

За неотфактурованные поставки счет 60 кредитуется на стоимость поступивших ценностей, определенную исходя из цены и условий, предусмотренных в договорах.

Данный счет дебетуется на суммы исполнения обязательств (оплату счетов), включая авансы и предварительную оплату, в корреспонденции со счетами учета денежных средств и другими счетами. При этом суммы выданных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно. Суммы задолженности поставщикам и подрядчикам, обеспеченные выданными организацией векселями, не списываются со счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, а учитываются обособленно в аналитическом учете.

Аналитический учет по счету 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” ведется по каждому предъявленному счету, а расчетов в порядке плановых платежей — по каждому поставщику и подрядчику. Построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения необходимых данных о следующих поставщиках:

- по акцептованным и другим расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;
- по не оплаченным в срок расчетным документам;

- по неотфактурованным поставкам;
- по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил;
- по просроченным оплатой векселям;
- по полученному коммерческому кредиту.

Кроме того, аналитический учет должен давать возможность получить информацию о выданных авансах и т.д.

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” обособленно.

12.3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Для учета расчетов с покупателями и заказчиками производственные предприятия используют активно-пассивный счет 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”.

По данному счету формируется информация о задолженности покупателей и заказчиков за проданные (отгруженные) товары, работы, услуги, основные средства и прочее имущество, право собственности на которое перешло к покупателям согласно договорам купли-продажи или договорам поставки. По этому счету отражаются также суммы полученных авансов и предварительной оплаты от контрагентов.

При отгрузке продукции покупателям и предъявлении им расчетных документов (счетов-фактур, транспортных накладных и др.) в учете поставщика показывается образование дебиторской задолженности в сумме стоимости проданной (отгруженной) продукции по продажным ценам, включая НДС, причитающийся к получению от покупателей. В этом случае данные операции отражаются на счетах бухгалтерского учета записью:

***Дебет счета 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”
Кредит счета 90 “Продажи”.***

Факт свершения сделки по продаже продукции вызывает необходимость отражения суммы задолженности перед бюджетом по НДС, исчисленному исходя из стоимости проданной продукции. Если учетной политикой организации предусматривается учет выручки в целях налогообложения “по отгрузке”, то задолженность перед бюджетом по НДС отражается бухгалтерской записью:

Дебет счета 90 “Продажи”

Кредит счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”.

Если организации ведут учет выручки в целях налогообложения “по оплате” в соответствии с учетной политикой, то для отражения задолженности перед бюджетом по НДС, согласно действующему законодательству, применяется счет 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет “Расчеты с бюджетом по неоплаченным счетам”. Порядок отражения вариантов учета НДС, обусловленных различиями в учетной политике организаций, для целей налогообложения (“по отгрузке” или “по оплате”) подробно излагается в главе “Учет готовой продукции”.

Оплата расчетных документов за отгруженную продукцию покупателями и заказчиками, что подтверждается поступлением денежных средств на расчетные счета организации, уменьшает дебиторскую задолженность и отражается бухгалтерской записью:

Дебет счета 51 “Расчетные счета”

Кредит счета 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”;

Операции по продаже имущества организации в бухгалтерском учете отражаются записью:

Дебет счета 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”

Кредит счета 91 “Прочие доходы и расходы”, субсчет 1 “Прочие доходы”.

При обработке расчетных документов, предъявляемых покупателям за проданную продукцию, и документов об оплате составляется ведомость по счету 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”, представляющая регистр бухгалтерского

учета, совмещающий синтетический и аналитический учет. Полученные выходные данные по этому счету используются для контроля за состоянием дебиторской задолженности и составления сводной ведомости об остатках по счетам синтетического учета, необходимой для заполнения баланса и других форм бухгалтерской отчетности.

Авансовые платежи, полученные организациями-поставщиками от покупателей в соответствии с условиями расчетов по договору поставки материально-производственных запасов или выполнения каких-либо работ и услуг, отражаются по кредиту счета 62, субсчет “Расчеты по авансам полученным”. Перечисление покупателем по платежному поручению суммы авансовых платежей оформляется бухгалтерской записью:

Дебет счетов 51 “Расчетные счета”, 55 “Специальные счета в банках”

Кредит счета 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”, субсчет “Расчеты по авансам полученным”.

Кредиторская задолженность, отражаемая по счету 62, субсчет “Расчеты по авансам полученным”, является объектом налогообложения при исчислении НДС согласно нормам действующего законодательства. В бухгалтерском учете полученные авансы рассматриваются только как источник имущества организации, появление которого связано с последующим исполнением сделки, предусмотренной договором. Налоговый аспект данной хозяйственной операции заключается в признании факта вовлечения денежных средств в оборот организации в качестве составной части сделки по договору, стоимость которой принимается в сумме облагаемого оборота по НДС. В учете независимо от различных аспектов толкования сущности произведенных хозяйственных операций должна быть сформирована информация о возникновении кредиторской задолженности и суммы налога на добавленную стоимость, подлежащего взносу в бюджет в связи с получением авансовых платежей.

Начисление НДС, причитающегося взносу в бюджет с полученной суммы авансов от покупателей и заказчиков, отражается бухгалтерской записью:

Дебет счета 62, субсчет “Расчеты по авансам полученным”
Кредит счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”.

Авансовые платежи, полученные от покупателей и заказчиков, учитываются на счете 62, субсчет “Расчеты по авансам полученным” до момента отгрузки продукции либо выполнения работ и услуг в соответствии с договором и предъявления расчетных документов на оплату отгруженной продукции, а также других документов (транспортных накладных), подтверждающих факт свершения сделки.

Схема учетных записей по зачету полученных авансов определяется тем, какой вариант учета продажи продукции для целей налогообложения предусмотрен учетной политикой организации.

Так, при отражении продажи продукции “по отгрузке” в учете и для целей налогообложения полученных авансов дается бухгалтерская запись:

Дебет счета 62, субсчет “Расчеты по авансам полученным”
Кредит счета 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”;

при учете продажи продукции для целей налогообложения “по оплате” при окончательном расчете с покупателями в бухгалтерском учете производится следующая запись:

Дебет счета 62, субсчет “Расчеты по авансам полученным”
Кредит счета 90, субсчет 1 “Выручка”;

при окончательном расчете с покупателями и заказчиками по мере завершения сделок, связанных с продажей основных средств или прочих активов в бухгалтерском учете производится следующая запись:

Дебет счета 62, субсчет “Расчеты по авансам полученным”
Кредит счета 91 “Прочие доходы и расходы”, субсчет 1 “Прочие доходы”.

Одновременно с зачетом полученных авансов осуществляется восстановительная запись по счетам на сумму НДС,

начисленную ранее от авансовых платежей, перечисленных покупателями и заказчиками. Эта операция в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”

Кредит счета 62, субсчет “Расчеты по авансам полученным”.

Аналитический учет авансов полученных ведется по каждому кредитору с указанием суммы, сроков возникновения и погашения кредиторской задолженности.

Аналитический учет по счету 62 ведут по каждому предъявленному покупателем или заказчиком счету, а при расчетах в порядке плановых платежей — по каждому покупателю или заказчику. Построение аналитического учета должно обеспечить получение данных в разрезе:

- покупателей и заказчиков по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;

- покупателей и заказчиков по не оплаченным в срок расчетным документам;

- авансов полученных;

- векселей, срок поступления денежных средств по которым не наступил;

- векселей, дисконтированных (учтенных) в банках;

- векселей, по которым денежные средства не поступили в срок.

Учет расчетов с покупателями и заказчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 62 обособленно.

В организациях, выполняющих работы долгосрочного характера, начальные и конечные сроки выполнения которых обычно относятся к разным отчетным периодам (строительные, научные, проектные, геологические и т.п.), для учета расчетов с заказчиками может использоваться счет 46 “Выполненные этапы по незавершенным работам”. Этот счет предназначен для обобщения информации о законченных в соответствии с зак-

люченными договорами этапах работ, имеющих самостоятельное значение.

По дебету счета 46 “Выполненные этапы по незавершенным работам” учитывается стоимость оплаченных заказчиком законченных организацией этапов работ, принятых в установленном порядке, в корреспонденции со счетом 90 “Продажи”. Одновременно сумма затрат по законченным и принятым этапам работ списывается с кредита счета 20 “Основное производство” в дебет счета 90 “Продажи”. Суммы поступивших от заказчиков средств в оплату законченных и принятых этапов отражаются по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции со счетом 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”.

По окончании всей работы в целом оплаченная заказчиком стоимость этапов, учтенная на счете 46 “Выполненные этапы по незавершенным работам”, списывается в дебет счета 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”. Стоимость полностью законченных работ, учтенная на счете 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”, погашается за счет ранее полученных авансов и сумм, полученных от заказчика в окончательный расчет в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств.

Аналитический учет по счету 46 “Выполненные этапы по незавершенным работам” ведется по видам работ.

12.4. Учет расчетов по кредитам и займам

В рыночных условиях хозяйствования формирование оборотных активов только за счет собственных средств не представляется возможным. Дополнительная потребность в оборотных активах может покрываться за счет привлеченных источников — кредитов и займов. Информация о займах и кредитах, полученных организацией, активно используется для финансового анализа деятельности фирмы, оценки ее перспектив, платежеспособности, ликвидности и т.п. В то же время, данные о выданных займах свидетельствуют о грамотном использова-

нии свободных средств организации, которые не лежат на счетах, а приносят доход.

Вопросы правового регулирования и бухгалтерского учета кредитов и займов регулируются рядом законодательных актов и нормативных документов, главенствующую роль среди которых играет ГК РФ (гл. 42). Приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 107н утверждено ПБУ 15/2008 “Учет расходов по займам и кредитам”.

Учет кредитов. Кредит как форма предоставления банком или иной кредитной организацией (кредитором) денежных средств заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором на возвратной основе с условием уплаты заемщиком процентов на сумму кредита, весьма распространен в современной экономике.

Банковский кредит предоставляют коммерческие банки, иные небанковские кредитные организации, получившие в Банке России лицензию на осуществление банковских операций (ст. 13 Федерального закона о банках и банковской деятельности).

Представление кредита оформляется кредитным договором, который может предусматривать целевое использование кредита. В случае нарушения заемщиком предусмотренной кредитным договором обязанности целевого использования кредита (ст. 814 ГК РФ) кредитор вправе отказаться от дальнейшего кредитования заемщика по договору.

К отношениям по кредитному договору применяются правила, предусмотренные гл. 42 ГК РФ, если иное не вытекает из существа кредитного договора. Кредитный договор в обязательном порядке должен быть заключен в письменной форме (ст. 820 ГК РФ) и вступает в силу с момента его подписания сторонами. Если в кредитный договор включены условия о залоге недвижимости, такой договор должен быть нотариально удостоверен и зарегистрирован в установленном порядке (ст. 339 ГК РФ).

Кредит может быть предоставлен в рублях или иностранной валюте (п. 2 ст. 807 ГК РФ), причем в случае невозвращения кредита в иностранной валюте в установленный срок на сумму кредита начисляются проценты, предусмотренные договором.

К договору о предоставлении кредита в иностранной валюте нормы п. 1 ст. 395 ГК РФ в части начисления процентов на сумму кредита исходя из учетной ставки банковского процента (ставки рефинансирования) не применяются.

Проценты как плата за пользование кредитными средствами начисляются с момента поступления кредитных средств на счет заемщика, а не с момента заключения договора либо с даты, когда кредитор должен был предоставить денежные средства. Это правило обусловлено тем, что проценты на сумму кредита выплачиваются за время реального пользования кредитными суммами.

Юридическим лицам — заемщикам — банковские кредиты предоставляются только в безналичном порядке путем зачисления денежных средств на расчетный или корреспондентский счет/субсчет клиента-заемщика, открытый на основании договора банковского счета, в том числе при предоставлении средств на оплату платежных документов и на выплату заработной платы.

До принятия решения о целесообразности предоставления денежных средств клиенту потенциальный банк-кредитор запрашивает у потенциального заемщика следующие документы (согласно Методическим рекомендациям ЦБР от 5 октября 1998 г. № 273-Т):

- копии учредительных документов;
- бухгалтерскую, статистическую и финансовую отчетность (баланс и приложения к нему, расшифровки отдельных показателей деятельности по итогам работы клиента за прошедший год и на последнюю отчетную дату, а при необходимости — за более ранний период времени, а также на другие отчетные даты);
- бизнес-план;
- планы маркетинга, производства и управления;
- прогноз денежных потоков заемщика с его контрагентами на период погашения предоставленных денежных средств (график поступлений и платежей клиента-заемщика);
- технико-экономическое обоснование, характеризующее сроки окупаемости и уровень рентабельности кредитуемой сделки.

Банк также проводит проверку достоверности кредитуемых сделок, изучает кредитную историю клиента-заемщика, анализирует вопрос о наличии или отсутствии задолженности по его обязательствам, в том числе просроченной. Кроме того, банк проверяет полномочия должностных лиц клиента-заемщика, подписывающих договор на предоставление денежных средств, исследует наличие и качество обеспечения (залога, банковской гарантии, поручительства, страхового полиса и др.), оценивает полученную информацию.

От клиентов-заемщиков, не обслуживающихся в потенциальном банке-кредиторе (т. е. не имеющих корреспондентского, расчетного, текущего счета), кроме указанных выше документов и информации, банк запрашивает карточку образцов подписей лиц, уполномоченных подписывать соответствующие договоры/соглашения с банком и распоряжаться денежными средствами организации-заемщика.

На подготовительном этапе нередко организуются и проводятся встречи-интервью с потенциальным заемщиком.

Решение о предоставлении денежных средств банки обычно принимают на основе анализа:

- финансового состояния заемщика, уровня его кредите— и платежеспособности;

- качества и ликвидности предлагаемого заемщиком обеспечения;

- расчета достаточности предоставленного обеспечения по размещаемым денежным средствам с учетом причитающихся процентов и возможных издержек банка-кредитора по получению исполнения.

На решение может повлиять и оценка рисков, связанных с кредитованием конкретного клиента (особенно при предоставлении бланковых кредитов): кредитного риска, валютного риска (при предоставлении денежных средств в иностранной валюте), отраслевого риска (анализируется состояние отрасли, к которой относится заемщик) и других рисков.

Кредитор на основании ст. 821 ГК РФ вправе отказаться от предоставления заемщику предусмотренного кредитным дого-

вором кредита полностью или частично при наличии обстоятельств, очевидно свидетельствующих о том, что предоставленная заемщику сумма не будет возвращена в срок.

Если же принято положительное решение о выдаче кредита, уполномоченные специалисты банка-кредитора разрабатывают текст договора. В нем определяются основные условия предоставления и возврата (погашения) размещаемых банком денежных средств. Договор рекомендуется подписывать:

1) с одной стороны — руководителем банка и главным бухгалтером банка либо лицами, которые уполномочены на заключение указанных договоров;

2) с другой стороны — руководителем и главным бухгалтером юридического лица (либо лицами, уполномоченными на заключение такого рода договоров).

Договор скрепляют оттисками печатей банка-кредитора и заемщика — юридического лица.

Оформление договоров со стороны малых предприятий и предпринимателей, осуществляющих свою деятельность без образования юридического лица, производится с учетом законодательства, регулирующего их деятельность.

Изменять условия договора имеют право вышеназванные уполномоченные лица. Все изменения и дополнения к договорам оформляются в установленном порядке в письменной форме.

В частности, важно, что в случае изменения ставки рефинансирования Банка России кредитор вправе в одностороннем порядке увеличить размер процентов за пользование заемными средствами лишь в случае, когда это право предусмотрено в кредитном договоре (п. 1 ст. 450 ГК РФ). Заемщик вправе отказаться от получения кредита полностью или частично, уведомив об этом кредитора до установленного договором срока его предоставления, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или кредитным договором (ст. 821 ГК РФ).

Все представленные клиентом документы, получаемые банком-кредитором ответы на свои запросы, а также документы, подтверждающие факт размещения (предоставления) денежных средств, в том числе договор, дополнительные соглашения к нему, договоры

залога и другие договоры и копии распоряжений, хранятся в досье клиента-заемщика. Это досье ведется банком-кредитором.

Банк предоставляет денежные средства заемщику способами, перечисленными в п. 2.2. Положения ЦБР от 31 августа 1998 г. № 54-П:

1) разовым зачислением денежных средств на банковские счета;

2) открытием кредитной линии, то есть заключением договора, на основании которого клиент-заемщик приобретает право на получение и использование в течение обусловленного срока денежных средств при соблюдении одного из следующих условий:

а) общая сумма предоставленных клиенту-заемщику денежных средств не превышает максимального размера (лимита), определенного в договоре (“лимит выдачи”);

б) в период действия договора размер единовременной задолженности клиента-заемщика не превышает установленного ему данным договором лимита (“лимит задолженности”);

3) кредитованием банком расчетного счета клиента банка и оплаты расчетных документов с банковского счета клиента-заемщика, если условиями договора банковского счета предусмотрено проведение указанной операции, и кредитованием банком банковского счета клиента-заемщика (при недостаточности или отсутствии на нем денежных средств). Кредитование осуществляется при установленном лимите (то есть максимальной сумме, на которую может быть проведена указанная операция) и сроке, в течение которого должны быть погашены возникающие кредитные обязательства клиента банка;

4) участием банка в предоставлении денежных средств клиенту банка на синдицированной (консорциальной) основе. Например, это участие банка в объединении (консорциуме) нескольких банков для предоставления крупного кредита одному клиенту-заемщику на основании соглашения между банками-кредиторами о предоставлении кредита на синдицированной (консорциальной) основе клиенту-заемщику и соответствующих кредитных договоров, заключаемых каждым из этих банков-кредиторов с клиентом-заемщиком;

5) другими способами, не противоречащими действующему законодательству.

Документом, свидетельствующим о факте предоставления денежных средств клиенту, является выписка по корреспондентскому, расчетному, текущему счетам клиента, а также ссудному или межбанковскому депозитному счету либо счету по учету прочих размещенных средств.

В качестве одного из условий кредитного договора банк обычно предусматривает свое право расторгнуть кредитный договор досрочно в случае нарушения клиентом-заемщиком предусмотренных кредитным договором обязательств. Клиенту-заемщику также может быть договором предоставлено право в силу обоснованных причин не использовать кредит (кредитную линию) полностью или частично.

Первоначально согласованная величина кредита (кредитной линии) в последующем может быть также скорректирована сторонами, как было отмечено выше (указанное условие следует предусматривать в кредитном договоре).

Погашение (возврат) размещенных банком денежных средств и уплата процентов по ним производятся в следующем порядке, определенном разд. 3 Положения ЦБР от 31 августа 1998 г. № 54-П:

1) путем списания денежных средств с банковского счета клиента-заемщика по его платежному поручению;

2) путем списания денежных средств в порядке очередности, установленной законодательством, с банковского счета клиента-заемщика (обслуживающегося в другом банке) на основании безакцептного платежного требования банка-кредитора при условии, что договором предусмотрена возможность списания денежных средств без распоряжения клиента — владельца счета;

3) путем списания денежных средств с банковского счета клиента-заемщика (юридического лица), обслуживающегося в банке-кредиторе, на основании платежного требования банка-кредитора, если условиями договора предусмотрено проведение указанной операции.

Погашение (возврат) денежных средств в иностранной валюте осуществляется только в безналичном порядке.

Возможны ситуации, когда договором на предоставление (размещение) денежных средств не установлен срок возврата клиентом-заемщиком суммы основного долга либо указанный срок определен моментом востребования (наступлением условия/события). В этих случаях возврат суммы основного долга должен быть произведен клиентом-заемщиком в течение 30 календарных дней со дня предъявления банком-кредитором официального требования об этом (не позднее следующего рабочего дня за днем наступления условия/события), если иной срок не предусмотрен соответствующим договором.

Порядок и форма официального востребования банком-кредитором возврата клиентом-заемщиком суммы предоставленных (размещенных) денежных средств определяются в соответствующем договоре на предоставление (размещение) денежных средств на условии “до востребования”.

В частности, в этих целях может быть использовано сообщение банка-кредитора, передаваемое клиенту-заемщику средствами курьерской службы, по почте или специальным каналам связи, а также иными способами, которые должны быть оговорены сторонами соглашения. Эти способы должны давать возможность устранить вероятность коллизий относительно дня (даты) востребования исполнения клиентом-заемщиком своих обязательств по возврату суммы основного долга по соответствующему договору.

Размер, вид процентных ставок, порядок определения суммы, причитающихся к уплате процентов, в договорах устанавливается обычно в зависимости от сроков кредитования, суммы кредита и условий его возврата, а также рисков, связанных с проведением банком операций по кредитованию. Одним из решающих факторов является также величина действующих в регионе банковских процентных ставок.

В случае предоставления кредита на срок менее одного дня проценты рекомендуется начислять за количество часов (минут) фактического пользования денежными средствами либо в фиксированной сумме за пользование денежными средствами в течение дня.

По размещенным денежным средствам банки вправе устанавливать индивидуальные процентные ставки исходя из сроков размещения, суммы размещаемых средств и рисков, связанных с предоставлением средств конкретному клиенту-заемщику.

Основными видами процентных ставок по кредитам, предоставляемым юридическим лицам банками-кредиторами, являются фиксированные и плавающие процентные ставки. Формула простых процентов предусматривает отнесение величины процента к сумме основного долга:

$$S = P \times (1 + I \times t / K),$$

где S — сумма денежных средств, причитающихся к возврату (получению), равная первоначальной сумме привлеченных (размещенных) денежных средств плюс начисленные проценты;

P — первоначальная сумма кредита;

I — годовая процентная ставка;

t — количество дней начисления процентов по привлеченным (размещенным) денежным средствам;

K — количество дней в календарном году (365 или 366).

Формула сложных процентов предусматривает капитализацию процентов (начисление их не только на сумму первоначального долга, но и на сумму ранее начисленных и непогашенных процентов):

$$S = P \times (1 + I \times j / K)^n,$$

где S — сумма денежных средств, причитающихся к возврату (получению), равная первоначальной сумме привлеченных (размещенных) денежных средств плюс начисленные капитализированные проценты;

P — первоначальная сумма кредита;

I — годовая процентная ставка;

j — количество календарных дней в периоде, по итогам которого банк производит капитализацию начисленных процентов;

K — количество дней в календарном году (365 или 366);

n — количество операций по капитализации начисленных процентов в течение общего срока привлечения (размещения) денежных средств.

При начислении процентов по плавающей процентной ставке может применяться, например, ставка ЛИБОР плюс/минус установленный соответствующим договором процент (по размещенным средствам в иностранной валюте) либо ставка рефинансирования Банка России плюс/минус установленный соответствующим договором процент (по размещенным средствам в рублях).

Учитывая вероятность возникновения ситуации, когда средств, поступивших от должника, будет недостаточно на покрытие требований по кредиту, в качестве условия договора банк часто предусматривает, что вначале возмещаются издержки банка-кредитора по получению исполнения, затем удовлетворяются требования банка-кредитора по получению процентов, а в оставшейся части средства направляются на погашение суммы основного долга.

За просрочку уплаты процентов и возврата основного долга (его части) заемщик уплачивает штрафные проценты на сумму этих средств. Размер процентов определяется существующей в месте нахождения заемщика учетной ставкой банковского процента на день исполнения денежного обязательства или его соответствующей части (п. 1 ст. 395 ГК РФ).

При взыскании долга в судебном порядке суд может удовлетворить требование кредитора исходя из учетной ставки банковского процента на день предъявления иска или на день вынесения решения. Эти правила применяются, если иной размер процентов не установлен законом или договором.

В соответствии со ст. 34 Федерального закона “О банках и банковской деятельности” банк обязан предпринять все предусмотренные законодательством меры для взыскания задолженности (включая проценты) с клиента-должника вплоть до обращения в арбитражный суд с заявлением о возбуждении производства по делу о несостоятельности (банкротстве) в отношении должников, не исполняющих свои обязательства по погашению задолженности, в установленном федеральными законами порядке.

Особо отметим, что открытие соответствующих ссудных счетов и размещение на них банком-кредитором средств сопровождается уведомлением налоговых органов в установленном порядке (ст. 86 НК РФ).

Договор товарного кредита предусматривает соглашение сторон о том, что одна сторона предоставляет другой стороне вещи, определенные родовыми признаками. Такой кредит может быть предоставлен любым лицом. К договору товарного кредита применяются общие правила о кредите (§ 2 гл. 42 ГК РФ), если иное не предусмотрено самим договором и не вытекает из существа обязательства.

Условия о количестве, ассортименте, комплектности, качестве, таре и (или) упаковке предоставляемых вещей должны исполняться в соответствии с правилами о договоре купли-продажи товаров (ст. 465–485 ГК РФ), если иное не предусмотрено договором товарного кредита.

Статья 823 ГК РФ вводит понятие коммерческого кредита.

Договорами коммерческого кредита предусматривается предоставление одной стороной кредита (в том числе в виде аванса, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки оплаты товаров, работ или услуг) при передаче в собственность другой стороне денежных сумм или других вещей, определяемых родовыми признаками. В отличие от предоставления займа, коммерческое кредитование производится не по самостоятельному договору, а во исполнение обязательств по реализации товаров, выполнению работ или оказанию услуг.

Коммерческий кредит может быть предоставлен покупателем продавцу в виде аванса или предварительной оплаты товаров, либо, наоборот, продавцом покупателю путем предоставления отсрочки (рассрочки) оплаты приобретаемых товаров (так он и будет рассматриваться в бухгалтерском учете). К коммерческому кредиту применяются правила гл. 42 ГК РФ, если иное не предусмотрено правилами о договоре, из которого возникло соответствующее обязательство, и не противоречит существу такого обязательства.

Предоставление коммерческого кредита, не связанного с исполнением обязательств, ГК РФ не предусматривает.

Бухгалтерский учет операций по договорам кредита и займа ведется с учетом ПБУ 15/2008 “Учет расходов по кредитам и займам”. Это положение не применяется к беспроцентным договорам займа и договорам государственного займа. Последние в учете рассматриваются как финансовые вложения и подлежат учету на счете 58 “Финансовые вложения”.

Основная сумма долга (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.

В Плате счетов бухгалтерского учета для учета расчетов по кредитам и займам предусмотрены счета 66 “Расчеты по краткосрочным кредитам и займам” и 67 “Расчеты по долгосрочным кредитам и займам”. Сумма задолженности отражается в учете на дату фактической передачи денег или других вещей.

Если заимодавец фактически не передал или передал деньги (вещи) неполностью, этот факт должен быть отражен заемщиком в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности во избежание несовпадения данных кредитного договора или договора займа и учетных данных.

Задолженность организации-заемщика заимодавцу по полученным займам и кредитам в бухгалтерском учете подразделяется на краткосрочную и долгосрочную, а также срочную и просроченную. Эти аспекты должны найти отражение в аналитическом учете по счетам 66 и 67.

Краткосрочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой согласно условиям договора не превышает 12 мес. Долгосрочная задолженность — это задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора превышает 12 мес.

Срочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора не наступил или продлен (продлонгирован) в

установленном порядке. Просроченная задолженность — задолженность по полученным займам и кредитам с истекшим, согласно условиям договора, сроком погашения.

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 возвратить основную сумму долга. Этот перевод осуществляется между субсчетами соответствующего счета учета кредитов и займов.

Заемщик имеет право, если это предусмотрено его учетной политикой, осуществлять перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную. В момент, когда по условиям договора займа и (или) кредита до возврата основной суммы долга остается 365 дней, делается запись:

***Дебет счета 66 “Расчеты по краткосрочным кредитам и займам”,
Кредит счета 67 “Расчеты по долгосрочным кредитам и займам” —
на сумму долга.***

В случаях, предусмотренных законодательством, организация может осуществлять привлечение заемных средств путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций (далее — выданные заемные обязательства).

Суммы полученных организацией кредитов и займов отражаются по кредиту счета 66 (67) и дебету счетов 50 “Касса”, 51 “Расчетные счета”, 52 “Валютные счета”, 55 “Специальные счета в банках”, 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” и т. д.

Займы, привлеченные путем выпуска и размещения облигаций, учитываются на счете 66 (67) обособленно.

Если облигации размещаются по цене, превышающей их номинальную стоимость, то делаются записи по дебету счета 51 “Расчетные счета” и других счетов в корреспонденции со счетами 66 (67) (по номинальной стоимости облигаций) и 98 “Доходы будущих периодов” (на сумму превышения цены размещения облигаций над их номинальной стоимостью). Сумма, отнесенная на счет 98 “Доходы будущих периодов”, списывается

равномерно в течение срока обращения облигаций на счет 91 “Прочие доходы и расходы”.

Если облигации размещаются по цене ниже их номинальной стоимости, то разница между ценой размещения и номинальной стоимостью облигаций доначисляется равномерно в течение срока обращения облигаций с кредита счета 66 (67) в дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”.

Пример. Организация выпустила 1000 облигаций номинальной стоимостью 300 руб. сроком на один год и разместила их по цене 350 руб.

В учете заемщика производятся следующие записи.

На дату поступления средств:

Дебет счета 51 “Расчетные счета”

Кредит счета 66 “Расчеты по краткосрочным кредитам и займам”

— отражено размещение облигаций (в оценке по номиналу) — 300 000 руб. (1000 облигаций × 300 руб.);

Дебет счета 51 “Расчетные счета”

Кредит счета 98 “Доходы будущих периодов”

— отражено размещение облигаций (в сумме превышения фактической стоимости над номиналом) — 50 000 руб. [1000 облигаций × (350 руб. – 300 руб.)].

Ежемесячно в течение 12 мес.:

Дебет счета 98 “Доходы будущих периодов”

Кредит счета 91 “Прочие доходы и расходы”

— списание суммы превышения фактической стоимости облигаций над номиналом — 4166 руб. 67 коп. (50 000 руб. / 12 мес.).

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).

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 Центрального банка РФ, действовавшему на дату фактического совершения операции (предоставления кредита, займа, включая размещение заемных обязательств). При отсутствии курса Центрального банка РФ задолженность учитывается по курсу, определяемому по соглашению сторон.

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 записью по дебету счетов 66 и 67 и кредиту счетов учета денежных средств.

Учет займов. По договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей.

Иностранная валюта и валютные ценности могут быть предметом договора займа на территории Российской Федерации с соблюдением правил ст. 140, 141 и 317 ГК РФ.

Договор займа между юридическими лицами (а также в том случае, когда заимодавец — юридическое лицо, а заемщик — физическое) должен быть заключен в простой письменной форме (это требование содержится в ст. 808 ГК РФ). В подтверждение договора займа и его условий может быть представлена расписка заемщика или иной документ, удостоверяющие передачу ему заимодавцем определенной денежной суммы или определенного количества вещей.

Общий порядок начисления и уплаты процентов по договору займа определен ст. 809 ГК РФ. Непосредственно в договоре займа может быть определена любая процентная ставка за пользование заемными средствами и любой порядок уплаты процен-

тов. Однако при отсутствии в договоре условия о размере процентов процентная ставка отнюдь не принимается равной нулю: ее размер определяется существующей в месте нахождения заимодавца ставкой рефинансирования Банка России на день уплаты заемщиком суммы долга или его соответствующей части.

Если договором не определено иное, проценты выплачиваются ежемесячно до дня возврата суммы займа. Таким образом, отсутствие в договоре условий о размере и порядке уплаты процентов не делает его беспроцентным. Договор займа предполагается беспроцентным (если в нем прямо не предусмотрено иное), только если по договору заемщику передаются не деньги, а другие вещи, определенные родовыми признаками.

Сроки и порядок возврата суммы займа определяются условиями договора. В случаях, когда срок возврата договором не установлен или определен моментом востребования, сумма займа должна быть возвращена заемщиком в течение тридцати дней со дня предъявления займодавцем требования об этом, если иное не предусмотрено договором (ст. 810 ГК РФ).

Если иное не предусмотрено договором займа, сумма беспроцентного займа может быть возвращена заемщиком досрочно. Сумма займа, предоставленного под проценты, может быть возвращена досрочно только с согласия займодавца, так как это сказывается на сумме уплачиваемых процентов.

По общему правилу, сумма займа считается возвращенной в момент передачи ее займодавцу или зачисления соответствующих денежных средств на его банковский счет.

Заемщик, не возвративший в срок сумму займа, обычно уплачивает штрафные проценты в размере, предусмотренном п. 1 ст. 395 ГК РФ (по ставке рефинансирования Банка России), со дня, когда она должна была быть возвращена, до дня ее возврата займодавцу независимо от уплаты процентов по займу. Если договором займа предусмотрено возвращение займа по частям (в рассрочку), то при нарушении заемщиком срока, установленного для возврата очередной части займа, займодавец вправе потребовать досрочного возврата всей оставшейся суммы займа вместе с причитающимися процентами.

Заемщик вправе доказывать, что деньги или другие вещи в действительности не получены им от заимодавца или получены в меньшем количестве, чем указано в договоре (выражаясь юридическим языком, оспаривать договор займа по его безденежности). При оспаривании должны быть представлены документальные доказательства, а использование свидетельских показаний допускается, только если договор был заключен под влиянием обмана, насилия, угрозы, злонамеренного соглашения представителя заемщика с заимодавцем или стечения тяжелых обстоятельств.

Если все же будет установлено, что деньги или другие вещи в действительности не были получены от заимодавца, договор займа считается незаключенным. Когда деньги или вещи в действительности получены заемщиком от заимодавца в меньшем количестве, чем указано в договоре, договор считается заключенным на это количество денег или вещей.

В случае, если заемщик не выполнил предусмотренные договором займа обязанности по обеспечению возврата суммы займа (например, указанное заемщиком лицо отказалось от заключения договора поручительства либо не представило банковскую гарантию), а также при утрате обеспечения (например, поручитель обанкротился) или ухудшении его условий по обстоятельствам, за которые заимодавец не отвечает (например, обесценился предмета залога), заимодавец вправе потребовать от заемщика досрочного возврата суммы займа и уплаты причитающихся процентов, если иное не предусмотрено договором.

Если договор займа заключен с условием использования заемщиком полученных средств на определенные цели (целевой заем), заемщик обязан обеспечить возможность осуществления заимодавцем контроля за целевым использованием суммы займа. В случае невыполнения заемщиком условия договора займа о целевом использовании суммы займа, а также при необеспечении возможности контроля заимодавец вправе потребовать от заемщика досрочного возврата суммы займа и уплаты причитающихся процентов, если иное не предусмотрено договором. Обязательство заемщика может быть по соглашению сторон удостоверено векселем — долговой ценной

бумагой. Векселедатель (по простому векселю) или иное указанное в векселе лицо (по переводному векселю) обязуется в этом случае выплатить по наступлении предусмотренного векселем срока полученные займы денежные суммы.

Отношения сторон по векселю регулируются законодательством о переводном и простом векселе. С момента выдачи векселя правила гл. 42 ГК РФ могут применяться к этим отношениям постольку, поскольку они не противоречат этому законодательству.

Сегодня в России действуют Конвенция о единообразном законе о переводном и простом векселе (заключена в Женеве 7 июня 1930 г.), Федеральный закон от 11 марта 1997 г. № 48-ФЗ “О переводном и простом векселе”, положение “О простом и переводном векселе” (утв. постановлением ЦИК и СНК СССР от 7 августа 1937 г. № 104/1341), ряд разъясняющих и конкретизирующих подзаконных актов.

В случаях, предусмотренных законом или иными правовыми актами, договор займа может быть заключен путем выпуска и продажи облигаций. Так, Федеральный закон “Об акционерных обществах” (ст. 33) предусматривает право обществ на выпуск облигаций. Облигацией признается ценная бумага, удостоверяющая право ее держателя на получение от лица, выпустившего облигацию, в предусмотренный ею срок номинальной стоимости облигации или иного имущественного эквивалента.

Облигация предоставляет ее держателю также право на получение фиксированного в ней процента от номинальной стоимости облигации либо иные имущественные права. К отношениям между лицом, выпустившим облигацию, и ее держателем правила гл. 42 ГК РФ применяются постольку, поскольку иное не предусмотрено Федеральным законом от 5 марта 1999 г. № 46-ФЗ “О защите прав и законных интересов инвесторов на рынке ценных бумаг”.

По Гражданскому кодексу РФ имеют место также гражданско-правовые договоры государственного займа, когда заемщиком выступает Российская Федерация, субъект РФ, а займодавцем — юридическое лицо (ст. 817 ГК РФ). Государственные займы являются добровольными.

Договор государственного займа заключается путем приобретения займодавцем выпущенных государственных облигаций или иных государственных ценных бумаг. Они удостоверяют право займодавца на получение от заемщика предоставленных ему займы денежных средств или, в зависимости от условий займа, иного имущества, установленных процентов либо иных имущественных прав в сроки, предусмотренные условиями выпуска займа в обращение.

Изменение условий выпущенного в обращение займа не допускается. Правила о договоре государственного займа соответственно применяются к займам, выпускаемым муниципальным образованием.

Еще одной особенностью договора займа является то, что он может возникнуть из обязательства по договорам купли-продажи, аренды имущества или иного основания, кроме обязательств по возмещению вреда, причиненного жизни и здоровью, и по уплате алиментов (ст. 414 ГК РФ). Замена долга заемным обязательством осуществляется с соблюдением требований о новации (ст. 414 ГК РФ) и совершается в форме, предусмотренной для заключения договора займа (ст. 808 ГК РФ). В свою очередь, договор займа может быть обеспечен векселем.

Для учета заемных средств в бухгалтерском учете используются два счета: 66 “Расчеты по краткосрочным кредитам и займам”, субсчет “Расчеты по краткосрочным займам”, и 67 “Расчеты по долгосрочным кредитам и займам”, субсчет “Расчеты по долгосрочным займам”.

На указанных счетах отражаются задолженность по полученным займам, задолженность по векселям выданным, суммы средств от выпуска и реализации краткосрочных и долгосрочных ценных бумаг (акций, облигаций).

По счетам 66 “Расчеты по краткосрочным кредитам и займам” и 67 “Расчеты по долгосрочным кредитам и займам” должен вестись развернутый аналитический учет: по формам получения займов (акции, облигации и др.); займодателям; срокам погашения.

Краткосрочные займы чаще всего выступают в виде коммерческого кредита (под векселя) и партнерского кредита (под долговые обязательства).

Пример. Получен коммерческий кредит под товарно-материальные ценности в сумме 400 000 руб. с уплатой процентов за отсрочку платежа в размере 50% кредита.
Данная операция будет отражена следующими бухгалтерскими записями:

а) при получении коммерческого кредита:

Дебет счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” — 400 000 руб.,

Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы” (на сумму процента) — 20 000 руб.

Кредит счета 66 “Расчеты по краткосрочным кредитам и займам”, субсчет “Векселя выданные” 420 000 руб.;

б) при погашении долга поставщику:

Дебет счета 66 “Расчеты по краткосрочным кредитам и займам”, субсчет “Векселя выданные” 420 000 руб.

Кредит счета 51 “Расчетные счета” 420 000 руб.

При получении партнерского кредита на счетах бухгалтерского учета отражается только движение задолженности:

Дебет счета 51 “Расчетные счета”

Кредит счета 66 “Расчеты по краткосрочным кредитам и займам”.

Привлечение денежных средств путем реализации ценных бумаг (долгосрочных и краткосрочных) отражается бухгалтерскими записями:

Дебет счетов 50 “Касса”, 51 “Расчетные счета”

Кредит счетов 67 “Расчеты по долгосрочным кредитам и займам”, 66 “Расчеты по краткосрочным кредитам и займам” — на сумму поступления денежных средств.

В случае приобретения ценных бумаг работником организации привлечение денежных средств осуществляется непосредственно из заработной платы, что оформляется бухгалтерскими записями:

Дебет счета 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”

Кредит счетов 66 “Расчеты по краткосрочным кредитам и займам”, 67 “Расчеты по долгосрочным кредитам и займам”.

Возврат займов (всех) отражается бухгалтерскими записями:

**Дебет счетов 66 “Расчеты по краткосрочным кредитам и займам”,
67 “Расчеты по долгосрочным кредитам и займам”
Кредит счетов 51 “Расчетные счета”, 52 “Валютные счета”.**

Таковыми же записями в бухгалтерском учете отражается выкуп облигаций.

Проценты по займам в бухгалтерском учете могут отражаться в двух вариантах.

При первом варианте суммы процентов по займам включаются в номинальную стоимость ценных бумаг или сумму задолженности по векселям. В этом случае суммы процентов и разница между ценой реализации и номинальной стоимостью ценных бумаг отражаются бухгалтерскими записями по дебету счетов 50 “Касса”, 51 “Расчетные счета”, 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда” и кредиту счета 98 “Доходы будущих периодов”, субсчет 1 “Доходы, полученные в счет будущих периодов”.

При втором варианте проценты по займам выплачиваются заимодателю при возврате долга ежемесячно. Причитающиеся суммы равными долями отражаются бухгалтерскими записями по дебету счетов 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет 3 “Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам” и кредиту счета 91 “Прочие доходы и расходы”.

Современные автоматизированные бухгалтерские программы предусматривают получение информации по видам кредиторов, срокам погашения, что позволяет сформировать данные для составления бухгалтерского баланса и других форм отчетности.

В учетной политике организации раскрываются состав и порядок списания дополнительных затрат по займам, способы начисления и распределения доходов по заемным обязательствам и порядок учета доходов от временного вложения заемных средств.

Бухгалтерская отчетность организации должна содержать информацию о наличии и движении задолженности по заемным средствам и срокам их погашения; суммах затрат по кредитам и займам, включенных в состав операционных расходов и в стоимость инвестиционных активов; величине средневзвешенной ставки кредитов и займов.

Движение заемных средств в течение года отражается в Приложении к балансу (ф. № 5), а остатки не погашенных к концу года кредитов и займов показываются по статьям баланса: долгосрочные и краткосрочные кредиты банков и долгосрочные и краткосрочные займы.

Данные, показываемые по статьям “Долгосрочные кредиты банков”, “Краткосрочные кредиты банков”, должны быть подтверждены выписками банков по ссудным счетам.

Достоверность остатков невозвращенных заемных средств, полученных у других организаций (кроме банков и иных кредитных учреждений), должна быть подтверждена результатами сверки данных с заимодавцами.

Учет расходов по займам и кредитам. На расчетных счетах по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам отражаются также затраты, связанные с получением и использованием этих займов и кредитов. К ним относятся:

- проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору);
- дополнительные расходы по займам.

Дополнительными расходами по займам являются:

- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги;
- суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа (кредитного договора);
- иные расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов).

Расходы по займам отражаются в бухгалтерском учете обособленно от основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту).

Погашение основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как уменьшение (погашение) кредиторской задолженности.

Расходы по займам отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому они относятся.

Расходы по займам признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива.

В стоимость инвестиционного актива включаются проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива.

Под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов.

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов равномерно, как правило, независимо от условий предоставления займа (кредита). Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), могут включаться в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов исходя из условий предоставления займа (кредита) в том случае, когда такое включение существенно не отличается от равномерного включения.

Дополнительные расходы по займам могут включаться равномерно в состав прочих расходов в течение срока займа (кредитного договора).

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива при наличии следующих условий:

а) расходы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива подлежат признанию в бухгалтерском учете;

б) расходы по займам, связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, подлежат признанию в бухгалтерском учете;

в) начаты работы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива.

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, уменьшаются на величину дохода от временного использования средств полученных займов (кредитов) в качестве долгосрочных и (или) краткосрочных финансовых вложений.

При приостановке приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива на длительный период (более трех месяцев) проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем приостановления приобретения, сооружения и (или) изготовления такого актива.

В указанный период проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в состав прочих расходов организации.

При возобновлении приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем возобновления приобретения, сооружения и (или) изготовления такого актива.

Не считается периодом приостановки приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива срок, в течение которого производится дополнительное согласование технических и (или) организационных вопросов, возникших в процессе приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива.

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца за месяцем прекращения приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива.

В случае, если организация начала использовать инвестиционный актив для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг несмотря на незавершенность работ по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива, то проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу

(кредитору), прекращают включаться в стоимость такого актива с первого числа месяца, следующего за месяцем начала использования инвестиционного актива.

В случае, если на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива израсходованы средства займов (кредитов), полученных на цели, не связанные с таким приобретением, сооружением и (или) изготовлением, то проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива пропорционально доле указанных средств в общей сумме займов (кредитов), причитающихся к оплате займодавцу (кредитору), полученных на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением такого актива.

Таблица 12.1

Пример расчета доли процентов, причитающихся к оплате займодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива

Показатель	Сумма займов (кредитов), руб.		
	всего	в том числе	
		на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива	на общие цели
Остаток неиспользованных займов (кредитов) на начало отчетного периода	20 000	12 000	8000
Получено займов (кредитов) в течение отчетного периода	80 000	60 000	20 000
Итого займов (кредитов) в отчетном периоде	100 000	72 000	28 000
Проценты, подлежащие начислению в отчетном периоде	21 600	18 200	3400
Потрачено займов (кредитов) в отчетном периоде	96 000	88 000	8000

Потрачено займов (кредитов) в отчетном периоде на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного

актива из займов (кредитов), полученных на общие цели:
 $16\,000 = (88\,000 - 72\,000)$.

Сумма процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору) за полученные займы (кредиты) на общие цели, подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива:
 $1943 = (3400 \cdot 16\,000) : 28\,000$.

Итого сумма процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива: $20\,143 = (18\,200 + 1943)$.

При этом необходимо соблюдать следующие правила:

1. Сумма процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива, не должна превышать общей суммы процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), организации в отчетном периоде.

2. При расчете доли процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива, из всей суммы займов (кредитов) исключаются суммы займов (кредитов), полученных на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива.

3. Сумма процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость нескольких инвестиционных активов, распределяется между инвестиционными активами пропорционально сумме займов (кредитов), включенных в стоимость каждого инвестиционного актива.

4. Расчет доли процентов по займам, подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива, приведенный в настоящем примере, основывается на следующих допущениях:

а) ставки по всем займам (кредитам) одинаковы и не изменяются в течение отчетного периода;

б) работы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива продолжаются после окончания отчетного периода.

Расчеты, производимые организациями, могут основываться на иных допущениях.

Проценты по причитающемуся к оплате векселю организацией-векселедателем отражаются обособленно от вексельной суммы как кредиторская задолженность.

Начисленные проценты на вексельную сумму отражаются организацией-векселедателем в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления, или равномерно в течение предусмотренного векселем срока выплаты полученных займы денежных средств.

Проценты и (или) дисконт по причитающейся к оплате облигации организацией-эмитентом отражаются обособленно от номинальной стоимости облигации как кредиторская задолженность.

Начисленные проценты и (или) дисконт по облигации отражаются организацией-эмитентом в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления, или равномерно в течение срока действия договора займа.

В бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

- о наличии и изменении величины обязательств по займам (кредитам);

- о суммах процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционных активов;

- о суммах расходов по займам, включенных в прочие расходы;

- о величине, видах, сроках погашения выданных векселей, выпущенных и проданных облигаций;

- о сроках погашения займов (кредитов);

- о суммах дохода от временного использования средств полученного займа (кредита) в качестве долгосрочных и (или) краткосрочных финансовых вложений, в том числе учтенных при уменьшении расходов по займам, связанных с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива;

- о суммах включенных в стоимость инвестиционного актива процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), по займам, взятым на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива.

В случае неисполнения или неполного исполнения заимодавцем договора займа (кредитного договора) организация-заемщик раскрывает в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности информацию о суммах займов (кредитов), недополученных по сравнению с условиями договора займа (кредитного договора).

12.5. Учет расчетов по налогам и сборам

Производственные предприятия производят определенные платежи в бюджет в виде налогов и сборов. Все виды расчетов с финансовыми органами производственные предприятия учитывают на счете 68 “Расчеты по налогам и сборам”, который является активно-пассивным и может иметь развернутое сальдо. Кредитовое сальдо данного счета отражает задолженность предприятия в пользу финансовых органов по платежам в бюджет, а дебетовое — задолженность финансовых органов в пользу производственного предприятия. Как правило, счет 68 “Расчеты по налогам и сборам” имеет кредитовое сальдо.

По кредиту счета 68 “Расчеты по налогам и сборам” отражают начисленные суммы платежей в бюджет. По дебету этого счета записывают погашение задолженности финансовым органам по платежам в бюджет, а также зачтенные суммы налога на добавленную стоимость. Начисление налогов и сборов производят на основании соответствующих расчетов.

Рассмотрим порядок учета расчетов по отдельным видам налогов и сборов.

Учет расчетов по налогу на добавленную стоимость. Налог на добавленную стоимость (НДС) является одним из основных источников налоговых поступлений. Порядок исчисления и уплаты НДС регулируется гл. 21 НК РФ.

Налогоплательщиками НДС признаются: организации; индивидуальные предприниматели и лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ.

Налогоплательщики подлежат обязательной постановке на учет в налоговом органе.

Иностранные организации имеют право встать на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщиков по месту нахождения своих постоянных представительств в РФ. Постановка на учет в качестве налогоплательщика осуществляется налоговым органом на основании письменного заявления иностранной организации.

В случае, если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) в соответствии с положениями ст. 149 НК РФ, налогоплательщик обязан вести отдельный учет таких операций.

Налоговая база (ст. 153 НК РФ) при реализации товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиком в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг).

При применении налогоплательщиками при реализации (передаче, выполнении, оказании для собственных нужд) товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам. При применении одинаковых ставок налога налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.

При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами. Указанные доходы учитываются в случае возможности их оценки и в той мере, в какой их можно оценить.

При определении налоговой базы выручка (расходы) налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ соответственно на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг), имущественных прав, установленному ст. 167 НК РФ, или на дату фактического осуществления расходов.

Налоговая база (ст. 154 НК РФ) при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) **определяется** как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.

Налоговым периодом (ст. 163 НК РФ) (в том числе для налогоплательщиков, исполняющих обязанности налоговых агентов) считается квартал.

В соответствии со ст. 164 НК РФ налогообложение реализации производится по ставкам 0 процентов, 10 процентов и 18 процентов.

В случае получения налогоплательщиком сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, реализуемых на территории Российской Федерации, налогоплательщик обязан предъявить покупателю этих товаров (работ, услуг), имущественных прав сумму налога, исчисленную в порядке, установленном п. 4 ст. 164 НК РФ.

При реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав выставляются соответствующие счета-фактуры не позднее пяти календарных дней считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг) или со дня передачи имущественных прав.

В расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, первичных учетных документах и в счетах-фактурах, соответствующая сумма налога выделяется отдельной строкой.

Сумма налога, предъявляемая налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, уплачивается налогоплательщику на основании платежного поручения на перечисление денежных средств при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований, при использовании в расчетах ценных бумаг.

При реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), а также при освобождении налогоплательщика в соответствии со ст. 145 НК РФ от исполнения обязаннос-

тей налогоплательщика расчетные документы, первичные учетные документы оформляются и счета-фактуры выставляются без выделения соответствующих сумм налога. При этом на указанных документах делается соответствующая надпись или ставится штамп “Без налога (НДС)”.

При реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам (тарифам) соответствующая сумма налога включается в указанные цены (тарифы). При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцами, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах сумма налога не выделяется.

При реализации товаров за наличный расчет организациями (предприятиями) и индивидуальными предпринимателями розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями, индивидуальными предпринимателями, выполняющими работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению, требования, установленные п. 3 и 4 ст. 168 НК РФ, по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

Счет-фактура (ст. 169 НК РФ) является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени) сумм налога к вычету в порядке, предусмотренном настоящей главой.

Счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению. Невыполнение требований к счету-фактуре не может являться основанием для отказа принять к вычету суммы налога, предъявленные продавцом.

Налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, если иное не предусмотрено п. 4 ст. 169 НК РФ:

1) при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с настоящей главой, в том числе

не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со ст. 149 НК РФ;

2) в иных случаях, определенных в установленном порядке.

Счета-фактуры не составляются налогоплательщиками по операциям реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг), а также банками, страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами по операциям, не подлежащим налогообложению (освобождаемым от налогообложения) в соответствии со ст. 149 НК РФ.

В счете-фактуре должны быть указаны:

- 1) порядковый номер и дата выписки счета-фактуры;
- 2) наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя;
- 3) наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя;
- 4) номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг);
- 5) наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единица измерения (при возможности ее указания);
- 6) количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (работ, услуг), исходя из принятых по нему единиц измерения (при возможности их указания);
- 7) цена (тариф) за единицу измерения (при возможности ее указания) по договору (контракту) без учета налога, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог, с учетом суммы налога;
- 8) стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав без налога;
- 9) сумма акциза по подакцизным товарам;
- 10) налоговая ставка;
- 11) сумма налога, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, определяемая исходя из применяемых налоговых ставок;

12) стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав с учетом суммы налога;

13) страна происхождения товара;

14) номер таможенной декларации.

Сведения, предусмотренные подпунктами 13 и 14, указываются в отношении товаров, страной происхождения которых не является РФ. Налогоплательщик, реализующий указанные товары, несет ответственность только за соответствие указанных сведений в предъявляемых им счетах-фактурах сведениям, содержащимся в полученных им счетах-фактурах и товаросопроводительных документах.

Счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации. При выставлении счета-фактуры индивидуальным предпринимателем счет-фактура подписывается индивидуальным предпринимателем с указанием реквизитов свидетельства о государственной регистрации этого индивидуального предпринимателя.

В случае, если по условиям сделки обязательство выражено в иностранной валюте, то суммы, указываемые в счете-фактуре, могут быть выражены в иностранной валюте.

Порядок ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж устанавливается Правительством РФ.

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ, на установленные **налоговые вычеты** (ст. 171 НК РФ).

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (ст. 173 НК РФ), **исчисляется** по итогам каждого налогового периода, как уменьшенная на сумму налоговых вычетов, предусмотренных ст. 171 НК РФ (в том числе налоговых вычетов, предусмотренных п. 3 ст. 172 НК РФ), общая сумма налога, исчисляемая в соответствии со ст. 166 НК РФ и увеличенная на суммы налога, восстановленного в соответствии с гл. 21 НК РФ.

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ и увеличенную на суммы налога, восстановленного в соответствии с п. 3 ст. 170 НК РФ, положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подп. 1 и 2 п. 1 ст. 146 НК РФ, подлежит возмещению налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены ст. 176 НК РФ, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

Сумма налога, подлежащая уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, исчисляется в соответствии с п. 5 ст. 166 НК РФ.

При реализации товаров (работ, услуг), указанных в ст. 161 НК РФ, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется и уплачивается в полном объеме налоговыми агентами, указанными в ст. 161 НК РФ.

Уплата налога (ст. 174 НК РФ) по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подп. 1–3 п. 1 ст. 146 НК РФ, на территории РФ производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ, оказания, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший налоговый период равными долями не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено гл. 21 НК РФ.

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, уплачивается в соответствии с таможенным законодательством.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по операциям реализации (передачи, выполнения, оказания для собственных нужд) товаров (работ, услуг) на территории РФ, уплачивается по месту учета налогоплательщика в налоговых органах.

Налоговые агенты (организации и индивидуальные предприниматели) производят уплату суммы налога по месту своего нахождения.

Уплата налога лицами, указанными в п. 5 ст. 173 НК РФ, производится по итогам каждого налогового периода исходя из соответствующей реализации товаров (работ, услуг) за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

В случаях реализации работ (услуг), местом реализации которых является территория РФ, налогоплательщиками — иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, уплата налога производится налоговыми агентами одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств таким налогоплательщикам.

Банк, обслуживающий налогового агента, не вправе принимать от него поручение на перевод денежных средств в пользу указанных налогоплательщиков, если налоговый агент не представил в банк также поручение на уплату налога с открытого в этом банке счета при достаточности денежных средств для уплаты всей суммы налога.

Налогоплательщики (налоговые агенты), в том числе перечисленные в п. 5 ст. 173 НК РФ, обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено главой 21 НК РФ.

Сроки и порядок уплаты налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации устанавливаются таможенным законодательством РФ с учетом положений главы 21 НК РФ.

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с НДС, предназначаются счет 19 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям” и счет 68 “Расчеты по налогам и сборам”, субсчет “Расчеты по налогу на добавленную стоимость”.

Счет 19 имеет следующие субсчета:

- 1 “Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств”;
- 2 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам”;

- 3 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам”.

По дебету счета 19 по соответствующим субсчетам организация-заказчик отражает суммы налога по приобретаемым материальным ресурсам, основным средствам, нематериальным активам в корреспонденции с кредитом счетов 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” и др.

По основным средствам, нематериальным активам и материально-производственным запасам после их принятия на учет сумма НДС, учтенная на счете 19, списывается с кредита этого счета в зависимости от направления использования приобретенных объектов в дебет счетов:

- 68 “Расчеты по налогам и сборам” (при производственном использовании);

- учета источников покрытия затрат на непроизводственные нужды (29, 91, 86) — при использовании на производственные нужды;

- 91 “Прочие доходы и расходы” — при продаже этого имущества.

Суммы налога по основным средствам, нематериальным активам, иному имуществу, а также по товарам и материальным ресурсам (работам, услугам), подлежащим использованию при изготовлении продукции и осуществлении операций, освобожденных от налога, списывают в дебет счетов учета затрат на производство (20 “Основное производство”, 23 “Вспомогательные производства” и др.), а по основным средствам и нематериальным активам — учитывают вместе с затратами по их приобретению.

При продаже продукции или другого имущества исчисленная сумма налога отражается по дебету счетов 90 “Продажи” и 91 “Прочие доходы и расходы” и кредиту счета 68, субсчет “Расчеты по налогу на добавленную стоимость”.

Погашение задолженности перед бюджетом по НДС отражается по дебету счета 68 и кредиту счетов учета денежных средств.

Учет расчетов по акцизам. Акцизы — это косвенные налоги, включаемые в цену товара (продукции).

Налогоплательщиками акциза признаются (ст. 179 НК РФ): организации; индивидуальные предприниматели; лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ.

Подакцизными товарами признаются (ст. 181 НК РФ):

1) спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного;

2) спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9 процентов.

Не рассматриваются как подакцизные товары следующие товары:

лекарственные, лечебно-профилактические, диагностические средства, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр лекарственных средств и изделий медицинского назначения, лекарственные, лечебно-профилактические средства (включая гомеопатические препараты), изготавливаемые аптечными организациями по индивидуальным рецептам и требованиям лечебных организаций, разлитые в емкости в соответствии с требованиями государственных стандартов лекарственных средств (фармакопейных статей), утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти;

препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр зарегистрированных ветеринарных препаратов, разработанных для применения в животноводстве на территории Российской Федерации, разлитые в емкости не более 100 мл;

парфюмерно-косметическая продукция разлитая в емкости не более 100 мл с объемной долей этилового спирта до 80 процентов включительно и (или) парфюмерно-косметическая продукция с объемной долей этилового спирта до 90 процентов включительно при наличии на флаконе пульверизатора, разлитая в емкости не более 100 мл;

подлежащие дальнейшей переработке и (или) использованию для технических целей отходы, образующиеся при производстве спирта этилового из пищевого сырья, водок, ликероводочных изделий, соответствующие нормативной документации, утвержденной (согласованной) федеральным органом исполнительной власти;

3) алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5 процента, за исключением виноматериалов);

4) пиво;

5) табачная продукция;

6) автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.);

7) автомобильный бензин;

8) дизельное топливо;

9) моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;

10) прямогонный бензин. Под прямогонным бензином понимаются бензиновые фракции, полученные в результате переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки, за исключением бензина автомобильного. Бензиновой фракцией является смесь углеводородов, кипящих в интервале температур от 30 до 215 градусов Цельсия при атмосферном давлении 760 миллиметров ртутного столба.

Объектом налогообложения признаются операции, перечисленные ст. 182 НК РФ.

Налоговая база в соответствии со ст. 187 НК РФ определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара.

Налоговым периодом признается календарный месяц.

Налогообложение подакцизных товаров осуществляется по **налоговым ставкам**, указанным ст. 193 НК РФ.

Акциз по подакцизным товарам уплачивается по месту производства таких товаров, если иное не предусмотрено ст. 204 НК РФ.

При совершении операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с подп. 20 п. 1 ст. 182 НК РФ, упла-

та акциза производится по месту оприходования приобретенных в собственность подакцизных товаров.

При совершении операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с подп. 21 п. 1 ст. 182 НК РФ, уплата акциза производится по месту нахождения налогоплательщика.

Налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения налоговую декларацию за налоговый период в части осуществляемых ими операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с настоящей главой, в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, а налогоплательщики, имеющие свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с перегонным бензином, и (или) свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, — не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за отчетным.

Сроки и порядок уплаты акциза при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ (ст. 205 НК РФ) устанавливаются таможенным законодательством РФ на основе положений главы 22 НК РФ.

Для учета хозяйственных операций, связанных с акцизами, используется счет 19 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям”, субсчет “Акцизы по оплаченным материальным ценностям”, и счет 68 “Расчеты по налогам и сборам”, субсчет “Расчеты по акцизам”.

Суммы акцизов, уплаченные поставщиками за подакцизные товары, используемые в качестве сырья для производства подакцизных товаров, по которым засчитывается акцизный платеж, организация отражает бухгалтерской записью:

Дебет счета 19, субсчет “Акцизы по оплаченным материальным ценностям”

Кредит счетов 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” и др.;

Суммы акцизов, предусмотренные в составе выручки от реализации товаров, в том числе выработанных из давальческого сырья, в бухгалтерском учете отражаются записью:

Дебет счета 90 “Продажи”

Кредит счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”, субсчет “Расчеты по акцизам”.

Суммы акцизов по материальным ценностям, учитываемым по дебету счета 19, субсчет “Акцизы по оплаченным материальным ценностям”, списываются в уменьшение задолженности перед бюджетом по акцизам по мере списания на производство оприходованных и оплаченных материальных ценностей с кредита счета 19 в дебет счета 68, субсчет “Расчеты по акцизам”.

Перечисление авансовых платежей акцизов в бюджет по подакцизным товарам, подлежащим обязательной маркировке марками акцизного сбора установленного образца, отражается записью по кредиту счетов учета денежных средств в корреспонденции с дебетом счета 97 “Расходы будущих периодов”, субсчет “Авансовый платеж по акцизам в форме продажи марок акцизного сбора”.

По мере реализации товаров, подлежащих маркировке марками акцизного сбора, сумма акцизов отражается бухгалтерской записью:

Дебет счета 90 “Продажи”

Кредит счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”, субсчет “Расчеты по акцизам”.

Одновременно авансовый платеж в части расходов, приходящихся на реализацию подакцизных товаров с наклеенными марками акцизного сбора, списывается с кредита счета 97 “Расходы будущих периодов” в дебет счета 68, субсчет “Расчеты по акцизам”.

Фактическая себестоимость подакцизных товаров (без учета акцизов), используемых для производства других товаров, не облагаемых акцизами, отражается по кредиту счета 21 “Полуфабрикаты собственного производства” или 43 “Готовая продукция” в корреспонденции с дебетом счета 20 “Основное производство”. Одновременно по этим товарам исчисленная сумма акцизов отражается по кредиту счета 68, субсчет “Расчеты по акцизам”, в корреспонденции с дебетом счета 20 “Основное производство”; суммы акцизов, перечисленные в бюджет, — по дебету счета 68, субсчет “Расчеты по акцизам”, в корреспонденции с кредитом счета 51 “Расчетные счета”.

Учет расчетов по налогу на имущество организаций. Налог на имущество организаций устанавливается и вводится в действие в соответствии НК РФ и законами субъектов РФ.

Налогоплательщиками данного налога (ст. 373 НК РФ) признаются российские организации; иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории РФ, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ.

Деятельность иностранной организации признается приводящей к образованию постоянного представительства в РФ в соответствии со статьей 306 НК РФ, если иное не предусмотрено международными договорами РФ.

Не являются налогоплательщиками данного налога организации:

- перешедшие на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) в соответствии с гл. 26¹ НК РФ;

- перешедшие на упрощенную систему налогообложения в соответствии с гл. 26² НК РФ;

- переведенные на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с гл. 26³ НК РФ (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

Объектом налогообложения признается (ст. 374 НК РФ):

- для российских организаций — движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

- для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства — движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств.

Иностранные организации ведут учет объектов налогообложения в соответствии с установленным в РФ порядком ведения бухгалтерского учета.

— для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в РФ через постоянные представительства — находящееся на территории РФ недвижимое имущество, принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности.

Не признаются объектами налогообложения:

1) земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);

2) имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в РФ.

Налоговая база (ст. 375 НК РФ) определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Налоговым периодом признается календарный год. **Отчетными периодами** признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Законодательный (представительный) орган субъекта РФ при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды (ст. 379 НК РФ).

Налоговые ставки (ст. 380 НК РФ) устанавливаются законами субъектов РФ и не могут превышать 2,2 процента. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Сумма налога исчисляется (ст. 382 НК РФ) по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной в соответствии с п. 1 ст. 382 НК РФ, и сум-

мами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода.

Учет расчетов с бюджетом по налогу на имущество организаций ведется на счете 68 “Расчеты по налогам и сборам”, субсчет “Расчеты по налогу на имущество”. Сумма налога отражается по кредиту счета 68, субсчет “Расчеты по налогу на имущество”, и дебету счета 91 “Прочие доходы и расходы” (начисление суммы налога на имущество).

Перечисление суммы налога на имущество в бюджет отражается бухгалтерской записью:

***Дебет счета 68, субсчет “Расчеты по налогу на имущество”
Кредит счета 51 “Расчетные счета”.***

Учет расчетов по транспортному налогу. Транспортный налог устанавливается главой 28 НК РФ и законами субъектов РФ.

Вводя данный налог, законодательные (представительные) органы субъекта РФ определяют ставку налога в пределах, установленных НК РФ, порядок, сроки его уплаты и форму отчетности.

Налогоплательщиками налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения в соответствии со ст. 358 НК РФ, если иное не предусмотрено ст. 357 НК РФ.

По транспортным средствам, зарегистрированным на физических лиц, приобретенным и переданным ими на основании доверенности на право владения и распоряжения транспортным средством до момента официального опубликования настоящего Федерального закона, налогоплательщиком является лицо, указанное в такой доверенности. При этом лица, на которых зарегистрированы указанные транспортные средства, уведомляют налоговый орган по месту своего жительства о передаче на основании доверенности указанных транспортных средств.

Объектом налогообложения (ст. 358 НК РФ) признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда,

катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством РФ.

Налоговая база определяется (ст. 359 НК РФ):

1) в отношении транспортных средств, имеющих двигатели (за исключением транспортных средств, указанных в подп. 1.1 п. 1 ст. 359 НК РФ), — как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;

1.1) в отношении воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя, — как паспортная статическая тяга реактивного двигателя (суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей) воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы;

2) в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, — как валовая вместимость в регистровых тоннах;

3) в отношении водных и воздушных транспортных средств, не указанных в подп. 1, 1.1 и 2 п. 1 ст. 359 НК РФ, — как единица транспортного средства.

В отношении транспортных средств, указанных в подп. 1, 1.1 и 2 п. 1 ст. 359 НК РФ, налоговая база определяется отдельно по каждому транспортному средству.

В отношении транспортных средств, указанных в подп. 3 п. 1 ст. 359 НК РФ, налоговая база определяется отдельно.

Налоговым периодом (ст. 360 НК РФ) признается календарный год.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ соответственно в зависимости от мощности двигателя, тяги реактивного двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, один килограмм силы тяги реактивного двигателя, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства в размерах, приведенных в табл. 12.2 (ст. 361 НК РФ).

Таблица 12.2

Наименование объекта налогообложения	Налоговая ставка (в рублях)
1	2
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	5
свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	7
свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	10
свыше 200 л.с. до 250 л.с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	15
свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	30
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 20 л.с. (до 14,7 кВт) включительно	2
свыше 20 л.с. до 35 л.с. (свыше 14,7 кВт до 25,74 кВт) включительно	4
свыше 35 л.с. (свыше 25,74 кВт)	10
Автобусы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 200 л.с. (до 147,1 кВт) включительно	10
свыше 200 л.с. (свыше 147,1 кВт)	20
Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	5
свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	8
свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	10
свыше 200 л.с. до 250 л.с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	13
свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	17
Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой лошадиной силы)	5
Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 50 л.с. (до 36,77 кВт) включительно	5
свыше 50 л.с. (свыше 36,77 кВт)	10
Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	10
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	20

Окончание таблицы 12.2

1	2
Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	20
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	40
Гидроциклы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	25
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	50
Несамостоятельные (буксируемые) суда, для которых определяется валовая вместимость (с каждой регистровой тонны валовой вместимости)	20
Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели (с каждой лошадиной силы)	25
Самолеты, имеющие реактивные двигатели (с каждого килограмма силы тяги)	20
Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	200

Налоговые ставки, указанные в п. 1 ст. 361 НК РФ, могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов РФ, но не более чем в пять раз.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока полезного использования транспортных средств.

Налогоплательщики, являющиеся организациями (ст. 362 НК РФ), исчисляют сумму налога и сумму авансового платежа по налогу самостоятельно. Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками, являющимися физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиками, являющимися организациями, определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами авансовых платежей по налогу, подлежащих уплате в течение налогового периода.

Уплата налога и авансовых платежей по налогу (ст. 363 НК РФ) производится налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации.

В течение налогового периода налогоплательщики, являющиеся организациями, уплачивают авансовые платежи по налогу, если законами субъектов Российской Федерации не предусмотрено иное. По истечении налогового периода налогоплательщики, являющиеся организациями, уплачивают сумму налога, исчисленную в порядке, предусмотренном п. 2 ст. 362 НК РФ.

Налогоплательщики, являющиеся физическими лицами, уплачивают транспортный налог на основании налогового уведомления, направляемого налоговым органом.

С 1 января 2008 г. налогоплательщики, в соответствии со ст. 83 НК РФ отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Учет расчетов по транспортному налогу отражается на счете 68 “Расчеты по налогам и сборам”, субсчет “Расчеты по транспортному налогу”. Начисление взносов транспортного налога в составе затрат на производство отражается бухгалтерской записью:

Дебет счетов 26 “Общехозяйственные расходы”, 44 “Расходы на продажу” и др.
Кредит счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”, субсчет “Расчеты по транспортному налогу”;

Перечисление налога в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”, субсчет “Расчеты по транспортному налогу”
Кредит счета 51 “Расчетные счета”.

Порядок учета расчетов по налогу на прибыль, налогу на доходы физических лиц и единому социальному налогу отражен в соответствующих главах настоящего учебника.

12.6. Учет расчетов с подотчетными лицами

Учет расчетов с подотчетными лицами ведется на счете 71 “Расчеты с подотчетными лицами”. Он применяется для обобщения информации о расчетах с работниками организации по суммам, выданным им под отчет на различные хозяйственные и командировочные расходы. Данный счет является активно-пассивным, поскольку по окончании учетного периода возможны как остатки неиспользованных подотчетных сумм, так и остатки не возмещенных организацией расходов по представленным авансовым отчетам.

Правила выдачи наличных денежных средств под отчет сотрудникам организации регламентируются Порядком ведения кассовых операций. Так, основанием для получения денег из кассы под отчет работникам организации является приказ руководителя, в котором указывается размер авансовой выдачи денежных средств и сроки их использования. С позиций учета данных операций сведения, содержащиеся в приказах о сроках использования подотчетных сумм, необходимы прежде всего для контроля за соблюдением условий их возврата.

Выдача авансовых сумм денежных средств конкретному работнику организации возможна только при условии полного его отчета по ранее полученным авансам. Кроме того, не разрешается передача полученных подотчетных сумм одним работником другому. Денежные средства, предназначенные для оплаты хозяйственных и командировочных расходов, организация, как правило, получает с расчетного счета в кассу для выдачи их подотчетным лицам. Организации, имеющие постоянную денежную выручку за реализованные товары, имеют право использовать наличные денежные средства на хозяйственные и другие расходы в пределах лимитов, установленных кредитной организацией.

Сумма денежных средств, выданная из кассы работникам организации, оформляется расходным кассовым ордером и отражается в бухгалтерском учете записью:

Дебет счета 71 “Расчеты с подотчетными лицами”
Кредит счета 50 “Касса”.

Сотрудникам организации подотчетные суммы могут быть выданы также с расчетных и других счетов в банках. В этом случае в бухгалтерском учете производят следующие записи:

Дебет счета 71 “Расчеты с подотчетными лицами”
Кредит счетов 51 “Расчетные счета”, 52 “Валютные счета”, 55 “Специальные счета в банках”.

Целевое расходование денежных средств, полученных работником организации под отчет, оформляется авансовым отчетом — сводным документом, в котором дается весь перечень и суммы произведенных расходов на основании прилагаемых к нему документов.

В качестве первичных оправдательных документов, подтверждающих целесообразность использования подотчетных средств, принимаются товарные чеки, накладные, кассовые чеки, квитанции к приходным кассовым ордерам, акты выполненных работ, счета, счета-фактуры, транспортные документы, акты закупки материальных ценностей у физических лиц и др.

Следует отметить, что только надлежаще оформленный авансовый отчет является основанием для отражения в учете операций по расчетам с подотчетными лицами в том отчетном периоде, в котором данные операции имели место, т.е. исходя из даты утверждения авансового отчета руководителем организации.

Кроме учетного аспекта проверки авансовых отчетов по существу произведенных расходов подотчетными лицами, организация должна рассмотреть содержание данного документа исходя из действующих норм налогового законодательства. Ограничения в расчетах наличными денежными средствами между юридическими лицами применимы к аналогичным расчетам, осуществляемым через подотчетных лиц. Отступления от утвержденных лимитов использования наличных денежных

средств для платежей другому юридическому лицу в один день рассматриваются как нарушение установленного порядка, что приводит к наложению штрафов на организацию-плательщика в двукратном размере от суммы произведенного платежа. Нарушением действующего порядка наличного денежного обращения считаются хозяйственные факты прямого взноса денежных средств, полученных под отчет работником одной организации на оплату хозяйственных расходов, на расчетный счет другого юридического лица — контрагента. Другими словами, подобные расчеты совершаются без отражения данной операции по расчетному счету организации-плательщика. В таких случаях к организации применяются штрафные санкции в двукратном размере от суммы, внесенной на расчетный счет.

Более того, организации, принимая авансовые отчеты от подотчетных лиц, должны обязательно фиксировать срок их представления, так как они должны быть представлены в бухгалтерию не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, или со дня возвращения из командировки. Необходимость сведений о сроках представления авансовых отчетов объясняется действующим порядком включения материальной выгоды в налогооблагаемый доход физических лиц. Материальная выгода от использования работником денежных средств организации может быть получена в случаях несвоевременного возврата неизрасходованных подотчетных сумм или необоснованного их получения. При этом для целей налогообложения следует определить число дней, в течение которых подотчетные суммы использовались не по назначению. Для этого сопоставляются установленная и фактическая даты отчета о расходовании подотчетных сумм работником организации. Выявленная материальная выгода рассматривается как доход работника организации, который облагается налогом на доходы физических лиц в размере 13%. В состав дохода включается также превышение размера суточных против установленных норм и оплата расходов, не соответствующих характеру выполняемого производственного задания.

Подотчетные суммы, как отмечалось выше, выдаются не только на приобретение материально-производственных запасов, оплату услуг и работ, но и на оплату командировочных расходов. В этой связи рассмотрим действующий порядок расчета командировочных расходов в соответствии с установленными нормами их возмещения. Нормативными актами регламентируется состав командировочных расходов, компенсируемых организацией. Так, действующим законодательством в составе таких расходов предусматриваются оплата найма жилого помещения; оплата суточных; расходы по проезду к месту командировки и обратно; затраты за пользование постельными принадлежностями.

Командировочные расходы, связанные с производственной деятельностью, считаются признанными расходами по обычным видам деятельности и включаются в себестоимость продукции. Вместе с тем организации необходима информация об оплате командировочных расходов, превышающих установленные нормы, с целью последующей корректировки налогооблагаемой прибыли. Такая информация обеспечивается при отражении командировочных расходов на счетах учета затрат в разрезе субсчетов “Затраты в пределах утвержденных норм” и “Затраты сверх установленных норм”.

Возврат неиспользованных подотчетных сумм отражается на основе приходного кассового ордера бухгалтерской записью:

Дебет счета 50 “Касса”

Кредит счета 71 “Расчеты с подотчетными лицами”.

В случаях, когда подотчетные лица не возвращают полученные ранее авансовые суммы, либо не представляют авансовый отчет об израсходованных подотчетных суммах, списание таких сумм отражается бухгалтерской записью:

Дебет счета 94 “Недостачи и потери от порчи ценностей”

Кредит счета 71 “Расчеты с подотчетными лицами”;

При удержании из заработной платы полученной ранее подотчетной суммы или суммы, по которой не представлен авансовый отчет, в бухгалтерском учете производится запись:

Дебет счета 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”
Кредит счета 94 “Недостачи и потери от порчи ценностей”.

При невозможности взыскания остатка неизрасходованных подотчетных сумм из заработной платы сотрудника в бухгалтерии организации производится запись:

Дебет счета 73 “Расчеты с персоналом по прочим операциям”, субсчет 2 “Расчеты по возмещению материального ущерба”
Кредит счета 94 “Недостачи и потери от порчи ценностей”.

По истечении срока исковой давности сумма невозмещенного материального ущерба списывается на убытки организации следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”, субсчет 2 “Прочие расходы”
Кредит счета 73, субсчет 2 “Расчеты по возмещению материального ущерба”.

Использование подотчетных сумм в бухгалтерском учете отражается по кредиту счета 71 “Расчеты с подотчетными лицами” и дебету счетов:

07 “Оборудование к установке” — оплата расходов, связанных с приобретением оборудования к установке;

08 “Вложения во внеоборотные активы” — оплата расходов, связанных с осуществлением вложений во внеоборотные активы организации;

10 “Материалы”, 15 “Заготовление и приобретение материальных ценностей”, 41 “Товары” — оплата приобретенных товарно-материальных ценностей;

20 “Основное производство”, 23 “Вспомогательное производство”, 25 “Общепроизводственные расходы”, 26 “Общехозяйственные расходы”, 44 “Расходы на продажу” — оплата услуг сторонних организаций, стоимость которых включается в состав расходов по обычным видам деятельности;

74 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” — оплата услуг, возмещаемых контрагентами в соответствии с заключенными с ними договорами;

91 “Прочие доходы и расходы” — оплата прочих операционных или внереализационных расходов и др.

Аналитический учет расчетов с подотчетными лицами ведется по каждому подотчетному лицу с отражением суммы образования задолженности по полученному авансу, а также суммы списания данной задолженности по мере представления авансового отчета и отнесения этих расходов на счета затрат или материально-производственных запасов в зависимости от назначения и характера использования подотчетных сумм.

12.7. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям

Кроме расчетов по оплате труда с депонентами и подотчетными лицами, с работниками предприятия могут быть и другие виды расчетов. Наиболее часто возникают расчеты в связи с покупкой товаров в кредит, получением ссуд на индивидуальное жилищное и кооперативное строительство, обзаведение домашним хозяйством, по возмещению материального ущерба. Для их учета применяется счет 73 “Расчеты с персоналом по прочим операциям”, к которому могут быть открыты субсчета: 73-1 “Расчеты по предоставленным займам”, 73-2 “Расчеты по возмещению материального ущерба”, 73-3 “Расчеты за товары, проданные в кредит” и др.

На субсчете 73-1 “Расчеты по предоставленным займам” отражаются расчеты с работниками организации по предоставленным им займам (например, на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение или строительство садовых домиков и благоустройство садовых участков, обзаведение домашним хозяйством и др.). По дебету счета 73 “Расчеты с персоналом по прочим операциям” отражается сумма предоставленного работнику организации займа в корреспонденции со счетом 50 “Касса” или 51 “Расчетные счета”. На сумму платежей, поступивших от работника-заемщика, счет 73 “Расчеты с персоналом по прочим операциям” кредитруется в корреспонденции со счетами 50 “Касса”, 51 “Расчетные счета”, 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда” (в зависимости от принятого порядка платежа).

На субсчете 73-2 “Расчеты по возмещению материального ущерба” учитываются расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работником организации в результате недостач и хищений денежных и товарно-материальных ценностей, брака, а также по возмещению других видов ущерба.

В дебет счета 73 “Расчеты с персоналом по прочим операциям” суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц, относятся с кредита счетов 94 “Недостачи и потери от порчи ценностей” и 98 “Доходы будущих периодов” (за недостающие товарно-материальные ценности), 28 “Брак в производстве” (за потери от брака продукции) и др.

По кредиту счета 73 “Расчеты с персоналом по прочим операциям” записи производятся в корреспонденции со счетами:

— учета денежных средств — на суммы внесенных платежей;

— 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда” — на суммы удержаний из сумм по оплате труда;

— 94 “Недостачи и потери от порчи ценностей” — на суммы списанных недостач при отказе во взыскании из-за необоснованности иска.

На субсчете 73-3 “Расчеты за товары, проданные в кредит” учитывают расчеты с персоналом организации по приобретенным ими в кредит отдельным категориям товаров.

Операция по оформлению кредита работнику отражается по дебету счета 73-3 “Расчеты за товары, проданные в кредит” и кредиту счета 66 “Расчеты по краткосрочным кредитам и займам” или счета 67 “Расчеты по долгосрочным кредитам и займам”.

Удержания из заработной платы работников в погашение задолженности по кредитам учитывают по дебету счета 70 “Расчеты с персоналом по прочим операциям” и кредиту счета 73-3 “Расчеты за товары, проданные в кредит”. При погашении задолженности по кредитам дебетуют счета 66 или 67 и кредитуют счет 51 “Расчетные счета”.

Аналитический учет по счету 73 “Расчеты с персоналом по прочим операциям” ведется по каждому работнику организации.

12.8. Учет расчетов с учредителями и акционерами

Учет расчетов с учредителями и акционерами производственного предприятия ведется на счете 75 “Расчеты с учредителями”. На данном счете собирается информация обо всех видах расчетов с учредителями (участниками) организации (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и т.п.):

— по вкладам в уставный (складочный) капитал организации,

— по выплате доходов (дивидендов) и др.

Государственные и муниципальные унитарные предприятия применяют этот счет для учета всех видов расчетов с уполномоченными на их создание государственными органами и органами местного самоуправления.

К счету 75 “Расчеты с учредителями” могут быть открыты субсчета 75-1 “Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал”, 75-2 “Расчеты по выплате доходов” и др.

На субсчете 75-1 “Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал” учитываются расчеты с учредителями (участниками) организации по вкладам в его уставный (складочный) капитал. При создании акционерного общества по дебету счета 75 “Расчеты с учредителями” в корреспонденции со счетом 80 “Уставный капитал” принимается на учет сумма задолженности по оплате акций.

При фактическом поступлении сумм вкладов учредителей в виде денежных средств производятся записи по кредиту счета 75 “Расчеты с учредителями” в корреспонденции со счетами по учету денежных средств. Взнос вкладов в виде материальных и иных ценностей (кроме денежных средств) оформляется записями по кредиту счета 75 “Расчеты с учредителями” в корреспонденции со счетами 08 “Вложения во внеоборотные активы”, 10 “Материалы”, 15 “Заготовление и приобретение материальных ценностей” и др.

В аналогичном порядке отражаются в бухгалтерском учете расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал с учре-

дителями (участниками) организаций других организационно-правовых форм. При этом запись по дебету счета 75 “Расчеты с учредителями” и кредиту счета 80 “Уставный капитал” производится на всю величину уставного (складочного) капитала, объявленную в учредительных документах.

В том случае, когда акции организации, созданной в форме акционерного общества, реализуются по цене, превышающей их номинальную стоимость, вырученная сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью относится в кредит счета 83 “Добавочный капитал”.

Унитарные предприятия применяют субсчет 75-1 “Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал” для учета расчетов с государственным органом или органом местного самоуправления по имуществу, передаваемому на баланс на праве хозяйственного ведения или оперативного управления (при создании предприятия, пополнении его оборотных средств, изъятии имущества). Эти предприятия именуют данный субсчет “Расчеты по выделенному имуществу”. Учетные записи по нему производятся в порядке, аналогичном порядку учета расчетов по вкладам в уставный (складочный) капитал.

На субсчете 75-2 “Расчеты по выплате доходов” учитываются расчеты с учредителями (участниками) организации по выплате им доходов. Начисление доходов от участия в организации отражается записью по дебету счета 84 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)” и кредиту счета 75 “Расчеты с учредителями”. При этом начисление и выплата доходов работникам организации, входящим в число его учредителей (участников), учитывается на счете 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”.

Выплата начисленных сумм доходов отражается по дебету счета 75 “Расчеты с учредителями” в корреспонденции со счетами учета денежных средств. При выплате доходов от участия в организации продукцией (работами, услугами) этой организации, ценными бумагами и т. п. в бухгалтерском учете производятся записи по дебету счета 75 “Расчеты с учредителями” в корреспонденции со счетами учета продажи соответствующих ценностей.

Суммы налога на доходы от участия в организации, подлежащие удержанию у источника выплаты, учитываются по дебету счета 75 “Расчеты с учредителями” и кредиту счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”.

Субсчет 75-2 “Расчеты по выплате доходов” применяется также для отражения расчетов по распределению прибыли, убытка и других результатов по договору простого товарищества. Учетные записи по этим операциям производятся в аналогичном порядке.

Аналитический учет по счету 75 “Расчеты с учредителями” ведется по каждому учредителю (участнику), кроме учета расчетов с акционерами-собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

Учет расчетов с учредителями (участниками) в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 75 “Расчеты с учредителями” обособленно.

12.9. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Производственные предприятия для учета различных расчетных отношений с другими предприятиями, организациями, отдельными лицами используют активно-пассивный счет 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”. На данном счете обобщается информация о расчетах по операциям с дебиторами и кредиторами, не учтенными на счетах 60-75, а именно:

- по имущественному и личному страхованию;
- по претензиям;
- по суммам, удержанным из оплаты труда работников организации в пользу других организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судов, и др.

К счету 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” могут открываться следующие субсчета:

76-1 “Расчеты по имущественному и личному страхованию”;

76-2 “Расчеты по претензиям”;

76-3 “Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам”;

76-4 “Расчеты по депонированным суммам” и др.

На счете 76-1 “Расчеты по имущественному и личному страхованию” отражаются расчеты по страхованию имущества и персонала (кроме расчетов по социальному страхованию и обязательному медицинскому страхованию) организации, в котором организация выступает страхователем.

Исчисленные суммы страховых платежей отражаются по кредиту счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) или других источников страховых платежей.

Перечисление сумм страховых платежей страховым организациям отражается по дебету счета 76 в корреспонденции со счетами учета денежных средств. В дебет данного счета списываются потери по страховым случаям (уничтожение и порча производственных запасов, готовых изделий и других материальных ценностей и т. п.) с кредита счетов учета производственных запасов, основных средств и др.

По дебету счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” также отражается сумма страхового возмещения, причитающаяся по договору страхования работника организации в корреспонденции со счетом 73 “Расчеты с персоналом по прочим операциям”. Суммы страховых возмещений, полученных организацией от страховых организаций в соответствии с договорами страхования, отражаются по дебету счета 51 “Расчетные счета” или 52 “Валютные счета” и кредиту счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”.

Не компенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев списываются с кредита счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” на счет 91 “Прочие доходы и расходы”.

Аналитический учет по субсчету 76-1 “Расчеты по имущественному и личному страхованию” ведется по страховщикам и отдельным договорам страхования.

На субсчете 76-2 “Расчеты по претензиям” 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 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” отражаются, в частности, расчеты по претензиям:

— к поставщикам, подрядчикам и транспортным организациям по выявленным при проверке их счетов (после акцепта последних) несоответствия цен и тарифов, обусловленных договорами, а также при выявлении арифметических ошибок — в корреспонденции со счетом 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” или со счетами учета производственных запасов, товаров и соответствующих затрат, когда завышение цен либо арифметические ошибки в предъявленных поставщиками и подрядчиками счетах обнаружили 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, так же, как и к организациям, перерабатывающим материалы, за обнаруженные несоответствия качества стандартам, техническим условиям, заказу — в корреспонденции со счетами 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”;

— к поставщикам, транспортным и другим организациям за недостатки груза в пути сверх предусмотренных в договоре величин — в корреспонденции со счетом 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”;

— за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом, — в корреспонденции со счетами учета затрат на производство;

— к кредитным организациям по суммам, ошибочно списанным (перечисленным) по счетам организации, — в корреспонденции со счетами учета денежных средств, кредитов;

— по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей транспортных и других услуг за несоблюдение договорных обязательств, в размерах, признанных плательщиками или присужденных судом (суммы предъявленных претензий, не признанных плательщиками, на учет не принимаются), — в корреспонденции со счетом 91 “Прочие доходы и расходы”.

Счет 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” кредитуется на суммы поступивших платежей в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Если по отношению к некоторым суммам впоследствии выяснится, что они взысканию не подлежат, то их относят, как правило, на те счета, с которых были приняты на учет по дебету счета 76.

Аналитический учет по субсчету 76-2 “Расчеты по претензиям” ведется по каждому дебитору и отдельным претензиям.

На субсчете 76-3 “Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам” учитываются расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества.

Подлежащие получению (распределению) доходы отражаются по дебету счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” и кредиту счета 91 “Прочие доходы и расходы”. Активы, полученные организацией в счет доходов, приходятся по дебету счетов учета активов (51 “Расчетные счета” и др.) и кредиту счета 76.

На субсчете 76-4 “Расчеты по депонированным суммам” учитываются расчеты с работниками организации по суммам, начисленным, но не выплаченным в установленный срок (из-за неявки получателей).

Депонированные суммы отражаются по кредиту счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” и дебету счета

70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”. При выплате этих сумм получателю делается запись по дебету счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” 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 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” обособленно.

12.10. Учет внутрихозяйственных расчетов

Производственные предприятия, имеющие филиалы (представительства) или иные структурные подразделения, бухгалтерский учет могут осуществлять в различных формах в зависимости от назначения структурных подразделений, источников финансирования их расходов, структуры управления ими, территориального расположения и других особенностей. Порядок ведения бухгалтерского учета у головной организации зависит также от наличия или отсутствия банковского счета у филиалов и отдельного баланса.

Если филиалы, представительства и другие обособленные подразделения выделены на отдельный баланс, то для расчетов головной организации с обособленными подразделениями используют счет 79 “Внутрихозяйственные расчеты”.

К счету 79 “Внутрихозяйственные расчеты” могут быть открыты субсчета:

79-1 “Расчеты по выделенному имуществу”,

79-2 “Расчеты по текущим операциям”,

79-3 “Расчеты по договору доверительного управления имуществом” и др.

На субсчете 79-1 “Расчеты по выделенному имуществу” учитывается состояние расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы, по переданным им внеоборотным и оборотным активам.

Имущество, выделенное указанным подразделениям, списывается организацией со счета 01 “Основные средства” и других счетов в дебет счета 79 “Внутрихозяйственные расчеты”. Имущество, выделенное организацией указанным подразделениям, принимается на учет этими подразделениями с кредита счета 79 “Внутрихозяйственные расчеты” в дебет счета 01 “Основные средства” и др.

На субсчете 79-2 “Расчеты по текущим операциям” учитывается состояние всех прочих расчетов организации с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями, выделенными на отдельные балансы.

На субсчете 79-3 “Расчеты по договору доверительного управления имуществом” учитывается состояние расчетов, связанных с исполнением договоров доверительного управления имуществом. Этот субсчет используется для учета расчетов у учредителя управления, доверительного управляющего, а также расчетов по имуществу, переданному в доверительное управление, учитываемому на отдельном балансе.

Имущество, переданное в доверительное управление, списывается учредителем управления со счетов 01 “Основные средства”, 04 “Нематериальные активы”, 58 “Финансовые вложения” и других счетов в дебет счета 79 “Внутрихозяйственные расчеты”. Одновременно на суммы начисленной амортизации производится запись по дебету счетов 02 “Амортизация основных средств”, 05 “Амортизация нематериальных активов” и кредиту счета 79 “Внутрихозяйственные расчеты”.

Принятое доверительным управляющим на отдельный баланс имущество отражается по дебету счетов 01 “Основные средства”, 04 “Нематериальные активы”, 58 “Финансовые вложения” и других счетов и кредиту счета 79 “Внутрихозяйственные расчеты”. Здесь также одновременно на суммы начисленной амортизации производится запись по кредиту счетов 02 “Амортизация основных средств”, 05 “Амортизация нематериальных активов” и кредиту счета 79 “Внутрихозяйственные расчеты”. При прекращении договора доверительного управления имуществом и возврате имущества учредителю управления

делаются обратные записи. Если договором доверительного управления имуществом предусмотрены иные операции с имуществом, переданным в доверительное управление, то учет этих операций ведется в общем порядке.

Перечисление денежных средств в счет причитающейся учредителю управления прибыли (дохода) в отдельном балансе отражается по кредиту счетов учета денежных средств и дебету счета 79 “Внутрихозяйственные расчеты”. Денежные средства, полученные учредителем управления в счет этой прибыли (дохода), приходуются по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции со счетом 79.

Учредителем управления причитающиеся от доверительного управляющего суммы возмещения убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, переданного в доверительное управление, а также упущенной выгоды, отражаются по дебету счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” в корреспонденции с кредитом счета 91 “Прочие доходы и расходы”. При получении учредителем управления этих средств дебетуются счета учета денежных средств и кредитуются счет 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”.

Аналитический учет по счету 79 “Внутрихозяйственные расчеты” ведется по каждому филиалу, представительству, отделению или другому обособленному подразделению организации, выделенному на отдельный баланс, а расчетов по договорам доверительного управления имуществом — по каждому договору.

Применение счетов 63 “Резервы по сомнительным долгам”, 66 “Расчеты по краткосрочным кредитам и займам”, 67 “Расчеты по долгосрочным кредитам и займам”, также относящихся к разделу “Расчеты” Плана счетов, рассмотрено в других разделах пособия.

Вопросы для самопроверки

1. Какое значение имеют расчеты в народном хозяйстве страны?

2. Каковы основные принципы безналичных расчетов?
3. В чем суть и как отражаются в учете расчеты платежными поручениями, требованиями-поручениями, аккредитивами, чеками, векселями?
4. Как отражаются в учете расчеты с поставщиками и подрядчиками?
5. Как отражаются в учете расчеты с покупателями и заказчиками?
6. Как учитываются расчеты организации по полученным кредитам и займам?
7. Каков порядок учета расчетов организации с бюджетом по налогам и сборам?
8. Как отражаются в учете расчеты с подотчетными лицами?
9. Как отражаются в учете расчеты с персоналом по прочим операциям?
10. Как отражаются в учете расчеты с учредителями организации?
11. Как отражаются в учете расчеты по претензиям?
12. Как учитываются расчеты с разными дебиторами и кредиторами?
13. Каким образом ведется учет внутрихозяйственных расчетов?

Задания в тестовой форме

Укажите варианты правильных ответов.

1. Безналичные расчеты между организациями производятся с использованием:
 - а) платежных поручений и требований;
 - б) аккредитивов и чеков;
 - в) инкассовых поручений;
 - г) все перечисленные выше ответы верны.
2. При расчете платежными поручениями:
 - а) владелец счета (платательщик) дает распоряжение обслуживающему его банку перевести определенную денежную сумму на счет получателя средств, открытый в этом или другом банке;

б) получатель денежных средств дает распоряжение обслуживающему его банку взыскать определенную денежную сумму со счета покупателя или заказчика;

в) получатель денежных средств оформляет объявление на взнос наличными;

г) плательщик денежных средств оформляет объявление на взнос наличными.

3. Расчеты платежными требованиями предусматривают оформление расчетного документа:

а) содержащего требование кредитора (получателя средств) по основному договору к должнику (плательщику) об уплате определенной денежной суммы через учреждение банка;

б) содержащего требование должника (плательщика) по основному договору к кредитору (получателю средств) об уплате определенной денежной суммы через учреждение банка;

в) на основании которого можно составить объявление на взнос наличными;

г) на основании которого можно составить расчетный чек.

4. Аккредитив представляет собой условное денежное обязательство, принимаемое банком по поручению:

а) получателя средств произвести платежи в пользу плательщика по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива;

б) плательщика произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива;

в) получателя средств произвести платежи в пользу различных дебиторов;

г) получателя средств произвести платежи в пользу различных кредиторов.

5. По поступившим материалам поставщику начислен НДС. Данная операция в бухгалтерском учете отражается по кредиту счета:

а) 19 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям”;

б) 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”;

в) 68 “Расчеты по налогам и сборам”;

г) 10 “Материалы”.

6. По поступившим материалам поставщику начислен НДС. Данная операция в бухгалтерском учете отражается по дебету счета:

а) 19 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям”;

б) 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”;

в) 68 “Расчеты по налогам и сборам”;

г) 10 “Материалы”.

7. Начисление НДС по реализованной готовой продукции в бухгалтерском учете производственного предприятия отражается по дебету счета:

а) 43 “Готовая продукция”;

б) 44 “Расходы на продажу”;

в) 90 “Продажи”;

г) 91 “Прочие доходы и расходы”.

8. Начисление налога на имущество организации в бухгалтерском учете отражается по дебету счета:

а) 01 “Основные средства”;

б) 41 “Товары”;

в) 43 “Готовая продукция”;

г) 91 “Прочие доходы и расходы”.

9. Передача головной организацией своему обособленному подразделению основных средств в бухгалтерском учете головной организации отражается по дебету счета:

а) 01 “Основные средства”;

б) 79 “Внутрихозяйственные расчеты”;

в) 90 “Продажи”;

г) 91 “Прочие доходы и расходы”.

10. Передача головной организацией своему обособленному подразделению основных средств в бухгалтерском учете головной организации отражается по кредиту счета:

- а) 01 “Основные средства”;
- б) 79 “Внутрихозяйственные расчеты”;
- в) 90 “Продажи”;
- г) 91 “Прочие доходы и расходы”.

Глава 13. Бухгалтерский учет внешнеторговых операций

Цели изучения главы:

- ♦ ознакомление с системой нормативного регулирования бухгалтерского учета внешнеторговой деятельности;
- ♦ раскрытие методики учета экспортных и реэкспортных операций;
- ♦ раскрытие методики учета импортных и реимпортных операций;
- ♦ отражение курсовых разниц в бухгалтерском учете.

13.1. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета внешнеторговых операций

Внешняя торговля складывается из двух противоположно направленных потоков — экспорта и импорта товаров. При этом понятиям “экспорт” и “импорт” сопутствуют понятия реэкспорта и реимпорта.

Экспорт — вывоз за границу товаров для их реализации на внешнем рынке. **Импорт** — ввоз товаров для их реализации на внутреннем рынке. **Реэкспорт** — вывоз ранее ввезенных товаров, не подвергшихся в данной стране переработке. **Реимпорт** — обратный ввоз из-за границы в страну не подвергшихся обработке отечественных товаров. Факт экспорта и импорта фиксируется в момент пересечения таможенной границы и отражается в таможенной и внешнеторговой статистике государства.

Объемы экспорта и импорта рассчитываются в каждой стране, как в натуральных, так и в стоимостных показателях. При этом стоимостные показатели обычно рассчитываются в национальной валюте и затем переводятся в доллары США для целей международного сопоставления. Однако имеются и примеры отдельных стран (прежде всего это страны, для которых характерна высокая инфляция), где экспорт и импорт рассчитывают сразу же в долларах США.

Помимо показателей экспорта и импорта во внешнеторговой статистике используется показатель **внешнеторгового**

сальдо, представляющего собой стоимостную разницу между экспортом и импортом. Сальдо может быть положительным (активным) или отрицательным (пассивным) в зависимости от того, превышает ли экспорт по своей величине импорт или, наоборот, импорт превышает экспорт (соответственно, существуют понятия активного и пассивного внешнеторгового баланса). Страны мира заинтересованы в том, чтобы внешнеторговое сальдо было положительным и масштабы его росли, поскольку это свидетельствует об активной внешнеторговой политике: растут валютные поступления в страну, и тем самым создаются предпосылки для экономического роста внутри страны.

Сумма по стоимости экспорта и импорта конкретной страны представляет собой ее **внешнеторговый оборот**. Однако для оценки внешнеторгового оборота в рамках мировой экономики в целом данная методика подсчета (путем суммирования экспорта и импорта) неприменима. Причина состоит в том, что экспорт одних стран автоматически является импортом для других, т. е. возникает так называемый “повторный счет”. Поэтому в соответствии с международными договоренностями и со сложившейся практикой под мировым внешнеторговым оборотом понимают сумму экспорта всех стран мира.

При оценке выгоды или невыгоды внешней торговли для отдельных стран, благоприятности конъюнктуры внешней торговли используется такое понятие, как “**условия торговли**” (**terms of trade, terms of sale**), которое представляет собой соотношение индексов экспортных и импортных цен. Если экспортные цены для данной страны растут быстрее или снижаются медленнее, чем импортные цены, то условия торговли рассматриваются как благоприятные.

Выгодность внешнеторговых операций для ее участников, в основном, зависит от содержания заключаемых контрактов. Заключение договора купли-продажи товара требует тщательного предварительного согласования ряда условий, в том числе условий установления цены на товар — объект контракта. Однако это не может быть осуществлено без предварительной договоренности о разделении обязанностей продавца и покупателя.

В общем виде указанные обязанности относятся, в частности, к следующим стадиям: изготовление товара; упаковка в соответствии с условиями контракта; транспортировка товара от продавца к покупателю.

На последней стадии важнейшим вопросом, требующим согласования до подписания договора, является момент перехода от продавца к покупателю риска повреждения или утраты товара и в связи с этим вопрос о страховании товара на время перевозки, а также дополнительной гарантии для продавца на случай утраты товара во время перевозки.

Таким образом, цена товара определяется в зависимости от разделения обязанностей между продавцом и покупателем. Поэтому условия, устанавливающие базис (основу) цены, в зависимости от того, включаются ли расходы по доставке товара или нет, называются базисными.

В связи с этим необходимо заметить, что такое разделение имеет значение лишь с точки зрения движения товара после его изготовления, а потому может только оказать соответствующее воздействие на цену товара, но не является главным фактором, ее определяющим, поскольку стоимость товара формируется в производстве и окончательно выявляется на рынке в результате действия закона спроса и предложения.

При заключении договоров международной купли-продажи товаров в отличие от договоров во внутренней торговле всегда возникают дополнительные сложности, порождаемые, в частности, различиями в общественных, экономических и правовых системах сторон — участниц внешнеторговой сделки.

Необходимо отметить, что базисные условия поставок присутствуют в любом договоре международной купли-продажи товара, поэтому они должны тщательно обговариваться и фиксироваться в тексте контракта. В противном случае при ненадлежащем исполнении одной из сторон своих обязанностей могут возникнуть серьезные проблемы во время соответствующего разбирательства в арбитражном суде. Так, нечеткое изложение в контракте разделения обязанностей между продавцом и покупателем может привести к тому, что будет

сложно установить момент, в который товар считается поставленным, и момент перехода риска с продавца на покупателя.

Четкое определение условий поставок имеет также особую важность при проведении таможенной очистки, в частности для определения таможенной стоимости. Иногда контракты носят слишком общий, типовой характер, даже возникают опасения, что представляемый в таможенню экземпляр договора составлен исключительно для таможни.

Обязанности продавца и покупателя с точки зрения поставки товара включают в себя следующие основные аспекты:

- а) погрузка-разгрузка товара;
- б) перевозка товара;
- в) экспортная и импортная документация;
- г) экспортные и импортные пошлины и сборы (и, соответственно, таможенная очистка);
- д) страхование товара;
- е) момент перехода риска повреждения товара или его утраты с продавца на покупателя.

При этом следует учитывать, что, поскольку речь идет о договоре международной купли-продажи товаров, то согласно Венской конвенции ООН 1980 г. коммерческие предприятия сторон, заключающих такой договор, должны находиться в разных государствах. Следовательно, с точки зрения экспортных и импортных сборов и пошлин приходится учитывать наличие, как правило, двух таможенных границ. Исключение составляют случаи, когда товары пересекают государственные границы стран — членов интеграционной группировки. Так, на едином европейском рынке для товаров, произведенных в странах — членах единого рынка, таможенные пошлины отсутствуют при вывозе и ввозе в пределах единого рынка.

Поскольку в прошлом в практике международной торговли достаточно часто встречались случаи различного толкования разделения обязанностей продавца и покупателя (каждая из сторон, естественно, стремилась толковать положения контракта в свою пользу), возникла объективная потребность единообразного понимания тех или иных терминов, используемых для

фиксирования в контрактах разделения обязанностей между продавцом и покупателем.

Функцию обобщения торговой практики и выработки соответствующих терминов, не допускающих разночтений, взяла на себя **Международная торговая палата (*International Chamber of Commerce — ICC*)** — международная экономическая организация (штаб-квартира в Париже), которая с 1936 г. публикует Правила толкования торговых терминов **{*International Terms for Interpretation of Trade Terms*) — Инкотермс (от англ. Incoterms — International Commercial Terms)**. В 1953, 1967, 1980 и 1990 гг. были опубликованы новые редакции Инкотермс. В 2004 г. действовала редакция 2000 г.

Следует иметь в виду, что в большинстве стран мира Инкотермс не рассматриваются как правила, имеющие силу закона. Приоритет имеют положения контракта. И если стороны желают включить Инкотермс в контракт, то они должны сделать в нем соответствующую оговорку. В контрактах, заключенных после 1 января 2000 г., рекомендуется следующая запись — “Инкотермс-2000”.

Инкотермс-2000 является общепризнанным сборником толкования международных коммерческих терминов, одобренным **Коммиссией ООН по праву международной торговли (*ЮНСИТРАЛ — UNCITRAL, United Nations Commission on International Trade Law*)**.

Официальной целью составления Инкотермс является обеспечение комплекта международных правил по толкованию наиболее широко используемых торговых терминов в области внешней торговли, поскольку это позволяет избежать или по крайней мере в значительной степени сократить неопределенность различной интерпретации таких терминов в различных странах.

Широко распространенной является точка зрения, согласно которой термины Инкотермс являются базисными условиями поставки товаров. Однако, строго говоря, это не совсем точно. Во-первых, базисные условия поставки, т. е. разделение соответствующих обязанностей между продавцом и покупате-

лем, существовали и до появления первой редакции Инкотермс в 1936 г. Во-вторых, применение Инкотермс носит рекомендательный характер. В-третьих, тот факт, что Инкотермс подвергаются регулярному пересмотру, означает, что в хозяйственной жизни накапливаются изменения, которые не вполне вписываются в содержание действующей в данный момент редакции Инкотермс. Можно, например, предположить, что развитие электронной торговли информацией может вызвать появление соответствующего термина или модификацию содержания уже имеющихся терминов. В-четвертых, в случае неправильного применения того или иного термина Инкотермс приоритет имеют положения контракта. Так, Государственным таможенным комитетом РФ (с 2004 г. — Федеральная таможенная служба РФ) по этому поводу обращается внимание на то, что российские юридические лица при заключении контрактов с партнерами из стран СНГ часто не придерживаются методологических требований оформления контрактов, ссылаясь при этом на Инкотермс, неправильно его комментируют по тексту. В данном случае приоритет отдается условиям контракта.

Базисные условия поставки не дают решения некоторых важнейших вопросов, в том числе вопроса перехода собственности на товар. Этот вопрос по-разному решается в законодательстве различных стран, поэтому должен особо оговариваться в контракте.

В редакции Инкотермс-2000, как и в предыдущей редакции 1990 г., имеется 13 терминов, объединенных в четыре группы: Е, F, С и D. Отнесение терминов к той или иной группе в основном базируется на двух принципах: а) отгрузка — доставка товара; б) оплата основной перевозки.

Необходимо отметить принципиальную разницу между понятиями “отгрузка” и “доставка”. В первом случае, если утерян товар, продавец не обязан поставлять товар взамен утраченного, во втором — он обязан доставить покупателю товар взамен утраченного.

Распространенной ошибкой является использование некоторых терминов Инкотермс, предназначенных для обозначения

перевозки морским путем, в случаях поставки товаров железнодорожным или автомобильным транспортом.

Разделение обязанностей между продавцом и покупателем может принимать самые различные сочетания, следовательно, некоторые варианты предполагают меньшие, а другие варианты — большие обязанности продавца или покупателя.

Порядок расположения терминов по группам E, F, C и D на первый взгляд противоречит расположению букв в латинском алфавите. Однако на самом деле он подчинен строгой логике, поскольку за основу в нем принято возрастание обязанностей продавца и соответственно уменьшение обязанностей покупателя.

1. Наименьшие обязанности продавец (и соответственно наибольшие обязанности покупатель) имеет при включении в контракт условия, обозначенного термином **EXW (EXW— EX WORKS (... named place))** — франко-завод (название места)), который является единственным термином, представленным в группе E.

При фиксировании в контракте цены **EXW (EXW— EX WORKS (... named place))** франко-завод (название места)) обязанность продавца ограничивается предоставлением товара покупателю в согласованном месте — обычно в собственном помещении продавца. Однако нередко продавец помогает покупателю погрузить товар на транспортное средство, предоставленное покупателем. Тем не менее в редакции Инкотермс-2000 был сохранен прежний подход: погрузка товара не входит в обязанности продавца. Если же покупатель желает, чтобы продавец осуществлял погрузку, то это должно быть оговорено в договоре купли-продажи. Однако в этом случае возникает проблема распределения риска между сторонами контракта.

Если покупатель не в состоянии выполнить экспортные формальности (прямо или косвенно), то этот термин не может применяться.

Поскольку покупатель принимает товар прямо у продавца, то тем самым снимается вопрос о применимости термина **EXW** при последующей перевозке товара тем или иным видом транспорта.

2. Во вторую группу — **F** (основная перевозка не оплачена) включены три термина: *FCA, FAS, FOB*.

FCA (Free Carrier (...named place)) — франко-перевозчик (...название места)) означает, что продавец обязан выполнить все экспортные формальности, произвести экспортную таможенную очистку и доставить товар указанному покупателем перевозчику до названного места. Термин “перевозчик” обозначает любое лицо, которое на основании договора перевозки обязуется осуществить или обеспечить перевозку товара. Место, куда продавец должен доставить товар, может быть как в помещении продавца, так и вне этого помещения. Выбор места поставки влияет на обязательства по погрузке и разгрузке товара. Если поставка осуществляется в помещении продавца, то продавец несет ответственность за погрузку. Если же поставка осуществляется в другом месте, продавец за разгрузку товара ответственности не несет.

Если в контракте указано несколько конкретных пунктов, куда должен быть поставлен товар, то продавец может выбрать наиболее подходящий для него пункт.

Риск утраты или повреждения товара переходит с продавца на покупателя:

а) с момента поставки товара;

б) с согласованной даты или с момента истечения согласованного срока для поставки, если покупатель не указал перевозчика или если указанный покупателем перевозчик не принял товар в свое распоряжение в согласованный срок.

Этот же порядок перехода риска утраты или повреждения товара с продавца на покупателя действует и в отношении других терминов группы *F*.

Термин *FCA* может быть использован при перевозке любым видом транспорта, включая смешанные перевозки.

В отличие от *FCA* термин ***FAS (Free Alongside Ship (... named port of shipment))*** — франко — вдоль борта судна (... название порта отгрузки)) может использоваться только при перевозке товара морским или внутренним водным транспортом.

Продавец считается выполнившим свои обязанности по поставке товара, когда товар размещен вдоль борта судна на причале или на лихтерах (несамоходных морских судах, используемых для беспричастных грузовых операций при погрузке или разгрузке на рейде глубокоосидающих судов, которые не могут войти в порт) в указанном порту отгрузки. С этого момента все расходы и риск потери или повреждения товара должен нести покупатель.

Принципиальным отличием редакции Инкотермс-2000 от предыдущих изданий является то, что в данном случае обязанность по таможенной очистке товара для экспорта возлагается на продавца.

Термин FAS не предполагает погрузку товара на борт судна. Если же погрузка товара на борт судна является конечным этапом поставки, тогда необходимо использовать термин **FOB (Free On Board (... named port of shipment))** — франко-борт (... название порта отгрузки)).

Термин FOB означает, что продавец считается выполнившим поставку, когда товар перешел через поручни судна в названном порту отгрузки. Следовательно, момент пересечения поручней судна является решающим при определении границ распределения расходов и перехода риска утраты или повреждения товара: после пересечения товаром поручней судна все расходы и риски несет покупатель.

По условиям термина FOB продавец обязан получить любую экспортную лицензию или другое официальное свидетельство, а также выполнить, если это потребуется, все таможенные формальности, необходимые для экспорта товара.

Термин FOB, как и термин FAS, может применяться только при перевозке товара морским или внутренним водным транспортом.

В международной статистике экспорт товаров наиболее часто подсчитывается в ценах FOB, поскольку значительная часть товаров, прошедших таможенную очистку, перевозится именно морским путем.

3. Третья группа — **C** объединяет четыре термина, основным содержанием которых является оплата основной перевозки товара (т. е. перевозки между таможенными границами продавца и покупателя) — **CFR, CIF, CPT и CIP**.

При этом термины CFR и CIF могут использоваться только при перевозке товара морским или внутренним водным транспортом, а термины CPT и CIP — любым видом транспорта, в том числе и при смешанных перевозках.

Указанные термины можно сгруппировать и по-другому: CFR и CPT не предполагают заключение продавцом договора страхования, в то время как по условиям CIF и CIP заключение такого договора является обязательным.

Важнейшей особенностью этой группы терминов является то, что границы расходов продавца и покупателя и момент перехода риска утраты или повреждения товара с продавца на покупателя не совпадают.

При использовании термина **CFR (Cost and Freight (... named port of destination))** — стоимость и фрахт (... название порта назначения)) продавец считается выполнившим поставку, когда товар перешел через поручни судна в порту отгрузки. (В этом аспекте имеется сходство с термином FOB из группы F.) В обязанность продавца входит оплата расходов и фрахта, необходимых для доставки товара в названный порт назначения. Однако никакие последующие дополнительные расходы, которые могут возникнуть после пересечения товаром поручней судна, в его обязанность уже не входят. Риск потери или повреждения товара переходит с продавца на покупателя с момента пересечения товаром поручней судна. По условиям термина CFR на продавца возлагается обязанность по таможенной очистке товара для экспорта.

Если стороны не собираются перемещать товар через поручни судна или если предполагается перевозка товара другим видом транспорта, а также смешанные перевозки, то следует применять термин CPT.

Термин **CPT (Carriage Paid To (... named place of destination))** — фрахт/перевозка оплачены до (... название места назначения)) означает, что в обязанности продавца входит оплата расходов, связанных с перевозкой товара до названного покупателем пункта назначения.

Продавец обязан в установленную дату или в пределах согласованного срока предоставить товар перевозчику, с кото-

рым заключен договор перевозки, а при наличии нескольких перевозчиков — первому из них для транспортировки товара в указанное в контракте место.

Покупатель берет на себя все риски потери или повреждения товара и другие возможные расходы после передачи товара перевозчику. Если перевозчиков несколько, то переход риска произойдет в момент передачи товара первому перевозчику.

Термин СРТ предполагает, что продавец обязан произвести таможенную очистку товара для экспорта.

Таким образом, главное различие в содержании терминов CFR и СРТ состоит в применимости того или другого термина для перевозки товара различными видами транспорта. Как выше уже отмечалось, термин CFR используется только в случае транспортировки товара морским или внутренним водным транспортом. Поэтому даже если по условиям контракта основная перевозка будет осуществляться морским транспортом, но товар будет передан перевозчику до пересечения поручней судна, то следует использовать термин СРТ, а не термин CFR.

Два других термина группы С — CIF и CIP означают, что помимо оплаты расходов по транспортировке товара до указанного в контракте места продавец обязан заключить договор страхования.

Термин CIF (*Cost, Insurance and Freight (... named port of destination)*) — стоимость, страхование и фрахт (... название порта назначения)) означает, что продавец считается выполнившим свои обязательства по поставке, когда товар перешел через поручни судна в порту отгрузки.

Продавец обязан оплатить расходы и фрахт, необходимые для доставки товара в указанный порт назначения. Однако по условиям термина CIF на него также возлагается обязанность приобретения морского страхования (заключение соответствующего договора и уплата страховых взносов) в пользу покупателя против риска потери и повреждения товара во время перевозки.

По условиям термина CIF страховое обеспечение предполагается лишь с минимальным покрытием. Как правило, при страховании товара сумма, подлежащая страхованию,

равняется предусмотренной в договоре стоимости товара плюс 10% (учитывается процент прибыли, которая может быть получена при продаже товара). При желании покупателя иметь страхование с большим покрытием он должен либо специально договориться об этом с продавцом, либо сам принять меры по заключению дополнительного страхования.

Несмотря на заключение договора страхования, риск потери или повреждения товара, как и любые возможные дополнительные расходы, которые могут возникнуть после пересечения товаром поручней судна, переходит с продавца на покупателя. Поэтому в случае утраты или повреждения товара во время основной перевозки покупатель имеет право лишь требовать от страховой фирмы соответствующего возмещения. По условиям термина CIF на продавца возлагается обязанность по таможенной очистке товара для экспорта.

Если предполагается перевозка товара не морским или внутренним водным транспортом, то следует использовать термин CIP.

Термин ***CIP (Carriage and Insurance Paid To (... named place of destination)*** — фрахт/перевозка и страхование оплачены до (... название места назначения)) означает, что продавец считается выполнившим свои обязанности после поставки товара названному покупателем перевозчику, оплаты расходов, связанных с перевозкой товара до указанного в контракте пункта назначения, а также обеспечения страхования (заключения соответствующего договора страхования и оплаты страховых взносов) от рисков потери и повреждения товара во время перевозки в пользу покупателя.

Покупатель берет на себя все риски и любые дополнительные расходы после передачи продавцом товара указанному покупателем перевозчику. Как и по условиям термина CIF, при использовании термина CIP от продавца требуется обеспечение страхования лишь с минимальным покрытием. Поэтому при желании покупателя иметь страхование с большим покрытием он должен либо специально договориться об этом с продавцом, либо сам принять меры по заключению дополнительного страхования.

По условиям термина CIP на продавца возлагается обязанность по таможенной очистке товара для экспорта.

Данный термин может применяться при перевозке товара любым видом транспорта, включая смешанные перевозки. Этот термин следует использовать также в тех случаях, когда по условиям контракта основная перевозка будет осуществляться морским транспортом, но товар будет передан перевозчику до пересечения поручней судна.

В международной практике в соответствии с установившейся практикой цены CIF используются для подсчета стоимостных объемов импорта. Применение именно этой цены имеет определенное основание, ибо только термины группы С, как правило, предполагают расходы продавца по транспортировке товара до таможенной границы импортера.

При составлении платежных балансов из цены CIF вычитаются страхование и фрахт, т. е. в этом случае импорт пересчитывается в ценах FOB.

4. Особое место среди терминов Инкотермс занимает группа **D**, в которую входит 5 терминов: DAF, DES, DEQ, DDU и DDP.

Все указанные термины означают прибытие товара. Следовательно, в случае утраты товара при транспортировке продавец обязан доставить новый товар взамен утерянного без дополнительных для покупателя расходов. Поэтому при использовании этих терминов контрактная цена, естественно, выше.

Термин **DAF (DeliveredAt Frontier (... named place))** — поставка до границы (... название места поставки)), означает, что продавец считается выполнившим поставку после предоставления неразгруженного товара в распоряжение покупателя в названном пункте или месте на границе до поступления товара на таможенную границу покупателя или сопредельной страны.

Следовательно, в обязанность продавца входит только таможенная очистка товара для экспорта, т. е. осуществление необходимых экспортных формальностей на таможенной границе своей страны. Термин “граница” обозначает любую границу, включая границу страны экспорта. Поэтому в контракте весьма важно точно определить, какая граница имеется в виду путем указания на конкретный пункт или место.

Если стороны соглашаются с тем, чтобы продавец взял на себя обязанности по разгрузке товара с прибывшего транспортного средства и нес все риски и расходы за такую разгрузку, то это должно быть четко оговорено в соответствующем дополнении к договору купли-продажи.

Термин DAF может применяться при перевозке товара любым видом транспорта, когда товар поставляется до сухопутной границы. Два других термина группы D — **DES (*Delivered Ex Ship (... named port of destination)*)** — поставка с судна (... название порта назначения) и **DEQ (*Delivered Ex Quay (... named port of destination)*)** — поставка с пристани (... название порта назначения) применяются при перевозке товара морским или внутренним водным транспортом. Если транспортировка товара осуществляется разными видами транспорта, то в случае прибытия товара в порт назначения на судне эти термины также могут использоваться.

Термин **DES {*Delivered Ex Ship (... named port of destination)*}** — поставка с судна (... название порта назначения) означает, что продавец считается выполнившим поставку после предоставления товара, не прошедшего таможенную очистку для импорта, в распоряжение покупателя на борту судна в указанном в контракте порту назначения.

По условиям термина DES продавец обязан нести все расходы и риски по доставке товара в названный порт назначения до момента его разгрузки.

Если стороны желают, чтобы продавец взял на себя расходы и риски по выгрузке товара, должен применяться термин **DEQ (*Delivered Ex Quay (... named port of destination)*)** — поставка с пристани (... название порта назначения). Этот термин означает, что продавец считается выполнившим свои обязанности по поставке после предоставления товара, не прошедшего таможенную очистку для импорта, в распоряжение покупателя на пристани в указанном в контракте порту назначения.

Соответственно, продавец должен нести все расходы и риски, связанные с транспортировкой и выгрузкой товара на пристань. По условиям термина DEQ покупатель обязан произвес-

ти таможенную очистку для импорта товара, а также уплатить соответствующие налоги, пошлины и другие сборы.

Этот термин также предусматривает возможность участия продавца в оплате расходов по импорту товара, однако это должно быть четко оговорено в соответствующем дополнении к договору купли-продажи.

Термин **DDU (*Delivered Duty Unpaid (... named place of destination)*)** — поставка без оплаты пошлины (... название места назначения)) означает, что продавец считается выполнившим свои обязанности после предоставления не прошедшего таможенную очистку и неразгруженного с прибывшего транспортного средства товара в распоряжение покупателя в указанном в контракте месте назначения.

Следовательно продавец обязан нести все расходы и риски, связанные с транспортировкой товара до этого места. Данный термин также предусматривает возможность участия продавца в оплате расходов по импорту товара и его таможенной очистке, что должно быть четко оговорено в соответствующем дополнении к договору купли-продажи. Ответственность, риски и расходы за выгрузку и перегрузку товара зависят от того, под чьим контролем находится выбранное место поставки.

Термин **DDP (*Delivered Duty Paid (... named place of destination)*)** — поставка с оплатой пошлины (... название места назначения)) означает, что продавец считается выполнившим свои обязанности после предоставления прошедшего таможенную очистку и неразгруженного с прибывшего транспортного средства товара в распоряжение покупателя в указанном в контракте месте назначения.

По условиям термина DDP продавец обязан нести все расходы и риски, связанные с транспортировкой товара, вплоть до момента передачи товара покупателю. Допускается изъятие части расходов из обязанностей продавца (например, оплата НДС), однако для этого требуется соответствующее указание в контракте купли-продажи.

Если продавец не может обеспечить (прямо или косвенно) получение импортной лицензии и если имеется обоюдное же-

ление сторон, чтобы покупатель взял на себя все риски и расходы по импорту товара, то в этом случае следует применять термин DDU.

Таким образом, анализ содержания терминов Инкотермс-2000 показывает, что минимальные обязанности продавца возлагаются при использовании термина EXW, в то время как термин DDP предполагает максимальные обязанности продавца.

Сфера действия Инкотермс ограничена вопросами, связанными с правами и обязанностями сторон договора купли-продажи в отношении поставки товаров, купля-продажа которых оформлена соответствующим договором (контрактом). При этом ряд товаров, например компьютерное программное обеспечение, под действие Инкотермс не подпадают.

Как показывает практический опыт, нередко Инкотермс трактуются расширительно, вследствие чего полагают, будто они охватывают все обязанности сторон. Но, как уже отмечалось, это далеко не так: некоторые важнейшие вопросы, связанные с заключением и реализацией внешнеторговой сделки, не регулируются правилами Инкотермс. Как подчеркивается Международной торговой палатой, Инкотермс имеют дело только с некоторыми аспектами отношений, возникающих между продавцом и покупателем в случае заключения договоров купли-продажи. Между тем экспортеру и импортеру важно учитывать необходимость заключения не только договора купли-продажи, но и договоров перевозки, страхования и финансирования, а следовательно, и отношения, которые регулируются указанными договорами.

Тем не менее, договор сторон использовать определенный термин имеет значение и для всех прочих договоров. Приведем лишь несколько примеров: согласившись на условия CFR или CIF, продавец не может выполнить этот договор любым иным видом транспорта, кроме морского, так как по этим условиям он должен представить покупателю коносамент или другой морской транспортный документ, что просто невозможно при использовании иных видов транспорта. Более того, документ, необходимый в соответствии с документарным аккредитивом,

будет обязательно зависеть от средств транспортировки, которые будут использованы.

Во-вторых, Инкотермс имеют дело с некоторыми определенными обязанностями сторон, такими, как обязанность продавца поставить товар в распоряжение покупателя или передать его для перевозки, или доставить его в пункт назначения с распределением риска между сторонами во всех этих случаях.

Далее, Инкотермс связаны с обязанностями очистить товар для экспорта и импорта, упаковкой товара, обязанностью покупателя принять поставку, а также обязанностью представить подтверждение того, что соответствующие обязательства были должным образом выполнены.

Хотя Инкотермс крайне важны для осуществления договора купли-продажи, большое количество проблем, которые могут возникнуть в таком договоре, ими вообще не рассматриваются, например передача права владения, другие права собственности, нарушения договоренности и последствия таких нарушений, а также освобождение от ответственности в определенных ситуациях. Следует подчеркнуть, что Инкотермс не предназначены для замены условий договора, необходимых для полного договора купли-продажи либо посредством включения нормативных условий, либо индивидуально оговоренных условий.

Инкотермс вообще не имеют дела с последствиями нарушения договора и освобождением от ответственности вследствие различных препятствий. Эти вопросы должны разрешаться другими условиями договора купли-продажи в соответствии с действующими законодательными нормами и правилами.

По условиям внешнеторговых контрактов расчеты за товары могут осуществляться в иностранной валюте в форме банковского перевода, документарного инкассо или аккредитива, открытого счета или чеками по одному из следующих вариантов оплаты:

с полной (100-процентной) предоплатой товара. В этом случае покупатель должен перевести всю сумму договора на счет организации-поставщика до момента фактической отгрузки товара;

с частичной предоплатой; при таком варианте предоплаты покупатель переводит на счет поставщика заранее обусловленную сумму (часть общей суммы договора) до отгрузки товара, а оставшуюся часть — после;

с отсрочкой оплаты товара (коммерческий кредит). При этом покупатель оплачивает договор в заранее обусловленные сроки после поставки товара поставщиком (обычно от 5 дней до 1 месяца);

с открытием аккредитива покупателя в иностранном банке и последующей отгрузкой поставщиком товара в адрес покупателя. Затем на основе предъявленных документов об отгрузке товара банк переводит денежные средства на счет поставщика.

Внешнеторговым контрактом должны быть обусловлены взаимоотношения сторон в случае непредвиденных форс-мажорных обстоятельств или пожелания одной из сторон расторгнуть договор, а также штрафные санкции за несоблюдение сторонами сроков отгрузки и оплаты товара, устанавливаемые обычно в процентах к контрактной стоимости сделки.

Подписанный и оформленный в полном соответствии с действующими международными правилами контракт является основным и наиболее важным юридическим документом во внешнеторговой деятельности организации. Процесс выполнения контракта сопровождается оформлением соответствующих товаросопроводительных, расчетных (платежных) и страховых документов по установленным международным формам, а также с учетом особенностей, вытекающих из законодательства Российской Федерации.

Главными среди любого комплекта товарораспорядительных документов являются транспортные: коносамент или железнодорожная накладная (по видам транспорта), страховой полис и коммерческий счет (инвойс). Отгрузка товаров осуществляется поставщиком, оформляется транспортно-экспедиторскими и страховыми документами. Сюда относятся транспортные накладные, подтверждающие передачу груза от грузоотправителя грузоперевозчику и содержащие необходимую информацию об отправленном грузе, пункте его назначения,

стоимости перевозки и ее оплате (железнодорожные, водные и авианакладные).

Особое место среди товарораспорядительных транспортных документов занимает **коносамент**, представляющий собой документ, владелец которого может означенный в нем груз продать, заложить и т. д. Коносамент оформляется при перевозке груза морским путем, этот документ выдается грузоперевозчиком распорядителю груза. Он подтверждает принятие груза к перевозке и обязывает перевозчика передать груз в порту назначения грузополучателю. Коносамент может быть выписан на определенного получателя (именной) или содержать указание, что он выдан “по приказу отправителя груза” или “по приказу получателя” — ордерный или на предъявителя. *Именной коносамент* передается от одного держателя другому в порядке, установленном для передачи долгового требования: *ордерный* — путем именного или бланкового индоссамента (т. е. передаточной надписи), а *предъявительский* — посредством простого вручения.

Коносамент составляется в нескольких экземплярах, при этом три или четыре являются подлинными, поэтому при выдаче груза по одному экземпляру остальные теряют силу. Обычно коносамент выписывается на формулярах, содержащих подробные условия перевозки, название судна, наименование отправителя, перевозчика, место погрузки и назначения, наименование груза с указанием числа мест, веса или объема, обозначение получателя, размер фрахта и других причитающихся перевозчику платежей, время и место выдачи коносамента, число подлинных экземпляров. Коносамент должен быть подписан капитаном судна. Коносамент является одним из основных документов обеспечения ссуд при кредитовании внешнеторговых сделок, поскольку залог товара, отправленного морским путем, устанавливается посредством передачи коносамента залогодержателю (банку).

Страхование внешнеторговых грузов на период перевозки часто непосредственно обуславливается контрактом. Для представления иностранному партнеру подтверждения о том, что

груз застрахован, страховая организация выдает страхователю страховой полис (сертификат) на каждую партию товара, отправляемую по отдельному счету. При этом сторона, которая фактически заключила договор страхования, не всегда является стороной, несущей расходы по страхованию. Нередко покупатель, даже если на нем лежат расходы по страхованию, просит продавца заключить договор страхования проданных ему товаров с отнесением расходов на счет покупателя.

Товарные документы, включающие счет-фактуру (инвойс), спецификации, упаковочный лист и извещение об отгрузке, выписываются продавцом или изготовителем товара. Основным среди товарных документов выступает **счет-фактура (инвойс)**, выписываемый на имя покупателя при отгрузке товара, фактически оформляющий поставку и свидетельствующий о количестве и цене товара. Количество экземпляров этого документа определяется необходимостью его представления покупателю, банку, страховой организации и таможне (для совершения расчетов, определения страховой суммы и суммы таможенной пошлины).

Спецификация — документ, содержащий перечень видов, типов товара, их количество, размеры, объем. Она выписывается при подписании контракта или при фактической отгрузке и должна соответствовать не только особенностям товара, но и требованиям таможенных правил страны-партнера, так как правильность обозначения товаров определяет размер таможенного обложения.

Упаковочный лист выписывается изготовителем при упаковке товара и содержит перечень видов, сортов, ассортимент товаров, упакованных в одно товарное место. При этом один экземпляр документа вкладывается вместе с товаром внутрь каждого места.

Извещение об отгрузке товара направляется продавцом или по его поручению транспортно-экспедиторской организацией портов, станций, как правило, по телеграфу. В извещении указываются дата выхода судна и возможное время прибытия в порт назначения, количество отправленного товара, реквизиты транспортных документов и другие данные, необходимые поку-

пателю для оплаты товара, если контрактом предусмотрен платеж против телеграфного извещения об отгрузке товара.

Эффективность внешнеторговой деятельности, своевременность расчетов и достоверность данных по внешнеторговым операциям во многом зависит от правильной организации бухгалтерского учета. К основным задачам бухгалтерского учета внешнеторговой деятельности можно отнести:

- 1) соблюдение требований валютного, таможенного и налогового законодательства и нормативных актов в области бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности организации;

- 2) проверка правильности документального оформления денежных, расчетных и товарных операций;

- 3) формирование достоверной информации об объемах внешнеторговых операций по экспорту, реэкспорту, импорту и реимпорту товаров;

- 4) осуществление своевременных расчетов с иностранными партнерами;

- 5) правильное исчисление финансового результата внешне-торговой деятельности и др.

Особенности бухгалтерского учета операций по исполнению внешнеторговых контрактов регламентируются специальным стандартом — положением по бухгалтерскому учету “Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте” (ПБУ 3/2006), утвержденным приказом Минфина России от 27.11.2006 г. № 154н. Они заключаются в порядке пересчета сумм иностранной валюты в рубли в целях бухгалтерского учета и отражении в бухгалтерском учете возникающих при этом курсовых разниц.

Данное положение регламентирует только особенности учета внешнеторговых операций с точки зрения их валютного аспекта, а на общие вопросы отражения в бухгалтерском учете этих операций, не связанные с их валютной спецификой, распространяются нормы и правила других положений, действующих в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

В соответствии с ПБУ 3/2006 стоимость активов и обязательств, выраженная в иностранной валюте, отражается на счетах бухгалтерского учета в рублях в суммах, полученных путем пересчета иностранной валюты по курсу Банка России, действующему на дату совершения операции. В данном положении дается определение даты совершения операции: это та дата, когда у организации в соответствии с законодательством Российской Федерации или договором возникает право принять к учету активы (имущество) и обязательства, являющиеся результатом этой операции. В рамках общего определения приведен перечень типовых операций в иностранной валюте, в соответствии с которым датами совершения валютных операций в целях бухгалтерского учета являются:

1. Банковские операции по валютным счетам — дата зачисления денежных средств на валютные счета организации и дата их списания со счетов.

2. Кассовые операции в иностранной валюте — дата поступления денежных средств в кассу и дата выдачи их из кассы.

3. Реализация экспортных товаров, иного имущества — дата признания доходов в иностранной валюте.

4. Расходы организации в иностранной валюте — дата признания расходов.

5. Импорт материально-производственных запасов, иного имущества — дата перехода права собственности на импортированные материальные ценности к импортеру.

6. Погашение задолженности в иностранной валюте по суммам, выданным работникам организации на осуществление определенных расходов, — дата утверждения авансового отчета.

7. Формирование уставного (складочного) капитала организации и образование задолженности учредителей по вкладам в него — дата приобретения организацией статуса юридического лица (дата государственной регистрации).

На дату совершения операции по курсу Банка России пересчитывается в рубли выраженная в иностранной валюте стоимость любого актива и обязательства. Но по некоторым акти-

вам и обязательствам такой пересчет производится еще и на дату составления отчетности. К ним относятся любые денежные средства в иностранной валюте, где бы они ни находились, средства в расчетах, т. е. дебиторская и кредиторская задолженность, денежные и платежные документы, краткосрочные ценные бумаги и остатки средств целевого финансирования. В результате такого периодического пересчета на счетах, предназначенных для учета перечисленных активов и обязательств, образуются курсовые разницы, представляющие собой разницу между рублевой оценкой соответствующего актива или обязательства на дату совершения операции и дату составления отчетности за тот отчетный период, в котором эта операция была совершена; на дату составления отчетности за предыдущий отчетный период и за текущий отчетный период, а также на дату составления отчетности за текущий отчетный период и дату совершения операции в следующем отчетном периоде.

ПБУ 3/2006 определяет и порядок отражения возникающих курсовых разниц в бухгалтерском учете. Все курсовые разницы, кроме тех, которые возникают при формировании уставного капитала, в конечном итоге относятся на прибыли и убытки организации. А курсовые разницы, возникающие в процессе формирования уставного капитала в иностранной валюте, учитываются как добавочный капитал организации.

Бухгалтерский учет операций по внешнеэкономической деятельности организации следует вести обособленно. Необходимость обособленного ведения бухгалтерского учета внешнеэкономических сделок вытекает из их существенных отличий от сделок внутри страны. Это требует особого подхода к ним во избежание риска недостоверного отражения таких сделок в бухгалтерском учете.

Для обособленного ведения бухгалтерского учета внешнеэкономических сделок используются субсчета к соответствующим синтетическим счетам Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н. Каждой организации целесообразно составить специальный

план счетов для учета внешнеэкономической деятельности путем образования специальных субсчетов от синтетических счетов единого Плана счетов бухгалтерского учета. Это позволяет обособленно отражать в учете операции по внешнеэкономической деятельности и в то же время дает возможность вписать учет внешнеэкономической деятельности в общий учет финансово-хозяйственной деятельности организации, что необходимо для составления единой бухгалтерской отчетности.

На достоверность отражения внешнеторговых сделок в бухгалтерском учете влияет и правильная оценка правовых отношений сторон сделки. Поскольку одной из сторон внешнеторговой сделки является нерезидент, для правильной оценки ее правовой базы необходимо применять не только нормы российского законодательства, но и нормы международного права.

Исполнение внешнеторговых сделок связано с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации. Поэтому такие сделки являются объектом таможенного регулирования. А расчеты по внешнеторговым сделкам относятся к категории валютных операций, в отношении которых действует специальное законодательство — валютное регулирование. Нарушение таможенного и валютного регулирования приводит к серьезным финансовым санкциям, наступление которых может быть отдалено по времени, но в будущем отрицательно скажется на финансовом состоянии организации. Такие нарушения с отдаленными последствиями, не видимыми для пользователей финансовой отчетности, вводят их в заблуждение относительно финансового положения организации и поэтому должны расцениваться как недостоверность представленной им информации.

Кроме того, внешнеторговые сделки отличаются большим разнообразием форм их осуществления, принятых в международной практике. В то же время в российском правовом законодательстве отсутствует их четкая регламентация. Это вызывает сложности при отражении таких сделок в бухгалтерском учете и может привести к искажению данных учета и финансовой отчетности. В этих условиях необходимо руководствоваться п. 2 ст. 7 ГК РФ, предусматривающим приоритет правил

международного договора над нормами гражданского законодательства РФ.

13.2. Учет экспортных операций

Как было сказано выше, **экспорт** — вывоз за границу товаров для их реализации на внешнем рынке.

Экспортная поставка оформляется контрактом, содержащим права, обязанности и ответственность сторон по сделке: предмет договора, определение сторон, цена товара (работ, услуг), общая сумма контракта, вид, качество и сроки поставки товара, условия платежа и форма расчетов, упаковка и маркировка товара, гарантия продавца, штрафные санкции при нарушении условий контракта, возмещение убытка, страхование, обстоятельства непреодолимой силы и др.

Основными документами по экспорту товаров, помимо контракта на поставку товаров, являются паспорт сделки, досье, ведомость банковского контроля, грузовая таможенная декларация, учетные карточки таможенно-банковского контроля, счета-фактуры, товарно-транспортные накладные и др.

Паспорт сделки составляется организацией-экспортером в двух экземплярах и передается для проверки и подписания в уполномоченный банк. В паспорте указывается информация, необходимая банку для осуществления валютного контроля за поступлением выручки по соответствующему контракту. После подписания банком один экземпляр паспорта возвращается организации.

По каждому паспорту сделки банк формирует отдельное **досье**, в которое помещаются оригинал паспорта сделки, копии контракта, копии разрешений, представленных экспортером в банк, копии межбанковских сообщений, подтверждающих поступление в пользу экспортера денежных средств по контракту.

Ведомость межбанковского контроля содержит сведения об операциях по контракту. Она подписывается ответственным лицом банка и заверяется печатью банка.

Копия паспорта вместе с грузовой таможенной декларацией направляется организацией в таможенню до предъявления товара к таможенному оформлению. При поступлении экспортного товара таможня сверяет данные паспорта сделки и таможенной декларации и ставит на них личную номерную печать. Копию таможенной декларации передают экспортеру. В течение 15 дней, с даты принятия решения о выпуске товара из таможни, копию таможенной декларации передают в уполномоченный банк.

На основании данных таможенных деклараций, поступающих от таможни, государственный таможенный орган составляет **учетные карточки** таможенно-банковского контроля, содержащие сведения по произведенным отгрузкам экспортных товаров, а также о поступлении выручки. Эти карточки в течение 30 календарных дней, следующих за датой принятия решения о выпуске товаров, направляются в соответствующие банки.

На стоимость отгруженных товаров организация выписывает счета-фактуры, товарно-транспортные накладные и другие документы.

Бухгалтерский учет экспортных операций ведется на основе Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного Минфином РФ от 31.10.2000 № 94н.

Особенностью учета экспортных операций является специальная учетная единица, называемая товарной партией. **Товарная партия** — это любое количество товаров, отгруженных по одному контракту и оформленных одним транспортным или складским документом, в зависимости от местонахождения товаров (например, железнодорожная накладная, приемный акт склада таможни РФ и проч.). Учетная партия, как правило, не подлежит дроблению.

Синтетический учет отгруженных на экспорт товаров осуществляется либо на счете 45 “Товары отгруженные”, либо на счете 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”.

Счет 45 используется для учета отгруженной продукции в случаях, когда договором поставки обусловлен отличный от об-

щего порядка момент перехода права владения, пользования и распоряжения отгруженной продукцией и риска ее случайной гибели от организации к покупателю.

Для отражения экспортных операций организации могут открывать субсчета первого порядка (код из трех знаков), например 071 “Оборудование. К установке, импортное”, и субсчета второго порядка (код из четырех знаков), например 4516 “Экспортные товары на складах, в переработке и на комиссии за границей”.

Учет экспортных операций ведется в рублях и в иностранной валюте. При этом иностранная валюта пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату операции. В результате этого учет ведется в рублях и в иностранной валюте. Например, по субсчету 5211 “Транзитный валютный счет” показываются в одной строке доллар и эквивалент в рублях.

Экспортные операции в бухгалтерском учете отражаются следующим образом.

1. Поступление на склад предприятия-экспортера экспортной продукции:

Дебет счета 43 “Готовая продукция”, субсчет 431 “Экспортная продукция на складе поставщиков”

Кредит счета 20 “Основное производство”;

2. Отгрузка товара иностранному покупателю в соответствии с контрактом (по его производственной себестоимости в учете отправителя):

Дебет счета 45 “Товары отгруженные”, субсчет 451 “Экспортные товары отгруженные”

Кредит счета 43 “Готовая продукция”, субсчет 431 “Экспортная продукция на складах поставщиков”;

3. Оплата накладных расходов в рублях до границы РФ:

Дебет счета 44 “Расходы на продажу”, субсчет 441 “Накладные расходы по экспорту в рублях”

Кредит счета 51 “Расчетные счета”;

4. Начисление в процентах от стоимости товара:

а) таможенных пошлин и сборов в рублях:

Дебет счета 44 “Расходы на продажу”, субсчет 441 “Накладные расходы по экспорту в рублях”

Кредит счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет 765 “Расчеты с таможенной РФ”;

б) таможенных пошлин и сборов в инвалюте (инвалюта пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату оплаты):

Дебет счета 44 “Расходы на продажу”, субсчет 442 “Накладные расходы по экспорту в инвалюте”

Кредит счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет 765 “Расчеты с таможенной РФ”;

в) акцизов:

Дебет счета 90 “Продажи”, субсчет 9041 “Акцизы по экспорту”

Кредит счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет 765 “Расчеты с таможенной РФ”;

5. Перечисление таможенных пошлин, акцизов и сборов в рублях и в инвалюте:

а) **Дебет счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет 765 “Расчеты с таможенной РФ”**

Кредит счета 51 “Расчетные счета”;

б) **Дебет счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет 7651 “Расчеты с таможенной в инвалюте”**

Кредит счета 52 “Валютные счета”, субсчет 521 “Валютные счета внутри страны”, 5212 “Текущий валютный счет”;

6. Оплата расходов по доставке товаров до иностранного покупателя в соответствии с условиями контракта:

Дебет счета 44 “Расходы на продажу”, субсчет 442 “Накладные расходы по экспорту в инвалюте”

Кредит счета 52 “Валютные счета”, субсчет 521 “Валютные счета внутри страны”, 5212 “Текущий валютный счет”;

7. Предъявление счета иностранному покупателю за отгруженные экспортные товары по контрактной цене (инвалюта пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату счета):

Дебет счета 622 “Расчеты с иностранными покупателями в порядке инкассо и через аккредитивы”

Кредит счета 90 “Продажи”, субсчет 901 “Выручка”, 9011 “Выручка от экспорта”;

8. Списание производственной себестоимости отгруженной экспортной продукции:

Дебет счета 90 “Продажи”, субсчет 902 “Себестоимость продаж”, 9021 “Себестоимость экспорта”

Кредит счета 45 “Товары отгруженные”, субсчет 451 “Экспортные товары отгруженные”, 4512 “Экспортные товары по прямым поставкам”;

9. Списание накладных расходов по реализации экспортных товаров в рублях и в инвалюте:

Дебет счета 90 “Продажи”, субсчет 902 “Себестоимость продаж”, 9021 “Себестоимость экспорта”

Кредит счета 44 “Расходы на продажу”, субсчет 441 “Накладные расходы по экспорту в рублях”, 442 “Накладные расходы по экспорту в инвалюте”;

10. Списание финансового результата (прибыли) от реализации экспортных товаров:

Дебет счета 90 “Продажи”, субсчет 9091 “Прибыль (убыток) от экспорта”

Кредит счета 99 “Прибыли и убытки”;

При получении убытка производится обратная запись.

11. Поступление платежей от иностранных покупателей на транзитный валютный счет экспортера:

Дебет счета 52 “Валютные счета”, субсчет 521 “Валютные счета внутри страны”, 5211 “Транзитный валютный счет”

Кредит счета 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”, субсчет 622 “Расчеты с иностранными покупателями в порядке инкассо и через аккредитивы”;

12. Отражается положительная курсовая разница:

Дебет счета 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”, субсчет 622 “Расчеты с иностранными покупателями в порядке инкассо и через аккредитивы”

Кредит счета 91 “Прочие доходы и расходы”, субсчет 913 “Курсовая разница”;

Отрицательная курсовая разница отражается обратной записью.

13. Направление части валютной выручки на продажу:

Дебет счета 57 “Переводы в пути”

Кредит счета 52 “Валютные счета”, субсчет 521 “Валютные счета внутри страны”, 5211 “Транзитный валютный счет”;

14. Зачисление на расчетный счет рублевого эквивалента части проданной валютной выручки:

Дебет счета 51 “Расчетные счета”

Кредит счета 57 “Переводы в пути”;

15. Списание финансового результата от продажи валютной выручки:

а) прибыль:

Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”

Кредит счета 99 “Прибыли и убытки”;

б) убыток:

Дебет счета 99 “Прибыли и убытки”

Кредит счета 91 “Прочие доходы и расходы”;

16. Перевод остальной части валютной выручки с транзитного валютного счета на текущий валютный счет:

Дебет счета 52 “Валютные счета”, субсчет 521 “Валютные счета внутри страны”, 5212 “Текущий валютный счет”

Кредит счета 52 “Валютные счета”, субсчет 521 “Валютные счета внутри страны”, 5211 “Транзитный валютный счет”.

13.3. Учет реэкспортных операций

Как было отмечено, **реэкспорт** — вывоз ранее ввезенных товаров, не подвергшихся в данной стране переработке. Сущность реэкспортной операции заключается в следующем: товар из страны *А* ввозится в страну *Б*, а затем, не подвергаясь переработке в этой стране, вывозится в страну *В*. В этом случае данный товар для фирмы страны *Б* является предметом двух договоров: с фирмой страны *А* она заключает контракт на импорт товара, а с фирмой страны *В* — на экспорт этого же товара. Являясь одновременно импортером по одному контракту и экспортером этого же товара по другому контракту, фирма страны *Б* называется реэкспортером. По отношению к ней фирма страны *А* является экспортером, а фирма страны *В* — импортером.

Существование реэкспортных операций как одного из направлений внешней торговли вызвано рядом причин, которые определяют суть операций и соответственно порядок их отражения в бухгалтерском учете.

Одна из причин — экономия на транспортных расходах. При продаже товара в другую страну выполнить свои обязательства по поставке иногда бывает дешевле, если закупить этот товар в третьей стране, расположенной территориально ближе к партнеру по сделке, чем везти его из своей страны.

К реэкспортным операциям нередко прибегают в том случае, когда по политическим мотивам между странами экспортера и импортера существуют запреты на торговлю. Тогда сделка между ними осуществляется через фирму третьей страны — **реэкспортера**.

В реэкспортных операциях в сделке участвуют три стороны, одна из них выступает одновременно в роли покупателя (импортера) и продавца (экспортера). Соответственно она получает право собственности на товар как покупатель и передает его как продавец. Поэтому ее отношения с другими участниками сделки оформляются договорами международной купли-продажи (контрактами), исполнение которых лежит в основе следующей краткой схемы бухгалтерского учета.

1. Реэкспортером акцептован счет иностранного поставщика за отгруженный товар:

Дебет счета 416 “Реэкспортные товары”

Кредит счета 602 “Расчеты с иностранными поставщиками по акцептованным счетам”;

2. Реэкспортером предъявлен счет иностранному покупателю за реэкспортные товары:

Дебет счета 622 “Расчеты с иностранными покупателями в порядке инкассо и через аккредитивы”

Кредит счета 9012 “Выручка от реэкспорта”;

3. Реэкспортером списана себестоимость реэкспортного товара:

Дебет счета 9022 “Себестоимость реэкспорта”

Кредит счета 416 “Реэкспортные товары”;

4. Списываются накладные расходы по реэкспорту товаров:

Дебет счета 9022 “Себестоимость реэкспорта”

Кредит счета 443 “Накладные расходы по реэкспорту”;

5. Списывается финансовый результат от реэкспортной операции:

Дебет счета 9092 “Прибыль (убыток) от реэкспорта”
Кредит счета 99 “Прибыли и убытки”.

13.4. Учет импортных операций

Как было сказано выше, **импорт** — это ввоз товаров для их реализации на внутреннем рынке.

Поставка импортных товаров оформляется контрактом, содержащим права, обязанности и ответственность сторон по сделке: предмет договора, определение сторон, цена товара (работ, услуг), общая сумма контракта, вид, качество и сроки поставки товара, условия платежа и форма расчетов, упаковка и маркировка товара, гарантия продавца, штрафные санкции при нарушении условий контракта, возмещение убытка, страхование, обстоятельства непреодолимой силы и др.

Основными документами по импорту товаров, помимо контракта на поставку товаров, являются паспорт импортной сделки, досье по импортной сделке, карточка платежа, учетная карточка импортируемых товаров, ведомость банковского контроля и отчет об операциях по импортным контрактам.

Паспорт импортной сделки содержит сведения из контракта (договора, соглашения) между резидентом и нерезидентом, предусматривающего оплату иностранной валютой, валютой РФ, векселями в иностранной валюте или в валюте РФ товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации.

Досье по импортной сделке — это формируемая по каждому паспорту импортной сделки подборка документов.

Карточка платежа содержит сведения об осуществляемых в соответствии с контрактом платежах в счет обязательств импортера по контракту.

В **учетной карточке импортируемых товаров** приведены сведения из грузовой таможенной декларации об общей фактической стоимости импортируемых по контракту товаров.

Ведомость банковского контроля содержит данные об операциях по контракту, а **отчет об операциях по импортным контрактам** — сведения об оплате, о товарах, структуре платежей за отчетный период и о количественном составе информационной базы данных.

Порядок учета импортных операций зависит от выбранной формы расчетов с иностранными поставщиками (инкассо, аккредитив, открытый счет и др.), условий поставки, содержания учетных партий.

Содержание учетных партий определяется видом товара и способом доставки.

При импорте сырья продовольствия и других товаров массового производства морским путем за учетную единицу принимают судно, товар, коносамент, а при доставке железнодорожным транспортом — вагон, эшелон.

При импорте машин и оборудования, доставляемых морским путем, учетной единицей являются судно, заказ, коносамент, а перевозимых железнодорожным транспортом — вагон, заказ, международная железнодорожная накладная.

Если по условиям контракта поставщик выписывает счет покупателю на каждую транспортную партию, то учетной единицей считается партия, оформленная одним счетом.

Поступающие импортные товары принимают на учет по полной импортной стоимости. Она включает в себя контрактную цену товара и накладные расходы, оплаченные в иностранной валюте (обычно за границей) и в рублях.

К накладным расходам в иностранной валюте относят расходы по перевозке, перевалке, хранению на складах, естественную убыль в пределах установленных норм, брокерские и коммиссионные, таможенные сборы в инвалюте.

Накладные расходы в рублях состоят из расходов по перевозке, перевалке, хранению на складах, естественной убыли в пределах установленных норм, пошлины, акцизов и таможенных сборов в рублях. Таможенная стоимость товара состоит из контрактной стоимости и накладных расходов в инвалюте, оплаченных за границей.

На таможене импортер платит по товару НДС в размере 10 или 18% от облагаемой базы, состоящей из таможенной стоимости товара, таможенной пошлины и акциза по товару.

Кроме того, контрактная цена на товары зависит от базисных условий поставки.

При ведении учета импортных операций особое внимание следует обратить на своевременную постановку на балансовый учет импортируемых товаров. Они должны быть приняты на учет на дату перехода права собственности от продавца к покупателю. Импортные товары, полученные импортером, право собственности на которые к нему не перешло, должны учитываться за балансом.

Практика организации учета импортных операций показывает, что многие российские импортеры, оформляя внешнеторговые сделки, заключают контракты на условиях перехода права собственности по оплате. В этом случае поступившие материальные ценности до момента оплаты их стоимости не могут быть переданы в производство либо проданы. В сложившейся ситуации организации, исходя из интересов производственной деятельности, ставят полученные материальные ценности на балансовый учет и списывают их на расходы, нарушая тем самым принцип имущественной обособленности организации и искажая данные бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Нередки случаи, когда организации для обоснования таких действий заручаются письменным согласием иностранного контрагента. Однако данное обстоятельство не может служить основанием для принятия товара на балансовый учет, если не меняется момент перехода права собственности, что должно быть оформлено дополнительным соглашением к контракту. При этом возможны налоговые последствия из-за несоответствия между формой и содержанием договора. Контракт, имеющий форму договора купли-продажи, исполнен как договор комиссии (его разновидность — договор поставки на условиях консигнации). В таком случае у российской организации возникают обязательства по исполнению функций налогового агента.

С моментом перехода права собственности связан еще один риск, когда при переходе права собственности по оплате установлен базис поставки, при котором значительная часть расходов ложится на покупателя. В соответствии с правилами бухгалтерского учета все расходы, связанные с приобретением товаров, в том числе и импортных, включаются в их фактическую стоимость. Однако в налоговом учете расходы покупателя, возникшие в тот период, когда он еще не стал собственником товара, не должны включаться в его стоимость.

Синтетический учет расчетов с поставщиками импортных товаров ведется на счете 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”.

Информация о покупной стоимости импортных товаров формируется на счете 15 “Заготовление и приобретение материальных ценностей”, на субсчетах которого отражается движение товара в пути; расходы по его доставке и таможенному оформлению.

Аналитический учет ведется по поставщикам, партиям и видам товаров.

Импортные операции в бухгалтерском учете отражаются следующим образом.

1. Перечислен с текущего валютного счета аванс иностранному поставщику:

Дебет счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, субсчет 602 “Расчеты с иностранными поставщиками по акцептованным счетам”

Кредит счета 52 “Валютные счета”, субсчет 5212 “Текущий валютный счет”;

2. Начислено иностранной транспортной организации за доставку товара до пункта назначения:

Дебет счета 15 “Заготовление и приобретение материальных ценностей”, субсчет 1 “Приобретение импортных товаров”

Кредит счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”;

3. Начислено российской транспортной организации за доставку товара до таможенного склада:

Дебет счета 15 “Заготовление и приобретение материальных ценностей”, субсчет 1 “Приобретение импортных товаров”

Кредит счета 19 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям”,

Кредит счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”;

4. Перечислено с расчетного счета за услуги российской транспортной организации:

Дебет счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”

Кредит счета 51 “Расчетные счета”;

5. Перечислено с текущего валютного счета за услуги иностранной транспортной организации:

Дебет счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”

Кредит счета 52 “Валютные счета”, субсчет 5212 “Текущий валютный счет”;

6. Отражена отрицательная курсовая разница по задолженности иностранной транспортной организации:

Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”

Кредит счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”;

7. Принят к зачету НДС по транспортным расходам:

Дебет счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”

Кредит счета 19 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям”;

8. Оприходован на склад таможни импортный товар (при переходе права собственности):

Дебет счета 15 “Заготовление и приобретение материальных ценностей”, субсчет 1 “Приобретение импортных товаров”

Кредит счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”;

9. Отражен НДС по ввезенным товарам (таможенный НДС):

Дебет счета 19 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям”

Кредит счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет 5 “Расчеты с таможней РФ”;

10. Отражаются импортные таможенные пошлины и акцизы:

Дебет счета 15 “Заготовление и приобретение материальных ценностей”, субсчет 1 “Приобретение импортных товаров”

Кредит счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”, субсчет “Расчеты по таможенным пошлинам”

Кредит счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”, субсчет “Расчеты по акцизам”;

11. Начислено таможенному органу за таможенное оформление груза в российских рублях и в иностранной валюте:

Дебет счета 15 “Заготовление и приобретение материальных ценностей”, субсчет 1 “Приобретение импортных товаров”

Кредит счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет 5 “Расчеты с таможенной РФ”;

12. Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности перед бюджетом:

Дебет счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”

Кредит счета 51 “Расчетные счета”;

13. Перечислено с текущего валютного счета в погашение задолженности перед иностранными поставщиками:

Дебет счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”

Кредит счета 52 “Валютные счета”, субсчет 5212 “Текущий валютный счет”;

14. Оприходован поступивший на склад организации импортный товар при переходе права собственности:

Дебет счета 10 “Материалы”, 41 “Товары”

Кредит счета 15 “Заготовление и приобретение материальных ценностей”, субсчет 1 “Приобретение импортных товаров”;

15. Принят к зачету НДС, уплаченный при таможенном оформлении:

Дебет счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”, субсчет “Расчеты по НДС”

Кредит счета 19 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям”;

13.5. Учет реимпортных операций

Реимпортные операции с точки зрения таможенного режима представляют собой обратный ввоз на таможенную территорию Российской Федерации товаров, ранее вывезенных в режиме экспорта, при условии, что товар ввозится обратно в течение 10 лет с момента вывоза и находится в том же состоянии, как и в момент вывоза (кроме изменений вследствие естественного износа или убыли при нормальных условиях транспортировки и хранения).

Порядок отражения реимпортных операций в бухгалтерском учете определяется смыслом хозяйственной операции. Сначала товар вывозится с таможенной территории Российской Федерации в режиме экспорта, т. е. за пределы ее таможенной территории без обязательства об обратном ввозе. В режиме экспорта вывозятся товары не только по договору международной купли-продажи, но и, например, по договорам поставки на условиях консигнации (разновидность договора комиссии) для реализации через иностранную фирму — комиссионера, а также для продажи на аукционах. Затем в случае невозможности реализовать товар за границей не проданные на аукционах товары или те, от которых по каким-либо причинам отказался покупатель, получивший их по договору купли-продажи, возвращаются обратно и ввозятся на таможенную территорию Российской Федерации как импортные без обязательства об обратном вывозе.

Реимпортные операции в бухгалтерском учете отражаются следующим образом.

1. Отражается отгрузка товара в режиме экспорта по контракту с иностранным покупателем:

Дебет счета 45 “Товары отгруженные”, субсчет 451 “Экспортные товары отгруженные”

Кредит счета 41 “Товары”, субсчет 4111 “Экспортные товары на складах”;

2. Начислены таможенные пошлины и сборы:

Дебет счета 44 “Расходы на продажу”, субсчет 441 “Накладные расходы по эксперти в рублях”

Кредит счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет 5 “Расчеты с таможней РФ”;

3. Произведена оплата в рублях и инвалюте таможенных пошлин, сборов и расходов по транспортировке:

Дебет счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, субсчет 5 “Расчеты с таможней РФ”

Кредит счета 51 “Расчетные счета”

Кредит счета 52 “Валютные счета”, субсчет 5212 “Текущий валютный счет”;

4. В связи с отказом иностранного покупателя от выполнения условий контракта товар переведен в разряд реимпортных:

Дебет счета 15 “Заготовление и приобретение материальных ценностей”

Кредит счета 45 “Товары отгруженные”, субсчет 451 “Экспортные товары отгруженные”;

5. Отражаются расходы, связанные с хранением товаров на складе за границей и их транспортировкой до границы:

Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”

Кредит счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”;

6. Перечислены расходы по хранению и транспортировке:

Дебет счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”

Кредит счета 52 “Валютные счета”;

7. Отражается НДС при ввозе товаров:

Дебет счета 19 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям”

Кредит счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”;

8. Произведена уплата НДС по ввозу товаров:

Дебет счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”

Кредит счета 51 “Расчетные счета”;

9. Отражается оприходование реимпортного товара:

Дебет счета 41 “Товары”

Кредит счета 15 “Заготовление и приобретение материальных ценностей”;

10. Списание на прочие расходы суммы НДС, уплаченной при ввозе реимпортного товара:

Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”

Кредит счета 19 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям”.

Вопросы для самопроверки

1. В чем сущность понятий “экспорт”, “импорт”, “реэкспорт” и “реимпорт”?
2. Какими нормативными документами регулируется ведение бухгалтерского учета внешнеторговых операций?
3. Каковы основные задачи учета внешнеторговых операций?
4. Каковы базисные условия поставки товаров?
5. Какими документами оформляются экспортные операции?
6. Какими документами оформляются импортные операции?
7. Какова методика учета экспортных операций?
8. Какова методика учета импортных операций?
9. Какова методика учета реэкспортных операций?
10. Какова методика учета реимпортных операций?

Задания в тестовой форме

Укажите варианты правильных ответов.

1. Экспорт — это:
 - а) вывоз ранее ввезенных товаров, не подвергшихся в данной стране переработке;
 - б) обратный ввоз из-за границы в страну не подвергшихся обработке отечественных товаров;

в) вывоз за границу товаров для их реализации на внешнем рынке;

г) ввоз товаров для их реализации на внутреннем рынке.

2. Импорт — это:

а) вывоз ранее ввезенных товаров, не подвергшихся в данной стране переработке;

б) обратный ввоз из-за границы в страну не подвергшихся обработке отечественных товаров;

в) вывоз за границу товаров для их реализации на внешнем рынке;

г) ввоз товаров для их реализации на внутреннем рынке.

3. Реэкспорт — это:

а) вывоз ранее ввезенных товаров, не подвергшихся в данной стране переработке;

б) обратный ввоз из-за границы в страну не подвергшихся обработке отечественных товаров;

в) вывоз за границу товаров для их реализации на внешнем рынке;

г) ввоз товаров для их реализации на внутреннем рынке.

4. Реимпорт — это:

а) вывоз ранее ввезенных товаров, не подвергшихся в данной стране переработке;

б) обратный ввоз из-за границы в страну не подвергшихся обработке отечественных товаров;

в) вывоз за границу товаров для их реализации на внешнем рынке;

г) ввоз товаров для их реализации на внутреннем рынке.

5. Поступление на склад производственного предприятия-экспортера экспортной продукции в бухгалтерском учете отражается записью:

а) Дебет счета 431 “Экспортная продукция на складе поставщика”, кредит счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”;

б) Дебет счета 431 “Экспортная продукция на складе поставщика”, кредит счета 20 “Основное производство”;

в) Дебет счета 431 “Экспортная продукция на складе поставщика”, кредит счета 52 “Валютные счета”;

г) ответы, приведенные выше, не верны.

6. Отгрузка товара по экспорту иностранному покупателю в бухгалтерском учете отражается записью:

а) Дебет счета 451 “Экспортные товары отгруженные”, кредит счета 622 “Расчеты с иностранными покупателями в порядке инкассо и через аккредитивы”;

б) Дебет счета 622 “Расчеты с иностранными покупателями в порядке инкассо и через аккредитивы”, кредит счета 431 “Экспортная продукция на складе поставщика”;

в) Дебет счета 451 “Экспортные товары отгруженные”, кредит счета 431 “Экспортная продукция на складе поставщика”;

г) ответы, приведенные выше, не верны.

7. Начисление таможенных пошлин и сборов по экспорту товаров в бухгалтерском учете отражается записью:

а) Дебет счета 441 “Накладные расходы по экспорту в рублях”, кредит счета 51 “Расчетные счета”;

б) Дебет счета 441 “Накладные расходы по экспорту в рублях”, кредит счета 765 “Расчеты с таможенной РФ”;

в) Дебет счета 441 “Накладные расходы по экспорту в рублях”, кредит счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”;

г) ответы, приведенные выше, не верны.

8. Начисление иностранной транспортной организации за доставку импортного товара до пункта назначения в бухгалтерском учете отражается записью:

а) Дебет счета 151 “Приобретение импортных товаров”, кредит счета 52 “Валютные счета”;

б) Дебет счета 151 “Приобретение импортных товаров”, кредит счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”;

в) Дебет счета 151 “Приобретение импортных товаров”, кредит счета 51 “Расчетные счета”;

г) ответы, приведенные выше, не верны.

9. Оприходование на таможенный склад импортного товара (при переходе права собственности) в бухгалтерском учете отражается записью:

а) Дебет счета 41 “Товары”, кредит счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”;

б) Дебет счета 151 “Приобретение импортных товаров”, кредит счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”;

в) Дебет счета 41 “Товары”, кредит счета 151 “Приобретение импортных товаров”;

г) ответы, приведенные выше, не верны.

10. Оприходование на склад организации поступившего импортного товара (при переходе права собственности) в бухгалтерском учете отражается записью:

а) Дебет счета 41 “Товары”, кредит счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”;

б) Дебет счета 151 “Приобретение импортных товаров”, кредит счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”;

в) Дебет счета 41 “Товары”, кредит счета 151 “Приобретение импортных товаров”;

г) ответы, приведенные выше, не верны.

Глава 14. Учет финансовых результатов

Цели изучения главы:

- ♦ раскрытие сущности и порядка формирования финансовых результатов организации;
- ♦ отражение методологии учета прибылей и убытков организации;
- ♦ отражение методологии учета прочих доходов и расходов организации;
- ♦ отражение методологии учета распределения прибыли организации;
- ♦ отражение методологии учета расчетов по налогу на прибыль организации.

14.1. Характеристика и порядок формирования финансовых результатов

Финансовый результат — это конечный экономический итог хозяйственной деятельности предприятия, который выражается в форме прибыли (дохода) или убытка.

В рыночных условиях хозяйствования прибыль является важнейшим экономическим показателем деятельности предприятия, она в обобщенном виде отражает результаты хозяйствования, продуктивность произведенных затрат.

Прибыль характеризует не весь полученный доход, а только ту его часть, которая “очищена” от понесенных затрат на осуществление этой деятельности. В количественном выражении прибыль представляет собой разность между совокупным доходом и совокупными затратами на предпринимательскую деятельность.

Прибыль является стоимостным показателем, выраженным в денежной форме. Такая форма оценки прибыли связана с практикой обобщенного стоимостного учета всех связанных с ней основных показателей — вложенного капитала, полученного дохода, понесенных затрат и т. п., а также с действующим порядком ее налогового регулирования.

Различают бухгалтерское и налоговое значение прибыли.

Бухгалтерской прибылью (убытком) считается прибыль (убыток) до налогообложения. В ее состав входят прибыль (убыток) от продаж, прочие доходы (расходы).

Налогооблагаемая прибыль (убыток) включает в себя бухгалтерскую прибыль (убыток), а также отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства.

Производственные предприятия в процессе хозяйственной деятельности используют различные виды прибыли, которые можно классифицировать по следующим признакам.

1. По отраслям деятельности:

- ◆ прибыль от производственной деятельности;
- ◆ прибыль от торговой деятельности;
- ◆ прибыль от оказания услуг и т. д.

Такая классификация прибыли связана с тем, что в современных условиях производственные предприятия наравне с основной деятельностью занимаются также и другими видами деятельности. По каждой сфере деятельности действующим законодательством могут быть предусмотрены разные ставки налога на прибыль и льготы по ним. В этих условиях необходимо вести раздельный учет затрат и доходов по каждой сфере деятельности предприятия.

Ведение раздельного учета доходов и расходов по отраслям деятельности способствует укреплению хозяйственного расчета, повышает точность и достоверность расчетов и усиливает аналитические возможности бухгалтерского учета.

2. По видам деятельности:

- ◆ прибыль от основной деятельности;
- ◆ прибыль от инвестиционной деятельности;
- ◆ прибыль от финансовой деятельности.

Прибыль от основной деятельности является результатом основной производственной деятельности предприятия.

Прибыль от инвестиционной деятельности отражается частично в виде операционной прибыли (доходы от участия в совместных предприятиях; доходы от владения ценными бумагами и от депозитных вкладов) и частично — в виде прибыли от реализации основных средств и иных активов, отличных от денежных средств и продукции.

Прибыль от финансовой деятельности — это результат денежных потоков, которые связаны с обеспечением предприятия внешними источниками финансирования (привлечение дополнительного акционерного или паевого капитала, эмиссия акций, облигаций или других долговых ценных бумаг, привлечение кредита в различных его формах, а также обслуживание привлеченного капитала путем выплаты дивидендов и процентов и погашения обязательств по основному долгу). Казалось бы, что такое содержание денежных потоков не может сформировать прямо прибыль предприятия, так как в конечном счете возвращать всегда приходится больше денежных средств, чем получено. Вместе с тем в процессе финансовой деятельности как собственный, так и заемный капитал может быть получен на более или менее выгодных для предприятия условиях, что соответственно отразится на результатах основной инвестиционной деятельности. Поэтому под прибылью от финансовой деятельности понимается косвенный эффект от привлечения капитала из внешних источников на условиях более выгодных, чем рыночные. Кроме того, в процессе финансовой деятельности может быть получена и прямая прибыль на вложенный собственный капитал путем использования эффекта финансового левериджа, обеспечения получения депозитного процента по среднему остатку денежных средств на расчетном или валютном счетах и т. п.

3. По источникам формирования:

- ◆ прибыль от реализации продукции;
- ◆ прочие поступления.

Прибыль от реализации продукции является основным ее видом на предприятии, непосредственно связанном с отраслевой спецификой его деятельности. Аналогом этого термина выступает термин “прибыль от основной деятельности”. В обоих случаях под этой прибылью понимается результат хозяйствования по основной производственно-сбытовой деятельности предприятия.

К прочим поступлениям относятся:

◆ 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 другие виды интеллектуальной собственности;

- ◆ поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);

- ◆ прибыль, полученная предприятием в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);

- ◆ поступления от продаж основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), а также продукции;

- ◆ проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;

- ◆ штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

- ◆ 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 (за исключением внеоборотных активов) и др.

4. По составу элементов, формирующих прибыль:

- ◆ маржинальная прибыль;

- ◆ валовая прибыль;

- ◆ чистая прибыль.

Под этими терминами понимают обычно различную степень “очистки” полученных предприятием доходов от понесенных им в процессе хозяйственной деятельности затрат.

Маржинальная прибыль — это разница между доходом от реализации продукции, уменьшенным на сумму налоговых платежей, и ее производственной себестоимостью (переменными зат-

ратами). Маржинальная прибыль служит мерой оценки способности предприятия покрывать постоянные затраты и формировать необходимую валовую прибыль от реализации продукции.

Валовая прибыль — это общая прибыль предприятия от всех видов хозяйственной деятельности до вычета из нее налога на прибыль и других обязательных сумм. Она характеризует сумму валового дохода предприятия за вычетом всех текущих расходов (постоянных и переменных). Ее еще называют балансовой прибылью.

Чистая прибыль представляет собой разность между балансовой прибылью и налоговыми платежами из нее. Ее еще называют прибылью, остающейся в распоряжении предприятия и подлежащей распределению.

5. По характеру налогообложения:

- ◆ прибыль, подлежащая налогообложению;
- ◆ прибыль, не подлежащая налогообложению.

Такое подразделение прибыли играет важную роль в формировании налоговой политики предприятия, так как позволяет оценивать альтернативные хозяйственные операции с позиций конечного их эффекта. Состав прибыли, не подлежащей налогообложению, регулируется соответствующим законодательством.

6. По влиянию инфляционного процесса:

- ◆ номинальная прибыль;
- ◆ реальная прибыль.

Реальная прибыль характеризует размер номинально полученной прибыли, скорректированной на темп инфляции в соответствующем периоде.

7. По периоду формирования:

- ◆ прибыль предшествующего периода;
- ◆ прибыль отчетного периода;
- ◆ прибыль планового периода (планируемая прибыль).

Такую классификацию можно использовать для анализа и планирования прибыли, выявления соответствующих трендов ее динамики, построения соответствующего базиса расчетов и т. д.

8. По направлениям использования:

- ◆ на уплату налогов и других обязательных отчислений;
- ◆ капитализируемая прибыль;
- ◆ потребляемая прибыль.

Часть прибыли в соответствии с действующим законодательством используется на уплату налогов в бюджет и другие обязательные отчисления. **Капитализированная прибыль** характеризует ту ее сумму, которая направляется на финансирование прироста активов предприятия, т. е. в фонд накопления, а **потребляемая прибыль** — ту ее часть, которая расходуется на выплаты собственникам (акционерам), персоналу или на социальные программы предприятия.

9. По итоговому результату:

- ◆ положительная прибыль;
- ◆ отрицательная прибыль (убыток).

В нашей практике эта терминология получила пока ограниченное распространение, хотя и встречается в экономических публикациях последних лет по вопросам бухгалтерского учета.

Со структурой прибыли, формируемой на предприятии, связано понятие “качество прибыли”. В обобщенном виде это понятие характеризует структуру источников формирования прибыли по видам деятельности — основной, инвестиционной и финансовой. В рамках каждого из этих видов прибыли данное понятие характеризует конкретные источники роста прибыли. Например, высокое качество прибыли от основной деятельности характеризуется ростом объема выпуска продукции, снижением издержек и т. п., а низкое ее качество — ростом цен на продукцию без увеличения объема ее выпуска и реализации в натуральных показателях. Понятие “качество прибыли” позволяет правильное оценивать ее динамику, проводить сопоставимый ее анализ в процессе сравнения с деятельностью других предприятий.

14.2. Учет прибылей и убытков

Финансовый результат хозяйственной деятельности организации определяется показателем прибыли или убытка, фор-

мируемым в течение календарного (хозяйственного) года. Формирование итогов годового финансового результата осуществляется накопительным путем в течение всего года на счете 99 “Прибыли и убытки” в виде его “свернутого” остатка, отражающего прибыль — по кредиту счета либо убыток — по дебету счета. Финансовый результат представляет собой разницу от сравнения сумм доходов и расходов организации. Превышение доходов над расходами означает прирост имущества организации — прибыль, а расходов над доходами — уменьшение имущества — убыток. Полученный организацией за отчетный год финансовый результат в виде прибыли или убытка, соответственно, приводит к увеличению или уменьшению капитала организации.

Финансовый результат хозяйственной деятельности организации формируется из двух слагаемых, основным из которых является *реализационный результат*, полученный от продажи продукции, товаров, работ и услуг, а также от хозяйственных операций, составляющих предмет деятельности предприятия, таких как сдача в платную аренду основных средств, передача в платное пользование объектов интеллектуальной собственности и вложение средств в уставные капиталы других организаций.

Вторая часть в виде доходов и расходов, непосредственно не связанных с формированием основного реализационного финансового результата, образует *прочий финансовый результат*. Если за отчетный период предприятие от продажи продукции, товаров, работ, услуг и других операций, составляющих предмет его деятельности, получило прибыль, то весь его финансовый результат будет равен прибыли от продаж плюс прочие доходы, минус прочие расходы. Если предприятие получит убыток от продаж, то его общий финансовый результат будет равен сумме убытка от продаж плюс прочие расходы, минус прочие доходы.

Реализационный финансовый результат от продаж выявляется в бухгалтерском учете на основе счета 90 “Продажи” и определяется в виде разницы между суммой выручки (без кос-

венных налогов и платежей — НДС, акцизы и т. п.), отражаемой по кредиту счета 90, и суммой фактической себестоимости проданных продукции, работ и услуг, отражаемой по дебету этого же счета. При этом в расчет принимаются также доходы и расходы от операций, составляющих предмет деятельности организации.

Реализационный финансовый результат от продаж определяется в конце каждого отчетного периода. Если в качестве финансового результата предприятие получило прибыль, то она отражается по кредиту счета 99 “Прибыли и убытки” в корреспонденции с дебетом счета 90 “Продажи”. Если результатом деятельности организации является убыток, то он отражается на дебете счета 99 “Прибыли и убытки” в корреспонденции с кредитом счета 90 “Продажи”.

Прочие доходы и расходы в бухгалтерском учете отражаются на счете 91 “Прочие доходы и расходы”. Сальдированный результат данного счета в виде прибыли и убытка ежемесячно списывается, как и сальдо счета 90 “Продажи”, на итоговый накопительный счет финансовых результатов 99 “Прибыли и убытки”: сальдо в виде прибыли — на кредит счета 99 с дебета счета 91, а сальдо в виде убытков — на дебет счета 99 с кредита счета 91.

На счете 99 “Прибыли и убытки” также отражаются платежи налога на прибыль организации. В течение года суммы авансовых платежей налога на прибыль отражают по кредиту счета 51 “Расчетные счета” и дебету счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”. Суммы, фактически причитающихся с организации платежей (согласно расчетам), записываются по кредиту счета 68 “Расчеты по налогам и сборам” в корреспонденции со счетом 99 “Прибыли и убытки”. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 68 “Расчеты по налогам и сборам” (субсчет “Налог на прибыль”) выявляется сумма задолженности по платежам в бюджет или переплаты. Погашение долга отражается записью по дебету счета 68 “Расчеты по налогам и сборам” и кредиту счета 51 “Расчетные счета”. Когда сумма переплаты засчитывается в счет начисленных платежей следующего пе-

риода, никакие дополнительные записи не делаются. Если сумма переплаты возвращается организации из бюджета, то в учете производится запись по дебету счета 51 “Расчетные счета” в корреспонденции со счетом 68 “Расчеты по налогам и сборам”.

В аналогичном порядке отражаются суммы санкций за нарушение налогового законодательства в части расчетов по налогу на прибыль.

По окончании отчетного года на счете 99 “Прибыли и убытки” выявляется чистая прибыль организации, которая является основой для объявления дивидендов и иного распределения прибыли. Эта величина заключительными записями декабря переносится на счет 84 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”. Таким образом счет 99 “Прибыли и убытки” на конец года остатка не имеет.

Аналитический учет по счету 99 “Прибыли и убытки” на производственных предприятиях должен быть организован таким образом, чтобы обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

14.3. Учет прочих доходов и расходов

На производственных предприятиях учет прочих доходов и расходов ведется на счете 91 “Прочие доходы и расходы”.

Прочие доходы и расходы возникают при совершении определенных хозяйственных операций — сдача имущества в аренду, продажа имущества, участие в совместной деятельности и т. д., а также в результате фактов хозяйственной жизни, как правило, мало связанных с процессом деятельности организации (курсовые разницы, отчисления в резервы и т.д.). Состав прочих доходов и расходов определен ПБУ 9/99 “Доходы организации” и ПБУ 10/99 “Расходы организации”.

На производственных предприятиях к счету 91 “Прочие доходы и расходы” могут быть открыты следующие субсчета:

- ♦ субсчет 91-1 “Прочие доходы” — для учета поступлений активов, признаваемых прочими доходами;

♦ субсчет 91-2 “Прочие расходы” — для учета прочих расходов;

♦ субсчет 91-9 “Сальдо прочих доходов и расходов” — для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

В рабочем плане счетов с учетом потребностей организации к счету 91 могут быть введены и другие субсчета, не предусмотренные в инструкции.

Записи по субсчетам 91-1 “Прочие доходы” и дебету счета 91-2 “Прочие расходы” необходимо вести накопительно в течение отчетного года по кредиту счета. Ежемесячно, сопоставлением дебетового оборота по счету 91-2 и кредитового оборота по счету 91-1, определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо в конце каждого месяца (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 на счет 99 “Прибыли и убытки”. Таким образом, синтетический счет 91 “Прочие доходы и расходы” на отчетную дату остатка не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 “Прочие доходы и расходы” (кроме субсчета 91-9), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 “Сальдо прочих доходов и расходов”.

Аналитический учет по субсчетам к счету 91 “Прочие доходы и расходы” следует вести по каждому виду прочих доходов и расходов. В соответствии с требованиями инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансово-хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

14.4. Учет распределения прибыли

Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) ведется на активно-пассивном счете 84 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”. Данный счет в счетном плане от-

ражается в разделе “Капитал”. Его экономическое содержание заключается в аккумулировании невыплаченной в форме дивидендов (доходов) или нераспределенной прибыли, которая остается в обороте у организации в качестве внутреннего источника финансирования долговременного характера.

При реформации бухгалтерского баланса сумма чистой прибыли отчетного года, сформировавшаяся на счете 99 “Прибыли и убытки”, переносится в кредит счета 84. Эта запись производится заключительным оборотом декабря отчетного года таким образом, чтобы по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, счет 99 “Прибыли и убытки” не имел никакого сальдо.

Уже в следующем за отчетным году на основании решения общего собрания акционеров (учредителей) производится распределение прибыли. Оно подразумевает начисление дивидендов (доходов), отчисление средств в резервные фонды организации, покрытие убытков прошлых лет. Все эти операции регистрируются в учете по дебету счета 84 в корреспонденции со счетами 75 “Расчеты с учредителями” — на сумму начисленных дивидендов, 82 “Резервный капитал” — на сумму отчислений в резервные фонды. После отражения указанных операций сальдо по счету 84 показывает сумму нераспределенной прибыли, которая остается неизменной до соответствующего решения акционеров (учредителей) хозяйственной организации.

Производственные предприятия с помощью аналитического учета по счету 84 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)” могут организовать системный контроль состояния и движения средств нераспределенной прибыли. С этой целью к данному счету можно открывать следующие субсчета: “Прибыль, подлежащая распределению”, “Нераспределенная прибыль в обращении” и “Нераспределенная прибыль использованная”.

На субсчет “Прибыль, подлежащая распределению” зачисляется вся сумма чистой прибыли отчетного года, из которой затем начисляются дивиденды (доходы) и производятся отчисления в резервные фонды. После отражения этих операций сальдо данного субсчета переносится в кредит субсчета “Нераспределенная прибыль в обращении”.

На субсчете “Нераспределенная прибыль в обращении” с течением времени собирается общая сумма нераспределенной между акционерами (учредителями) прибыли. По существу, сальдо данного субсчета показывает величину средств, накопленных для создания нового имущества в форме основных и других материальных ресурсов. Записи по дебету этого субсчета производятся в корреспонденции с субсчетом “Нераспределенная прибыль использованная” лишь при фактическом использовании соответствующих средств на создание нового имущества. После отражения использования средств сальдо субсчета “Нераспределенная прибыль в обращении” представляет величину свободного остатка нераспределенной прибыли.

На субсчете “Нераспределенная прибыль использованная” обобщается информация о том, какая часть средств нераспределенной прибыли превращена из денежной формы в товарную, т. е. на какую сумму приобретено новое имущество. Например, по мере производства записи по дебету счета 01 “Основные средства” и кредиту счета 08 “Вложения во внеоборотные активы” в бухгалтерском учете производится внутренняя запись по счету 84 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”: дебет субсчета “Нераспределенная прибыль в обращении” и кредит субсчета “Нераспределенная прибыль использованная”. Как и по другим субсчетам, сальдо данного субсчета может быть лишь кредитовым, а кредитовые записи по нему (в части нераспределенной прибыли отчетного года) возможны лишь после принятия акционерами (учредителями) решения о распределении прибыли отчетного года.

Такое построение аналитического учета никак не сказывается на сальдо по синтетическому счету 84 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”. Независимо от внутренних записей по субсчетам сальдо по синтетическому счету сохраняет свою величину и остается неизменным.

14.5. Учет расчетов по налогу на прибыль

Начиная с бухгалтерской отчетности за 2003 г. все производственные предприятия (кроме малых) применяют положение по

бухгалтерскому учету “Учет расчетов по налогу на прибыль организаций” (ПБУ 18/02), в редакции приказа Минфина России от 11 февраля 2008 г. № 23н. Этот документ ввел новые понятия: постоянные разницы, временные разницы, постоянные налоговые обязательства, отложенные налоговые обязательства, отложенные налоговые активы, отложенный налог на прибыль, условный доход (расход) по налогу на прибыль и текущий налог на прибыль. Приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н были введены новые формы бухгалтерской отчетности, которые составлены с учетом ПБУ 18/02.

Основная идея ПБУ 18/02 заключается в том, что бухгалтер может рассчитать налог на прибыль не только по данным налогового, но и бухгалтерского учета. Для этого в бухгалтерском учете необходимо отразить разницу между налогом на бухгалтерскую прибыль и той суммой, которую фактически следует уплатить в бюджет. Главной причиной возникновения такой разницы является срок признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Согласно ПБУ 18/02 разница между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью складывается из постоянных и временных разниц.

Информация о постоянных и временных разницах формируется в бухгалтерском учете либо на основании первичных учетных документов непосредственно по счетам бухгалтерского учета, либо в ином порядке, определяемом организацией самостоятельно. При этом постоянные и временные разницы отражаются в бухгалтерском учете обособленно. В аналитическом учете временные разницы учитываются дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

Постоянными разницами являются доходы и расходы, которые, во-первых, формируют бухгалтерскую прибыль или убыток отчетного периода, но не включаются в налоговую базу по налогу на прибыль как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах, и, во-вторых, учитывают при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Наличие постоянных разниц влечет за собой необходимость доначисления либо уменьшения суммы налога на прибыль, исчисленного по данным бухгалтерского учета.

Постоянные разницы могут возникнуть в результате:

- превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами 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 (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей;

- образования убытка, пересенного на будущее, который по истечении определенного времени, согласно действующему законодательству, уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах;

- прочих аналогичных различий.

Постоянные разницы приводят к образованию **постоянных налоговых обязательств (активов)**, которые в бухгалтерском учете отражаются на счете 99 “Прибыли и убытки” в корреспонденции со счетом 68 “Расчеты по налогам и сборам”.

Под постоянным налоговым обязательством (активом) следует понимать сумму налога, которая приводит к увеличению (уменьшению) налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Постоянное налоговое обязательство (актив) равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную действующим законодательством.

Постоянное налоговое обязательство (актив) признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

Под **временными разницами** понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в другом или в других отчетных периодах. Временные разницы

приводят к образованию отложенного налога на прибыль. Под отложенным налогом на прибыль понимается сумма, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются на вычитаемые и налогооблагаемые.

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы возникают в результате:

- ♦ применения разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;

- ♦ применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданной продукции (товаров, работ, услуг) в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

- ♦ убытка, перенесенного на будущее, не использованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах, если иное не предусмотрено действующим законодательством;

- ♦ применения, в случае продажи объектов основных средств, разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей;

- ♦ наличия кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета — исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности;

- ♦ прочих аналогичных различий.

Вычитаемые временные разницы в бухгалтерском учете формируют *отложенный налоговый актив*. Под ним понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Организация признает отложенные налоговые активы в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы, при условии существования вероятности того, что она получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете с учетом всех вычитаемых временных разниц, за исключением случаев, когда существует вероятность того, что вычитаемая временная разница не будет уменьшена или полностью погашена в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную текущим законодательством. В случае изменения ставок налога на прибыль величина отложенных налоговых активов подлежит пересчету с отнесением возникшей в результате пересчета разницы на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Отложенный налоговый актив в бухгалтерском учете учитывается на счете 09 «Отложенный налоговый актив» и отражается записью:

***Дебет счета 09 «Отложенный налоговый актив»,
Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».***

По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые активы. В случае, если в текущем отчетном периоде отсутствует налогооблагаемая прибыль, но существует вероятность того, что налогооблагаемая прибыль возникнет в последующих отчетных периодах, то суммы отло-

женного налогового актива останутся без изменения до такого отчетного периода, когда возникнет в организации налогооблагаемая прибыль, если иное не предусмотрено текущим законодательством.

Отложенный налоговый актив при выбытии актива, по которому он был начислен, списывается в сумме, на которую по действующему законодательству не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль, как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов.

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы образуются в результате:

- ♦ применения разных способов начисления 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;

- ♦ применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

- ♦ прочих аналогичных различий.

Налогооблагаемые временные разницы в бухгалтерском учете формируют *отложенное налоговое обязательство*. Под ним понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые обязательства признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы.

Отложенные налоговые обязательства равняются величине, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, и ставки налога на прибыль, установленной текущим законодательством. В случае изменения ставок налога на прибыль в соответствии с действующим законодательством величина отложенных налоговых обязательств подлежит пересчету с отнесением возникшей в результате пересчета разницы на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете на счете 77 “Отложенное налоговое обязательство” и отражаются записью:

***Дебет счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”
Кредит счета 77 “Отложенное налоговое обязательство”.***

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые обязательства.

Отложенное налоговое обязательство при выбытии актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается в сумме, на которую по действующему законодательству не будет увеличена налогооблагаемая прибыль, как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

В случае, если текущим законодательством предусмотрены разные ставки налога на прибыль по отдельным видам доходов, то при оценке отложенного налогового актива или отложенного налогового обязательства ставка налога на прибыль должна соответствовать тому виду дохода, который ведет к уменьшению или полному погашению вычитаемой или налогооблагаемой временной разницы в следующем за отчетным или последующих отчетных периодах.

При составлении бухгалтерской отчетности организации предоставляется право отражать в бухгалтерском балансе саль-

дированную (свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства.

Отражение в бухгалтерском балансе сальдированной суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства возможно при одновременном наличии следующих условий:

а) наличие в организации отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств;

б) отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства учитываются при расчете налога на прибыль.

Следует иметь в виду, что отложенный налоговый актив и отложенное налоговое обязательство при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому они были начислены, списываются на счет учета прибылей и убытков в сумме, на которую не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов. В бухгалтерском учете величина списываемого отложенного актива отражается по дебету счета 99 “Прибыли и убытки” и кредиту счета 09 “Отложенный налоговый актив”. В то же время списание отложенного налогового обязательства отражается по дебету счета 77 “Отложенное налоговое обязательство” и кредиту счета 99 “Прибыли и убытки”.

Постоянные и отложенные налоговые обязательства и активы используются для определения в бухгалтерском учете суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет в отчетном периоде. Сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка), является условным расходом (доходом) по налогу на прибыль.

Условный расход (доход) по налогу на прибыль, равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль. Сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 99 “Прибыли и убытки” и кредиту счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”.

Сумма начисленного условного дохода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 68 “Расчеты по налогам и сборам” и кредиту счета 99 “Прибыли и убытки”.

Для расчета текущего налога на прибыль следует использовать разницу между дебетовым и кредитовым оборотом по счету 09 “Отложенные налоговые активы” и по счету 77 “Отложенные налоговые обязательства”, которая может быть не только положительной, но и отрицательной.

Текущим налогом на прибыль признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (актива), увеличения или уменьшения отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода. Для этого можно использовать следующую формулу:

$$\text{ТНП} = \text{УР} (-\text{УД}) + \text{ПНО} - \text{ПНА} + \text{сформированные ОНА} - \text{погашенные ОНА} - \text{сформированные ОНО} + \text{погашенные ОНО},$$

где ТНП — текущий налог на прибыль;

УР — условный расход;

УД — условный доход;

ПНО — постоянное налоговое обязательство;

ПНА — постоянный налоговый актив;

ОНА — отложенный налоговый актив;

ОНО — отложенное налоговое обязательство.

При этом нужно помнить, что применять эту формулу нельзя, если в текущем отчетном периоде у организации отсутствует налогооблагаемая прибыль, т. е. при отсутствии постоянных разниц, вычитаемых временных разниц и налогооблагаемых временных разниц, которые влекут за собой возникновение постоянных налоговых обязательств (активов), отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, условный расход по налогу на прибыль будет равен текущему налогу на прибыль.

Конкретный способ определения величины текущего налога на прибыль должен быть закреплён в учётной политике организации. При этом необходимо соблюдать следующие правила:

1) при выборе способа определения величины текущего налога на прибыль на основе данных, сформированных в бухгалтерском учёте, величина текущего налога на прибыль должна соответствовать сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль;

2) при выборе способа определения величины текущего налога на прибыль на основе налоговой декларации на прибыль, величина текущего налога на прибыль должна соответствовать сумме начисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Предположим, что организация решила переносить из налоговой декларации показатель текущего налога на прибыль в ф. № 2. Означает ли это, что она может отказаться от формирования этого показателя в бухгалтерском учёте? Нет, не означает. Этот показатель формируется в бухгалтерском учёте автоматически на основании условного расхода (дохода) по налогу на прибыль, постоянного налогового обязательства (актива), отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства.

Для учёта расчетов по налогу на прибыль организации открывают два субсчета второго порядка к счету 68 “Расчеты по налогам и сборам”, субсчет “Расчеты по налогу на прибыль”. На одном из этих субсчетов – “Текущий налог на прибыль” формируется величина текущего налога на прибыль, а по окончании отчетного периода переносится на второй субсчет и отражается в ф. № 2. На втором субсчете отражается величина текущего налога на прибыль, суммы налога на прибыль, доначисленные за предыдущие периоды, а также платежи в бюджет, которые организация осуществляет в течение отчетного периода. В результате на втором субсчете “Расчеты с бюджетом” отражаются сальдо расчетов с бюджетом по налогу на прибыль. Как это сделать, рассмотрим на примере 1.

Пример 1. Организацией в первом квартале 2009 г. по счету 68, субсчет “Расчеты по налогу на прибыль”, субсчет второго порядка “Текущий налог на прибыль”, были сделаны записи, обобщенные следующим образом.

Показатель	Сумма, руб.	
	Д-т	К-т
ОНА	11000	16000
ОНО	19000	4000
ПНО		2000
УР		40000
Итого:	30000	62000
Сальдо:	-	32000

Остаток по указанному субсчету представляет собой текущий налог на прибыль, который должен соответствовать налогу на прибыль, отраженному в налоговой декларации за соответствующий период. Этот показатель следовало отразить в отчете о прибылях и убытках. В бухгалтерском учете он был перенесен на другой субсчет второго порядка записью:

Дебет счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”, субсчет “Расчеты по налогу на прибыль ” — субсчет “Текущий налог на прибыль ”,
Кредит счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”, субсчет “Расчеты по налогу на прибыль ” — субсчет “Расчеты с бюджетом ”.

Показатель текущего налога на прибыль, сформированный в бухгалтерском учете на субсчете “Текущий налог на прибыль”, может не соответствовать показателю налога на прибыль, отраженному в налоговой декларации за соответствующий период, по двум причинам:

- 1) допущена ошибка при формировании показателей, участвующих в формировании текущего налога на прибыль;
- 2) у организации отсутствует налогооблагаемая прибыль и поэтому отложенные налоговые активы не сформированы.

Во всех остальных случаях, даже если организация переносит в ф. № 2 показатель текущего налога на прибыль из налоговой декларации, у нее в бухгалтерском учете автоматически формируется тот же самый показатель. Поэтому переносить его из налоговой декларации на счет 68 “Расчеты по налогам и сборам” не следует.

Если организацией в текущем отчетном периоде доначислен налог за прошлые налоговые периоды, то в отчете о прибылях и убытках доначисленная сумма должна отражаться по отдельной строке после показателя текущего налога на прибыль. Таково требование п. 22 ПБУ 18/02.

Как рассчитываются показатели отражаемые в отчете о прибылях и убытках рассмотрим на примере 2.

Пример 2. Прибыль организации по данным бухгалтерского учета по итогам работы за первый квартал 2009 г. составила 200 000 руб. Величина условного расхода по налогу на прибыль составляет 40 000 руб. ($200\,000 \text{ руб.} \cdot 20\%$), величина постоянных налоговых обязательств, сформированных в отчетном периоде — 2000 руб.

В сентябре 2008 г. в организации был доначислен налог на прибыль за 2007 г. в сумме 3000 руб.

Таким образом, величина чистой прибыли за отчетный период составила 155 000 руб. ($200\,000 - 40\,000 - 2000 - 3000$).

Согласно учетной политике организация формирует показатель текущего налога на прибыль на основании корректировки данных бухгалтерского учета.

За отчетный период было начислено отложенных налоговых активов на сумму 16 000 руб., а погашено на сумму 11 000 руб. Одновременно начислено отложенных налоговых обязательств на сумму 19 000 руб., а погашено на сумму 4000 руб.

Сумма текущего налога на прибыль в этом случае составит 32 000 руб. ($40000 + 2000 + (16\,000 - 11\,000) - (19\,000 - 4000)$).

Аналогичная величина текущего налога на прибыль была отражена и в налоговой декларации по налогу на прибыль за первый квартал 2009 г. Отчет о прибылях и убытках был заполнен следующим образом:

Фрагмент Отчета о прибылях и убытках за 1 кв. 2009 г.
(тыс. руб.)

Наименование показателя	Код строки	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
Прибыль (убыток) до налогообложения	140	200	...
Отложенные налоговые активы	141	5	...
Отложенные налоговые обязательства	142	(15)	...
Текущий налог на прибыль	150	(32)	...
Сумма доплаты (переплаты) по налогу на прибыль в связи с обнаружением ошибок (искажений) в предыдущие налоговые периоды	160	(3)	
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	190	155	...
СПРАВОЧНО			
Постоянные налоговые обязательства (активы)	200	2	...

Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском балансе соответственно в качестве внеоборотных активов и долгосрочных обязательств.

Задолженность либо переплата по текущему налогу на прибыль за каждый отчетный период отражаются в бухгалтерском балансе соответственно в качестве краткосрочного обязательства в размере неоплаченной суммы налога или дебиторской задолженности в размере переплаты и (или) излишне взысканной суммы налога.

Постоянные налоговые обязательства (активы), отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства и текущий налог на прибыль отражаются в отчете о прибылях и убытках.

При наличии постоянных налоговых обязательств (активов), отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, корректирующих показатель условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, отдельно в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках раскрываются:

- ◆ условный расход (условный доход) по налогу на прибыль;
- ◆ постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль;
- ◆ постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль отчетного периода;
- ◆ суммы постоянного налогового обязательства (актива), отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства;
- ◆ причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом;
- ◆ суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, списанные в связи с выбытием актива (продажей, передачей на безвозмездной основе или ликвидацией) или вида обязательства.

Вопросы для самопроверки

1. Какие экономические категории прибыли различают в рыночной экономике?
2. Каков порядок учета прибылей и убытков?
3. Каков порядок учета прочих расходов и доходов?
4. Чем отличается бухгалтерская прибыль от налогооблагаемой прибыли?
5. Что является условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль?

6. Что понимается под постоянными и временными разницами?

7. Что понимается под отложенными налоговыми активами и отложенными налоговыми обязательствами?

8. Какова методика учета налога на прибыль?

9. Как и когда производится реформация баланса?

10. Как осуществляется учет распределения прибыли?

11. В какой отчетности и по каким показателям характеризуются финансовые результаты?

Задания в тестовой форме

1. Финансовые результаты — это конечный экономический итог хозяйственной деятельности предприятия, которая выражается в форме:

а) прибыли;

б) убытка;

в) ответы, приведенные в пунктах а и б, верны;

г) ответы, приведенные в пунктах а и б, не верны.

2. Валовая прибыль — это:

а) совокупная прибыль организации от всех видов хозяйственной деятельности за минусом налоговых платежей;

б) совокупная прибыль организации от всех видов хозяйственной деятельности до вычета из нее налога на прибыль и других обязательных сумм;

в) прибыль, остающаяся в распоряжении организации после уплаты обязательных платежей и подлежащая распределению;

г) прибыль, остающаяся в распоряжении организации после уплаты обязательных платежей и не подлежащая распределению.

3. Чистая прибыль — это:

а) разность между балансовой прибылью и налоговыми платежами из нее;

б) прибыль, остающаяся в распоряжении организации и подлежащая распределению;

в) ответы, приведенные в пунктах а и б, верны;

г) ответы, приведенные в пунктах а и б, не верны.

4. Отложенный налоговый актив — это:

а) сумма, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах;

б) сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде;

в) сумма, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах;

г) сумма, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

5. Отложенное налоговое обязательство — это:

а) сумма, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах;

б) сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде;

в) сумма, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах;

г) сумма, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

6. Сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период в бухгалтерском учете отражается записью:

а) Дебет счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”, кредит счета 99 “Прибыли и убытки”;

б) Дебет счета 99 “Прибыли и убытки”, кредит счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”;

в) Дебет счета 09 “Отложенные налоговые активы”, кредит счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”;

г) Дебет счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”, кредит счета 77 “Отложенные налоговые обязательства”.

7. Сумма начисленного условного дохода по налогу на прибыль за отчетный период в бухгалтерском учете отражается записью:

а) Дебет счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”, кредит счета 99 “Прибыли и убытки”;

б) Дебет счета 99 “Прибыли и убытки”, кредит счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”;

в) Дебет счета 09 “Отложенные налоговые активы”, кредит счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”;

г) Дебет счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”, кредит счета 77 “Отложенные налоговые обязательства”.

8. Сумма отложенных налоговых обязательств в бухгалтерском учете отражается записью:

а) Дебет счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”, кредит счета 99 “Прибыли и убытки”;

б) Дебет счета 99 “Прибыли и убытки”, кредит счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”;

в) Дебет счета 09 “Отложенные налоговые активы”, кредит счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”;

г) Дебет счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”, кредит счета 77 “Отложенные налоговые обязательства”.

9. Сумма отложенных налоговых активов в бухгалтерском учете отражается записью:

а) Дебет счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”, кредит счета 99 “Прибыли и убытки”;

б) Дебет счета 99 “Прибыли и убытки”, кредит счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”;

в) Дебет счета 09 “Отложенные налоговые активы”, кредит счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”;

г) Дебет счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”, кредит счета 77 “Отложенные налоговые обязательства”.

10. Согласно учетной политике в организации создан резерв по сомнительным долгам. Данная операция в бухгалтерском учете отражается записью:

а) Дебет счета 82 “Резервный капитал”, кредит счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”;

б) Дебет счета 84 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”, кредит счета 82 “Резервный капитал”;

в) Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”, кредит счета 82 “Резервный капитал”;

г) Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”, кредит счета 63 “Резервы по сомнительным долгам”.

Глава 15. Учет капитала и резервов

Цели изучения главы:

- ♦ раскрытие организационно-правовых основ формирования собственного капитала хозяйствующих субъектов;
- ♦ отражение методологии учета уставного капитала хозяйствующих субъектов;
- ♦ отражение методологии учета резервного капитала хозяйствующих субъектов;
- ♦ отражение методологии учета добавочного капитала хозяйствующих субъектов;
- ♦ отражение методологии учета резервов хозяйствующих субъектов;
- ♦ отражение методологии учета доходов будущих периодов хозяйствующих субъектов;
- ♦ отражение методологии учета средств целевого финансирования хозяйствующих субъектов.

15.1. Организационно-правовые особенности производственных предприятий и их влияние на формирование собственного капитала

В соответствии с гражданским законодательством основным объектом прав в промышленности, являющейся одной из важнейших отраслей экономики, признается предприятие как имущественный комплекс, используемый для осуществления предпринимательской деятельности.

В настоящее время в России функционируют предприятия различных форм собственности: федеральной, муниципальной, акционерной, кооперативной, частной, каждое из которых может являться юридическим лицом. Юридическим лицом признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. Юридическими лицами могут быть коммерческие и некоммерческие организации.

Коммерческими (в данном учебнике акцент делается именно на эти структуры) могут быть организации, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности, а некоммерческие — не имеющие извлечения прибыли в качестве такой цели и не распределяющие ее между участниками.

Юридические лица, являющиеся коммерческими организациями, могут создаваться в форме хозяйственных товариществ и обществ, производственных кооперативов, государственных и муниципальных унитарных предприятий.

Хозяйственными товариществами и обществами признаются коммерческие организации с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным (складочным) капиталом. Имущество, созданное за счет вкладов учредителей (участников), а также произведенное и приобретенное хозяйственным товариществом или обществом в процессе его деятельности, принадлежит ему на праве собственности.

Производственным кооперативом (артелью) признается добровольное объединение граждан на основе членства для совместной производственной или иной хозяйственной деятельности (производство, переработка, сбыт промышленной, сельскохозяйственной и иной продукции, выполнение работ, торговля, бытовое обслуживание, оказание других услуг), основанной на их личном трудовом и ином участии и объединении его членами (участниками) имущественных паевых взносов.

Государственным и муниципальным унитарным предприятием признается коммерческая организация, не наделенная правом собственности на закрепленное за ней собственником имущество. Имущество унитарного предприятия является неделимым и не может быть распределено по вкладам (долям, паям), в том числе между работниками предприятия.

Представленные организационно-правовые формы предприятий не являются исчерпывающими. Так, по гражданскому законодательству хозяйственные товарищества могут созда-

ваться в форме полного товарищества и товарищества на вере (коммандитного товарищества), а хозяйственные общества — в форме акционерного общества открытого или закрытого типа, общества с ограниченной или дополнительной ответственностью.

Что же касается унитарных предприятий, то одни из них могут функционировать на правах хозяйственного ведения, другие — на праве оперативного управления (федеральное казенное предприятие).

При этом необходимо подчеркнуть, что рассмотрение всего разнообразия организационно-правовых форм предприятий, определенных законодательно, не является самоцелью, а служит необходимым условием для установления их влияния на процесс формирования, а в последующем и организации бухгалтерского учета капитала предприятий, представленного в виде уставного (складочного) капитала, уставного фонда, паевого фонда.

Уставный капитал — совокупность в денежном выражении вкладов (долей) учредителей (участников) в имущество организации при ее создании для обеспечения деятельности в размерах, определенных учредительными документами. Он создается в акционерных обществах открытого и закрытого типа, обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью.

Складочный капитал — совокупность вкладов участников полного товарищества или товарищества на вере (коммандитного), внесенных в товарищество для осуществления его хозяйственной деятельности.

Уставный фонд — совокупность выделенных организации государственным или муниципальным органом основных и оборотных средств.

Паевой фонд — совокупность паевых взносов членов производственного кооператива для совместного ведения предпринимательской и иной деятельности.

Влияние организационно-правовой формы предприятия на формирование капитала представлено в таблице.

Формирование капитала на предприятиях основных организационно-правовых форм

№ п/п	Организационная правовая форма предприятия	Название капитала	Порядок формирования капитала
1	Открытые и закрытые акционерные общества (ОАО, ЗАО), общества с ограниченной ответственностью (ООО), общества с дополнительной ответственностью (ОДО)	Уставный капитал	Сумма долей собственников, определенных учредительными документами
2	Полное товарищество (ПТ), товарищество на вере (коммандитное)	Складочный капитал	Совокупность вкладов участников
3	Государственные и муниципальные предприятия	Уставный фонд	Совокупность выделенных организации государственным (муниципальным) органом основных и оборотных средств
4	Производственный кооператив	Паевой фонд	Совокупность паевых взносов членов для совместного ведения предпринимательской деятельности

Предприятие любой из перечисленных организационно-правовых структур по критериям, установленным Федеральным законом от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ “О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации”, может быть отнесено к субъектам малого и среднего предпринимательства.

К ним относятся внесенные в единый государственный реестр юридических лиц потребительские кооперативы и коммерческие организации (за исключением государственных и муниципальных унитарных предприятий), а также физические лица, внесенные в единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (далее — индивидуальные предприниматели), крестьянские (фермерские) хозяйства, соответствующие следующим условиям:

1) для юридических лиц — суммарная доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, иностранных юридических лиц, иностранных граждан, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов в уставном (складочном) капитале (паевом фонде) указанных юридических лиц не должна превышать двадцать пять процентов (за исключением активов акционерных инвестиционных фондов и закрытых паевых инвестиционных фондов), доля участия, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого и среднего предпринимательства, не должна превышать двадцать пять процентов;

2) средняя численность работников за предшествующий календарный год не должна превышать следующие предельные значения средней численности работников для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства:

а) от ста одного до двухсот пятидесяти человек включительно для средних предприятий;

б) до ста человек включительно для малых предприятий; среди малых предприятий выделяются микропредприятия — до пятнадцати человек;

3) выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость или балансовая стоимость активов (остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов) за предшествующий календарный год не должна превышать предельные значения, установленные Правительством Российской Федерации для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства.

Организация бухгалтерского учета в субъектах малого предпринимательства осуществляется в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

15.2. Учет уставного капитала

Порядок формирования уставного капитала регулируется законодательством и учредительными документами. Минимальный

уставный капитал открытого акционерного общества должен составлять не менее 1000-кратной, а закрытого общества — не менее 100-кратной базовой суммы на дату государственной регистрации общества. Размер уставного капитала общества с ограниченной ответственностью должен быть не менее 100-кратной базовой суммы на дату представления документов для государственной регистрации общества. С момента государственной регистрации обществ их уставный капитал должен быть в течение 3 месяцев оплачен учредителями не менее чем наполовину, а оставшаяся часть — в течение года с момента их регистрации. До оплаты 50% уставного капитала общество не вправе осуществлять сделки, не связанные с учреждением общества.

Акционерные общества формируют уставный капитал путем первичной эмиссии акций, т.е. продажи акций их первым владельцам (инвесторам). Первичная эмиссия осуществляется в следующих случаях:

- при учреждении акционерного общества и размещении акций среди его учредителей (первый выпуск после государственной регистрации);

- при увеличении размеров первоначального уставного капитала акционерного общества путем выпуска дополнительных акций (второй и последующие выпуски после государственной регистрации)

Акционерные общества могут выпускать как обыкновенные акции, номинальная стоимость которых одинакова для всех акций, так и привилегированные акции, номинальная стоимость которых одинакова для одного типа акций.

Уставом общества должны быть определены количество и номинальная стоимость акций, приобретенных акционерами (размещенные акции), и могут быть определены количество и номинальная стоимость акций, которые общество вправе размещать дополнительно к размещенным акциям (объявленные акции).

При распределении акций среди учредителей акционерного общества при его учреждении, если число учредителей превышает 500 и (или) объем эмиссии превышает 50 000 базовых

сумм, необходима регистрация проспекта эмиссии. При этом налог на операции с ценными бумагами не оплачивается, так как осуществляется первый выпуск ценных бумаг после государственной регистрации.

Оплата акций общества, распределяемых среди учредителей общества при его учреждении, дополнительных акций, размещаемых посредством подписки, может осуществляться деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами, имеющими денежную оценку. Форма оплаты акций общества при его учреждении определяется договором о создании общества, а дополнительных акций — решением об их размещении. Дополнительные акции, распространяемые путем подписки, размещаются при условии их полной оплаты.

Денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций при учреждении общества, производится по соглашению между учредителями. При оплате дополнительных акций неденежными средствами имущество, вносимое в оплату акций, оценивается советом директоров (наблюдательным советом) общества по рыночной стоимости.

Для определения рыночной стоимости такого имущества должен привлекаться независимый оценщик. Величина денежной оценки имущества, осуществленной учредителями и советом директоров (наблюдательным советом) общества, не может быть выше величины оценки, произведенной независимым оценщиком.

Устав общества может содержать ограничения на виды имущества, которым могут быть оплачены акции общества.

Уставный капитал общества может быть увеличен путем повышения номинальной стоимости акций или размещения дополнительных акций. Дополнительные акции могут быть размещены обществом только в пределах количества объявленных акций, установленного уставом общества.

При принятии решения эмитентом об увеличении уставного капитала путем выпуска акций определяется размер эмиссии и ее форма. В необходимых случаях разрабатывается проспект эмиссии. В случаях, когда проспект эмиссии не должен

разрабатываться, составляется документ о выпуске ценных бумаг с указанием условий выпуска и конкретного направления средств, мобилизуемых в результате эмиссии, перечня инвесторов с указанием количества приобретаемых ими ценных бумаг и отражением того факта, что инвесторы знакомы с условиями обращения ценных бумаг и целями инвестирования. Проспект эмиссии регистрируется в соответствующих органах. При регистрации проспекта эмиссии уплачивается налог на операции с ценными бумагами.

В случае открытого размещения проспект эмиссии акций публикуется в количестве, достаточном для информирования всех потенциальных покупателей акций.

При размещении акций эмитент и инвестиционные институты, производящие по соглашению с эмитентом продажу ценных бумаг, обязаны обеспечить каждому покупателю доступ к информации о продаваемых ценных бумагах.

Размер зарегистрированной эмиссии акций для увеличения уставного капитала является объявленным уставным капиталом. Уставный капитал акционерного общества формируется в пределах объявленного по мере поступления денежных средств и иного имущества в оплату акций и внесения применений в устав общества.

Оплата акций общества осуществляется по рыночной стоимости, но не ниже их номинальной стоимости.

Цена размещения дополнительных акций акционерам общества при осуществлении ими преимущественного права приобретения акций может быть ниже цены размещения иным лицам, но не более чем на 10%.

Размер вознаграждения посредника, участвующего в размещении дополнительных акций общества путем подписки, не должен превышать 10% цены размещения акций.

В случае, если акции акционерного общества реализуются по цене, превышающей номинальную стоимость, то разница между продажной и номинальной стоимостью (эмиссионный доход) рассматривается как его добавочный капитал, учет которого ведется на счете 83 "Добавочный капитал".

Уставный капитал акционерного общества может быть уменьшен путем снижения номинальной стоимости акций или сокращения их общего количества, в том числе путем выкупа части акций обществом.

Общества с ограниченной ответственностью формируют уставный капитал из номинальной стоимости долей его участников. Размер их определяется в процентах или в виде дроби и должен соответствовать соотношению номинальной стоимости доли участника и уставного капитала общества. Действительная стоимость доли участника общества соответствует части стоимости чистых активов общества, пропорциональной размеру его доли.

Вкладом в уставный капитал общества с ограниченной ответственностью могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку.

Оценка неденежных вкладов в уставный капитал общества утверждается решением общего собрания участников общества, принимаемым всеми участниками единогласно. Если номинальная стоимость доли участника в уставном капитале, оплачиваемой неденежным вкладом, составляет более 200 базовых сумм на дату представления документов для государственной регистрации общества, такой вклад должен оцениваться независимым оценщиком. Участники общества и независимый оценщик в течение трех лет с момента государственной регистрации общества солидарно несут при недостаточности имущества субсидиарную ответственность по обязательствам общества в размере превышения неденежных вкладов.

Увеличение уставного капитала общества с ограниченной ответственностью допускается только после его полной оплаты и может осуществляться за счет имущества общества, и (или) за счет дополнительных вкладов участников, и (или) за счет вкладов третьих лиц, принимаемых в общество, если это не запрещено уставом общества.

Учет уставного капитала и его изменений ведется на пассивном счете 80 “Уставный капитал”, по дебету которого отражается уменьшение уставного капитала, а по кредиту — увеличение.

Аналитический учет по счету 80 ведется по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

Рассмотрим примеры, связанные с образованием и движением уставного капитала акционерного общества.

Пример 1. Зарегистрировано акционерное общество закрытого типа “Весна”. Величина его уставного капитала — 250 000 руб. Уставный капитал разделен на 250 обыкновенных акций с номинальной стоимостью 1000 руб.

Учредителями ЗАО “Весна” являются: ОАО “Октябрь” и ЗАО “Сибирь”, которые соответственно подписались на 150 и 100 обыкновенных акций.

Величина уставного капитала ЗАО “Весна” в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет счета 75 “Расчеты с учредителями” 250 000 руб.

Кредит счета 80 “Уставный капитал” 150 000 руб.

ОАО “Октябрь” внесло в уставный капитал ЗАО “Весна” легковой автомобиль, оценочная стоимость которой составляет 125 000 руб., что отражается бухгалтерскими записями:

Дебет счета 08 “Вложения во внеоборотные активы”

125 000 руб.

Кредит счета 75 “Расчеты с учредителями” 125 000 руб.;

Дебет счета 01 “Основные средства” 125 000 руб.

Кредит счета 08 “Вложения во внеоборотные активы”

125 000 руб.

Остаток своего вноса ОАО “Октябрь” внесло деньгами на расчетный счет ЗАО “Весна”. На данную операцию производится следующая бухгалтерская запись:

Дебет счета 51 “Расчетные счета” 25 000 руб.

Кредит счета 75 “Расчеты с учредителями” 25 000 руб.

ЗАО “Сибирь” внесло свой взнос деньгами на расчетный счет ЗАО “Весна”. На данную операцию производится следующая бухгалтерская запись:

Дебет счета 51 “Расчетные счета” 100 000 руб.

Кредит счета 75 “Расчеты с учредителями” 100 000 руб.

Пример 2. Перерегистрирован устав закрытого акционерного общества “Весна”. Уставный капитал увеличен с 250 000 руб. до 400 000 руб. Акции в количестве 150 штук номиналом 1000 руб. распределены среди 5 физических лиц.

На увеличение размера уставного капитала оформляется следующая бухгалтерская запись:

Дебет счета 75 “Расчеты с учредителями” 150 000 руб.

Кредит счета 80 “Уставный капитал” 150 000 руб.

Внесение денежных взносов в уставный капитал ЗАО “Весна” физическими лицами в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет счета 51 “Расчетные счета” 150 000 руб.

Кредит счета 75 “Расчеты с учредителями” 150 000 руб.

Пример 3. Открытое акционерное общество “Октябрь” имеет первоначальный уставный капитал 2 млн. руб. (2 000 акций по номиналу 1000 руб.). Принято решение об увеличении уставного капитала путем выпуска акций. Зарегистрирован выпуск ценных бумаг и проспект эмиссии 800 обыкновенных акций с номинальной стоимостью 1000 руб.

При регистрации начислен налог на операции с ценными бумагами. $800\,000 \times 0,8/100 = 6400$ руб. Данная операция в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы” 6400 руб.

Кредит счета 68 “Расчеты по налогам и сборам” (ЦБ РФ) 6400 руб.

Оплата налога на операции с ценными бумагами в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет счета 68 “Расчеты по налогам и сборам” (ЦБ РФ) 6400 руб.

Кредит счета 51 “Расчетные счета” 6400 руб.

Сумма эмиссии в размере 800 000 руб. является объявленным уставным капиталом.

За публикацию проспекта эмиссии в газете “Родники” оплачено с расчетного счета 500 руб. Данная операция в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы” 500 руб.

Кредит счета 51 “Расчетные счета” 500 руб.

Дана реклама акций по каналу телевидения “РТК”. Оплачена стоимость рекламы в сумме 5 900 руб., в том числе НДС — 900 руб. Эту операцию в бухгалтерском учете следует отражать записью:

Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы” 5000 руб.

Дебет счета 19 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям” 900 руб.

Кредит счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” 5900 руб.

Дебет счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” 5900 руб.

Кредит счета 51 “Расчетные счета” 5900 руб.

Заключен договор с брокерской фирмой “Сухов и К” на распространение акций ОАО “Октябрь”. Сумма комиссионного вознаграждения составляет 0,1% от суммы сделок.

Брокерская фирма “Сухов и К” распространила 500 акций ОАО “Октябрь” на сумму 600 000 руб. Комиссионное вознаграждение составляет: $600\,000 \times 0,1/100 = 600$ руб.

Приведенные операции на счетах бухгалтерского учета отразим следующим образом:

1. Получены денежные средства от брокерской фирмы за проданные акции:

Дебет счета 51 “Расчетный счет” 600 000 руб.

Кредит счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” 600 000 руб.

2. Начислено брокерской конторе вознаграждение за проданные акции:

Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы” 600 руб.

Кредит счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами

(“Сухов и К”) 600 руб.

3. Оплачено комиссионное вознаграждение брокерской конторе:

Дебет счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”

(“Сухов и К”) . 600 руб.

Кредит счета 51 “Расчетные счета” 600 руб.

Изменения, связанные с увеличением уставного капитала ОАО “Октябрь” в бухгалтерском учете будут отражаться следующими записями:

1. Дебет счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” 600 000 руб.

Кредит счета 75 “Расчеты с учредителями” 600 000 руб.;

2. Дебет счета 75 “Расчеты с учредителями” 500 000 руб.

Кредит счета 80 “Уставный капитал” 500 000 руб.;

3. Дебет счета 75 “Расчеты с учредителями” 100 000 руб.

Кредит счета 83 “Добавочный капитал” 100 000 руб.

Операции по выкупу акционерным обществом собственных акций у своих акционеров в бухгалтерском учете производятся по фактическим затратам и отражаются записью:

Дебет счета 81 “Собственные акции (доли)”
Кредит счетов 50 “Касса”, 51 “Расчетные счета”, 52 “Валютные счета”.

Выкупленные у акционеров акции должны быть в течение года проданы, либо погашены. В случае погашения акций в установленном порядке производится уменьшение уставного капитала и его перерегистрация. В этом случае в учете дается следующая запись:

Дебет счета 80 “Уставный капитал”
Кредит счета 81 “Собственные акции (доли)”.

Возникающая на счете 81 “Собственные акции (доли)” разница между фактическими затратами на выкуп акций (долей) и номинальной их стоимостью относится на счет 91 “Прочие доходы и расходы”.

Рассмотрим примеры выкупа акций у акционеров.

Пример 1. Выкуп акций и их дальнейшая продажа осуществляются по номинальной стоимости. Согласно протоколу собрания акционеров ЗАО “Весна” было принято решение об уменьшении уставного капитала ЗАО с 250 000 руб. до 200 000 руб. в связи с выходом из акционерного общества одного из учредителей, который держал акции на сумму 50 000 руб. в количестве 50 шт. по номиналу 1000 руб. Было принято следующее решение: 1) выкупить у него акции по номинальной стоимости на сумму 50 000 руб.; 2) выкупленные акции на сумму 15 000 руб. аннулировать; 3) акции на сумму 35 000 руб. продать новому члену акционерного общества. В соответствии с протоколом собрания акционеров было получено решение администрации района о перерегистрации устава.

Приведенную хозяйственную ситуацию в бухгалтерском учете отразим следующими записями:

1. Принято от учредителя 50 акций ЗАО “Весна” номиналом 1000 руб.

Дебет счета 81 “Собственные акции (доли)” 50 000 руб.

Кредит счета 75 “Расчеты с учредителями” 50 000 руб.

2. По расходному кассовому ордеру выдано учредителю за акции ЗАО “Весна”

Дебет счета 75 “Расчеты с учредителями” 50 000 руб.

Кредит счета 50 “Касса” 50 000 руб.

3. Аннулировано 15 акций номиналом 1000 руб.

Дебет счета 80 “Уставный капитал” 15 000 руб.

Кредит счета 81 “Собственные акции (доли)” 15 000 руб.

4. По приходному кассовому ордеру принято за 35 акций номиналом 1000 руб. от нового учредителя

Дебет счета 50 “Касса” 35 000 руб.

Кредит счета 75 “Расчеты с учредителями” 35 000 руб.

5. По акту передачи передано 35 акций номиналом 1000 руб.

Дебет счета 75 “Расчеты с учредителями” 35 000 руб.

Кредит счета 81 “Собственные акции (доли)” 35 000 руб.

Пример 2. Выкуп акций и их дальнейшая продажа осуществляются по цене, превышающей номинальную стоимость. Согласно протоколу собрания акционеров ЗАО “Весна” было принято решение об уменьшении уставного капитала ЗАО с 250 000 руб. до 200 000 руб. в связи с выходом из акционерного общества одного из учредителей, который держал акции на сумму 50 000 руб. в количестве 50 шт. по номиналу 1000 руб. Было решено купить у него его акции по цене 1200 руб. за акцию, 15 акций аннулировать, 35 акций продать новому члену акционерного общества по цене 1500 руб. за акцию. В соответствии с протоколом собрания было получено решение администрации района о перерегистрации. Приведенную хозяйственную ситуацию в бухгалтерском учете отразим следующими записями:

1. Принято от учредителя 50 акций ЗАО “Весна” по цене 1200 руб за акцию

Дебет счета 81 “Собственные акции (доли)” 60 000 руб.

Кредит счета 75 “Расчеты с учредителями” 60 000 руб.

2. По расходному кассовому ордеру выдано учредителю за акции ЗАО “Весна”

Дебет счета 75 “Расчеты с учредителями” 60 000 руб.

Кредит счета 50 “Касса” 60 000 руб.

3. Аннулировано 15 акций номиналом 1000 руб.

Дебет счета 80 “Уставный капитал” 15 000 руб.

Кредит счета 81 “Собственные акции (доли)” 15 000 руб.

4. Списан убыток от аннулирования 15 акций

Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы” 3000 руб.

Кредит счета 81 “Собственные акции (доли)” 3000 руб.

5. По приходному кассовому ордеру принято за 35 акций от нового учредителя по цене 1500 руб. за акцию

Дебет счета 50 “Касса” 52 500 руб.

Кредит счета 75 “Расчеты с учредителями” 52 500 руб.

6. По акту передачи передано 35 акций по цене 1200 руб.

Дебет счета 75 “Расчеты с учредителями” 42 000 руб.

Кредит счета 81 “Собственные акции (доли)” 42 000 руб.

7. Списана прибыль от продажи 35 акций

Дебет счета 75 “Расчеты с учредителями” 10 500 руб.

Кредит счета 91 “Прочие доходы и расходы” 10 500 руб.

Пример 3. Выкуп акций и их дальнейшая продажа по цене осуществляются ниже номинальной. Согласно протоколу собрания акционеров ЗАО “Весна” было принято решение об уменьшении уставного капитала ЗАО с 250 000 руб. до 200 000 руб. в связи с выходом из акционерного общества одного из учредителей, который держал акции на сумму 50 000 руб. в количестве 50 шт. по номиналу 1000 руб. Было решено выкупить у него акции по цене 500 руб. за акцию, 15 акций аннулировать, 35 акций продать новому члену акционерного общества по цене 300 руб. за акцию. В соответствии с протоколом собрания было получено решение администрации района о перерегистрации. Приведенную хозяйственную ситуацию в бухгалтерском учете отразим следующими записями:

1. Принято от учредителя 50 акций ЗАО “Весна” по цене 500 руб. за акцию

Дебет счета 81 “Собственные акции (доли)” 25 000 руб.

Кредит счета 75 “Расчеты с учредителями” 25 000 руб.

2. По расходному кассовому ордеру выдано учредителю за акции ЗАО “Весна”

Дебет счета 75 “Расчеты с учредителями” 25 000 руб.

Кредит счета 50 “Касса” 25 000 руб.

3. Аннулировано 15 акций по цене 500 руб. за акцию

Дебет счета 80 “Уставный капитал” 7500 руб.

Кредит счета 81 “Собственные акции (доли)” 7500 руб.

4. Списана прибыль от аннулирования 15 акций

Дебет счета 80 “Уставный капитал” 7500 руб.

Кредит счета 91 “Прочие доходы и расходы” 7500 руб.

5. По приходному кассовому ордеру принято за 35 акций от нового учредителя по цене 300 руб. за акцию

Дебет счета 50 “Касса” 10 500 руб.

Кредит счета 75 “Расчеты с учредителями” 10 500 руб.

6. По акту передачи передано 35 акций по цене 500 руб. за акцию

Дебет счета 75 “Расчеты с учредителями” 17 500 руб.

Кредит счета 81 “Собственные акции (доли)” 17 500 руб.

7. Списан убыток от продажи 35 акций

Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы” 7000 руб.

Кредит счета 75 “Расчеты с учредителями” 7000 руб.

15.3. Учет резервного капитала

В акционерном обществе создается также резервный капитал в размере, предусмотренном уставом общества, но не ме-

нее 5% от его уставного капитала (ст. 35 Федерального закона “Об акционерных обществах”).

Резервный капитал общества формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества. Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом общества, но не может быть менее 5% от чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом общества.

Этот фонд предназначен для покрытия убытков акционерного общества, а также для погашения его облигаций и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Резервный фонд не может быть использован для иных целей.

Отчисления в резервный капитал из прибыли отражаются по кредиту счета 82 “Резервный капитал” в корреспонденции со счетом 84 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”.

Использование средств резервного капитала учитывается по дебету счета 82 “Резервный капитал” в корреспонденции со счетами:

- ♦84 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)” — в части сумм резервного фонда, направляемых на покрытие убытка организации за отчетный год;

- ♦66 “Расчеты по краткосрочным кредитам и займам” или 67 “Расчеты по долгосрочным кредитам и займам” — в части сумм, направляемых на погашение облигаций акционерного общества.

15.4. Учет добавочного капитала

Учет добавочного капитала организации ведется на пассивном счете 83 “Добавочный капитал”.

Добавочный капитал организации формируется за счет:

- ♦прироста стоимости внеоборотных активов, выявляемого по результатам их переоценки;

- ♦суммы разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества,

при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость.

Эти суммы отражаются по кредиту счета 83 “Добавочный капитал” в корреспонденции соответственно со счетами учета активов, по которым определен прирост стоимости и со счетом 75 “Расчеты с учредителями”.

Суммы, отнесенные в кредит счета 83 “Добавочный капитал”, как правило, не списываются. Дебетовые записи по нему могут иметь место лишь в случаях:

- ♦ погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам его переоценки, — в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определилось снижение стоимости;

- ♦ направления средств на увеличение уставного капитала — в корреспонденции со счетом 75 “Расчеты с учредителями” либо счетом 80 “Уставный капитал”;

- ♦ распределения сумм между учредителями организации — в корреспонденции со счетом 75 “Расчеты с учредителями” и т. п.

Аналитический учет по счету 83 “Добавочный капитал” организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по источникам образования и направлениям использования средств.

15.5. Учет резервов

Организация может формировать резервы в целях равномерного включения расходов в издержки отчетного периода, повышения достоверности отчетности, накопления средств на осуществление дорогостоящего ремонта основных средств и т. п.

В бухгалтерском учете организации предусмотрена возможность создания резервов под снижение стоимости материальных ценностей, под обесценение вложений в ценные бумаги, по сомнительным долгам, предстоящим расходам. Создание резервов добровольно и должно быть предусмотрено учетной политикой организации.

Резервы под снижение стоимости материальных ценностей. Резервы под снижение стоимости материальных ценностей учитываются на счете 14, предназначенном для обобщения информации о резервах под отклонения стоимости сырья, материалов, топлива и т. п. ценностей, определившейся на счетах бухгалтерского учета, от рыночной стоимости. Этот счет применяется также для обобщения информации о резервах под снижение стоимости других средств в обороте: незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т.п.

Материально-производственные запасы и иные материальные ценности, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Резерв образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости.

Перед составлением бухгалтерского баланса (как правило, годового) фактическую себестоимость заготовления (приобретения) материалов сравнивают с текущей рыночной стоимостью (стоимостью возможной продажи).

Если фактическая себестоимость оказывается ниже текущей рыночной стоимости, в качестве балансовой оценки материалов принимается фактическая себестоимость. Если текущая рыночная стоимость ниже фактической себестоимости, то материалы показывают в бухгалтерском балансе по текущей рыночной стоимости, а в отчете о прибылях и убытках признают убыток от снижения стоимости запасов.

Тем самым в соответствии с требованием осмотрительности в отчетном периоде организация, с одной стороны, не допускает завышения стоимости материалов, а с другой — боится от необходимости признания в будущем убытков, которые относятся к данному периоду.

Под текущей рыночной стоимостью, или стоимостью возможной продажи материалов, понимают ту сумму денежных средств, которую организация может получить в случае продажи запасов. При определении текущей рыночной стоимости следует основываться на доступной в момент оценки наиболее надежной информации. Во внимание принимаются колебания цен, связанные с событиями, произошедшими после отчетной даты и подтверждающими условия, существовавшие на конец отчетного периода.

Сопоставление фактической себестоимости с текущей рыночной стоимостью проводят по каждому номенклатурному номеру. В отдельных случаях сравнение целесообразно вести по группам однородных материалов.

В учете на сумму резервов под снижение стоимости материалов делается запись по дебету счета 91 “Прочие доходы и расходы” и кредиту счета 14 “Резервы под снижение стоимости материальных ценностей”. Материальные ценности, оценка которых подлежит сомнению, показываются в годовом бухгалтерском балансе в оценке “нетто”, т. е. за вычетом резервов под снижение стоимости материальных ценностей, числящихся на счете 14. В пассиве бухгалтерского баланса сумма образованного резерва под снижение стоимости материальных ценностей отдельно не отражается.

При составлении годового бухгалтерского баланса значения строк, характеризующих состояние материальных ценностей, оценка которых подлежит уточнению, определяются расчетным путем как разница между сальдо счетов 10 “Материалы”, 20 “Основное производство”, 43 “Готовая продукция”, 41 “Товары” и счета 14 “Резервы под снижение стоимости материальных ценностей”.

В начале периода, следующего за периодом, в котором в бухгалтерском учете отражено создание резерва под обесценение стоимости материальных ценностей, зарезервированная сумма восстанавливается записью по дебету счета 14 и кредиту счета 91.

Таким образом, остаток на счете 14 “Резервы под снижение стоимости материальных ценностей” представляет разницу

между фактической себестоимостью и текущей рыночной стоимостью, относящуюся исключительно к материалам на конец отчетного периода. При закрытии этого счета исходят из предположения, что все переходящие остатки материальных ценностей будут полностью израсходованы в течение следующего отчетного периода.

Аналитический учет по счету 14 “Резервы под снижение стоимости материальных ценностей” ведется по каждому резерву.

Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги. Данный вид резервов предназначен для корректировки стоимости государственных ценных бумаг, принадлежащих организации, и акций и иных ценных бумаг, котирующихся на бирже и специальных аукционах.

По государственным ценным бумагам в соответствии с ПБУ 19/02 “Учет финансовых вложений” разрешено относить разницу между суммой фактических затрат на их приобретение и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно (ежемесячно) на финансовые результаты организации. В связи с этим в учетной политике целесообразно отразить решение руководства организации о пользовании этим правом.

Тот же документ определяет, что вложения организации в акции и иные ценные бумаги других организаций, которые котируются на бирже или на специальных аукционах и данные о котировке которых регулярно публикуются, при составлении годового бухгалтерского баланса отражаются на конец года по рыночной стоимости, если последняя ниже балансовой стоимости. Указанная корректировка производится на сумму резерва под обесценение вложений в ценные бумаги, созданного за счет финансовых результатов организации в конце отчетного года.

Таким образом, при наличии у организации указанных финансовых вложений или при планировании их в предстоящем периоде необходимо ввести в рабочий план счетов специализированный счет 59 “Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги”, предназначенный для обобщения информации о резервах под обесценение вложений организации в ценные бумаги.

Как было указано выше, использование указанного резерва для корректировки балансовой стоимости котирующихся на бирже ценных бумаг существенно повышает достоверность и “прозрачность” отчетности, поскольку пользователь бухгалтерской информации получает представление о реальной, а не затронутой оценке имущества организации.

На сумму создаваемых резервов делается запись по дебету счета 91 “Прочие доходы и расходы” и кредиту счета 59 “Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги”. При повышении рыночной стоимости ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы, производится запись по дебету счета 59 “Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги” в корреспонденции со счетом 91 “Прочие доходы и расходы”. Аналогичная запись делается при списании с баланса ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы.

Аналитический учет по счету 59 “Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги” ведется по каждому резерву. Величина резерва определяется отдельно по каждому виду ценных бумаг, котирующихся на бирже или на специальных аукционах, данные о котировке которых регулярно публикуются.

Если до конца года, следующего за годом создания резерва под обесценение вложений в ценные бумаги, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец года к финансовым результатам организации соответствующего года.

Резервы по сомнительным долгам. Резервы по сомнительным долгам организации создают по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги. Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.

При оценке финансового состояния (платежеспособности) должника могут быть использованы признаки несостоятельности (банкротства), указанные в Федеральном законе от 26 октяб-

ря 2002 г. № 127-ФЗ “О несостоятельности (банкротстве)”, а именно неспособность юридического лица удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанности по уплате обязательных платежей, если соответствующие обязательства и (или) обязанности не исполнены им в течение трех месяцев с момента наступления даты их исполнения.

Отсутствие в договоре срока погашения обязательств по оплате за отгруженные товары не является препятствием для создания резерва. Согласно п. 1 ст. 486 ГК РФ, при отсутствии в договоре условия о сроке оплаты за полученные по договору купли-продажи товары покупатель обязан оплатить товар непосредственно до или после передачи ему продавцом товара, если иное не предусмотрено законодательством и не вытекает из существа обязательства.

Условия о сроках оплаты по другим видам возмездных договоров (на оказание услуг или выполнение работ) так же, как правило, не являются существенными. Поскольку ГК РФ не содержит указаний относительно порядка определения срока платежа по обязательству, возникшему из таких договоров, следует руководствоваться п. 2 ст. 314 ГК РФ.

В соответствии с этим пунктом “в случаях, когда обязательство не предусматривает срок его исполнения и не содержит условий, позволяющих определить этот срок, оно должно быть исполнено в разумный срок после возникновения обязательства. Обязательство, не исполненное в разумный срок, а равно обязательство, срок исполнения которого определен моментом востребования, должник обязан исполнить в семидневный срок со дня предъявления кредитором требования о его исполнении, если обязанность исполнения в другой срок не вытекает из закона, иных правовых актов, условий обязательства, обычаев делового оборота или существа обязательства”.

Таким образом, отсутствие в договоре условий о сроках оплаты товаров (работ, услуг) означает достигнутость сторонами соглашения о том, что эти сроки определяются в порядке, установленном законодательством.

Резерв сомнительных долгов создается на основе результатов проведенной инвентаризации дебиторской задолженности, которая должна обеспечить не только достоверность сведений о размере дебиторской задолженности, но и получение данных о состоянии расчетов с покупателями (заказчиками), необходимых для принятия решения о создании резерва по этой задолженности.

Рассматриваемый резерв может создаваться способом и в размере, аналогичном создаваемому в налоговом учете. Это позволит использовать один регистр для учета средств резерва в бухгалтерском и налоговом учете.

Бухгалтерские записи по образованию резерва сомнительных долгов могут быть сделаны только при наличии решения руководителя организации или уполномоченного им лица, оформленного в письменном виде или при наличии соответствующей записи в учетной политике организации. При этом рабочий план счетов должен содержать специализированный счет учета резервов по сомнительным долгам с детализацией по субсчетам в разрезе каждого сомнительного долга, по которому создается резерв.

Сумма создаваемых резервов сомнительных долгов отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 91 “Прочие доходы и расходы” и кредиту счета 63 “Резервы по сомнительным долгам”.

При списании неустребованных долгов, ранее признанных организацией сомнительными, записи производятся по дебету счета 63 “Резервы по сомнительным долгам” в корреспонденции с соответствующими счетами учета расчетов с дебиторами — в части, покрываемой резервом сомнительных долгов, и по дебету счета 91 и кредиту счетов учета дебиторской задолженности — в части, не покрываемой суммой созданных резервов.

По окончании года сумма резервов сомнительных долгов, созданная в предыдущем отчетном году и не использованная в течение отчетного года, списывается с дебета счета 63 в кредит счета 91 “Прочие доходы и расходы” и тем самым присоединяется к прибыли отчетного года. Одновременно организацией оформляется создание резерва по сомнительным долгам с вклю-

чением во вновь образованный резерв непогашенных долгов, выявленных по результатам инвентаризации дебиторской задолженности.

Дебиторская задолженность, по которой созданы резервы, в годовом бухгалтерском балансе уменьшается на сумму этих резервов (без корреспонденции по счетам учета дебиторской задолженности и счету 63 “Резервы по сомнительным долгам”). В пассиве бухгалтерского баланса сумма образованного резерва по сомнительным долгам отдельно не отражается.

Вследствие этого информация о дебиторской задолженности, обобщенная на счетах бухгалтерского учета, не будет совпадать с соответствующими показателями бухгалтерского баланса.

Списанная в убыток из-за неплатежеспособности должника сумма дебиторской задолженности должна учитываться на забалансовом счете 007 “Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов” в течение пяти лет для наблюдения за финансовым состоянием должника и появлением возможности ее взыскания.

Аналитический учет по счету 63 “Резервы по сомнительным долгам” ведется по каждому созданному резерву.

Резервы предстоящих расходов. Эти резервы могут создаваться:

- ♦ для предстоящей оплаты отпусков (включая платежи на социальное страхование и обеспечение) работникам организации;

- ♦ на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

- ♦ для производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;

- ♦ на ремонт основных средств;

- ♦ для предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;

- ♦ на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Резервирование тех или иных сумм отражается по кредиту счета 96 “Резервы предстоящих расходов” в корреспонденции со счетами учета затрат на производство и расходов на продажу.

Порядок резервирования средств на ремонт основных средств отражен в разделе “Учет основных средств”, на оплату отпусков — в разделе “Учет затрат на производство”.

В целях сближения бухгалтерского и налогового учета учетной политикой организации может быть предусмотрен единый механизм расчета названных резервов, предложенный в гл. 25 НК РФ.

Фактические расходы, на которые был ранее образован резерв, относятся в дебет счета 96 “Резервы предстоящих расходов” в корреспонденции, в частности, со счетами: 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда” — на суммы оплаты труда работникам за время отпуска и ежегодного вознаграждения за выслугу лет; 23 “Вспомогательные производства” — на стоимость ремонта основных средств, произведенного подразделением организации, и др.

Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и т. п. и при необходимости корректируется.

Аналитический учет по счету 96 “Резервы предстоящих расходов” ведется по отдельным резервам.

15.6. Учет доходов будущих периодов

Для учета доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам, используют счет 98 “Доходы будущих периодов”, который является пассивным. По кредиту счета учитывают доходы, относящиеся к будущим периодам, предстоящие поступления задолженностей, доходы, возникающие вследствие превышения взыскиваемых с виновников недостающих ценностей над их балансовой стоимостью.

По дебету счета отражают списание доходов будущих периодов на счета учета имущества, расчетов, счет 91 “Прочие доходы и расходы”. К счету 98 “Доходы будущих периодов” могут быть открыты следующие субсчета:

- ♦ 1 “Доходы, полученные в счет будущих периодов”;
- ♦ 2 “Безвозмездные поступления”;
- ♦ 3 “Предстоящие поступления задолженностей по недостаткам, выявленным за прошлые годы”;
- ♦ 4 “Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей” и др.

На субсчете 1 учитывают доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, — арендная и квартирная плата, плата за коммунальные услуги, пользование средствами связи и др. Полученные или начисленные суммы доходов отражают по кредиту счета 98-1 и дебету счетов учета денежных средств и расчетов; списание доходов на расходы наступившего отчетного периода — по дебету счета 98-1 и кредиту соответствующих денежных или расчетных счетов.

На субсчете 2 учитывают стоимость безвозмездно полученных активов.

Безвозмездно полученные активы отражают по рыночной стоимости по дебету счетов учета имущества (08 “Вложения во внеоборотные активы”, 10 “Материалы” и других счетов) с кредита счета 98-2. Сумма бюджетных средств, направленных коммерческой организации на финансирование расходов, записывается в кредит счета 98-2 и дебет счета 86 “Целевое финансирование”.

Суммы, учтенные на кредите счета 98, списывают в дебет этого счета с кредита счета 91 “Прочие доходы и расходы”:

- ♦ по безвозмездно полученным основным средствам — по мере начисления амортизации;

- ♦ по иным безвозмездно полученным материальным ценностям — по мере их списания на производство или при продаже.

На субсчете 3 учитывают предстоящие поступления, задолженности по недостаткам, выявленным за прошлые годы. По кредиту счета 98-3 отражают выявленные в отчетном году за прошлые годы суммы недостатков, признанных виновными лицами или присужденные к взысканию с них судебными органами, в корреспонденции со счетом 94 “Недостачи от потери и порчи ценностей”. Одновременно на эти суммы кредитуют счет 94 и дебетуют счет

73 “Расчеты с персоналом по прочим операциям”, субсчет 2 “Расчеты по возмещению материального ущерба”.

По мере погашения задолженности по недостачам кредитуют счет 73-2 и дебетуют счета учета денежных средств или другого имущества. Одновременно оплаченную задолженность отражают по дебету счета 98-3 и кредиту счета 91 “Прочие доходы и расходы”.

На субсчете 4 учитывают разницу между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие ценности и их учетной стоимостью;

Выявленную разницу отражают по кредиту счета 98-4 и дебету счета 73-2. При погашении задолженности по выявленной разнице кредитуют счет 73-2 и дебетуют счет учета денежных средств или другого имущества. Одновременно погашенную часть разницы списывают в дебет счета 98-4 и кредит счета 91.

Аналитический учет по счету 98 осуществляют:

- ◆ по субсчету 1 — по каждому виду доходов;
- ◆ по субсчету 2 — по каждому безвозмездному поступлению ценностей;
- ◆ по субсчету 3 — по каждому виду недостач;
- ◆ по субсчету 4 — по видам недостающих ценностей.

15.7. Учет средств целевого финансирования

К средствам целевого финансирования относятся: платежи родителей на содержание детей в детских садах, находящихся на балансе предприятия; вступительные и паевые взносы членов коллектива производственных кооперативов; приватизационные фонды приватизируемых муниципальных и государственных предприятий; сборы с квартиросъемщиков и арендаторов по коммунальному обслуживанию; бюджетные средства и другие целевые поступления. Учет целевого финансирования ведется на счете 86 “Целевое финансирование”.

Средства целевого назначения, полученные в качестве источника финансирования тех или иных мероприятий, отража-

ются по кредиту счета 86 “Целевое финансирование” в корреспонденции с дебетом счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”.

Средства целевого назначения у некоммерческих организаций, зачисленные на кредит счета 86, списываются затем по дебету счета 86 на покрытие соответствующих расходов по некоммерческой деятельности по кредиту счета 20 “Основное производство”, субсчет “Некоммерческие расходы”, счета 23, 25, 26 (субсчета “Некоммерческие расходы”), а в некоммерческих организациях непроизводственного характера — по кредиту счетов 29, 44 и др.

При использовании числящихся на кредите счета 86 средств целевого финансирования, полученных на нужды инвестиций, эти средства списываются по дебету счета 86 “Целевое финансирование” в кредит счета 83 “Добавочный капитал”.

При получении коммерческой организацией по кредиту счета 86 бюджетных средств на финансирование расходов (операционные расходы и др.) эти бюджетные средства списываются по дебету счета 86 в кредит счета 98 “Доходы будущих периодов”. Затем эти суммы списываются с дебета счета 98 в кредит счета 91 “Прочие доходы и расходы” как полученные прочие доходы, которые со счета 91 будут зачислены на финансовые результаты по счету 99 “Прибыли и убытки”.

Безвозмездно полученные ценности списываются с дебета счета 98 в кредит счета 91:

- ◆ по безвозмездно полученным основным средствам — по мере начисления амортизации;
- ◆ по иным безвозмездно полученным материальным ценностям — по мере списания их на счета по учету затрат на производство или расходов на продажу.

Вопросы для самопроверки

1. Что представляет собой уставный капитал и как он формируется?

2. Что представляет собой резервный капитал и как он формируется?

3. Что представляет собой добавочный капитал и как он формируется?

4. На какие цели используются уставный, резервный и добавочный капитал организации?

5. Как отражается на счетах бухгалтерского учета выкуп собственных акций у акционеров?

6. Для каких целей и за счет каких средств создаются резервы организации и как они отражаются на счетах бухгалтерского учета?

7. Какова сущность доходов будущих периодов, и как они отражаются на счетах бухгалтерского учета?

8. Какова сущность средств целевого финансирования, и как они отражаются на счетах бухгалтерского учета?

Задания в тестовой форме

1. Уставный капитал создается:

- а) в акционерных обществах открытого и закрытого типа;
- б) в обществах с ограниченной или дополнительной ответственностью;
- в) ответы, приведенные в пунктах а и б, верны;
- г) ответы, приведенные в пунктах а и б, не верны.

2. При создании хозяйственного товарищества сумма складочного капитала в размере, зафиксированном в учредительных документах, отражается по кредиту счета:

- а) 75 “Расчеты с учредителями”;
- б) 80 “Уставный капитал”;
- в) 50 “Касса”;
- г) 51 “Расчетные счета”.

3. Фактическое поступление вкладов участников хозяйственного товарищества в бухгалтерском учете отражается по кредиту счета:

- а) 01 “Основные средства”;
- б) 51 “Расчетные счета”;
- в) 75 “Расчеты с учредителями”;
- г) 80 “Уставный капитал”.

4. Внесение участниками хозяйственного товарищества вклада в виде основных средств в бухгалтерском учете отражается по кредиту счета:

- а) 01 “Основные средства”;
- б) 51 “Расчетные счета”;
- в) 75 “Расчеты с учредителями”;
- г) 80 “Уставный капитал”.

5. Отчисления в резервный фонд за счет распределяемой прибыли в бухгалтерском учете отражается по дебету счета:

- а) 80 “Уставный капитал”;
- б) 82 “Резервный капитал”;
- в) 84 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”;
- г) 99 “Прибыли и убытки”.

6. Добавочный капитал организации формируется за счет:

а) прироста стоимости внеоборотных активов, выявляемого по результатам их переоценки;

б) суммы разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества, при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость;

- в) ответы, приведенные в пунктах а и б, верны;
- г) ответы, приведенные в пунктах а, и б, не верны.

7. Организация в соответствии с учетной политикой имеет право создавать резервы:

а) под увеличение стоимости уставного, резервного и добавочного капитала;

б) под снижение стоимости уставного, резервного и добавочного капитала;

в) под увеличение стоимости материальных ценностей, вложений в ценные бумаги, по сомнительным долгам, предстоящим расходам;

г) под снижение стоимости материальных ценностей, обесценение вложений в ценные бумаги, по сомнительным долгам, предстоящим расходам.

8. Безвозмездно поступившие активы в бухгалтерском учете отражаются по кредиту счета:

а) 01 “Основные средства”;

б) 10 “Материалы”;

в) 08 “Вложение во внеоборотные активы”;

г) 98 “Доходы будущих периодов”.

9. Платежи родителей на содержание детей в детских садах, находящихся на балансе организации, в бухгалтерском учете отражаются по кредиту счета:

а) 50 “Касса”;

б) 51 “Расчетные счета”;

в) 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”;

г) 86 “Целевое финансирование”.

10. Увеличение размера уставного капитала за счет доходов (дивидендов) акционеров на основе решения общего собрания акционеров в бухгалтерском учете отражается по дебету счета:

а) 80 “Уставный капитал”;

б) 81 “Собственные акции (доли)”;

в) 84 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”;

г) 99 “Прибыли и убытки”.

Глава 16. Особенности бухгалтерского учета в условиях антикризисного управления

Цели изучения главы:

- ♦ *ознакомление с системой нормативного регулирования бухгалтерского учета в условиях антикризисного управления;*
- ♦ *определение перечня расходов, связанных с процедурами банкротства;*
- ♦ *усвоение методики бухгалтерского учета по процедурам банкротства;*
- ♦ *раскрытие порядка формирования и составления промежуточного и окончательного ликвидационного баланса.*

16.1. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в условиях антикризисного управления

Как известно, основной целью хозяйственной деятельности любой коммерческой организации в рыночной экономике является получение максимальной прибыли. Однако достичь ее бывает очень непросто, более того, под влиянием различных внешних и внутренних факторов предприятие может оказаться в состоянии финансового кризиса, когда долгов больше, чем имущества и оно не может вовремя расплатиться со своими кредиторами. Такое состояние предприятия и есть финансовая несостоятельность, или банкротство.

Существованием термина “банкрот” мы обязаны итальянскому праву: так в Италии называли бежавших должников (ит. *bancarotta* — от *banco* — скамья, банк, и *rotto* — сломанный).

Несостоятельность всегда ассоциировалась с позором. Известно, что Наполеон сравнивал несостоятельного должника с капитаном, покинувшим корабль, а факт несостоятельности рассматривал как преступление.

Мировая практика показывает, что не всегда за банкротством следует обязательная ликвидация неплатежеспособной организации. Существует целый ряд процедур, направленных на фи-

нансовое оздоровление должника. Для этой цели, как правило, разрабатывают комплекс мер по антикризисному управлению.

Антикризисное управление — такой вид управления, в котором происходят контролируемые процессы предвидения кризисов, смягчения их последствий и использования факторов кризисов для развития организации.

Кризис — это крайняя форма обострения противоречий в социально-экономической системе, угрожающая ее жизнедеятельности.

Причины возникновения кризисов социально-экономических систем многообразны. В зависимости от воли людей они подразделяются на объективные и субъективные; по месту возникновения — на внешние и внутренние; по определенности возникновения — на случайные и закономерные; по происхождению — на искусственные и естественные.

К задачам антикризисного управления можно отнести:

- Предвидение кризиса и адекватная (в соответствии со степенью угрозы) подготовка к нему.
- Воспрепятствование опасным факторам кризиса.
- Управление динамикой развития кризиса (ускорить, замедлить, смягчить, усилить).
- Обеспечение жизнедеятельности организации в кризисном состоянии.
- Ослабление негативных последствий кризиса.
- Использование факторов и последствий кризиса для развития организации.

В настоящее время нормативно-правовой базой для целей антикризисного управления служат следующие основные документы:

- ◆ Гражданский кодекс Российской Федерации.
- ◆ Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации (АПК РФ).
- ◆ Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ “О несостоятельности (банкротстве)” (далее — Закон о банкротстве).
- ◆ Методические положения по оценке финансового состояния предприятия и установлению неудовлетворительной

структуры баланса, утвержденные распоряжением Федерального управления по делам о несостоятельности (банкротстве) от 12 августа 1994 г. № 31-р.

◆ Методические рекомендации по выявлению неплатежеспособных предприятий, нуждающихся в первоочередной государственной финансовой поддержке, а также по определению неплатежеспособных предприятий, подлежащих выводу из числа действующих в связи с неэффективностью, утвержденные Федеральным управлением по делам о несостоятельности (банкротстве) от 24 октября 1994 г. № 70-р.

◆ Методические рекомендации по проведению экспертизы о наличии (отсутствии) признаков фиктивного или преднамеренного банкротства, утвержденные распоряжением Федеральной службы России по делам о несостоятельности и финансовому оздоровлению от 8 октября 1999 г. № 33-р.

◆ Методические указания по проведению анализа финансового состояния организации, утвержденные приказом ФСФО от 23 января 2001 г. № 16.

Законом о банкротстве установлена возможность осуществления мер по предупреждению банкротства — так называемые **восстановительные процедуры**. Мероприятия по предупреждению несостоятельности участника имущественного оборота не являются процедурой банкротства, но их своевременное применение существенно влияет на изменение финансового положения должника.

В действующем Законе о банкротстве восстановительные процедуры подразделяются на два вида — досудебную санацию и внешнее управление (судебную санацию).

Внесудебные процедуры предупреждения банкротства (в частности, досудебная санация) — это по своей природе восстановительные процедуры, их своевременное применение существенно влияет на изменение финансового положения должника. Они имеют ряд особенностей. Во-первых, проводятся заинтересованными лицами самостоятельно, без контроля или иных форм вмешательства со стороны судебной власти. Во-вторых, внесудебные процедуры предполагают активное участие

в них самого должника и собственника хозяйствующего субъекта — должника. В-третьих, внесудебные процедуры могут использоваться прежде, чем банкротство стало свершившимся фактом.

В целом внесудебные процедуры являются способами, позволяющими должнику путем переговоров с кредиторами договориться об улаживании проблемы неплатежей без посредничества суда (т. е. решить вопросы продолжения деятельности организации должника либо его добровольной ликвидации).

К внесудебным процедурам можно отнести досудебную санацию и добровольное объявление должника о своем банкротстве.

Досудебная санация — одно из двух мероприятий, предусмотренных Законом о банкротстве для достижения цели восстановления платежеспособности должника, наряду с мерами периода наблюдения, финансового оздоровления и внешнего управления, которая направлена на предупреждение несостоятельности должника до подачи заявления о возбуждении конкурсного процесса в арбитражный суд. Учредителями (участниками) должника, собственником имущества должника — унитарного предприятия, кредиторами и иными лицами в рамках мер по предупреждению банкротства должнику может быть предоставлена финансовая помощь в размере, достаточном для погашения денежных обязательств и обязательных платежей и восстановления платежеспособности должника (досудебная санация).

Для принятия решения о проведении досудебной санации необходима проверка финансового состояния должника, поскольку финансовая помощь должна оказываться тем должникам, относительно которых можно сделать вывод о возможности в течение определенного периода времени восстановить их платежеспособность.

Еще одной внесудебной процедурой является *добровольное объявление должника о своем банкротстве*.

В соответствии с ГК РФ юридическое лицо, являющееся коммерческой организацией, а также лицо, действующее в форме потребительского кооператива либо благотворительного или

инного фонда, может совместно с кредиторами принять решение об объявлении о своем банкротстве и добровольной ликвидации. Из этого следует, что возможно добровольное банкротство любого субъекта конкурсного права (но не любого субъекта гражданского права, что представляется недостатком действующего российского законодательства).

По своей сути добровольное банкротство — это ликвидация, осуществляемая должником, не имеющим возможности полностью удовлетворить все требования, при условии отсутствия возражений кредиторов на любое действие должника, в ходе которой применяются общие положения гражданского права (за исключением стадии расчетов с кредиторами, на которой применяется Закон о банкротстве).

Для осуществления процедуры внешнего управления необходима *судебная санация*.

Дела о банкротстве юридических лиц и граждан, в том числе индивидуальных предпринимателей, рассматриваются арбитражным судом по правилам, предусмотренным АПК РФ. Определения, которые выносятся арбитражным судом при рассмотрении дел о несостоятельности (банкротстве), могут быть обжалованы в арбитражный суд апелляционной инстанции в течение 10 дней со дня их вынесения.

Суд устанавливает обоснованность требований кредиторов, назначает экспертизу для выявления признаков фиктивного или преднамеренного банкротства, принимает меры для примирения сторон.

В соответствии с Законом о банкротстве дело о банкротстве должно быть рассмотрено в заседании арбитражного суда в срок, не превышающий 7 мес. с даты поступления заявления о признании должника банкротом в арбитражный суд.

Рассмотрев дело о банкротстве, арбитражный суд может принять один из семи **судебных актов**:

1. Решение о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства принимается в том случае, если судом установлены признаки банкротства.

2. Решение об отказе в признании должника банкротом выносится в том случае, если у должника отсутствуют признаки банкротства или установлено, что банкротство должника фиктивно. В этом случае с должника снимаются все ограничения, установленные с момента введения процедуры наблюдения.

3. Определение о введении финансового оздоровления.

4. Определение о введении внешнего управления.

5. Определение о прекращении производства по делу о банкротстве.

6. Определение об оставлении заявления о признании должника банкротом без рассмотрения.

7. Определение об утверждении мирового соглашения.

Среди общих положений о банкротстве важную роль играют его процедуры (так называемый процессуальный плюрализм).

В соответствии с Законом о банкротстве выделяются следующие виды (процедуры) банкротства:

1. При рассмотрении дела о банкротстве должника — юридического лица применяются следующие процедуры банкротства:

- 1) наблюдение;
- 2) финансовое оздоровление;
- 3) внешнее управление;
- 4) конкурсное производство;
- 5) мировое соглашение.

2. При рассмотрении дела о банкротстве должника-гражданина применяются следующие процедуры банкротства:

- 1) конкурсное производство;
- 2) мировое соглашение.

Рассмотрим эти процедуры более подробно.

Наблюдение применяется к должнику в целях обеспечения сохранности имущества должника, проведения анализа его финансового состояния, выявления кредиторов должника и составления реестра их требований, созыва и проведения первого собрания кредиторов.

Определение о введении наблюдения выносит единолично судья арбитражного суда. В этом определении должны содер-

жаться указания на признание требований заявителя обоснованными, утверждение временного управляющего и размер его вознаграждения.

В период наблюдения Закон о банкротстве устанавливает следующие организационные нормы.

Срок проведения процедуры банкротства «наблюдение» определяется исходя из сроков рассмотрения дел о банкротстве, т. е. 7 месяцев. Срок исчисляется с момента принятия арбитражным судом заявления о признании должника банкротом до момента вынесения определения о введении внешнего управления или об открытии конкурсного производства либо до утверждения мирового соглашения.

Законом о банкротстве процедура наблюдения определена как совокупность семи составляющих.

1. Последствия вынесения арбитражным судом определения о введении наблюдения.

Все имущественные требования к должнику могут быть предъявлены только с соблюдением порядка, установленного Законом о банкротстве.

По ходатайству кредитора приостанавливается производство по делам, связанным со взысканием с должника денежных средств.

Приостанавливается исполнение исполнительных документов по имущественным взысканиям.

Запрещается удовлетворение требований учредителя (участника) должника о выделении доли (пая) в имуществе должника в связи с выходом из состава его учредителей (участников).

Запрещается выплата дивидендов и иных платежей по эмиссионным ценным бумагам.

Не допускается прекращение денежных обязательств должника путем зачета встречного однородного требования.

Органы управления должника не вправе принимать решения:

- о реорганизации (слиянии, присоединении, разделении, выделении, преобразовании) и ликвидации должника;
- о создании юридических лиц или об участии в иных юридических лицах, а также филиалов и представительств;

— о выплате дивидендов или распределении прибыли должника между его учредителями;

— о размещении должником облигаций и иных эмиссионных ценных бумаг;

— о выходе из состава участников должника — юридического лица, приобретении у акционеров ранее выпущенных акций;

— об участии в ассоциациях, союзах, холдинговых компаниях, финансово-промышленных группах и иных объединениях юридических лиц;

— о заключении договоров простого товарищества.

Помимо этого, вводятся ограничения и обязанности должника в ходе наблюдения, регламентируются обязанности руководителя должника.

Должник вправе увеличить уставный капитал. Однако государственная регистрация отчета об итогах выпуска дополнительных обыкновенных акций должна быть осуществлена до даты судебного заседания по рассмотрению дела о банкротстве.

Таким образом, определением арбитражного суда приостанавливаются все финансовые потоки должника и проводятся мероприятия, обеспечивающие полную управляемость всех процессов, идущих между должником и внешней средой.

В то же время допускаются меры по оздоровлению состояния должника путем увеличения уставного капитала реальным составом участников с соблюдением временных ограничений подобных действий.

Установление высокой управляемости экономических процессов должника возлагает на суд и на временного управляющего всю полноту ответственности за эффективность принимаемых решений по должнику.

2. Назначение временного управляющего.

Временный управляющий назначается арбитражным судом из числа кандидатур, предложенных заявленной саморегулируемой организацией. Должник и заявитель (представитель собрания кредиторов) вправе отвести по одной кандидатуре арбитражных управляющих. Законом предусмотрен порядок решения

вопроса в случае непредоставления списка кандидатур заявленной саморегулируемой организацией. Законом также четко устанавливаются случаи, в которых временный управляющий может быть отстранен от своих обязанностей арбитражным судом.

3. Права временного управляющего.

Временный управляющий имеет следующие права:

- предъявлять в суд от своего имени требования о признании сделок недействительными, а также о применении последствий недействительности ничтожных сделок, заключенных или исполненных должником с нарушением требований Закона о банкротстве;
- обращаться в суд с ходатайством о принятии дополнительных мер по обеспечению сохранности имущества должника;
- обращаться в суд с ходатайством об отстранении руководителя должника от должности;
- получать любую информацию и документы, касающиеся деятельности должника.

4. Обязанности временного управляющего.

Круг обязанностей временного управляющего обусловлен содержанием процедуры наблюдения и сводится в основном к организационно-информационным мероприятиям. В частности, временный управляющий обязан:

- принимать меры по обеспечению сохранности имущества должника;
- проводить анализ финансового состояния должника;
- выявлять кредиторов должника;
- вести реестр требований кредиторов;
- уведомлять кредиторов о введении наблюдения;
- созывать и проводить первое собрание кредиторов;
- по окончании наблюдения представлять в арбитражный суд отчет о своей деятельности (п. 2 ст. 67 Закона о банкротстве).

5. Анализ финансового состояния должника при наблюдении.

Основными целями анализа финансового состояния должника являются:

— определение достаточности принадлежащего должнику имущества для покрытия судебных расходов, расходов на выплату вознаграждения арбитражным управляющим;

— определение возможности или невозможности восстановления платежеспособности должника, выявление обстоятельств, дающих достаточные основания полагать, что платежеспособность должника может быть восстановлена;

— установление размеров требований кредиторов, признаваемых установленными, размеров и обоснованности требований иных кредиторов в связи с подачей в арбитражный суд и представлением временному управляющему возражений должника по требованиям кредиторов.

6. Созыв первого собрания кредиторов.

Первое собрание кредиторов созывает временный управляющий, уведомив о дате его проведения всех выявленных конкурсных кредиторов, уполномоченные органы, представителя работников должника.

Без права голоса в первом собрании кредиторов принимают участие руководитель должника, представитель работников должника и представитель учредителей должника.

С правом голоса принимают участие в собрании конкурсные кредиторы, уполномоченные органы, требования которых предъявлены в порядке и в сроки, установленные законом.

К компетенции первого собрания кредиторов относятся:

— принятие решения о введении внешнего управления и об обращении в арбитражный суд с ходатайством;

— принятие решения о введении финансового оздоровления;

— принятие решения об обращении в арбитражный суд с ходатайством о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства;

— образование комитета кредиторов, определение количественного состава и полномочий комитета кредиторов, избрание членов комитета кредиторов;

— определение требований к кандидатурам административного, внешнего и конкурсного управляющих;

— определение самоорганизуемой организации, которая должна представить в арбитражный суд кандидатуры арбитражных управляющих;

— выбор реестродержателя из числа реестродержателей, аккредитованных саморегулируемой организацией.

7. Окончание наблюдения.

Важным вопросом регламентации процедуры наблюдения является точное определение порядка ее окончания. Основанием вынесения арбитражным судом определения является решение первого собрания кредиторов, что обуславливает его важность для продолжения банкротства.

Арбитражный суд вправе:

1) вынести определение:

— о введении финансового оздоровления;

— о введении внешнего управления;

2) признать должника банкротом и открыть конкурсное производство;

3) утвердить мировое соглашение и прекратить производство по делу о банкротстве (ст. 75 Закона о банкротстве).

Финансовое оздоровление является второй процедурой арбитражного управления неплатежеспособным предприятием, применяемой к должнику в целях восстановления его платежеспособности и погашения задолженности в соответствии с графиком.

При обращении первого собрания кредиторов в арбитражный суд с ходатайством помимо документированного волеизъявления собрания должны быть представлены такие содержательные документы, как план финансового оздоровления и график погашения задолженностей. Кроме того, закон требует предоставления обеспечения исполнения должником обязательств в соответствии с графиком погашения задолженности.

Введение финансового оздоровления означает особый порядок управления финансовыми потоками должника, предусматривающий централизованное и регламентированное Законом регулирование финансами должника и его обязательствами.

Основными полномочными управляющими органами являются руководитель должника, комитет кредиторов и административный управляющий. Функции административного управляющего согласно Закону о банкротстве состоят в контроле за выполнением плана финансового оздоровления и осуществлении всех дополнительных действий по исполнению графика погашения задолженностей.

По итогам рассмотрения результатов финансового оздоровления суд принимает один из судебных актов:

- определение о прекращении производства по делу о банкротстве;

- определение о введении внешнего управления в случае наличия возможности восстановить платежеспособность должника;

- решение о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства в случае отсутствия оснований для введения внешнего управления и при наличии признаков банкротства.

Иными словами, критерием принятия судом решения и в этом случае является возможность восстановить платежеспособность должника, т. е. стремление к возвращению предприятия в нормальный режим хозяйственного оборота.

Главная цель **внешнего управления** — финансовое оздоровление должника, достигаемое за счет продажи части имущества должника, а также при помощи организационных и экономических мероприятий.

Внешнее управление вводится арбитражным судом на основании решения собрания кредиторов.

Максимальный срок проведения процедуры банкротства “внешнее управление”, согласно Закону о банкротстве, составляет 18 мес., но может быть продлен арбитражным судом на срок не более 6 мес. Внешнее управление вводится определением суда и подлежит немедленному исполнению.

Процедура внешнего управления характеризуется следующими ключевыми положениями.

С даты введения внешнего управления:

— прекращаются полномочия руководителя должника, управление делами должника возлагается на внешнего управляющего;

— прекращаются полномочия органов управления должника и собственника имущества должника — унитарного предприятия; эти полномочия переходят к внешнему управляющему;

— отменяются ранее объявленные меры по обеспечению требований кредиторов;

— арест имущества должника и иные ограничения по распоряжению принадлежащим ему имуществом могут быть наложены исключительно в рамках процесса о банкротстве;

— вводится мораторий на удовлетворение требований кредиторов по денежным обязательствам.

Органы управления должника в пределах своей компетенции вправе принимать решения, в том числе о внесении изменений в устав предприятия в части увеличения уставного капитала, а также об обращении с ходатайством о продаже предприятия.

Внешний управляющий утверждается судом одновременно с введением внешнего управления. По заявлению самого внешнего управляющего и в ряде иных случаев внешний управляющий может быть освобожден арбитражным судом от исполнения его обязанностей.

Внешний управляющий имеет, в частности, следующие права:

— распоряжаться имуществом должника в соответствии с планом внешнего управления;

— заявлять отказ от исполнения договоров должника;

— предъявлять в суд от своего имени требования о признании недействительными сделок, заключенных должником с нарушением требований Закона о банкротстве.

Внешний управляющий обязан:

— принять в управление имущество должника и провести его инвентаризацию;

— разработать план внешнего управления и представить его для утверждения собранию кредиторов;

— вести бухгалтерский, финансовый, статистический учет и отчетность;

— заявлять в установленном порядке возражения по предъявленным должнику требованиям кредиторов;

— принимать меры по взысканию задолженности перед должником;

— вести реестр требований кредиторов;

— реализовывать план внешнего управления;

— информировать комитет кредиторов о реализации мероприятий, предусмотренных планом внешнего управления;

— представить собранию кредиторов отчет об итогах реализации плана внешнего управления.

Порядок реализации некоторых обязанностей внешнего управляющего — например, установление размера требований кредиторов, распоряжение имуществом должника, отказ от исполнения сделок должника, недействительность сделок, совершенных должником, управление денежными обязательствами должника в ходе внешнего управления, план внешнего управления и его рассмотрение, меры по восстановлению платежеспособности должника, продажа предприятия — регламентируется специальными нормами (ст. 100–115 Закона о банкротстве).

Окончание этапа внешнего управления устанавливается определением арбитражного суда. В Законе о банкротстве приведен полный перечень причин, по которым суд отказывает в утверждении отчета внешнего управляющего.

По результатам рассмотрения отчета внешнего управляющего суд выносит определение:

— о прекращении производства по делу о банкротстве;

— о переходе к расчетам с кредиторами в случае удовлетворения ходатайства собрания кредиторов;

— о продлении срока внешнего управления;

— об отказе в утверждении отчета внешнего управляющего.

Иными словами, Закон о банкротстве определяет окончание первой фазы внешнего управления и переход ко второй фазе — расчетам с кредиторами. Порядок **расчета с кредиторами** также регламентирован Законом о банкротстве. Окончание

фазы расчета с кредиторами является основанием принятия арбитражным судом решения о прекращении полномочий внешнего управляющего.

Принятие арбитражным судом решения о признании должника банкротом влечет за собой открытие **конкурсного производства**.

Срок процедуры банкротства “конкурсное производство” не может превышать 1 год; суд может продлить этот срок на 6 мес.

Приведем последствия принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства:

- срок исполнения всех денежных обязательств должника считается наступившим;

- прекращается начисление неустоек (штрафов, пеней), процентов и применение иных финансовых (экономических) санкций по всем видам задолженности должника;

- сведения о финансовом состоянии должника прекращают относиться к сведениям, признанным конфиденциальными или составляющим коммерческую тайну;

- совершение сделок, связанных с отчуждением имущества должника или влекущих за собой передачу его имущества третьим лицам в пользование, допускается исключительно в порядке, установленном настоящей главой;

- прекращается исполнение по исполнительным документам, в том числе по исполнительным документам, исполнявшимся в ходе ранее введенных процедур банкротства, если иное не предусмотрено Законом о банкротстве;

- все требования кредиторов по денежным обязательствам, об уплате обязательных платежей, иные имущественные требования, за исключением требований о признании права собственности, о взыскании морального вреда, об истребовании имущества из чужого незаконного владения, о признании недействительными ничтожных сделок и о применении последствий их недействительности, а также текущие обязательства, указанные в п. 1 ст. 134 Закона о банкротстве, могут быть предъявлены только в ходе конкурсного производства;

— исполнительные документы, исполнение по которым прекратилось в соответствии с Законом о банкротстве, подлежат передаче судебными приставами — исполнителями конкурсному управляющему в порядке, установленном данным законом;

— снимаются ранее наложенные аресты на имущество должника и иные ограничения распоряжения имуществом должника. Основанием для снятия ареста на имущество должника является решение суда о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства. Наложение новых арестов на имущество должника и иных ограничений распоряжения имуществом должника не допускается;

— исполнение обязательств должника осуществляется в случаях и в порядке, которые установлены главой “Конкурсное производство” Закона о банкротстве.

При принятии решения о признании должника банкротом и открытии конкурсного производства арбитражный суд назначает конкурсного управляющего в порядке, предусмотренном Законом о банкротстве.

Конкурсный управляющий имеет право:

— предъявлять требования к третьим лицам, которые в соответствии с законодательством Российской Федерации несут субсидиарную ответственность по обязательствам должника в связи с доведением его до банкротства;

— для осуществления инвентаризации и оценки имущества должника привлекать оценщиков и иных специалистов с оплатой их услуг за счет имущества должника, если иное не установлено собранием (комитетом) кредиторов;

— привлекать бухгалтеров, аудиторов и иных специалистов в целях правильного ведения учета имущества должника, составляющего конкурсную массу;

— ходатайствовать с одобрения собрания (комитета) кредиторов перед судом о назначении для проведения конкурсного производства нескольких конкурсных управляющих с распределением между ними обязанностей и предела ответственности;

— выставлять на открытые торги права требования должника, если иной порядок не установлен собранием (комитетом) кредиторов.

Конкурсный управляющий имеет следующие обязанности:

— принимать в ведение имущество должника, проводить инвентаризацию;

— привлечь независимого оценщика для оценки имущества должника;

— принимать меры по обеспечению сохранности имущества должника;

— вести реестр требований кредиторов;

— анализировать финансовое состояние должника;

— предъявлять третьим лицам, имеющим задолженность перед должником, требования о ее взыскании;

— уведомлять работников должника о предстоящем увольнении не позднее 1 месяца с даты введения конкурсного производства;

— заявлять в установленном порядке возражения по предъявленным должнику требованиям кредиторов;

— заявлять отказ от исполнения договоров должника;

— принимать меры, направленные на поиск, выявление и возврат имущества должника, находящегося у третьих лиц;

— привлекать независимого оценщика для оценки до продажи недвижимости, являющейся имуществом должника;

— передавать на хранение документы должника, подлежащие обязательному хранению в соответствии с федеральными законами и иными правовыми актами Российской Федерации.

После проведения инвентаризации и оценки имущества должника конкурсный управляющий приступает к продаже этого имущества на открытых торгах, если собранием (комитетом) кредиторов не установлен иной порядок его продажи.

Требования кредиторов удовлетворяются конкурсным управляющим в строгой очередности в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации.

Вне очереди оплачиваются: судебные расходы; расходы, связанные с выплатой вознаграждения арбитражному управляющему; текущие коммунальные и эксплуатационные пла-

тежи должника; требования кредиторов, возникшие в ходе конкурсного производства; иные связанные с проведением конкурсного производства расходы. Данные расходы относятся к нулевой очереди.

В первую очередь удовлетворяются требования граждан, перед которыми должник несет ответственность за причинение вреда жизни и здоровью, путем капитализации соответствующих повременных платежей, а также компенсации морального вреда: задолженность по заработной плате, возникшая после принятия арбитражным судом заявления о признании должника банкротом.

Во вторую очередь производятся расчеты по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (в том числе по контракту), и по выплате вознаграждений по авторским договорам.

В третью очередь производятся расчеты с другими кредиторами.

Рассмотрим более подробно удовлетворение требований кредиторов каждой очереди.

Размер требований граждан, перед которыми должник несет ответственность за причинение вреда жизни и здоровью (кредиторов первой очереди), определяется путем капитализации соответствующих повременных платежей, установленных на момент принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом и открытии конкурсного производства, подлежащих выплате гражданину до достижения им возраста 70 лет, но не менее чем за 10 лет. Если возраст гражданина на момент принятия арбитражным судом соответствующего решения в отношении должника превышает 70 лет, период для капитализации повременных платежей должен составлять 10 лет.

Полная выплата суммы капитализированных повременных платежей гражданам прекращает соответствующее обязательство должника.

Удовлетворение требований кредиторов второй очереди связано не только с временными показателями, но и с определением размеров требований о выплате выходного пособия и

выплат другим работникам. Основой расчета является непогашенная задолженность, образовавшаяся на дату принятия арбитражным судом заявления о признании должника банкротом.

При определении размеров требований кредиторов третьей очереди учитываются требования конкурсных кредиторов и уполномоченных органов.

Если должник в период после вынесения судом определения о принятии заявления о признании должника банкротом и до открытия конкурсного производства не в полном объеме уплатил обязательные платежи, то эти требования погашаются вне очереди.

Требования кредиторов по возмещению убытков в форме упущенной выгоды, взысканию неустоек и иных финансовых санкций учитываются отдельно в реестре требований кредиторов и подлежат удовлетворению после погашения основной суммы задолженности и причитающихся процентов.

Требования кредиторов по обязательствам, обеспеченным залогом имущества должника, удовлетворяются за счет средств, полученных от продажи предмета залога.

Расчеты с кредиторами производятся конкурсным управляющим в соответствии с реестром требований кредиторов.

Требования каждой очереди удовлетворяются после полного удовлетворения требований предыдущей очереди.

Требования кредиторов, заявленные после закрытия реестра, в том числе требования по уплате обязательных платежей, возникшие после открытия конкурсного производства, удовлетворяются из имущества должника, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов, заявленных в установленный срок.

При недостаточности денежных средств должника для удовлетворения требований всех кредиторов данные средства распределяются между кредиторами соответствующей очереди пропорционально суммам требований, подлежащих удовлетворению.

Неудовлетворенные требования кредиторов в связи с недостаточностью имущества должника в соответствии с реше-

нием арбитражного суда считаются погашенными. Погашенными считаются также требования кредиторов, не признанные конкурсным управляющим, при условии, что кредитор не обращался в арбитражный суд или обращался, но арбитражный суд признал такие требования необоснованными.

Сведения о погашении требований кредиторов конкурсный управляющий вносит в реестр требований кредиторов.

Кредиторы, чьи требования не были удовлетворены в полном объеме в ходе конкурсного производства, имеют право в течение 10 лет после окончания производства по делу о банкротстве предъявлять эти требования к третьим лицам, которые незаконно получили имущество должника.

Конкурсный управляющий представляет собранию кредиторов отчет о своей деятельности в ходе конкурсного производства не реже одного раза в месяц.

После окончания срока конкурсного производства конкурсный управляющий представляет в арбитражный суд отчет о результатах своей работы. К отчету прилагаются документы, подтверждающие продажу имущества должника; реестр требований кредиторов с указанием размера погашенных требований кредиторов; документы, подтверждающие погашение требований кредиторов.

После рассмотрения отчета конкурсного управляющего о результатах проведения конкурсного производства арбитражный суд выносит определение о завершении конкурсного производства.

Мировое соглашение — это реорганизационная процедура банкротства. Заключается мировое соглашение на любом этапе рассмотрения арбитражным судом дела о банкротстве предприятия-должника. Обязательным условием ведения этой процедуры является погашение задолженности кредиторам первой и второй очереди.

Решение о заключении мирового соглашения между должником и кредиторами принимается на собрании кредиторов большинством голосов от общего числа конкурсных кредиторов при условии, что за него проголосовали все кредиторы по обязательствам, обеспеченным залогом имущества должника.

Со стороны должника мировое соглашение может принять руководитель предприятия либо арбитражный управляющий. В процедуре могут участвовать и третьи лица, если они принимают на себя обязательства, предусмотренные мировые соглашением.

В мировом соглашении могут быть также оговорены следующие условия:

- об отсрочке или о рассрочке исполнения обязательств должника;
- об уступке прав требования должника;
- об исполнении обязательств должника третьими лицами;
- о скидке с долга;
- об обмене требований на акции, доли в уставном капитале;
- об удовлетворении требований кредиторов другими способами, не противоречащими федеральным законам.

В зависимости от этапа процедуры банкротства мировое соглашение от имени должника подписывают разные уполномоченные лица: руководитель должника (на этапе наблюдения и в ходе финансового оздоровления), внешний управляющий и конкурсный управляющий (на соответствующих этапах).

В том случае, когда в тексте мирового соглашения по каким-либо причинам не оговорены условия об отступном между кредиторами и должником, дополнительно заключается соглашение об отступном. К соглашению об отступном прилагается акт приема-передачи имущества должника, который является составляющим отступного.

В ходе заседания арбитражный суд принимает решение об утверждении мирового соглашения либо об отказе в утверждении мирового соглашения. В первом случае в определении суда указывается о прекращении производства по делу о банкротстве, если соглашение заключено на этапе наблюдения; о прекращении производства по делу о банкротстве и прекращении моратория на удовлетворение требований кредиторов, если соглашение заключено на этапе внешнего управления; об отмене ранее принятого решения арбитражного суда о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производ-

ства, если соглашение заключено на этапе конкурсного производства.

Мировое соглашение вступает в силу для должника, конкурсных кредиторов и третьих лиц, участвующих в мировом соглашении, со дня его утверждения арбитражным судом и является для всех участников обязательным. Односторонний отказ кого-либо из участников не допускается.

С момента утверждения мирового соглашения должник приступает к погашению кредиторской задолженности, а арбитражный управляющий сдает свои полномочия вновь назначенному (избранному) руководителю должника.

Если арбитражный суд принимает решение об отказе в утверждении мирового соглашения, оно считается незаключенным. Основаниями для этого могут быть:

- нарушение порядка заключения мирового соглашения;
- несоблюдение форм мирового соглашения;
- нарушение прав третьих лиц;
- противоречие условий мирового соглашения федеральным законам или иным правовым актам.

Об отказе в утверждении мирового соглашения арбитражный суд выносит определение, которое может быть обжаловано любым из участников.

Если в процессе погашения кредиторской задолженности после утверждения мирового соглашения арбитражным судом выявляются преимущества или ущемление прав одних кредиторов по отношению к другим, появляются признаки недействительности совершенных сделок или исполнение условий мирового соглашения приводит должника к банкротству, должник, кредитор или прокурор вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании мирового соглашения недействительным.

В случае признания арбитражным судом мирового соглашения недействительным требования кредиторов, по которым была произведена отсрочка и (или) рассрочка причитающихся им платежей или скидка с долгов, восстанавливаются в неудовлетворенной их части.

Расторжение мирового соглашения возможно, когда должник не выполняет условия данного соглашения в отношении не менее одной четверти требований кредиторов. В этом случае по заявлению кредиторов арбитражный суд расторгает мировое соглашение и возобновляет производство по делу о банкротстве должника.

Вместе с тем существуют упрощенные процедуры банкротства.

В соответствии с Законом о банкротстве в случае, если стоимость имущества должника — юридического лица, в отношении которого принято решение о ликвидации, недостаточна для удовлетворения требований кредиторов, такое юридическое лицо ликвидируется в порядке, предусмотренном данным законом. При обнаружении этих обстоятельств ликвидационная комиссия (ликвидатор) обязана обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании должника банкротом.

Арбитражный суд принимает решение о признании ликвидируемого должника банкротом и об открытии конкурсного производства и утверждает конкурсного управляющего.

Наблюдение, финансовое оздоровление и внешнее управление при банкротстве ликвидируемого должника не применяются.

Кредиторы вправе предъявить свои требования к ликвидируемому должнику в течение месяца с даты опубликования объявления о признании ликвидируемого должника банкротом.

В случаях, если гражданин-должник или руководитель должника — юридического лица, фактически прекратившего свою деятельность, отсутствует или установить место их нахождения не представляется возможным, заявление о признании отсутствующего должника банкротом может быть подано конкурсным кредитором, уполномоченным органом независимо от размера кредиторской задолженности.

Заявление о признании отсутствующего должника банкротом подается уполномоченным органом только при наличии средств, необходимых для финансирования процедур банкротства. Порядок и условия финансирования процедур банкротства в отношении отсутствующих должников, в том числе размер вознаграждения конкурсного управляющего, определяются Правительством Российской Федерации.

Арбитражный суд в течение месяца, с даты принятия к производству заявления о признании отсутствующего должника банкротом, принимает решение о признании отсутствующего должника банкротом и об открытии конкурсного производства.

Наблюдение, финансовое оздоровление и внешнее управление при банкротстве отсутствующего должника не применяются.

Конкурсный управляющий уведомляет в письменной форме о банкротстве отсутствующего должника всех известных ему кредиторов отсутствующего должника, которые в течение месяца со дня получения уведомления могут предъявить свои требования конкурсному управляющему.

По ходатайству конкурсного управляющего при обнаружении им имущества отсутствующего должника арбитражный суд может вынести определение о прекращении упрощенной процедуры банкротства и переходе к процедурам банкротства, предусмотренным Законом о банкротстве.

Дело о банкротстве отсутствующего должника рассматривается судьей единолично.

Удовлетворение требований кредиторов осуществляется в порядке очередности. При этом покрытие судебных расходов и расходов на выплату вознаграждения конкурсному управляющему осуществляется вне очереди.

В соответствии с требованиями Закона о банкротстве бухгалтерский учет ведется организацией на протяжении всего периода проведения в отношении ее процедуры банкротства в полном соответствии с требованиями профильного законодательства Российской Федерации.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета несет руководитель организации, а в период антикризисного управления (проведения процедур несостоятельности или банкротства) таковым выступает арбитражный (внешний и конкурсный) управляющий.

К сожалению, конкретная методология бухгалтерского учета финансово-хозяйственных операций в соответствии с Законом о банкротстве 2002 г. на данный момент отсутствует. Оче-

видно, что в бухгалтерском учете операции, связанные с процедурами банкротства предприятия, должны быть отражены в разрезе статей и глав Закона о банкротстве с учетом действующего законодательства, в том числе нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Бухгалтерский учет в условиях банкротства необходимо организовать по процедурам финансовой несостоятельности: предупреждению банкротства; наблюдению; финансовому оздоровлению; внешнему управлению; конкурсному производству; мировому соглашению.

Осуществление бухгалтерского учета в организациях на грани банкротства имеет ряд специфических особенностей, вызванных чрезвычайностью ситуации, что определено Законом о банкротстве.

Согласно Закону о банкротстве во время процедур банкротства у организации должен быть один (основной) расчетный счет.

В соответствии с п. 1 ст. 61 ГК РФ ликвидация юридического лица представляет собой прекращение его деятельности без правопреемства, т. е. без перехода прав и обязанностей к другим лицам.

Общие правила ликвидации юридических лиц содержатся в ст. 61–64 ГК РФ, а специфические вопросы ликвидации предприятий в форме акционерных обществ изложены в ст. 21–24 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ “Об акционерных обществах” (далее — Закон об акционерных обществах).

Ликвидация юридических лиц подлежит государственной регистрации с внесением соответствующей записи в Единый государственный реестр юридических лиц на основании Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ “О государственной регистрации юридических лиц”. Вопросам государственной регистрации юридического лица в связи с его ликвидацией посвящены ст. 20–22 гл. VII названного Закона.

Общие положения по порядку исчисления налогов и сборов (пеней, штрафов) при ликвидации организации изложены в ст. 49 НК РФ.

Статьей 63 ГК РФ установлено, что ликвидация юридического лица считается завершенной, а юридическое лицо — прекратившим существование после внесения об этом записи в Единый государственный реестр юридических лиц. Эта норма получила свое развитие и в Законе о банкротстве, в соответствии со ст. 149 которого предприятие-должник считается ликвидированным с момента внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о ликвидации должника на основании вынесенного арбитражным судом определения о завершении конкурсного производства.

Таким образом, юридическое лицо, находящееся в конкурсном производстве, до момента ликвидации ведет бухгалтерский учет в соответствии с требованиями законов и иных правовых актов, устанавливающих единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации. В частности, все записи на счетах бухгалтерского учета должны соответствовать Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению (утвержденным приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н), а ведение организацией учета хозяйственных операций, составление и представление бухгалтерской отчетности — принципам, правилам и способам, установленным положениями по бухгалтерскому учету.

Если в обычных условиях деятельности организации оценка активов, обязательств, доходов и расходов в большинстве случаев производится по фактической (первоначальной) стоимости (себестоимости), то в условиях банкротства, особенно на его заключительных стадиях, более распространены оценки этих объектов по текущей (восстановительной) стоимости (т. е. по сумме денежных средств, которая должна быть уплачена на дату составления бухгалтерской отчетности или перехода к иной стадии банкротства) и по текущей рыночной стоимости.

Текущая рыночная стоимость имущества превалирует в оценке на стадиях санации и ликвидации организации. Она определяется на основании последних цен либо средних цен, опубли-

ликованных товарными биржами, правительственными и местными статистическими справочниками, данных о ценах производителей, организаций оптовой торговли и других доступных источников достоверной информации о ценах.

По объектам, длительное время находившимся в организации, рыночная стоимость определяется путем сравнения с аналогами с учетом физического и морального износа, оцениваемого экспертами.

Согласно Закону о банкротстве оценка имущества должника производится независимым оценщиком.

Различия в оценке имущества организации в состоянии банкротства обязывают ее вести учет в первоначальной, восстановительной и рыночной стоимости, иначе санируемый и ликвидационный баланс составить невозможно.

16.2. Учет расходов, связанных с процедурами банкротства

В процессе проведения процедур банкротства возникает множество расходов, напрямую не связанных с основной деятельностью организации-должника. В то же время при введении наблюдения или внешнего управления организации должник продолжает функционировать, осуществляя свою основную деятельность. Возникает необходимость учитывать расходы, связанные с проведением процедур банкротства. К таким расходам можно отнести:

- 1) расходы на созыв и проведение собраний кредиторов;
- 2) расходы, связанные с конкурсным производством;
- 3) вознаграждение арбитражному управляющему;
- 4) судебные расходы;
- 5) расходы по хранению имущества (по решению арбитражного суда);
- 6) расходы на уведомление кредиторов о возбуждении дела о банкротстве;
- 7) расходы на экспертизу;

- 8) расходы на публикацию и проведение торгов;
- 9) расходы на оплату услуг специализированных организаций, проводящих оценку имущества, и проч.

В соответствии с ПБУ 10/99 “Расходы организации” расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, считаются прочими расходами. Поэтому расходы, связанные с процедурами банкротства, целесообразно учитывать на счете 91-2 “Прочие расходы” в общеустановленном порядке.

16.3. Особенности учета мер по предупреждению банкротства

Выходом из кризисного состояния организации, характеризующегося изменениями, разрушением сложившейся системы хозяйственных связей и отношений, могут стать либо восстановление платежеспособности должника, либо ликвидация хозяйствующего субъекта.

Как было сказано ранее, меры, направленные на восстановление платежеспособности должника, могут быть приняты кредиторами или иными лицами на основании соглашения с должником до момента подачи в арбитражный суд заявления о признании должника банкротом.

Должнику может быть предоставлена финансовая помощь в размере, достаточном для погашения денежных обязательств и восстановления его платежеспособности. Предоставление финансовой помощи может сопровождаться принятием на себя должником или иными лицами обязательств в пользу лиц, предоставивших финансовую помощь.

Даже на последней стадии банкротства — конкурсном производстве — собственник имущества должника — унитарного предприятия, учредители (участники) должника или третье лицо (третьи лица) в любое время до окончания конкурсного производства вправе одновременно удовлетворить все требования кредиторов в соответствии с реестром требований кредиторов или предоставить должнику денежные средства, дос-

таточные для удовлетворения требований кредиторов, в порядке, определенном ст. 113 Закона о банкротстве.

В период осуществления процедур банкротства могут осуществляться следующие мероприятия, направленные на восстановление платежеспособности организации-должника:

- перепрофилирование производства;
- закрытие нерентабельных производств;
- взыскание дебиторской задолженности;
- продажа части имущества должника;
- уступка прав требования должника;
- исполнение обязательств должника собственником имущества должника — унитарного предприятия, учредителями (участниками) должника либо третьим лицом или третьими лицами;
- увеличение уставного капитала должника за счет взносов участников и третьих лиц;
- размещение дополнительных обыкновенных акций должника;
- продажа предприятия должника;
- замещение активов должника;
- иные меры по восстановлению платежеспособности должника.

Пример 1. На расчетный счет организации поступили денежные средства в сумме 500 000 руб. в виде финансовой помощи от учредителя должника, доля которого составляет менее 50% уставного капитала организации.

Данная операция в бухгалтерском учете отражается следующей записью:

Дебет счета 51 “Расчетные счета”;

Кредит счета 98, субсчет “Безвозмездные поступления” — 300 000 руб.

В соответствии с подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ полученные денежные средства учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Пример 2. За счет полученной финансовой помощи с расчетного счета организации-должника перечислена в бюджет просроченная задолженность по налогам и сборам в сумме 450 000 руб.

В бухгалтерском учете данную операцию следует отразить следующими записями:

- 1. Дебет счета 68 “Расчеты по налогам и сборам” и Кредит счета 51 “Расчетные счета” — 450 000 руб.;**
- 2. Дебет счета 98, субсчет “Безвозмездные поступления” и Кредит счета 91 “Прочие доходы и расходы”, субсчет “Прочие доходы” — 450 000 руб.**

Пример 3. На расчетный счет организации поступили денежные средства в виде целевого финансирования в сумме 250 000 руб. За счет полученных средств погашена кредиторская задолженность организации за полученные от поставщика материалы в сумме 200 000 руб.

Для данного примера на счетах бухгалтерского учета будут произведены следующие записи:

- 1. Дебет счета 51 “Расчетные счета” и Кредит счета 86 “Целевое финансирование” — 200 000 руб.;**
- 2. Дебет счета 86 “Целевое финансирование” и Кредит счета 98, субсчет “Безвозмездные поступления” — 200 000 руб.;**
- 3. Дебет счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” и Кредит счета 51 “Расчетные счета” — 200 000 руб.;**
- 4. Дебет счета 98, субсчет “Безвозмездные поступления” и Кредит счета 91, субсчет “Прочие доходы” — 200 000 руб.**

В соответствии с подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ полученные денежные средства не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль, но налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования.

Пример 4. По соглашению с кредитором причитающаяся ему сумма задолженности в размере 250 000 руб. погашена путем обмена на собственные акции общества, ранее выкупленные у акционеров. Номинальная стоимость выкупленных акций со-

ставляет 220 000 руб. (ниже величины кредиторской задолженности).

На счетах бухгалтерского учета будут произведены следующие записи:

- 1. Дебет счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” и Кредит счета 81 “Собственные акции (доли)” — 220 000 руб.;**
- 2. Дебет счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” и Кредит счета 91, субсчет “Прочие доходы” — 30 000 руб.**

Пример 5. По соглашению с кредитором причитающаяся ему сумма задолженности в размере 250 000 руб. погашена путем обмена на собственные акции общества, выкупленные у акционеров. Номинальная стоимость выкупленных акций составила 280 000 руб. (выше величины кредиторской задолженности).

На счетах бухгалтерского учета будут произведены следующие записи:

- 1. Дебет счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” и Кредит счета 81 “Собственные акции (доли)” — 250 000 руб.;**
- 2. Дебет счета 91, субсчет “Прочие расходы” и Кредит счета 81 “Собственные акции (доли)” — 30 000 руб.**

Согласно ст. 818 ГК РФ может быть осуществлена новация долга в заемное обязательство. Статьей 414 ГК РФ определено, что обязательство может быть прекращено по соглашению сторон путем замены первоначального обязательства, существовавшего между ними, другим обязательством между теми же лицами, предусматривающим иной предмет или способ исполнения (новация).

Пример 6. Организация имеет просроченную задолженность по краткосрочному кредиту банка в сумме 250 000 руб. По соглашению сторон организация-должник передает банку в качестве отступного объект основных средств, первоначальной стоимостью 350 000 руб. и суммой накопленной амортизации за период эксплуатации — 120 000 руб.

На счетах бухгалтерского учета будут произведены следующие записи:

1. Дебет счета 66 “Расчеты по краткосрочным кредитам и займам” и Кредит счета 91, субсчет “Прочие доходы” — 250 000 руб.;
2. Дебет счета 01 “Основные средства”, субсчет “Выбытие основных средств” и Кредит счета 01, субсчет “Основные средства в эксплуатации” — 350 000 руб.;
3. Дебет счета 02 “Амортизация основных средств” и Кредит счета 01, субсчет “Выбытие основных средств” — 120 000 руб.;
4. Дебет счета 91, субсчет “Прочие расходы” и Кредит счета 01, субсчет “Выбытие основных средств” — 230 000 руб. (350 000 руб. — 120 000 руб.)
5. Дебет счета 91, субсчет “Прочие расходы” и Кредит счета 68 “Расчеты по налогам и сборам” — 41 400 руб. (НДС, подлежащий восстановлению $(230\,000 \cdot 18\% : 100\%)$);
6. Дебет счета 91, субсчет “Прочие расходы” и Кредит счета 99, субсчет “Прибыли и убытки” — 21 400 руб.

Пример 7. По решению должника осуществлено увеличение уставного капитала за счет размещения дополнительных обыкновенных акций на сумму 600 000 руб. и зарегистрированы изменения учредительных документов должника в порядке, определенном п. 5 ст. 64 Закона о банкротстве. Денежные средства в оплату размещенных дополнительных акций поступили на расчетный счет организации.

На счетах бухгалтерского учета будут произведены следующие записи:

1. Дебет счета 75 “Расчеты с учредителями”, субсчет “Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал” и Кредит счета 80 “Уставный капитал” — 600 000 руб.;
2. Дебет счета 51 “Расчетные счета” и Кредит счета 75, субсчет “Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал” — 600 000 руб.

Планом внешнего управления может быть предусмотрена уступка прав требований должника. **Уступка права требования** регулируется гл. 43 “Финансирование под уступку денежного требования” ГК РФ (ст. 824–833).

По договору финансирования под уступку денежного требования (договору цессии) одна сторона (финансовый агент, или цессионарий) передает или обязуется передать другой стороне (клиенту, или цеденту) денежные средства в счет денежного требования клиента (или цедента) (кредитора), к третьему лицу

(должнику), вытекающего из предоставления клиентом товаров, выполнения им работ или оказания услуг третьему лицу, а клиент уступает или обязуется уступить финансовому агенту это денежное требование.

Денежное требование к должнику может быть уступлено клиентом финансовому агенту также в целях обеспечения исполнения обязательства клиента перед финансовым агентом.

Финансовыми агентами могут выступать банки и другие коммерческие организации, имеющие разрешение на осуществление деятельности такого вида.

Данные виды сделок выступают как способы обеспечения обязательств сторон первоначального договора и не изменяют сути самого договора.

Переуступка права требования дебиторской задолженности оформляется у кредитора как погашение дебиторской задолженности по поставленным товарам, выполненным работам, оказанным услугам.

Организация, которая приобрела долги (право требования задолженности), учитывает их по счету 58 “Краткосрочные финансовые вложения” в сумме фактических затрат. Задолженность за приобретаемое право учитывается по кредиту счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”.

Оплата приобретаемого права отражается по дебету счета 76 с кредита счетов учета денежных средств.

Должник (предприятие-банкрот) в обязательном порядке уведомляется о меняющихся кредиторах, и ему необходимо отразить это движение в аналитическом учете.

Пример 8. ЗАО “Богатырь” отгрузило продукцию в адрес ЗАО “Весна” по договору купли-продажи на сумму 354 000 руб., в том числе НДС 54 000 руб. В установленный договором срок оплата от ЗАО “Весна” не поступила. ЗАО “Богатырь” приняло решение об уступке права требования долга другой организации — ЗАО “Лаванда” — за 370 000 руб.

Продажа продукции ЗАО “Богатырь” отражается на счетах бухгалтерского учета следующими записями:

1. Дебет счета 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками” и Кредит счета 90, субсчет “Выручка” — 354 000 руб.;
2. Дебет счета 90, субсчет “Себестоимость продаж” и Кредит счета 43 “Готовая продукция” — 260 000 руб.;
3. Дебет счета 90, субсчет “НДС” и Кредит счета 68 “Расчеты по налогам и сборам” — 54 000 руб.;
4. Дебет счета 90, субсчет “Прибыль / убыток от продаж” и Кредит счета 99 “Прибыли и убытки” — 40 000 руб. (354 000 – 54 000 – 260 000).

После заключения договора уступки права требования на счетах бухгалтерского учета осуществляются следующие записи:

1. Дебет счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” и Кредит счета 91, субсчет “Прочие доходы” — 370 000 руб.;
2. Дебет счета 91, субсчет “Прочие расходы” и Кредит счета 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками” — 354 000 руб.;
3. Дебет счета 99 “Прибыли и убытки” и Кредит счета 91, субсчет “Сальдо прочих доходов и расходов” — 16 000 руб.

16.4. Особенности учета по ликвидации должника в ходе конкурсного производства

Инвентаризация и оценка имущества должника. В соответствии с действующим законодательством конкурсный управляющий обязан принять в ведение имущество должника, провести его инвентаризацию и оценку, а также разработать и осуществить меры по обеспечению его сохранности.

Для того чтобы принять в ведение имущество должника, необходимо точно знать его состав, стоимость и основные характеристики. Данные сведения можно получить только после проведения инвентаризации всего имущества банкрота. Следовательно, сразу после назначения арбитражным судом конкурсный управляющий принимает по акту всю документацию, которая имеется на предприятии (в том числе бухгалтерскую), а также печати, штампы, материальные и иные ценности. Только после этого можно приступить к инвентаризации, для про-

ведения которой конкурсному управляющему целесообразно создать инвентаризационную комиссию, привлечь соответствующих специалистов на основании отдельных трудовых договоров, работников бухгалтерии предприятия-должника, ответственных за материальный учет.

Порядок проведения инвентаризации и оформление ее результатов регламентируются Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина России РФ от 13 июня 1995 г. № 49.

Состав и сроки работы инвентаризационной комиссии утверждаются конкурсным управляющим в соответствующем приказе.

Перед началом инвентаризации основных средств рекомендуется проверить:

- наличие и состояние инвентарных карточек, книг, описей и других регистров аналитического учета;

- наличие и состояние технических паспортов или другой технической документации;

- наличие документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение. При отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление.

При инвентаризации зданий, сооружений и другой недвижимости комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности организации.

Машины, оборудование и транспортные средства заносятся в описи индивидуально с указанием заводского инвентарного номера, организации-изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и т. п.

Перед началом инвентаризации внеоборотных активов необходимо проверить наличие документов, подтверждающих права организации на их использование, а также правильность и своевременность их отражения в балансе.

При инвентаризации финансовых вложений проверяются фактическое наличие ценных бумаг на момент инвентаризации,

фактические вложения в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

В процессе инвентаризации целесообразно провести работу по формированию конкурсной массы, которую составляет все имущество должника, выявленное в ходе инвентаризации. Однако из него исключаются имущество, изъятое из оборота, имущественные права, связанные с личностью должника (лицензии и проч.), оборонные объекты и прочее.

К *имуществу, изъятому из оборота* (для приватизированных предприятий — не вошедшему в уставный капитал), относится имущество, приобретенное должником путем покупки и оформленное в рассрочку, сданное в аренду, числящееся по лизингу, на ответственном хранении или в качестве оборонных объектов.

Из состава имущества должника необходимо выделить и исключить из конкурсной массы также имущество третьих лиц, в том числе арендованное или находящееся у него в залоге, а также убытки должника.

При наличии у должника имущества, изъятого из оборота, конкурсный управляющий обязан уведомить об этом собственника этого имущества. Последний обязан принять от конкурсного управляющего это имущество или закрепить его за другим лицом не позднее чем через 6 месяцев с даты получения уведомления от конкурсного управляющего. При этом все расходы по содержанию данного имущества за это время возлагаются на собственника указанного имущества.

По результатам инвентаризации руководителем издается приказ, который поступает в бухгалтерию и служит основанием для отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в соответствии с Законом о бухгалтерском учете.

В целях правильного ведения учета имущества должника, которое составляет конкурсную массу, конкурсный управляю-

щий вправе привлекать бухгалтеров, аудиторов и иных специалистов.

В соответствии с Законом о бухгалтерском учете при ликвидации юридического лица обязательно проводится инвентаризация не только имущества, но и обязательств должника. Законом о банкротстве предусмотрено принятие мер по обеспечению сохранности имущества должника (ст. 67), принятие в ведение конкурсного управляющего имущества должника и проведение его инвентаризации (ст. 129).

Инвентаризация обязательств при несостоятельности (банкротстве) должника заключается в формировании реестра требований кредиторов, который должен быть закрыт по истечении срока, указанного в сообщении конкурсного управляющего об открытии конкурсного производства.

Инвентаризация имущества и обязательств проводится для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации. В ходе проведения инвентаризации проверяются и документально подтверждаются наличие, состояние и оценка имущества и обязательств организации.

При реорганизации или ликвидации организации в соответствии с п. 2 ст. 12 Закона о бухгалтерском учете проведение инвентаризации обязательно.

Как уже отмечалось, под имуществом организации понимаются основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы, а под финансовыми обязательствами — кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы. Инвентаризации подлежат имущество и финансовые обязательства организации, принадлежащие ей на праве собственности.

Ценности, не принадлежащие организации и учитываемые на забалансовых счетах, в том числе арендованные основные средства, товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение, материалы, принятые в переработку, блан-

ки строгой отчетности и другие, включаются в отдельные сличительные ведомости.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и учетными данными на счетах бухгалтерского учета отражаются в общеустановленном порядке.

Конкурсное производство предусматривает процедуру оценки имущества должника по ликвидационной стоимости.

Для этого конкурсный управляющий привлекает независимых оценщиков и иных специалистов. Оплата услуг по оценке имущества осуществляется за счет имущества должника или иного источника оплаты, определенного собранием кредиторов (комитетом кредиторов).

Оценка движимого имущества должника может быть осуществлена без привлечения независимого оценщика по решению собрания кредиторов (комитета кредиторов) в случае, если балансовая стоимость указанного имущества на последнюю отчетную дату, предшествующую признанию должника банкротом, составляет менее 100 тыс. рублей.

Конкурсный управляющий обязан использовать только один счет должника в банке или иной кредитной организации (Основной счет должника), а при его отсутствии или невозможности осуществления операций по имеющимся счетам обязан открыть в ходе конкурсного производства такой счет.

На основной счет должника зачисляются денежные средства, поступающие в ходе конкурсного производства. С указанного счета осуществляются выплаты кредиторам в порядке очередности удовлетворения требований кредиторов, установленной Законом о банкротстве.

Как было сказано ранее, цель введения процедуры конкурсного производства — удовлетворение требований кредиторов за счет имущества должника. Для получения наличных средств, которые могут быть направлены на расчеты с кредиторами, конкурсный управляющий осуществляет продажу различных активов предприятия или самого предприятия. Далее проводятся типовые операции бухгалтерского учета, связанные с продажей предприятия и удовлетворением требований кредиторов.

В течение одного месяца с даты окончания инвентаризации и оценки имущества должника конкурсный управляющий должен представить собранию кредиторов (комитету кредиторов) на утверждение предложение о порядке, сроках и условиях продажи имущества должника.

Продажа имущества должника в целях получения денежных средств осуществляется после утверждения собранием кредиторов (комитетом кредиторов) предложения конкурсного управляющего о порядке, сроках и условиях продажи имущества. При этом денежные средства за проданное имущество должны быть получены не позднее одного месяца с даты заключения договора купли-продажи или 7 дней с момента возникновения права собственности у покупателя. Конкурсный управляющий приступает к продаже имущества должника на открытых торгах после проведения инвентаризации и оценки имущества. Начальная цена продажи выставляемого на торги имущества должника определяется независимым оценщиком.

Конкурсный управляющий вправе с согласия собрания кредиторов (комитета кредиторов) осуществить продажу прав требования должника. При этом договор продажи прав требования должника должен предусматривать следующие условия:

- денежные средства за проданное право требования должника поступают должнику не позднее чем через 15 дней с даты заключения договора купли-продажи права требования;
- переход права требования происходит только после полной оплаты.

В бухгалтерском учете операции по продаже имущества, проводимой во время внешнего управления и конкурсного производства отражаются в общеустановленном порядке.

Продажу предприятия (бизнеса) **как имущественного комплекса**, включающего земельные участки, здания, сооружения, оборудование, ценные бумаги, инвентарь, сырье, продукцию, права требования и иные права, в бухгалтерском учете отражают посредством счетов 90 “Продажи” и 91 “Прочие доходы и расходы” в общеустановленном порядке.

Порядок определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса установлен ст. 158 НК РФ.

Поскольку при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса продаже подлежат различные активы (реализация которых может облагаться, а может и не облагаться НДС), то налоговая база определяется отдельно по каждому из видов активов предприятия.

16.5. Формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности в условиях антикризисного управления

Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности в условиях антикризисного управления в принципе не отличается от отчетности нормально работающего предприятия. Основными отчетными формами являются баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств.

Однако после того как сформирована конкурсная масса, составляется промежуточный ликвидационный баланс, а после погашения предъявленных кредиторами требований — окончательный ликвидационный баланс.

Промежуточный ликвидационный баланс представляет собой баланс ликвидируемого юридического лица, сведенный после окончания срока, установленного ликвидационной комиссией (конкурсным управляющим, ликвидатором) для заявления требований кредиторами и утверждения реестра требований кредиторов, содержащий данные о составе имущества и кредиторской задолженности ликвидируемой организации.

Промежуточный ликвидационный баланс предприятия — это система показателей, характеризующих имущественное и финансовое положение предприятия и отражающих величину реальной конкурсной массы предприятия (активов), суммы предъявленных и непредъявленных требований кредиторов, собственного капитала предприятия (пассивов).

Промежуточный ликвидационный баланс должен отражать результаты рассмотрения требований кредиторов. Следовательно, составление его возможно не ранее закрытия реестра требований кредиторов, т. е. истечения срока, установленного конкурсным управляющим для предъявления претензий. В течение этого периода проводятся инвентаризация и оценка имущества должника, имевшегося на момент банкротства.

Балансом, принимаемым для промежуточного ликвидационного баланса в качестве базового, является последний баланс, сданный в инспекцию Федеральной налоговой службы (ФНС России).

Даты последнего баланса и реальной хозяйственной операции обычно отстоят во времени на 3–6 месяцев и более. В течение этого периода происходит значительное количество операций, которые могут существенно изменить реальное состояние активов и обязательств предприятия. При этом часто исходных данных бывает недостаточно для восстановления имевших место за это время хозяйственных операций.

Кроме того, промежуточный ликвидационный баланс хотя и должен составляться по состоянию на дату открытия конкурсного производства, но технически это происходит на 3–4 месяца позже, т. е. возникает необходимость учесть события, происшедшие после последней отчетной даты. Это позволяет осуществить Положение по бухгалтерскому учету “События после отчетной даты” (ПБУ 7/98), утвержденное приказом Минфина РФ от 25 ноября 1998 г. № 56н. К данным событиям могут относиться:

- признание пеней и штрафных санкций в пользу кредиторов по неисполненным предприятием-банкротом договорам;
- списание просроченных долгов;
- поступление активов в результате следственных действий или судебных разбирательств.

В промежуточном ликвидационном балансе не должно быть деления дебиторской задолженности и обязательств на краткосрочные и долгосрочные, поскольку с момента открытия конкурсного производства срок исполнения всех обязательств считается наступившим и период их обращения всегда будет со-

ставлять менее 12 месяцев (срок конкурсного производства в общем случае не может превышать 1 года).

Промежуточный ликвидационный баланс утверждается арбитражным судом по согласованию с органом, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц (в случае ликвидации государственного предприятия-должника промежуточный ликвидационный баланс согласуется с Министерством юстиции РФ).

При этом существует перечень документов, которые нужно подать в регистрирующий орган для согласования:

1. Промежуточный ликвидационный баланс — 2 экземпляра (прошитые и опечатанные оригинал и копия, подписанные арбитражным управляющим или ликвидационной комиссией, с расшифровкой фамилий).

2. При наличии имущества, земельных участков, финансовых вложений и других ценностей необходимо представить расшифровку их по статьям в соответствии с п. 2 ст. 63 ГК РФ. Если есть кредиторская задолженность, следует приложить реестр требований кредиторов в соответствии со ст. 64 ГК РФ. Данные документы отражаются в пояснительной записке к промежуточному балансу за подписью арбитражного управляющего или всего состава ликвидационной комиссии.

3. Заявление о ликвидации юридического лица — 2 экземпляра.

4. Решение арбитражного суда или протокол собрания учредителей об утверждении промежуточного ликвидационного баланса, подписанный всеми учредителями (повестка дня: утверждение промежуточного ликвидационного баланса и согласование утвержденного баланса в регистрирующем органе).

5. Копия опубликованного объявления о ликвидации.

6. Протокол собрания о ликвидации предприятия со штампом “Согласовано” (если осуществляется внесудебная ликвидация).

7. Доверенность на согласование промежуточного ликвидационного баланса за подписью арбитражного управляющего или председателя ликвидационной комиссии.

Согласованный оригинал промежуточного ликвидационного баланса со штампом регистрирующего органа представляется во внебюджетные фонды для снятия с учета.

До этапа обращения в налоговую инспекцию последняя обычно проводит налоговую проверку.

В налоговую инспекцию представляются следующие документы:

1. Заявление о снятии с учета.
2. Копия промежуточного ликвидационного баланса.
3. Копия опубликованного объявления о ликвидации.
4. Свидетельство о постановке на учет в налоговом органе и все уведомления о постановке на учет в налоговом органе юридического лица, выданные налогоплательщику налоговыми органами по месту нахождения его филиалов, недвижимого имущества, транспортных средств.

Промежуточный ликвидационный баланс дает возможность определить, достаточно ли имущества юридического лица для удовлетворения требований кредиторов, и после его утверждения арбитражным судом или учредителями и согласования с регистрирующим органом осуществляются расчеты с кредиторами в соответствии с Законом о банкротстве (ст. 64 ГК РФ).

Формирование актива (конкурсной массы) промежуточного ликвидационного баланса. В соответствии с Законом о банкротстве все имущество должника, имеющееся на момент открытия конкурсного производства и выявленное в ходе конкурсного производства, составляет **конкурсную массу**. Она отражается в активе промежуточного ликвидационного баланса и предназначена для удовлетворения требований кредиторов.

В состав конкурсной массы входят:

- денежные средства (рублевые, валютные);
- дебиторская задолженность;
- долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения с начисленными по ним доходами;
- основные средства, нематериальные активы, оборудование к установке, готовая продукция, запасы;

— участие в других организациях с начисленным от такого участия доходом.

Процесс формирования актива (конкурсной массы) промежуточного ликвидационного баланса и последующий его анализ, направленный на выявление имущества, способного дать реальные денежные средства для покрытия долгов предприятия-должника, проходят в несколько этапов.

Определение актива промежуточного ликвидационного баланса начинается с осуществления очистки имущественного потенциала предприятия от статей баланса, отражающих имущество, не принадлежащее ему на праве собственности, а также имущество, потерявшее стоимостную оценку вследствие открытия конкурсного производства, и т. д.

До составления промежуточного баланса необходимо закрыть забалансовые счета после расторжения соответствующих договоров.

Арендованные основные средства должны быть возвращены арендодателю (исключение составляют производственные и складские площади, освобождение которых невозможно до реализации прочего имущества).

Договоры ответственного хранения должны быть расторгнуты, и ценности, принятые на ответственное хранение, возвращены владельцам, так же как и материалы, направленные на переработку, товары, принятые на комиссию, оборудование, предназначенное для монтажа. Оплата демонтажа оборудования и транспортировки ценностей производится стороной, на которую данная обязанность возложена договором.

Бланки строгой отчетности должны быть уничтожены по акту.

Выданные обеспечения обязательств и гарантий списываются с уведомлением получателей гарантий, так как исполнение их будет противоречить нормам Закона о банкротстве.

В соответствии с Законом о банкротстве в конкурсную массу предприятия не включаются жилищный фонд социального использования, детские дошкольные учреждения, объекты коммунальной инфраструктуры, жизненно необходимые для региона,

в котором находится предприятие-должник. Соответственно на них не может быть обращено взыскание в погашение кредиторской задолженности. Такие объекты производственной и коммунальной инфраструктуры региона должны быть переданы на баланс соответствующих органов местного самоуправления или государственной власти.

Особое внимание при формировании актива промежуточного ликвидационного баланса следует уделить нематериальным активам, поскольку процесс их реализации и преобразования в денежную форму для целей конкурсного производства связан с рядом ограничений. Так, если предприятие имеет лицензии на осуществление каких-либо определенных видов деятельности, то в соответствии с действующим законодательством они теряют юридическую силу и стоимостную оценку и считаются аннулированными с момента ликвидации предприятия-должника.

Аннулированию подвергаются не только лицензии, но и товарные знаки и знаки обслуживания (хотя эти нематериальные активы могут быть проданы).

Исключением могут стать права, возникшие на основе авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства, ноу-хау, при условии, что предприятие-должник является их собственником, а не обладает ими на основе договора передачи прав во временное пользование. В этом случае необходимо произвести их оценку и выставить на продажу. Однако в практике арбитражного управления предприятиями-должниками такие случаи являются довольно редкими.

Следовательно, при формировании конкурсной массы предприятия-банкрота список нематериальных активов, входящих в имущественный комплекс работающего предприятия и характеризующих его актив, должен быть значительно сокращен вследствие списания части нематериальных активов на убытки предприятия.

Документом, на основании которого на счетах бухгалтерского учета выполняются записи о списании нематериальных активов, является акт на списание нематериальных активов.

Из состава долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений подлежат исключению также те виды активов предпри-

ятия-должника, которые не смогут принести доход при распродаже имущества предприятия. К ним относятся:

- стоимость собственных акций, выкупленных у акционеров;

- имущество, являющееся вкладом в совместную деятельность (этот вид финансовых вложений следует рассматривать с позиции возможности получения дохода или стоимости вложенного имущества от совместной деятельности. К одному из способов проверки реальности существования совместной деятельности относится наличие сумм по статье “Доходы от участия в других организациях”, отчета о прибылях и убытках).

Очевидно, не следует рассматривать в качестве источника формирования конкурсной массы предприятия-банкрота налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям. Данная строка бухгалтерского баланса показывает задолженность государства перед предприятием по НДС и не может стать источником реальных денежных средств. НДС, учтенный на счете 19 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям”, по оприходованным, но не оплаченным ценностям, не предъявляется к возмещению из государственного бюджета, в связи с тем, что оплата поступивших ценностей не может быть произведена, так как это будет внеочередным удовлетворением требований кредиторов.

Детального рассмотрения при формировании актива промежуточного ликвидационного баланса предприятия-должника требует **дебиторская задолженность**. Для приведения к реальной стоимости она должна быть отражена с дисконтом. Кроме того, в ее составе необходимо выявить неистребованную (безнадежную) дебиторскую задолженность, которая в дальнейшем должна быть исключена из состава актива промежуточного ликвидационного баланса.

При списании дебиторской задолженности следует руководствоваться Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Кроме того, в соответствии с п. 14.3 ПБУ 10/99 “Расходы организации”, в состав прочих расходов включается дебитор-

ская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

Исковая давность — это срок для защиты прав по иску лица, право которого нарушено. Согласно ГК РФ, общий срок защиты имущественных прав составляет 3 года. Для отдельных видов требований законом могут быть установлены специальные сроки исковой давности, сокращенные или более длительные по сравнению с общим сроком.

По истечении срока исковой давности дебиторская задолженность подлежит списанию. Срок исковой давности начинается исчисляться по окончании срока исполнения обязательств, если он определен, или с момента, когда у кредитора возникает право предъявить требование об исполнении обязательства.

Следует помнить, что дебиторская задолженность подразделяется на два типа: истребованная и неистребованная.

Истребованной считается задолженность, по которой организация использовала все возможности для ее погашения, а именно — предъявила письменную претензию должнику и направила иск в арбитражный суд.

В срок, который установлен для приема требований от кредиторов, ликвидационная комиссия должна выявить дебиторскую задолженность организации и взыскать ее с должников. Для этого она выставляет требования организациям-должникам. Если должники отказываются платить, то можно обратиться с иском в суд.

Следует иметь в виду, что если организация-дебитор в соответствии с Законом о банкротстве является банкротом, т. е. существует решение арбитражного суда о признании организации банкротом или соответствующим образом оформленное заявление организации-должника о собственном банкротстве, то задолженность этой организации списывается на убытки и уменьшает налогооблагаемую прибыль организации-кредитора.

Списание задолженности оформляется приказом руководителя и оформляется по дебету счета 91 “Прочие доходы и

расходы” и кредиту счетов 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”, 76 “Расчеты с дебиторами и кредиторами” Списанная дебиторская задолженность не считается аннулированной. Она должна отражаться на забалансовом счете 007 “Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов” в течение 5 лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

Следует также иметь в виду, что в соответствии с п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации организация может создавать резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации. Создание резерва по сомнительным долгам осуществляется по каждому обязательству по данным проведенной инвентаризации.

Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года к финансовым результатам, что в учете отражается следующими записями:

- 1. Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы” и Кредит счета 63 “Резерв по сомнительным долгам” — создание резерва по сомнительным долгам;**
- 2. Дебет счета 63 “Резерв по сомнительным долгам” и Кредит счетов 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”, 76 “Расчеты с покупателями и заказчиками” — списание дебиторской задолженности на уменьшение резерва сомнительных долгов.**

Неистребованная задолженность списывается на убытки организации (в составе прочих расходов, согласно п. 11 ПБУ 10/99 “Расходы организации”), но не уменьшает финансовый результат, учитываемый при налогообложении прибыли. При этом в бухгалтерском учете делается следующая запись:

Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы” и Кредит счетов 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”, 76 “Расчеты с покупателями и заказчиками” — списана дебиторская задолженность на убытки организации.

Кроме того, согласно действующему законодательству (гл. 21 НК РФ), с суммы списанной дебиторской задолженности следует исчислять НДС. Эта операция в бухгалтерском учете отражается по дебету счета 91 “Прочие доходы и расходы” и кредиту счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”.

Списание кредиторской задолженности происходит после истечения срока ее исковой давности. Для этого в организации проводится инвентаризация кредиторской задолженности и составляется акт, а руководитель организации издает приказ о списании долга.

Сумма списанной задолженности включается в состав прочих доходов предприятия (п. 7 ПБУ 9/99) и в учете отражается по дебету счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” и кредиту счета 91 “Прочие доходы и расходы”.

При составлении промежуточного ликвидационного баланса необходимо выяснить наличие и состояние расчетных счетов предприятия в рублях и валюте, закрыть все счета с зачислением остатков по ним на основной счет должника, который будет использоваться для расчетов в ходе конкурсного производства.

В балансе отражаются также текущие активы и пассивы, непосредственно связанные с текущей деятельностью должника, которые будут использованы или оплачены в течение периода его деятельности. Текущие активы включают имущество, используемое непосредственно для ликвидатора: расходные материалы, услуги, оплаченные авансом (аренда, связь), подотчетные суммы, переплаты в государственный бюджет и внебюджетные фонды. Текущие активы будут использованы, обращены в денежную форму или списаны к моменту составления окончательного ликвидационного баланса.

Текущие пассивы (неоплаченная задолженность) представляют собой текущую задолженность: по платежам в государственный бюджет и внебюджетные фонды; по заработной плате; сторонним организациям (аренда, связь).

Расходы конкурсного управляющего (ликвидационной комиссии) учитываются на счетах 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” и 79 “Внутрихозяйственные расходы” и в соответствии с Законом о банкротстве погашаются вне очереди.

Имущество включается в промежуточный ликвидационный баланс на основании актов и протоколов инвентаризации с отражением выявленных отклонений на счете 91 “Прочие доходы и расходы”.

В пассиве промежуточного ликвидационного баланса должны быть отражены обязательства, возникшие до признания предприятия банкротом (задолженность перед работниками, по обязательным платежам и прочими кредиторами), а также задолженность по осуществлению конкурсного производства, начисленная, но неоплаченная. Отличительной чертой пассива промежуточного ликвидационного баланса является отсутствие деления обязательств на долгосрочные и краткосрочные. Это обусловлено тем, что в соответствии с законодательством срок исполнения всех обязательств считается наступившим.

Требования кредиторов, заявленные в установленные конкурсным управляющим сроки согласно действующему законодательству, учитываются в промежуточном ликвидационном балансе на соответствующих балансовых счетах в размере, принятом арбитражным судом (ликвидационной комиссией) на основе документов, подтверждающих наличие данных обязательств. Такими документами могут быть договоры, решения судебных органов, векселя, ценные бумаги, платежные поручения.

После завершения рассмотрения требований кредиторов следует организовать учет задолженности согласно очередности погашения требований (хотя его можно осуществлять сразу по мере рассмотрения), а учет расчетов конкурсного управляющего — в соответствии с традиционными правилами, т. е. необходимо выделить к счету 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда” отдельные субсчета для учета задолженности кредиторам первой и второй очереди и для расчетов по оплате труда оставшихся работников предприятия.

К счету 68 “Расчеты по налогам и сборам” открываются субсчета для учета задолженности третьей очереди с выделением в аналитическом учете задолженности по бюджетам (местный, региональный и федеральный). Аналитический учет начисленных штрафных санкций и пеней, относимых на субсчета счета 68, также организовывается по видам бюджетов. Учет расчетов с бюджетом по деятельности конкурсного управляющего ведется по видам налогов.

Аналогично на счете 69 “Расчеты по социальному страхованию и обеспечению” осуществляется синтетический учет основного долга по социальному страхованию (третья очередь), пеней и штрафов, текущих платежей (вне очереди).

Аналитический учет должен обеспечивать данные о расчетах с каждым внебюджетным фондом.

Задолженность кредиторов третьей очереди объединяется на счете 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, а счет 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” используется для расчетов со сторонними организациями по текущей деятельности предприятия.

Суммы требований кредиторов, не заявленные в срок, но ранее учтенные на балансе предприятия, отражаются в промежуточном балансе на счете незаявленных требований с ведением аналитического учета по кредиторам. Незаявленные требования кредиторов необходимо отразить в промежуточном балансе, так как, даже если кредитор заявит свои требования после срока, установленного конкурсным управляющим, его претензия может быть удовлетворена при наличии средств после окончания расчетов с кредиторами, предъявившими требования в срок. В отношении кредиторов первой и второй очереди сумма незаявленных требований важна, так как для их погашения будет приостановлено погашение текущей очереди. Поэтому и следует учитывать их в соответствующей очередности.

Не учтенные ранее обязательства, предъявленные к исполнению к моменту составления промежуточного ликвидационного баланса и признанные арбитражным судом, должны быть отражены на соответствующих пассивных счетах в кор-

респонденции со счетом 91 “Прочие доходы и расходы”. Такие обязательства могут возникнуть в результате начисления неустоек и пеней по хозяйственным договорам, пеней по обязательным платежам и в других случаях.

Размер уставного капитала в промежуточном ликвидационном балансе должен соответствовать его фактически оплаченной величине. Это связано с тем, что уставный капитал — разновидность кредиторской задолженности, так как, если после погашения всех задолженностей (что часто нереально на практике) останется какое-либо имущество, оно должно быть передано учредителям пропорционально их вкладу в уставный капитал.

При наличии задолженности учредителей по взносам в уставный капитал необходимо сделать запись:

***Дебет 80 “Уставный капитал” и кредит 75-1 “Расчеты по вкладам в уставный капитал” (т. е. списать неоплаченный уставный капитал и аннулировать задолженность учредителей с субсчета 75-1);
Задолженность по субсчету 75-2 “Расчеты по выплате доходов” при предъявлении кредитором претензии относится в состав третьей очереди.***

При составлении промежуточного ликвидационного баланса необходимо закрыть балансовые счета 82 “Резервный капитал”, 83 “Добавочный капитал”, субсчета 84-1 “Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года” и 84-2 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет” и др.

Следует также списать курсовые разницы, доходы и расходы будущих периодов (счета 97 и 98), причину появления которых не удалось установить. После расторжения договоров списываются доходы и расходы будущих периодов на прибыль или убытки исходя из их экономического содержания.

Окончательный ликвидационный баланс представляет собой баланс ликвидируемого юридического лица, составляемый после завершения расчетов с кредиторами, в котором отражаются данные о состоянии имущества должника после завершения расчетов с кредиторами. Он составляется конкурсным управляющим (ликвидационной комиссией) после завершения

расчетов с кредиторами по правилам формирования обычного бухгалтерского баланса, но с обязательным отражением тех же позиций, что и в промежуточном ликвидационном балансе. Другим отличием ликвидационного баланса от обычного бухгалтерского баланса является дата его составления, не совпадающая с окончанием квартала (дата на балансе является датой его составления).

Цель ликвидационного баланса — показать убытки, которые были понесены собственниками и кредиторами предприятия. Входящие остатки ликвидационного баланса должны соответствовать данным промежуточного ликвидационного баланса и показывать результаты конкурсного производства. Актив ликвидационного баланса не содержит каких-либо показателей, поскольку все имущество должно быть реализовано, передано на баланс местной администрации либо списано и утилизировано, а дебиторская задолженность взыскана или списана. По статьям пассива баланса отражаются непогашенные требования кредиторов и понесенные собственником предприятия убытки.

После составления ликвидационного баланса он утверждается арбитражным судом по согласованию с органом, осуществляющим государственную регистрацию юридического лица. При этом следует представить в регистрационный орган всю необходимую документацию.

В частности, для согласования (проверки на соответствие законодательству и нормативным актам РФ) ликвидационного баланса в регистрационный орган представляют:

- 1) ликвидационный баланс — оригинал и копию, подписанные конкурсным управляющим (ликвидационной комиссией), опечатанные и прошитые (2 экземпляра);
- 2) решение арбитражного суда об утверждении ликвидационного баланса;
- 3) журнал “Вестник Высшего Арбитражного Суда” с публикацией о ликвидации;
- 4) доверенность от конкурсного управляющего на согласование ликвидационного баланса;

5) определение арбитражного суда о ликвидации предприятия-банкрота.

После согласования регистрирующим органом ликвидационного баланса оставшееся после удовлетворения требований кредиторов имущество юридического лица, кроме объектов социально-культурного назначения, которые должны быть переданы на баланс местной администрации, распределяется между его учредителями (участниками), имеющими вещные права на это имущество или обязательственные права в отношении этого юридического лица, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или учредительными документами юридического лица.

Вопросы для самопроверки

1. В чем сущность антикризисного управления?
2. Какие процедуры применяются при рассмотрении дела о банкротстве?
3. Какие нормативные документы регулируют ведение бухгалтерского учета в условиях антикризисного управления?
4. Какова методика инвентаризации при конкурсном производстве?
5. Какова очередность выплат, в соответствии с которой арбитражный управляющий проводит расчеты с кредиторами на стадии ликвидации юридического лица?
6. Какова методика учета при процедуре “наблюдение”?
7. Какова методика учета при процедуре “финансовое оздоровление”?
8. Какова методика учета при процедуре “внешнее управление”?
9. Какова методика учета при процедуре “конкурсное производство”?
10. Какова методика учета при процедуре “мировое соглашение”?
11. Какова методика составления промежуточного ликвидационного баланса?

12. Какова методика составления окончательного ликвидационного баланса?

Задания в тестовой форме

Укажите варианты правильных ответов.

1. Банкротство — это:

а) признанная третейским судом неспособность должника в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнять обязанность по уплате обязательных платежей;

б) признанная арбитражным судом неспособность должника в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнять обязанность по уплате обязательных платежей;

в) признанная судом общей юрисдикции неспособность должника в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнять обязанность по уплате обязательных платежей;

г) ответы, приведенные выше, верны.

2. Должник считается неспособным удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам, если соответствующие обязанности не исполнены им в течение:

а) 3 месяцев с наступления даты их исполнения;

б) 1 года с наступления даты их исполнения;

в) 3 лет с наступления даты их исполнения;

г) ответы, приведенные выше, не верны.

3. В соответствии с Законом о банкротстве восстановительные процедуры подразделяются:

а) на внешнее управление и конкурсное производство;

б) внутреннее и внешнее управление;

в) досудебную санкцию и внешнее управление;

г) ответы, приведенные выше, не верны.

4. При рассмотрении дела о банкротстве должника — юридического лица применяются следующие процедуры банкротства:

- а) конкурсное производство и мировое соглашение;
- б) финансовое оздоровление и конкурсная масса;
- в) наблюдение и конкурсная масса;
- г) ответы, приведенные выше, не верны.

5. При рассмотрении дела о банкротстве должника — юридического лица применяются следующие процедуры банкротства:

- а) конкурсное производство и мировое соглашение;
- б) финансовое оздоровление и внешнее управление;
- в) наблюдение и конкурсное производство;
- г) ответы, приведенные выше, верны.

6. Внешнее управление вводится арбитражным судом на основании решения:

- а) ФНС;
- б) собрания кредиторов;
- в) собрания дебиторов;
- г) ответы, приведенные в пунктах “а” и “в”, верны.

7. Мировое соглашение заключается:

- а) для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- б) для составления списка дебиторов;
- в) для составления списка кредиторов;
- г) на любом этапе рассмотрения арбитражным судом дела о банкротстве организации должника.

8. В соответствии с ГК РФ конкурсным управляющим вне очереди:

- а) оплачиваются расходы, связанные с процедурами банкротства;
- б) удовлетворяются требования граждан, перед которыми должник несет ответственность за причинение вреда жизни и здоровью, путем капитализации соответствующих повремен-

ных платежей, а также компенсации морального вреда; задолженность по заработной плате, возникшая после принятия арбитражным судом заявления о признании должника банкротом;

в) производятся расчеты по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (в том числе по контракту), и по выплате вознаграждений по авторским договорам;

г) производятся расчеты с другими кредиторами.

9. Промежуточный ликвидационный баланс составляется:

а) 1 января соответствующего года;

б) на первом этапе конкурсного производства;

в) на втором этапе конкурсного производства;

г) ответы, приведенные выше, не верны.

10. Конкурсная масса отражается:

а) в активе окончательного ликвидационного баланса;

б) в пассиве окончательного ликвидационного баланса;

в) в активе промежуточного окончательного ликвидационного баланса;

г) в пассиве промежуточного окончательного ликвидационного баланса.

Глава 17. Бухгалтерская отчетность

Цели изучения главы:

- ♦ *определение сущности бухгалтерской отчетности и ее роли в управлении экономикой организации;*
- ♦ *раскрытие состава и содержания бухгалтерской отчетности;*
- ♦ *характеристика и порядок составления сводной бухгалтерской отчетности;*
- ♦ *формирование и характеристика показателей пояснительной записки и их использование внутренними и внешними пользователями информации.*

17.1. Отчетность и ее виды

Отчетность представляет собой систему показателей, отражающих результаты хозяйственной деятельности организации за отчетный период. Она включает таблицы, которые составляют по данным бухгалтерского, статистического и оперативного учета.

Система отчетности дает возможность определить итоги работы не только отдельных предприятий, но и объединений, министерств и ведомств. Показатели отчетности способствуют обобщению данных в целом по народному хозяйству. Вместе с тем их используют сами предприятия для контроля за выполнением производственных и финансовых планов, для выявления недостатков и их устранения.

Показатели отчетности также используются для анализа хозяйственной деятельности на отдельных участках производства, определения его положительных и отрицательных сторон, причин отклонений от плана, выявления внутренних резервов для повышения эффективности работы предприятий. Правильно и своевременно составленная отчетность способствует поискам путей снижения себестоимости продукции, увеличению накопления и укреплению финансового состояния предприятия, своевременному взысканию дебиторской и погашению кредиторской задолженности.

Отчетность предприятий классифицируется по различным признакам.

По видам она подразделяется на *оперативную, статистическую, бухгалтерскую и налоговую*.

Оперативная отчетность предназначена для текущего контроля и управления внутри предприятия. Она составляется по данным оперативного учета и содержит сведения по основным показателям за короткие промежутки времени — сутки, пятидневку, неделю, декаду и т. д. В ней содержатся сведения о выполнении плана поставок материалов, о производстве важнейших видов продукции, соблюдении договоров, финансовом положении предприятия и т. д.

Статистическая отчетность составляется по данным статистического, бухгалтерского и оперативного учета и отражает сведения по отдельным показателям хозяйственной деятельности предприятия как в натуральном, так и в стоимостном выражении. Так, с помощью статистической отчетности контролируется реализация плана по объему и качеству продукции, использование оборудования и рабочего времени, выполнение норм выработки, динамика производительности труда и т. д.

Бухгалтерская отчетность представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности за отчетный период. Ее составляют по данным бухгалтерского учета.

Налоговая отчетность представляет собой систему данных налоговых обязательствах налогоплательщика. Ее составляют по данным налогового учета, и она состоит из расчетов, налоговых деклараций и т. д.

Формирование отчетности организации является завершающим этапом учетных работ. В ходе его выполнения подготавливается информация, необходимая как внутренним, так и внешним пользователям (см. рисунок). Следовательно, отчетность организации, исходя из адресности ее пользователей, подразделяется на *внутрихозяйственную (управленческую)* и *внешнюю* (рис. 17.1).

Внутрихозяйственная (управленческая) отчетность выполняет управленческие и информационные функции внутри предприятия. Она используется для разработки и оценки текущих и перспективных планов развития предприятия и принятия на



Рис. 17.1. Пользователи бухгалтерской отчетности

этой основе оперативных и стратегических управленческих решений.

Внешняя отчетность предназначена для удовлетворения потребностей внешних пользователей исходя из разнообразия их интересов: инвесторов — сведениями о доходности и риске инвестиций, ценности и перспективности акций предприятия и его способности выплачивать дивиденды; кредиторов — о способности возратить займы и выплачивать проценты; поставщиков — о платежеспособности предприятия; клиентов — о жизнеспособности предприятия; правительственные учреждения — об эффективности деятельности предприятия, налоговых поступлениях и др.; общественные организации — о тенденциях развития экономики предприятия и т. д.

По периодичности составления отчетность предприятия подразделяется на *промежуточную* и *годовую*.

Промежуточная (текущая) отчетность может быть *посменной, ежедневной, недельной, декадной, месячной, квартальной и полугодовой*. Она более краткая, содержит ограниченное количество форм и показателей, а сроки ее представления более

сжатые. Анализ текущей отчетности позволяет определять и быстро исправлять недостатки в работе, предотвращать их появление в дальнейшем.

Годовая отчетность характеризует хозяйственную деятельность и финансовые результаты предприятия за отчетный год.

По степени обобщения отчетных данных отчетность предприятия подразделяется на *первичную* и *сводную (консолидированную)*.

Первичная отчетность характеризует хозяйственно-финансовую деятельность конкретного предприятия.

Сводную (консолидированную) отчетность составляют вышестоящие или материнские организации на основании первичной бухгалтерской отчетности подведомственных предприятий. Она содержит обобщенные показатели деятельности вышестоящей организации. Большинство показателей сводной отчетности определяется суммированием соответствующих показателей отчетных форм подведомственных предприятий. Отдельные показатели определяются расчетным путем.

По объему представляемой информации отчетность может быть общей, характеризующей итог хозяйственной деятельности предприятия в целом, и специализированной, раскрывающей отдельные стороны этой деятельности (отчетность о материально-техническом снабжении, о выпуске и реализации продукции и др.).

17.2. Основные требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности

Бухгалтерскую отчетность составляют организации, являющиеся юридическими лицами независимо от форм собственности, включая предприятия с иностранными инвестициями. Организации, имеющие дочерние предприятия, кроме собственной бухгалтерской отчетности, составляют также сводную (консолидированную) отчетность, включающую отчеты своих дочерних предприятий. Организации, имеющие филиалы,

представительства и иные подразделения, в том числе выделенные на отдельные балансы, включают показатели деятельности этих структурных подразделений в свою бухгалтерскую отчетность.

Бухгалтерская отчетность предприятия складывается из конкретных отчетных форм, характеризующих его имущественное и финансовое положение и основные итоги финансовой деятельности за определенный период времени. Очень важно, чтобы показатели бухгалтерской отчетности давали объективную характеристику составления дел и результатов работы предприятия. Для этого необходимо, чтобы представляемая бухгалтерская отчетность отвечала определенным требованиям.

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении и результатах деятельности предприятия, а также об имеющихся изменениях в его финансовом положении.

При формировании бухгалтерской отчетности предприятием должна быть обеспечена нейтральность содержащейся в ней информации, 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 решение и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий.

Бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (включая выделенные на отдельные балансы).

При переходе от одного отчетного периода к другому организация должна сохранять содержание и форму составляемой ею бухгалтерской отчетности. Изменения допускаются в исключительных случаях, например, при изменении вида деятельности. 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 предыдущий. Если данные за предшествующий период несопоставимы с данными отчетного периода, то данные за предшествующий период подлежат корректировке. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках с указанием ее причины.

Статьи бухгалтерской отчетности, которые подлежат раскрытию и по которым отсутствуют числовые значения активов, обязательств, доходов, расходов и иных показателей, прочеркиваются или не приводятся.

В бухгалтерской отчетности допускается обособленное отражение показателей об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях. Это возможно в случае, во-первых, существенности отражаемой информации и, во-вторых, без их знания невозможна оценка финансового положения предприятия заинтересованными пользователями. В случае же несущественности этих показателей они могут приводиться в бухгалтерской отчетности общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода. При ее составлении отчетным годом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно. Первым отчетным годом для вновь созданных предприятий считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для предприятий, созданных после 1 октября, таким периодом является период по 31 декабря следующего года.

Бухгалтерская отчетность должна составляться на русском языке и в валюте Российской Федерации.

Каждая часть бухгалтерской отчетности должна содержать следующие данные:

- ◆ указание отчетной даты или отчетного периода;

- ◆ наименование предприятия с указанием его организационно-правовой формы и идентификационного номера (ИНН);

- ◆ форма представления числовых показателей бухгалтерской отчетности (единицы измерения);

- ◆ адрес.

Бухгалтерская отчетность обязательно должна быть подписана руководителем и главным бухгалтером предприятия. На предприятиях, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией (централизованной бухгалтерией) или бухгалтером со стороны, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем этого предприятия и руководителем специализированной организации (центральной бухгалтерии), либо специалистом, ведущим бухгалтерский учет по договору.

17.3. Состав и содержание бухгалтерской отчетности

В соответствии с Федеральным законом “О бухгалтерском учете”, Положением по бухгалтерскому учету “Бухгалтерская отчетность организации” (ПБУ 4/99) и приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н организации и предприятия в настоящее время представляют в обязательном порядке промежуточную и годовую бухгалтерскую отчетность.

Годовая бухгалтерская отчетность организаций состоит из:

- ◆ бухгалтерского баланса — форма № 1;
- ◆ отчета о прибылях и убытках — форма № 2;
- ◆ пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках:
 - отчета об изменениях капитала — форма № 3;
 - отчета о движении денежных средств — форма № 4;
 - приложения к бухгалтерскому балансу — форма № 5;
- ◆ пояснительной записки;

◆ аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

Некоммерческие организации в состав бухгалтерской отчетности дополнительно включают отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6).

Промежуточная бухгалтерская отчетность включает:

- ◆ бухгалтерский баланс — форма № 1;
- ◆ отчет о прибылях и убытках — форма № 2.

При этом необходимо иметь в виду, что организация по своей инициативе в состав промежуточной бухгалтерской отчетности может включать также и другие формы, входящие в состав годовой бухгалтерской отчетности.

Субъекты малого предпринимательства, не применяющие в соответствии с действующим законодательством упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, имеют право не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности формы № 3, 4, 5.

Промежуточная бухгалтерская отчетность составляется нарастающим итогом с начала года.

Формы бухгалтерской отчетности организаций, а также инструкции о порядке их заполнения утверждаются Министерством финансов РФ. Федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета также другими органами, утверждающими в пределах своей компетенции формы бухгалтерской отчетности банков, страховых и других организаций и инструкции о порядке их заполнения, но при условии, что их содержание не противоречит нормативным актам Министерства финансов РФ.

В международной практике применяют два вида бухгалтерской отчетности: *статическую* и *динамическую*.

Под статической отчетностью понимают бухгалтерский баланс. Его еще называют отчетом о финансовом положении предприятия. Он характеризует имущественное и финансово-экономическое состояние предприятия на определенный момент времени.

Под динамической отчетностью понимают отчет о прибылях и убытках. Он отражает результат проведения совокупности хозяйственных операций за определенный период времени.

В российской учетной политике преимущество отдается статической отчетности, при которой основной формой отчетности является бухгалтерский баланс.

В бухгалтерском балансе отражается имущество предприятия, его капитал и обязательства в денежном выражении на определенную дату. Он состоит из двух частей: *актива* и *пассива*. В активе отражается имущество предприятия (хозяйственные средства по их видам), а в пассиве — капитал и обязательства (источники формирования хозяйственных средств).

В отличие от российской учетной традиции, выделяющей баланс как основную форму бухгалтерской отчетности, в экономически развитых странах некоторый приоритет отдается динамической отчетности, включающей главным образом отчет о прибылях и убытках. Именно эта форма приводится первой в годовом отчете фирмы. Это связано с тем, что для западных предпринимателей важнейшим показателем деятельности фирмы является прибыль, в связи с чем ее и стремятся продемонстрировать внешним пользователям в первую очередь.

Динамическая бухгалтерская отчетность (отчет о прибылях и убытках) состоит из двух частей. Первая часть отражает приток (увеличение) активов и относится к категории доходов. Вторая часть отражает отток (уменьшение) активов, которые были использованы для получения доходов. Эта часть относится к категории расходов. Прибыль — эта та сумма, на которую доходы превышают расходы.

Динамическая бухгалтерская отчетность составляется на основе следующих принципов.

Принцип учетного периода. Сущность этого принципа заключается в том, что руководству предприятия и его учредителям, а также различным контролирующим и заинтересованным органам необходима периодическая информация о состоянии дел. Показатель прибыли, полученной за учетный период, яв-

ляется основополагающим критерием для оценки работы организации за данный период.

Принцип консерватизма. Для предприятия, которое предположительно будет существовать неопределенно долго в будущем, не существует достаточной определенности и в том, какая информация относится к прошлым или будущим отчетным периодам. Кроме того, нераспределенной является также оценка прибыльности предприятия. Поэтому признание факта получения прибыли должно осуществляться с известной долей осторожности. В отношении же факта получения убытков такая осторожность может не соблюдаться. Таким образом, согласно принципу консерватизма:

- ◆ доход признается только тогда, когда на это есть обоснованная уверенность;

- ◆ расход признается сразу же, как только возникает обоснованная возможность.

Этот принцип основан на том, что последствия, связанные с убытком и банкротством, значительно более серьезны, чем последствия получения прибыли. Следовательно, оценивать и отражать прибыли и убытки необходимо по разным правилам.

Принцип начислений. Он заключается в том, что при определении величины прибыли объем реализованной продукции должен сопоставляться с ее себестоимостью, независимо от того, когда произошла оплата. Данный принцип предполагает хорошую кредиторскую репутацию покупателя, которая дает обоснованную уверенность в получении в будущем суммы платежа. Однако поскольку практический опыт свидетельствует о том, что не все клиенты оплачивают свои счета, при определении величины прибыли за учетный период сумму продаж целесообразно уменьшить на величину возможных непоступлений.

Принцип увязки доходов с расходами. В соответствии с этим принципом для определения прибыли методом начислений необходимо, чтобы из всех произведенных затрат были выделены только те, которые относятся к деятельности текущего периода и не относятся к доходам будущих периодов. Таким образом, целесообразно все затраты классифицировать либо как расходы,

либо как активы, и подразумевать под расходами затраты текущего периода, а под активами — затраты будущих периодов.

Принцип последовательности. Сущность этого принципа заключается в том, что выбранная учетная политика предприятия должна последовательно применяться из года в год, если не появятся достаточно веские причины для ее изменения, так как изменения в учетной политике затрудняют проведение анализа финансовой отчетности предприятия в разные периоды времени.

Принцип взаимосвязи бухгалтерского учета и налоговых расчетов. Он заключается в том, что налоговое законодательство предъявляет дополнительные требования к ведению бухгалтерского учета. Это приводит к необходимости корректировок прибыли для целей налогообложения по величине и по времени ее получения.

Сравнение принципов ведения бухгалтерского учета, заложенных в международных стандартах, с принципами, используемыми в российской практике, показывает, что отечественная учетная практика во многом приблизилась к международным стандартам. Свидетельством этому могут быть последние положения бухгалтерского учета: “Доходы организации” (ПБУ 9/99), “Расходы организации” (ПБУ 10/99), “Бухгалтерская отчетность” (ПБУ 4/99) и др.

17.4. Порядок составления, представления и утверждения бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность является неотъемлемым элементом всей системы бухгалтерского учета и выступает завершающим этапом учетного процесса. Это обуславливает органическое единство формирующихся в ней показателей с первичной документацией и учетными регистрами.

Бухгалтерская отчетность, по своей сущности, предназначена для удовлетворения потребностей как внутренних, так и внешних пользователей. Поэтому при ее составлении должно быть обеспечено соблюдение следующих условий:

- ◆ полное отражение за отчетный период всех хозяйственных операций; полное совпадение данных синтетического и аналитического учета и их соответствие показателям бухгалтерской отчетности;

- ◆ своевременная инвентаризация денежных средств, материальных ценностей и расчетов;

- ◆ правильная оценка статей баланса.

Для составления бухгалтерской отчетности необходимо проделать предварительную работу, которая должна обеспечить точность и полноту включаемых в отчетные формы данных. Для этого производится тщательная сверка данных синтетического и аналитического учета, контроль за тем, чтобы ни один документ не остался вне записи в соответствующих учетных регистрах, ликвидируются расхождения в расчетах с другими организациями и лицами. При завершении годового цикла бухгалтерского учета, кроме того, проводится полная инвентаризация всех средств и расчетов для устранения возможных расхождений между данными текущего учета и действительным фактическим состоянием средств хозяйства, производятся также заключительные годовые записи и подсчет итогов и сальдо по счетам.

Проверка учетных записей и уточнение оценки объектов бухгалтерского учета обеспечивает реальность показателей бухгалтерской отчетности. В ней объекты должны отражаться в следующей оценке:

- ◆ нематериальные активы — по остаточной стоимости, т. е. по фактическим затратам на приобретение, включая расходы по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, за минусом начисленной амортизации;

- ◆ основные средства — по остаточной стоимости, т. е. по фактическим затратам их приобретения, сооружения и изготовления, за минусом начисленного износа;

- ◆ оборудование — по фактической себестоимости приобретения;

- ◆ капитальные вложения — по фактическим затратам для застройщика (заказчика);

◆ финансовые вложения — по фактическим затратам для инвестора;

◆ материальные ценности (материалы, топливо, запасные части, тара и другие материальные ресурсы) — по фактической их себестоимости;

◆ незавершенное производство — по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, либо по стоимости материальных затрат;

◆ расходы будущих периодов — в сумме фактически произведенных расходов в отчетном периоде, но относящихся к следующим отчетным периодам;

◆ готовая продукция — по фактической или нормативной (плановой) себестоимости;

◆ товары отгруженные, сданные работы и оказанные услуги — по фактической или нормативной (плановой) себестоимости;

◆ дебиторская задолженность — в сумме, признанной дебиторами;

◆ остатки средств по валютному счету — в рублях, определяемых по курсу Центрального банка РФ, действующему на последнее число отчетного периода;

◆ уставный капитал — в размере, определенном учредительными документами;

◆ резервный и добавочный капитал — в сумме неиспользованных средств этих видов капитала;

◆ нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) — в сумме нераспределенной прибыли или непокрытого убытка;

◆ займы и кредиты — на сумму фактической задолженности по займам и кредитам;

◆ кредиторская задолженность — в суммах фактических долгов кредиторам;

◆ доходы будущих периодов — в сумме, полученной в отчетном периоде, но относящейся к будущим отчетным периодам;

◆ резервы предстоящих расходов — в сумме неиспользованных резервов и т. д.

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, об его изменениях, а также о финансовых результатах ее деятельности. Если организация имеет филиалы, представительства и иные структурные подразделения, то она должна включать их показатели деятельности в свою отчетность.

Составленная бухгалтерская отчетность подлежит обязательному представлению:

- ◆ собственникам (органам, уполномоченным управлять государственным имуществом; участникам, учредителям — в соответствии с учредительными документами);
- ◆ государственной налоговой инспекции;
- ◆ территориальным органам государственной статистики по месту регистраций.

Годовая бухгалтерская отчетность должна быть представлена в течение 90 дней по окончании года, а промежуточная — не позднее 30 дней по окончании отчетного периода. Учредители (собственники) предприятия устанавливают в пределах этих сроков конкретную дату представления бухгалтерской отчетности.

Организация, имеющая дочерние и зависимые общества, должна составлять сводную годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 25 апреля следующего за отчетным года и представлять ее в порядке и сроки, установленные действующим законодательством.

Годовая бухгалтерская отчетность организации до представления в указанные адреса рассматривается и утверждается собственниками (учредителями) в порядке, установленном учредительными документами.

Годовая бухгалтерская отчетность предприятия является открытой для заинтересованных пользователей: банков, инвесторов, кредиторов, покупателей, поставщиков и др., которые могут знакомиться с годовой бухгалтерской отчетностью и получить ее копии с возмещением расходов на копирование. Организация должна обеспечить возможность для заинтересованных пользователей ознакомиться с бухгалтерской отчетностью.

В соответствии с действующим законодательством акционерные общества открытого типа, банки и другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, созданные за счет собственных средств, обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1-го июня года, следующего за отчетным.

Публичность бухгалтерской отчетности заключается в ее опубликовании в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности, либо распространении среди них брошюр, буклетов и других изданий, содержащих бухгалтерскую отчетность, а также в ее передаче органам государственной статистики по месту регистрации организации.

Публикации в обязательном порядке подлежат бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках.

Публикуемая бухгалтерская отчетность подлежит обязательной аудиторской проверке и подтверждению ее достоверности независимым аудитором.

17.5. Сводная бухгалтерская отчетность

При наличии у организации дочерних и зависимых обществ они, помимо собственного бухгалтерского отчета, составляют также сводную бухгалтерскую отчетность.

В состав сводной бухгалтерской отчетности включают показатели как головной организации, так и ее дочерних и зависимых обществ. При этом головная организация выступает как основное общество по отношению к дочернему и как преобладающее (участвующее) — по отношению к зависимому. Сводная отчетность включает показатели отчетов обществ, как находящихся на территории Российской Федерации, так и за ее пределами. Порядок составления сводной бухгалтерской отчетности устанавливается Министерством финансов Российской Федерации.

Перед составлением сводной бухгалтерской отчетности следует выверить все взаиморасчеты и другие финансовые взаи-

моотношения головной организации со своими дочерними и зависимыми обществами.

Составление сводного бухгалтерского баланса проводится методом построчного суммирования соответствующих статей с последующим исключением промежуточных результатов. Исключение составляют финансовые вложения головной организации в уставный капитал дочерних обществ и, соответственно, уставные капиталы дочерних обществ в части, принадлежащей головной организации, которые в сводный баланс не включаются.

Не включаются в сводную бухгалтерскую отчетность: показатели, отражающие дебиторскую и кредиторскую задолженность между ними; прибыль от операций между головной организацией и дочерними обществами; прибыль от операций между дочерними обществами; дивиденды, выплачиваемые дочерними обществами головной организации и другим дочерним обществам, а также головной организацией дочерним обществам.

В сводную бухгалтерскую отчетность могут быть внесены коррективы, предусмотренные текущими нормативными документами.

Включение бухгалтерских отчетов зависимых обществ в сводную бухгалтерскую отчетность осуществляется путем отражения в ней следующих расчетных показателей:

- ◆ стоимостная оценка участия головной организации в зависимом обществе показывается в сводном балансе отдельно в группе статей “Долгосрочные финансовые вложения”;

- ◆ доля головной организации в прибылях (убытках) зависимого общества за отчетный период определяется исходя из величины нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) зависимого общества за отчетный период и процента принадлежащих головной организации голосующих акций в их общем количестве (принадлежащей головной организации доли уставного капитала в его общей величине).

Отдельной статьей в сводной отчетности отражается доля головной организации в прибылях (убытках) зависимого обще-

ства. Данную статью отражают как “Капитализированный доход (убыток)”. При этом фактические затраты, произведенные головной организацией при осуществлении инвестиций, корректируются на сумму изменения капитала зависимого общества, не показанные на счете “Прибыли и убытки” зависимого общества.

Для определения величины капитала зависимого общества из итоговой суммы раздела “Капитал и резервы” вычитают суммы, отраженные по статьям “Фонд социальной сферы” и “Целевые финансирование и поступления”.

Сводная годовая бухгалтерская отчетность объединения юридических лиц, созданного организациями на добровольных началах, представляется в порядке и сроки, предусмотренные в учредительных документах объединения, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

Сводная бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации. Ответственность лиц, подписавших сводную бухгалтерскую отчетность, определяется законодательством Российской Федерации.

17.6. Пояснительная записка

Пояснительная записка является самостоятельной структурной частью годового бухгалтерского отчета и готовится всеми экономическими службами производственного предприятия на основании приказа руководителя о подготовке годового отчета. В пояснительной записке приводится информация о данных, требование о раскрытии которых определено Положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ) и не нашедших отражения в формах годовой бухгалтерской отчетности.

В пояснительной записке необходимо раскрыть данные статей, по которым в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках отражаются прочие активы, пассивы, дебиторы, кредиторы, иные обязательства, отдельные виды прибылей и убытков в случае их существенности в общей сумме итогов форм № 1 и 2.

Структура пояснительной записки может включать в себя следующие разделы:

1. Сведения об организации (обществе): полное фирменное наименование; организационно-правовая форма; местонахождение и почтовый адрес; дата государственной регистрации и регистрационный номер; сведения об уставном капитале (его размер, количество и виды акций); количество акционеров, зарегистрированных в реестре, сведения о наиболее крупных акционерах; информация о реестродержателях общества; перечень средств массовой информации, в которых публикуется информация об обществе.

Кроме того, в данном разделе также следует приводить сведения о дочерних и зависимых обществах (полное наименование, место нахождения, вид деятельности).

2. Характеристика деятельности организации за отчетный год: основные виды деятельности (производственной, коммерческой, инвестиционной); объем реализации продукции, товаров, услуг по видам деятельности; данные об инвестициях, осуществленных организацией в отчетном году; основные внешние и внутренние факторы, повлиявшие на хозяйственные и финансовые результаты деятельности организации.

3. Показатели финансово-хозяйственной деятельности. Данный раздел должен содержать систему показателей, достаточно полно характеризующих финансовое состояние организации: имущественное положение; ликвидность; финансовую устойчивость; деловую активность; эффективность деятельности. Результаты проведенного анализа позволят увидеть деятельность организации “со стороны” — так, как ее видят другие лица, не имеющие доступа к иной информации.

Оценка имущественного положения. Финансовое состояние предприятия характеризуется размещением и использованием средств (активов) и источниками их формирования (обязательствами). Названные сведения представлены в бухгалтерском балансе.

При характеристике имущественного положения организации целесообразно привести характеристику основных средств (доли их активной части, коэффициенты износа, обновления, выбытия и т.п.), нематериальных активов, доходных вложений

в материальные ценности, финансовых вложений, научно-технического уровня продукции. Так, при характеристике основных средств можно использовать следующие показатели:

1. **Доля основных средств** в активах, которая определяется отношением стоимости основных средств на начало и конец отчетного периода к активам организации.

2. **Доля активной части основных средств**, которая определяется отношением стоимости активной части основных средств ко всей стоимости основных средств.

3. **Коэффициент износа основных средств** на начало и конец года, который определяется отношением суммы износа основных средств к первоначальной стоимости основных средств;

Коэффициент износа характеризует долю изношенной части основных средств. Эти показатели измеряются в долях единицы и могут быть исчислены как на начало, так и на конец отчетного года. Увеличение коэффициента износа характеризует ухудшение материально-технической базы производственного предприятия.

4. **Коэффициент обновления основных средств**, который определяется отношением первоначальной стоимости поступивших за период основных средств к первоначальной стоимости основных средств на начало периода.

Данный коэффициент показывает, какую часть от имеющихся на конец отчетного периода основных средств составляют новые основные средства.

5. **Коэффициент выбытия основных средств**, который определяется отношением первоначальной стоимости выбывших за период основных средств к первоначальной стоимости основных средств на начало периода.

Данный коэффициент показывает, какая часть основных средств, с которыми производственное предприятие начинало деятельность в отчетном периоде, выбыла из-за ветхости и по другим причинам.

Для оценки имущественного состояния предприятий целесообразно использовать также показатели, приведенные в табл. 17.1.

Таблица 17.1

**Информационное обеспечение расчета показателей
имущественного состояния организации**

Показатель	Информационное обеспечение
1. Активы	Бухгалтерский баланс
2. Чистые активы	Бухгалтерский баланс
3. Собственные средства (капитал)	Бухгалтерский баланс
4. Оборотные средства	Бухгалтерский баланс
5. Собственные оборотные средства	Бухгалтерский баланс
6. Внеоборотные активы	Бухгалтерский баланс
7. Долгосрочные финансовые вложения	Бухгалтерский баланс
8. Дебиторская задолженность	Бухгалтерский баланс
9. Кредиторская задолженность	Бухгалтерский баланс
10. Быстроликвидные активы	Бухгалтерский баланс
11. Денежные средства	Бухгалтерский баланс
12. Текущие обязательства	Бухгалтерский баланс
13. Выручка от продаж	Отчет о прибылях и убытках
14. Чистая прибыль	Отчет о прибылях и убытках

Кроме того, для полной характеристики оценки имущественного положения организации целесообразно привести сведения о расшифровке отдельных статей баланса — прочих оборотных активов и прочих краткосрочных обязательств.

Сведения об активах организации содержатся в I и II разделах актива бухгалтерского баланса.

При оценке имущественного состояния организации особое внимание следует уделить показателю чистые активы.

Под стоимостью **чистых активов** понимается величина, определяемая путем вычитания из суммы активов организации, принимаемых к расчету, суммы ее пассивов, принимаемых к расчету.

Оценка имущества, средств в расчетах и других активов и пассивов организации производится с учетом требований положений по бухгалтерскому учету и других нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету. Для оценки стоимости чистых активов организации составляется расчет по данным бухгалтерской отчетности. Данный расчет составляется в соответствии с приказом Минфина РФ и ФК РЦБ от 29 января 2003 г. № 10н/03-6/пз “Об утверждении порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ”.

В состав активов, принимаемых к расчету, включаются:

— внеоборотные активы, отражаемые в первом разделе бухгалтерского баланса (нематериальные активы, основные средства, незавершенное строительство, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения, прочие внеоборотные активы);

— оборотные активы, отражаемые во втором разделе бухгалтерского баланса (запасы, налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, дебиторская задолженность, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства, прочие оборотные активы), за исключением стоимости в сумме фактических затрат на выкуп собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования, и задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал.

В состав пассивов, принимаемых к расчету, включаются:

— долгосрочные обязательства по займам и кредитам и прочие долгосрочные обязательства;

— краткосрочные обязательства по займам и кредитам;

— кредиторская задолженность;

— задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов;

— резервы предстоящих расходов;

— прочие краткосрочные обязательства.

Расчет стоимости чистых активов производственного предприятия можно приводить в следующей форме (табл. 17.2).

Таблица 17.2

**Расчет оценки стоимости чистых активов
производственного предприятия**

Наименование показателя	Код строки бухгалтерского баланса	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
I. Активы			
1. Нематериальные активы			
2. Основные средства			
3. Незавершенное строительство			

Окончание табл. 17.2

1	2	3	4
4. Доходные вложения в материальные ценности			
5. Долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения			
6. Прочие внеоборотные активы			
7. Запасы			
8. Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям			
9. Дебиторская задолженность			
10. Денежные средства			
11. Прочие оборотные активы			
12. Итого активы, принимаемые к расчету (сумма данных пунктов 1–11)			
II. Пассивы			
13. Долгосрочные обязательства по займам и кредитам			
14. Прочие долгосрочные обязательства			
15. Краткосрочные обязательства по займам и кредитам			
16. Кредиторская задолженность			
17. Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов			
18. Резервы предстоящих расходов			
19. Прочие краткосрочные обязательства			
20. Итого пассивы, принимаемые к расчету (сумма данных п. 13–19)			
21. Стоимость чистых активов акционерного общества (итого активы, принимаемые к расчету (п. 12) минус итог пассивы, принимаемые к расчету (п. 20))			

При составлении расчета необходимо соблюдать следующие условия:

1. Сумма долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений должны приводиться за исключением фактических затрат по выкупу собственных акций у акционеров.

2. Сумма прочих внеоборотных активов должна включать величину отложенных налоговых активов.

3. Величина дебиторской задолженности должна приводиться за исключением задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал.

Прочие долгосрочные обязательства должны включать величину отложенных налоговых обязательств. Кроме того, в сведениях о величине прочих долгосрочных и краткосрочных обязательств должны приводиться суммы созданных в установленном порядке резервов в связи с условными обязательствами и с прекращением деятельности.

Собственные средства (капитал) организации определяются следующим образом: из итога III раздела пассива баланса “Капитал и резервы” вычитается сумма целевого финансирования и поступлений, прибавляются доходы будущих периодов, показанные в V разделе пассива баланса “Краткосрочные обязательства”, вычитаются суммы, отраженные во II разделе актива баланса “Оборотные активы” — налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал, собственные акции, выкупленные у акционеров.

Оборотные средства организации отражаются во II разделе актива баланса “Оборотные активы”. При расчете оборотных средств из итоговой суммы раздела II следует вычесть суммы задолженностей участников (учредителей) по взносам в уставный капитал и собственных акций, выкупленных у акционеров.

Собственные оборотные средства организации рассчитываются следующим образом: из итоговой суммы III раздела баланса “Капитал и резервы” следует вычесть сумму целевых финансирований и поступлений, прибавить доходы будущих периодов, вычесть налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал и итог I раздела актива баланса “Внеоборотные активы”.

Сведения о *внеоборотных активах, долгосрочных финансовых вложениях, дебиторской и кредиторской задолженностях*, а также *денежных средствах* можно получить соответственно в I и II разделах актива баланса.

Сведения о **быстроликвидных активах** организации содержатся во II разделе актива баланса “Оборотные активы” и рассчитываются следующим образом: из суммы дебиторской задолженности (платежи по которой ожидаются в течение 12 мес. после отчетной даты) необходимо вычесть задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал, прибавить стоимость отгруженных товаров и краткосрочных финансовых вложений, за исключением собственных акций, купленных у акционеров, а также прибавить сумму денежных средств и прочих оборотных активов.

Сведения о **текущих обязательствах** организации отражаются в V разделе пассива баланса “Краткосрочные обязательства”. Текущие обязательства организации состоят из краткосрочных займов и кредитов, кредиторской задолженности, задолженности участникам (учредителям) по выплате доходов и прочих краткосрочных обязательств.

Показатель **выручки (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг** отражается в отчете о прибылях и убытках организации. Данный показатель приводится за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей.

Для производственных предприятий большое значение имеет также показатель **чистой прибыли (убытка) отчетного периода**, показываемый в отчете о прибылях и убытках организации. Для расчета данного показателя к величине прибыли (убытка) до налогообложения прибавляют сумму отложенных налоговых активов за отчетный период и вычитают суммы отложенных налоговых обязательств и текущего налога на прибыль организации за отчетный период.

Оценка ликвидности. Ликвидность — это способность предприятия в любой момент осуществлять необходимые платежи, которая наиболее полно характеризуется сопоставлением активов того или иного уровня ликвидности (т.е. скорости обращения в денежные средства без потери своей стоимости) с обязательствами той или иной степени срочности. Баланс абсолютно ликвиден, если по каждой группе обязательств имеется соответствующее

покрытие активами, т.е. предприятие способно без существенных затруднений погасить свои обязательства. Недостаток активов той или иной степени ликвидности свидетельствует о возможных осложнениях в выполнении обязательств.

Для определения ликвидности бухгалтерского баланса следует использовать следующие показатели:

1. Наиболее ликвидные активы — денежные и приравненные к ним средства — A_1 .

2. Быстрореализуемые активы включают в себя дебиторскую задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 12 мес. после отчетной даты (за минусом величины задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал организации), стоимость отгруженных товаров, краткосрочных финансовых вложений и прочих оборотных активов — A_2 .

3. Медленно реализуемые активы состоят из долгосрочных финансовых вложений, а также запасов (за минусом стоимости товаров отгруженных), налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям и дебиторской задолженности (платежи по которой ожидаются более чем через 12 мес. после отчетной даты) — A_3 .

4. Труднореализуемые активы включают в себя величину нематериальных активов, основных средств, вложений во внеоборотные активы, доходных вложений в материальные ценности и прочих внеоборотных активов — A_4 .

5. Наиболее срочные обязательства состоят из кредиторской задолженности по векселям, предъявленным к уплате, перед персоналом организации, перед государственными внебюджетными фондами, перед бюджетом и по полученным авансам — O_1 .

6. Краткосрочные обязательства включают в себя краткосрочные займы и кредиты, кредиторскую задолженность поставщикам и подрядчикам, дочерним и зависимым обществам, а также задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов, величину доходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов и прочих краткосрочных обязательств — O_2 .

7. Средние и долгосрочные обязательства состоят из величины целевых финансирований и поступлений, нераспределен-

ной прибыли прошлых лет, долгосрочных обязательств и кредиторской задолженности перед прочими кредиторами — O_3 .

8. Постоянные обязательства (собственные средства) рассчитываются путем вычитания из III раздела пассива баланса “Капитал и резервы” величины фондов социальной сферы, целевых финансирований и поступлений, дебиторской задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал и собственных акций, выкупленных у акционеров — O_4 .

Бухгалтерский баланс считается абсолютно ликвидным, если имеет место следующее состояние:

$$A_1 \geq O_1$$

$$A_2 \geq O_2$$

$$A_3 \geq O_3$$

$$A_4 \leq O_4$$

Выполнение четвертого неравенства обязательно при выполнении первых трех, поскольку $A_1 + A_2 + A_3 + A_4 = O_1 + O_2 + O_3 + O_4$. Теоретически это означает, что у предприятия соблюдается минимальный уровень финансовой устойчивости, т.е. имеются собственные оборотные средства.

Бухгалтерский баланс считается абсолютно неликвидным (предприятие неплатежеспособно), если имеет место состояние, противоположное абсолютной ликвидности. Данное состояние характеризуется отсутствием собственных оборотных средств и отсутствием возможности погасить свои обязательства без продажи внеоборотных активов. Следует отметить, что недостаток высоколиквидных средств восполняется менее ликвидными.

Оценку ликвидности бухгалтерского баланса логично дополнить анализом коэффициентов ликвидности, представленных в табл. 17.3, которые отражают обеспеченность текущих обязательств активами различной ликвидности (способность предприятия к оплате обязательств).

Оценка финансовой устойчивости. Финансовая устойчивость предприятия определяет долгосрочную (в отличие от ликвидности) стабильность; данный показатель характеризует финансовое положение с точки зрения достаточности и эффективности использования собственного капитала.

Показатели ликвидности баланса

Название показателя	Формула расчета	Примечание
1. Коэффициент текущей ликвидности	(Текущие активы) / (Текущие обязательства)	Покрытие текущих обязательств текущими активами
2. Коэффициент быстрой ликвидности	(Быстроликвидные активы) / (Текущие обязательства)	Покрытие текущих обязательств быстро ликвидными активами
3. Коэффициент мгновенной ликвидности	(Денежные и приравненные к ним средства) / (Текущие обязательства)	Покрытие текущих обязательств денежными и приравненными к ним средствами

Показатели финансовой устойчивости дополняют показатели ликвидности. Если ликвидность недостаточна, но финансовая устойчивость не потеряна, то предприятие имеет шанс не стать банкротом; если потеряна и она, то это неминуемо — любое негативное явление, а особенно совокупность неблагоприятных обстоятельств могут сделать его банкротом.

Наиболее информативен расчет показателей финансовой устойчивости по источникам покрытия потребностей предприятия в запасах и затратах.

К запасам и затратам (**ЗЗ**) относятся величина запасов (за минусом расходов будущих периодов) и затрат организации плюс налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям.

В источники обеспечения входят:

1) источники собственных средств (**СС**). Данный показатель рассчитывается путем вычитания из итоговой суммы раздела III пассива баланса (капитал и резервы) итоговой суммы раздела I актива баланса (внеоборотные активы)

2) кредиты банка и займы, используемые для финансирования запасов и затрат (**КБЗ**). Данный показатель определяется суммированием долгосрочных и краткосрочных займов и кредитов банка, отраженных соответственно в IV и V разделах пассива баланса.

3) кредиторская задолженность, используемая для формирования запасов (**КЗ**). Данный показатель включает в себя кредиторскую задолженность поставщикам и подрядчикам, по векселям, предъявленным к уплате и по авансам полученным.

Абсолютная финансовая устойчивость предприятия (**АФУ**) характеризуется соотношением $ЗЗ < СС + КБЗ + КЗ$.

Предприятие имеет нормальную финансовую устойчивость, если

$$ЗЗ = СС + КБЗ + КЗ.$$

Приведенные соотношения показывают, что предприятие использует все источники финансовых ресурсов и полностью покрывает запасы и затраты.

Финансовое состояние предприятия неустойчиво, если

$$ЗЗ > СС + КБЗ + КЗ.$$

Для покрытия запасов и затрат предприятие вынуждено привлекать дополнительные источники, выходящие за пределы “нормальных” (просроченную задолженность, часть внеоборотных активов и т. д.).

Анализ финансовой устойчивости следует дополнить анализом показателей, представленных в табл. 17.4.

Таблица 17.4

Показатели финансовой устойчивости организации

Показатель	Формула расчета	Примечание
1. Коэффициент финансовой независимости	(Собственный капитал) / (Активы)	Доля собственного капитала в активах
2. Коэффициент маневренности	(Собственные оборотные средства) / (Собственный капитал)	Доля собственных оборотных средств в общем объеме собственного капитала
3. Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	(Собственные оборотные средства) / (Оборотные активы)	Покрытие оборотных средств собственными оборотными средствами

Оценка деловой активности и эффективности деятельности. Для оценки деловой активности организации целесообразно использовать показатели оборачиваемости, представленные в табл. 17.5.

Средняя величина показателей определяется как среднехронологическая за определенный период (по количеству имеющихся данных); в простейшем случае ее можно определить как полусумму показателей на начало и конец отчетного периода.

Таблица 17.5

Показатели деловой активности организации

Показатель	Формула расчета	Примечание
1	2	3
1. Коэффициент общей оборачиваемости активов	(Выручка от реализации продукции, работ, услуг) / (Средняя величина активов)	Отражает скорость оборота (в количестве оборотов за период) всех активов предприятия
2. Коэффициент оборачиваемости оборотных активов	(Выручка от реализации продукции, работ, услуг) / (Средняя величина оборотных активов)	Отражает скорость оборота (в количестве оборотов за период) оборотных активов предприятия
3. Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности	(Выручка от реализации продукции, работ, услуг) / (Средняя величина дебиторской задолженности)	Отражает скорость оборота (в количестве оборотов за период) дебиторской задолженности предприятия
4. Средний срок оборота дебиторской задолженности	$360 / \text{Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности}$	Характеризует средний срок погашения дебиторской задолженности, т.е. сколько времени (в днях) нужно работать предприятию, чтобы выработать продукцию, в стоимостном выражении равную величине дебиторской задолженности
5. Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности	(Выручка от реализации продукции, работ, услуг) / (Средняя величина кредиторской задолженности)	Отражает скорость оборота (в количестве оборотов за период) кредиторской задолженности предприятия

1	2	3
6. Средний срок оборота кредиторской задолженности	360 / Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности	Характеризует средний срок погашения кредиторской задолженности, т. е. сколько времени (в днях) нужно работать предприятию, чтобы выработать продукцию, в стоимостном выражении равную величине кредиторской задолженности
7. Фондоотдача основных средств и внеоборотных активов	(Выручка от реализации продукции, работ, услуг) / (Средняя величина внеоборотных активов)	Показывает отдачу (в денежном исчислении) внеоборотных активов, т. е. сколько продукции (в рублях) приходится на 1 руб. внеоборотных активов за период
8. Коэффициент оборачиваемости собственного капитала	(Выручка от реализации продукции, работ, услуг) / (Средняя величина собственных средств)	Отражает скорость оборота (в количестве оборотов за период) собственного капитала предприятия

Для оценки эффективности деятельности организации целесообразно использовать показатели рентабельности, представленные в табл. 17.6.

При анализе эффективности деятельности целесообразно пользоваться формулой Дюпона, представляющей собой трехфакторную модель и позволяющей изучить влияние изменений рентабельности продаж, оборачиваемости активов и финансового левериджа на рентабельность собственного капитала, которую можно записать в следующем виде:

$$РСК = РА \cdot \Phi Л = РП \cdot ОА \cdot \Phi Л,$$

где $РСК$ — рентабельность собственного капитала;

$РА$ — рентабельность активов;

$\Phi Л$ — финансовый леверидж, который определяется как отношение средней величины активов к средней величине собственного капитала;

Таблица 17.6

Показатели эффективности деятельности организации

Показатель	Формула расчета	Примечание
1. Рентабельность продаж	(Чистая прибыль от продаж) / (Выручка от реализации продукции, работ, услуг)	Показывает, сколько прибыли приходится на 1 руб. продукции
2. Рентабельность активов	(Чистая прибыль) / (Средняя величина активов)	Характеризует эффективность использования всего имущества предприятия. Снижение данного показателя свидетельствует также о накоплении активов и снижении прибыли
3. Рентабельность основных средств и прочих внеоборотных активов	(Чистая прибыль) / (Средняя величина внеоборотных активов)	Отражает эффективность использования основных фондов и прочих внеоборотных активов, измеряемую величиной прибыли, которая приходится на единицу стоимости основных средств
4. Рентабельность собственного капитала	(Чистая прибыль) / (Средняя величина собственного капитала)	Отражает эффективность использования собственного капитала

РП — рентабельность продаж;

ОА — оборачиваемость активов.

Обобщая вышеизложенное, следует отметить, что привлекательность представленной бухгалтерской (финансовой) отчетности повышается тогда, когда представленные показатели приводятся за ряд отчетных периодов.

Вопросы для самопроверки

1. Как и по каким признакам классифицируется отчетность предприятия?
2. Что включают в состав бухгалтерской отчетности?

3. Каково содержание и структура бухгалтерского баланса?

4. Как проводится оценка статей баланса?

5. Каким образом производится реформация бухгалтерского баланса?

6. Каким образом происходит рассмотрение, утверждение и представление бухгалтерской отчетности?

7. Какова техника составления отчета о прибылях и убытках?

8. Что представляет собой сводная бухгалтерская отчетность?

9. Какова методика составления пояснительной записки?

Задания в тестовой форме

1. Отчетность организации — это:

а) система показателей, отражающих результаты хозяйственной деятельности организации за отчетный период;

б) один из главных элементов метода бухгалтерского учета;

в) ответы, приведенные в пунктах а и б, верны;

г) ответы, приведенные в пунктах а и б, не верны.

2. Отчетность организации по видам подразделяется:

а) на внешнюю и внутрихозяйственную;

б) промежуточную и годовую;

в) первичную и сводную;

г) оперативную, статистическую, налоговую и бухгалтерскую.

3. Отчетность организации в зависимости от пользователей информации подразделяется:

а) на внешнюю и внутрихозяйственную;

б) промежуточную и годовую;

в) первичную и сводную;

г) оперативную, статистическую, налоговую и бухгалтерскую.

4. Отчетность организации по периодичности составления подразделяется:

- а) на внешнюю и внутрихозяйственную;
- б) промежуточную и годовую;
- в) первичную и сводную;
- г) оперативную, статистическую, налоговую и бухгалтерскую.

5. Отчетность организации по степени обобщения отчетных данных подразделяется:

- а) на внешнюю и внутрихозяйственную;
- б) промежуточную и годовую;
- в) первичную и сводную;
- г) оперативную, статистическую, налоговую и бухгалтерскую.

6. Бухгалтерская отчетность:

а) отражает сведения по отдельным показателям хозяйственной деятельности организации как в натуральном, так и в стоимостном выражении;

б) предназначена для текущего контроля и управления внутри организации и содержит сведения по основным показателям за короткие промежутки времени — сутки, неделю, декаду и т.д.;

в) представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности за отчетный период;

г) ответы, приведенные в пунктах а, б и в, не верны.

7. В бухгалтерской отчетности приводятся данные:

- а) за последние 5 лет;
- б) последние 3 года;
- в) отчетный и предыдущий период;
- г) предыдущий, отчетный и предстоящий период.

8. Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается:

а) день представления бухгалтерской отчетности в налоговую инспекцию;

б) день представления бухгалтерской отчетности в органы статистики;

в) день утверждения бухгалтерской отчетности собранием учредителей;

г) последний календарный день отчетного периода.

9. Для организаций, созданных после 1 октября текущего года, отчетным годом является:

а) период с 1 января по 31 декабря отчетного года;

б) период с даты их государственной регистрации по 31 декабря текущего года;

в) период с даты их государственной регистрации по 31 декабря следующего года;

г) ответы, приведенные в пунктах а, б и в, не верны.

10. Рентабельность активов определяется по формуле:

а) средняя величина активов : чистая прибыль;

б) средняя величина активов $\times$ чистая прибыль;

в) чистая прибыль : средняя величина активов;

г) чистая прибыль $\times$ средняя величина активов.

Глава 18. Бухгалтерский учет на забалансовых счетах

Цели изучения главы:

- ♦ ознакомление с системой нормативного регулирования бухгалтерского учета ценностей, не принадлежащих организации;
- ♦ усвоение методики учета на забалансовых счетах;
- ♦ раскрытие информации в бухгалтерской отчетности о ценностях, не принадлежащих организации.

18.1. Понятие о забалансовых счетах

Все многообразие хозяйственных актов (от лат. *actus* — акт) официальный документ, запись, протокол), получивших на практике название хозяйственных операций (действий), отражается в определенной системе счетов. Под влиянием различных факторов социального, экономического и технического характера система счетов постоянно изменяется, поэтому она является исторически обусловленной. Для выбора критерия системы счетов следует иметь представление о сущности информации, в том числе той, которую может и должен обобщить и выдать в готовом виде для управления, контроля и анализа бухгалтерский учет.

Система счетов, предназначенная для различных информационных целей, по отношению к бухгалтерскому балансу состоит из двух частей — балансовых и забалансовых.

Такое деление основано на экономическом подходе к классификации средств организации и отражает правовое состояние средств. Балансовые счета предназначены для учета наличия и движения средств, их источников, а также хозяйственных процессов, и на них учитываются все хозяйственные акты, происходящие с собственными средствами и источниками их образования.

Забалансовые счета предназначены для учета наличия и движения средств и их источников, которые не принадлежат данной организации, однако находятся определенное время в

ее распоряжении или на ее сохранности. Хозяйственные акты, связанные с изменениями в составе средств и их источников, не принадлежащими данной организации, в балансе не отражаются, так как они учитываются в балансах других организаций и предприятий. Для контроля за указанными ценностями открываются специальные счета, носящие название забалансовых. Характерным для этих счетов является то, что они не включены в настоящее время в общую систему счетов бухгалтерского учета, на которых хозяйственные акты отражаются методом двойной записи.

Учет на забалансовых счетах предполагает однократную запись — только по дебету или только по кредиту забалансового счета. Часть забалансовых счетов имеет всегда дебетовый остаток, другая часть — кредитовый.

Сводные учетные регистры также упрощены и чаще всего представляют собой накопительные ведомости с графой “Приход”, отражающей поступление, принятие на учет забалансовых ценностей, и графой “Расход”, в которую заносятся данные о выбытии, списании забалансовых ценностей.

Проводки на забалансовых счетах типичны и относятся к конкретным хозяйственным операциям.

18.2. Учет арендованных основных средств

Для учета арендованных основных средств применяется одноименный счет 001 “Арендованные основные средства”, который предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств, арендованных предприятием на основе договора аренды. Арендованные основные средства приходятся по дебету счета 001 в оценке, указанной в договоре, на основании приемопередаточного акта, накладной либо какого-то другого документа, удостоверяющего факт передачи основных средств в аренду арендатору. При этом производится следующая запись:

Дебет счета 001 — на стоимость основных средств, поступивших по договору аренды.

В период аренды арендатор несет ответственность за полученные основные средства и в случае их поломки, утраты либо иного виновного причинения ущерба возмещает их стоимость арендодателю.

По окончании срока аренды арендованные основные средства возвращаются арендодателю в полном объеме.

Списание с забалансового учета арендованных основных средств отражается записью:

Кредит счета 001 — на стоимость выбывших или возвращенных основных средств арендодателю.

По окончании арендного договора и возврате всех арендованных основных средств собственнику счет 001 закрывается и не имеет сальдо.

Аналитический учет на счете 001 должен обеспечить прежде всего сохранность арендованных основных средств. Имеет смысл вести учет в разрезе каждого арендодателя по инвентарным номерам основных средств, присвоенных собственниками.

Организация, получившая основные средства и отразившая их на забалансовом учете, обеспечивает, таким образом, раздельный учет собственного и арендованного имущества.

18.3. Учет товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение

Для учета товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, применяется одноименный счет 002 “Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение”. Данный счет используется предприятиями-покупателями для учета ценностей, которые по каким-либо причинам не оплачены, но поступили на предприятие и до разрешения спорных вопросов находятся на ответственном хранении.

Такая ситуация возникает, когда товарно-материальные ценности отгружаются в адрес покупателя, а последний на законных основаниях отказывается от акцепта (оплаты) выставленных платежных документов.

Иногда покупателю поступают еще не оплаченные им товарно-материальные ценности, запрещенные к расходованию до их полной оплаты.

Расходовать, использовать и даже просто оплачивать материальные ценности до выяснения всех спорных вопросов и получения комплекса товаросопроводительных документов бухгалтерия покупателя не имеет возможности, но обеспечить сохранность обязана. Поэтому предприятие-покупатель приходит товарно-материальные ценности по дебету счета 002 в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах либо платежных требованиях, а при их отсутствии — комиссионно оценивает поступившие товарно-материальные ценности и оформляет соответствующий акт.

После оплаты товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, счет 002 закрывается, а сами ценности приходятся на соответствующий балансовый счет (10 “Материалы”, 41 “Товары”) в корреспонденции с соответствующим счетом расчетов.

Счет 002 может быть закрыт также при отрицательном решении вопроса об оплате и отправке товарно-материальных ценностей, находившихся на ответственном хранении, обратно поставщику.

Таким образом, у покупателя наиболее часто выполняются следующие записи:

Дебет счета 002 — на стоимость полученных от поставщиков, но неоплаченных ценностей, принятых на ответственное хранение;
Кредит счета 002 — снятие с учета материальных ценностей, принятых ранее на ответственное хранение в связи с постановкой на баланс или в связи с их возвратом поставщику.

Поставщики используют счет 002 в случаях, когда материальные ценности полностью оплачены покупателями и

не вывезены по каким-либо объективным, не зависящим от предприятий, причинам. Списанные с баланса поставщика продукция, товары после оплаты и оформления товаросопроводительных документов уже являются собственностью покупателя, но временно, в порядке исключения, могут находиться на складах поставщика (с условием оформления сохранными расписками).

Такого рода операции оформляются следующими записями:

Дебет счета 002 — оплаченные покупателем товарно-материальные ценности временно оставлены на ответственное хранение с оформлением сохранных расписок;

Кредит счета 002 — находившиеся на ответственном хранении и оплаченные товарно-материальные ценности вывезены покупателем (заказчиком).

Аналитический учет на счете 002 организуется по аналогии с учетом на любом балансовом счете по учету товарно-материальных ценностей, т. е. по видам, сортам, местам хранения, предприятиям-владельцам, номенклатуре и т. п.

18.4. Учет материалов, принятых в переработку

Для учета материалов, принятых в переработку, применяется одноименный счет 003 “Материалы, принятые в переработку”. Данный счет предназначен для учета получения, движения и использования так называемого давальческого сырья, являющегося собственностью заказчика, но передаваемого им на переработку, доработку, розлив другим специализированным организациями.

Предприятие, работающее на давальческом сырье, не оплачивает его, принимает давальческое сырье на забалансовый счет по дебету счета 003 по ценам, предусмотренным в договорах, и занимается его переработкой. Свои затраты (без стоимости сырья и материалов заказчика) предприятие-переработчик учитывает в общеустановленном порядке на счетах учета затрат.

Новый полученный продукт из давальческого сырья передается заказчику, и стоимость израсходованного давальческого сырья списывается записью по кредиту счета 003.

Забалансовый счет 003 после полной сдачи ранее полученных материалов заказчику в виде готовой продукции либо в виде неизрасходованного остатка не имеет сальдо.

Аналитический учет на счете 003 организуется по заказчикам, видам, сортам сырья и материалов и местам их нахождения.

В бухгалтерском учете по материалам, принятым в переработку, производятся следующие записи:

Дебет счета 003 — получено давальческое сырье от заказчиков для переработки (доработки) по ценам, предусмотренным в договоре;

Кредит счета 003 — давальческое сырье возвращено заказчику либо использовано на изготовление продукции.

18.5. Учет товаров, принятых на комиссию

Для учета товаров, принятых на комиссию, применяется одноименный счет 004 “Товары, принятые на комиссию”. Данный счет используется предприятиями-комиссионерами, чаще всего торговыми, для учета поступления, движения и выбытия товара, принятого на комиссию в соответствии с договором комиссии у комитента.

По договору комиссии комиссионер обязуется по поручению комитента (т. е. лица, по поручению которого совершается сделка) совершить одну или несколько операций от своего имени за вознаграждение.

Разновидностью договора комиссии на продажу является договор консигнации. Комитент, именуемый консигнантом, передает товары комиссионеру (консигнатору) для продажи третьим лицам.

Консигнатор в случае выполнения условий договора получает комиссионное вознаграждение как скидку от цены товара, если цена консигнанта фиксирована.

Если договором предусмотрены свободные цены продажи, то консигнатор может получить дополнительную прибыль в виде процента от разницы в ценах, зафиксированных в договоре консигнации и фактически реализованных в сделке.

В любом случае по договору комиссии или консигнации комиссионер (консигнатор) получает товарно-материальные ценности на реализацию. Он должен обеспечить их сохранность и проследить за их реализацией, от этого в конечном счете зависит его вознаграждение. Поэтому ведение счета 004 является для него обязательным условием для предоставления отчетности комитенту (собственнику товарно-материальных ценностей).

Полученные по договору комиссии товары приходятся по дебету счета 004 в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах, и списываются по кредиту забалансового счета 004 при реализации либо возврате товаров комитенту.

Аналитический учет на счете 004 ведется по видам товаров и предприятиям (лицам) — комитентам, так как необходимо обеспечить не только сохранность каждой единицы товара, но и правильно рассчитаться с каждым комитентом в отдельности.

В бухгалтерском учете по товарам, принятым на комиссию, производятся следующие записи:

Дебет счета 004 — поступили товары по договору комиссии (консигнации) по ценам, предусмотренным в приемо-сдаточном акте или договоре;

Кредит счета 004 — товары, принятые на комиссию, ревизованы или возвращены комитенту.

18.6. Учет оборудования, принятого для монтажа

Для учета оборудования, принятого для монтажа, применяется одноименный счет 005 “Оборудование, принятое для монтажа”. Данный счет используется преимущественно в строительных организациях. При этом оборудование:

- ◆ входит в смету на строительство объекта;

◆ требует монтажа, т. е. проведения работ по его установке на постоянном месте эксплуатации (прикреплению к фундаменту, полу, междуэтажному перекрытию или другим несущим конструкциям зданий и сооружений) или сборке;

◆ не принадлежит строительной организации (право собственности на данное оборудование сохраняется за организацией-заказчиком);

◆ учитывается у подрядчика на забалансовом счете 005 “Оборудование, принятое для монтажа”.

Учет данного оборудования строительная организация ведет по заказчикам, видам оборудования в оценке, установленной в документе заказчика. Передача оборудования заказчиком подрядчику для сдачи в монтаж производится на основании акта типовой формы № ОС-15 “Акт приемки-передачи оборудования в монтаж”.

При этом оборудование продолжает числиться у заказчика на счете 07 “Оборудование к установке”.

Строительная организация учитывает оборудование следующими записями:

Дебет 005 “Оборудование, принятое для монтажа” — отражается стоимость оборудования, переданного в монтаж.

Установка самого оборудования в бухгалтерском учете отражается записями:

Дебет счета 20 “Основное производство”;

Кредит счета 10 “Материалы” (и др.) — отражаются затраты на монтаж полученного оборудования.

При этом по кредиту счета 005 “Оборудование, принятое для монтажа” списывается с учета стоимость оборудования, переданного в монтаж.

При приобретении оборудования, требующего монтажа, строительной организацией она учитывает его на своем балансе в порядке, установленном для учета материально-производственных запасов. Заказчик в этом случае оплачивает организации сто-

имость выполненных работ в размере, предусмотренном договором, с учетом стоимости смонтированного оборудования.

Аналитический учет по счету 005 “Оборудование, принятое для монтажа” ведется по отдельным объектам или агрегатам.

18.7. Учет бланков строгой отчетности

Для учета бланков строгой отчетности используется одноименный счет 006 “Бланки строгой отчетности”. Данный счет является самым распространенным из всех забалансовых счетов. Он применяется практически на каждом предприятии, так как обобщает данные о наличии и движении находящихся на хранении и выдаваемых под отчет бланков строгой отчетности. Перечень документов, которые предприятие считает бланками строгой отчетности, порядок их хранения, выдачи, инвентаризации устанавливается руководителем предприятия и оформляется приказом.

В общем случае к бланкам строгой отчетности относятся: квитанционные книжки, по которым конкретными исполнителями могут быть получены денежные средства в оплату за услуги и работы, бланки удостоверений, дипломов, свидетельств, использование которых предоставляет определенные права или льготы, а также талоны, абонементы, билеты и прочие документы, являющиеся средством платежа; к бланкам строгой отчетности могут быть отнесены бланки векселей, незаполненные трудовые книжки, путевки, приобретаемые за счет предприятия или фонда социального страхования до выдачи их работнику и многое другое.

Особое место среди ценностей, учитываемых на счете 006, занимают банковские (лимитированные и нелимитированные) чековые книжки, дающие право на снятие со счета денежных средств, а также получившие в последние годы широкое распространение дисконтные карты.

На предприятии должен быть организован забалансовый учет бланков строгой отчетности и таким образом, чтобы исключить использование неучтенных бланков, а также возможный подлог и подделку документов, по которым, в частности, принимаются денежные средства от населения.

С этой целью выдача пронумерованных бланков производится с указанием начального и конечного номера документа, под роспись ответственного лица. Все полученные бланки должны быть использованы, а испорченные или неиспользованные бланки сдаются обратно в бухгалтерию для хранения и уничтожения в сроки, установленные приказом руководителя.

Весь учет на предприятии по счету 006 ведется в условной оценке, чаще всего — поштучно по каждому виду бланков строгой отчетности.

Поступление на предприятие указанных бланков отражается по дебету счета 006 в графе “Приход на предприятие”.

Пронумерованные, сброшюрованные бланки выдаются для использования конкретным материально ответственным лицам и отражаются по кредиту 006 (графа “Расход”) в разрезе конкретных исполнителей. Здесь для целей учета вполне применима двойная запись: бланки, выданные (списанные) бухгалтерией предприятия с учета в месте хранения, должны найти свое отражение в том же количестве у материально ответственных лиц (исполнителей), получивших их под отчет.

Получение отчетов от ответственных лиц в случае использования (погашения) бланков строгой отчетности, т. е. с приложением корешков квитанций, расписок о полученных дипломах и т. п., или возврате — в случае порчи, невыдаче отражается также двойной записью: по дебету 006 при постановке на учет в централизованной бухгалтерии и одновременно кредиту 006 при списании бланков строгой отчетности с учета у конкретного исполнителя.

По окончании сроков хранения бланков строгой отчетности они уничтожаются по акту комиссии и окончательно списываются с забалансового счета 006.

Аналитический учет по счету 006 должен быть организован по каждому виду бланков и местам их хранения.

В бухгалтерском учете по бланкам строгой отчетности производятся следующие записи:

Дебет счета 006, субсчет “Бланки строгой отчетности в централизованной бухгалтерии” — на величину (количество) поступивших бланков строгой отчетности;

Кредит счета 006 — на величину (количество) бланков строгой отчетности, списываемых с учета в связи с их уничтожением.

18.8. Учет списания в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов

Для учета списания в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов применяется одноименный счет 007 “Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов”. Он обобщает информацию о дебиторской задолженности, списанной в убыток вследствие неплатежеспособности должника.

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации либо за счет резерва сомнительных долгов, либо на финансовые результаты у коммерческой организации в соответствии с п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета.

Списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность должна отражаться за бухгалтерским балансом в течение 5 лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

Счет 007 должен присутствовать за балансом каждого предприятия, имеющего должников, чья неплатежеспособность признана судом.

Одновременно со списанием с баланса дебиторской задолженности составляется следующая запись:

***Дебет счета 63 “Резервы по сомнительным долгам”;
Кредит счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”.***

На сумму списываемых с баланса не востребовавшихся долгов при принятом в учетной политике методе формирования резер-

ва, выполняется запись по постановке списанного долга на забалансовый учет по дебету счета 007.

В случае, если организация не формирует резерв сомнительных долгов и списание дебиторской задолженности, не реальной к взысканию, осуществляется за счет финансовых результатов, постановка списанного долга на учет за балансом также является обязательным условием. При этом в учете производят запись по дебету счета 91 “Прочие доходы и расходы” и по кредиту счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”.

На сумму списываемых с баланса не востребовавшихся долгов при отсутствии в учетной политике указаний на формирование резерва на подобные цели в учете дебетуют счет 007.

В случае, если суммы ранее списанной дебиторской задолженности взысканы и поступили на счета или в кассу предприятия, в учете производят записи по дебету счетов 50 “Касса” или 51 “Расчетные счета” и кредиту счета 91 “Прочие доходы и расходы” — на сумму поступившей задолженности, ранее списанной с баланса.

Одновременно с забалансового счета задолженность списывается записью по кредиту счета 007.

Также счет 007 кредитуются, если закончился пятилетний срок наблюдения за указанной задолженностью и возможность взыскания полностью исчерпана.

Аналитический учет по счету 007 организуется по каждому должнику и каждому долгу, списанному в убыток.

18.9. Учет обеспечения обязательств и платежей, полученных и выданных

Для учета обеспечения обязательств и платежей полученных применяется одноименный счет 008 “Обеспечения обязательств и платежей полученные”. Данный счет используется для обобщения информации о наличии и движении полученных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей, а также обеспечении полученных под товары, передан-

ные другим предприятиям на консигнацию. Развитие рынка ценных бумаг, которые чаще всего являются средством платежа, потребовало ведения учета наличия и движения полученных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей. Кроме того, любое предприятие, передающее другим предприятиям на консигнацию товары и получившее обеспечение под эти товары, также заинтересовано в их учете.

Обеспечение (гарантию) представляет собой документ, где одно предприятие гарантирует другому выполнение обязательств в определенный срок на определенную сумму и подтверждает, что готово погасить задолженность, если она образуется вследствие неисполнения обязательств.

Если в гарантии не указана четкая сумма, то для бухгалтерского учета она принимается исходя из условий договора. Но все же следует избегать “бессуммовых” гарантий, не подтвержденных договором, так как их учет и впоследствии взыскание задолженности по ним крайне затруднены.

Полученные обеспечения приходятся по дебету счета 008 на основании полученного документа и списываются по мере погашения задолженности или выполнения обязательств согласно договоренности.

Аналитический учет на счете 008 ведется по каждому полученному обеспечению в отдельности.

В бухгалтерском учете по обеспечению обязательств и платежей полученных производятся следующие записи:

Дебет счета 008 — получена гарантия в обеспечение выполнения обязательств или обеспечение под товар, переданный другим предприятиям на консигнацию;

Кредит счета 008 — списаны обеспечения в связи с погашением задолженности.

Для учета обеспечения обязательств и платежей выданных применяется одноименный счет 009 “Обеспечения обязательств и платежей выданные”. Данный счет контролирует выданные предприятием гарантии в обеспечение выполнения обязательств и платежей.

По аналогии со счетом 008 в случае, если в гарантии не указана сумма, она определяется исходя из условий договора.

Аналитический учет на счете 009 ведется по каждому выданному обеспечению.

Наиболее распространенными ценными бумагами являются векселя, которые ведут к возникновению условных прав и обязательств организации.

Выдавая поручительство по векселю, организация дебетует счет 009. При получении извещения об оплате выданного векселя, истечении сроков исковой давности или оплате векселя самим поручителем счет 009 кредитуются.

Переданные (индоссированные) векселя также необходимо отражать на дебете счета 009 и снимать с учета при получении извещения об оплате векселя, истечении срока исковой давности или самостоятельной оплате.

18.10. Учет износа основных средств

Для учета износа основных средств применяется одноименный счет 010 “Износ основных средств”. Данный счет используется в учете некоммерческих организаций по объектам основных средств, по которым в соответствии с установленными правилами амортизация не начисляется.

Начисление износа по указанным объектам производится в конце года по установленным нормам амортизационных отчислений.

При выбытии объекта сумма износа списывается со счета 010 “Износ основных средств”.

Аналитический учет должен быть организован по каждому имеющемуся объекту.

Записи по счету 010 имеют следующий вид:

Дебет счета 010 — в конце года начислен износ по объектам внешнего благоустройства и жилфонда;

Кредит счета 010 — начисленный износ по данным объектам списан в связи с их выбытием.

18.11. Учет основных средств, сданных в аренду

Для учета основных средств, переданных в аренду, используется забалансовый счет 011 “Основные средства, сданные в аренду”. Счет 011 применяется в том случае, если основное средство передается на баланс арендатора, в том числе при заключении договора лизинга. Стоимость лизингового имущества, переданного на баланс лизингополучателю, будет учитываться у лизингодателя на счете 011.

Записи по счету 011 имеют следующий вид:

***Дебет счета 011 — основные средства сданы в аренду (лизинг);
Кредит счета 011 — основные средства возвращены или перешли в
собственность лизингополучателя.***

Основные средства, сданные в аренду, учитываются на счете 011 “Основные средства, сданные в аренду” 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.

Вопросы для самопроверки

1. Для чего нужны забалансовые счета?
2. В чем особенности отражения информации на забалансовых счетах?
3. Как строится аналитический учет информации, отражаемой на забалансовых счетах?
4. В какой форме отчетности имеется информация о ценностях, не принадлежащих предприятию?
5. Что означает запись: “Дебет счета 001”?

6. Что означает запись: “Кредит счета 002”?
7. Что означает запись: “Дебет счета 003”?
8. Что означает запись: “Кредит счета 004”?
9. Что означает запись: “Дебет счета 005”?
10. Что означает запись: “Кредит счета 006”?
11. Что означает запись: “Дебет счета 007”?
12. Что означает запись: “Кредит счета 008”?
13. Что означает запись: “Дебет счета 009”?
14. Что означает запись: “Кредит счета 010”?
15. Что означает запись: “Дебет счета 011”?

Задания в тестовой форме

Укажите варианты правильных ответов.

1. Забалансовые счета предназначены для учета:
 - а) не принадлежащих организации, но находящихся в ее распоряжении либо находящихся в организации на ответственном хранении ценностей;
 - б) условных прав и обязательств;
 - в) ответы, приведенные выше, верны;
 - г) ответы, приведенные выше, не верны.

2. Оприходование арендованных основных средств в бухгалтерском учете отражается записью:
 - а) Дебет счета 01 “Основные средства”, кредит счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”;
 - б) Дебет счета 01 “Основные средства”, кредит счета 08 “Вложения во внеоборотные активы”;
 - в) Кредит счета 001 “Арендованные основные средства”;
 - г) Дебет счета 001 “Арендованные основные средства”.

3. Списание с забалансового учета арендованных основных средств в бухгалтерском учете отражается записью:
 - а) Дебет счета 01 субсчет “Выбытие основных средств”, кредит счета 001 “Арендованные основные средства”;

- б) Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”, кредит счета 001 “Арендованные основные средства”;
- в) Кредит счета 001 “Арендованные основные средства”;
- г) ответы, приведенные выше, не верны.

4. Принятие товарно-материальных ценностей на ответственное хранение в учете отражается записью:

- а) Дебет счета 41 “Товары”, кредит счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”;
- б) Дебет счета 002 “Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение”;
- в) Кредит счета 002 “Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение”;
- г) Дебет счета 41 “Товары”, кредит счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”.

5. Списание проданных товаров, принятых на комиссию, в бухгалтерском учете отражается записью:

- а) Дебет счета 90 “Продажи”, кредит счета 41 “Товары”;
- б) Дебет счета 90 “Продажи”, кредит счета 004 “Товары, принятые на комиссию”;
- в) Дебет счета 004 “Товары, принятые на комиссию”, кредит счета 90 “Продажи”;
- г) Кредит счета 004 “Товары, принятые на комиссию”.

6. Уценка товаров, принятых на комиссию, в бухгалтерском учете отражается записью:

- а) Кредит счета 004 “Товары, принятые на комиссию”;
- б) Дебет счета 14 “Резервы под снижение стоимости материальных ценностей”, кредит счета 004 “Товары, принятые на комиссию”;
- в) Дебет счета 14 “Резервы под снижение стоимости материальных ценностей”, кредит счета 41 “Товары”;
- г) ответы, приведенные выше, не верны.

7. Списание с учета оборудования, принятого для монтажа, в бухгалтерском учете отражается записью:

- а) Дебет счета 005 “Оборудование, принятое для монтажа”;
- б) Кредит счета 005 “Оборудование, принятое для монтажа”;

в) Дебет счета 07 “Оборудование к установке”, кредит счета 005 “Оборудование, принятое для монтажа”;

г) Дебет счета 005 “Оборудование, принятое для монтажа”, кредит счета 07 “Оборудование к установке”.

8. Поступление в организацию бланков строгой отчетности в бухгалтерском учете отражается записью:

а) Дебет счета 10 “Материалы”, кредит счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”;

б) Дебет счета 51 “Расчетные счета”, кредит счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”;

в) Дебет счета 006 “Бланки строгой отчетности”, кредит счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”;

г) Дебет счета 006 “Бланки строгой отчетности”.

9. Получение организацией гарантии в обеспечение выполнения обязательств и платежей в бухгалтерском учете отражается записью:

а) Дебет счета 008 “Обеспечения обязательств и платежей полученные”;

б) Кредит счета 008 “Обеспечения обязательств и платежей полученные”;

в) Дебет счета 009 “Обеспечения обязательств и платежей выданные”;

г) Кредит счета 009 “Обеспечения обязательств и платежей выданные”.

10. Выдача организацией гарантии в обеспечение выполнения обязательств и платежей в бухгалтерском учете отражается записью:

а) Дебет счета 008 “Обеспечения обязательств и платежей полученные”;

б) Кредит счета 008 “Обеспечения обязательств и платежей полученные”;

в) Дебет счета 009 “Обеспечения обязательств и платежей выданные”;

г) Кредит счета 009 “Обеспечения обязательств и платежей выданные”.

Ответы на тестовые задания

Номера заданий	Главы								
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	а	г	а	в	в	г	г	в	г
2	в	в	а	г	б	б	в	в	г
3	а	г	б	а	а	а	в	а	б
4	в	а	а	а	г	б	в	г	б
5	г	г	б	г	б	в	б	в	г
6	в	в	в	г	а	в	в	в	в
7	а	б	а	б	б	г	г	в	г
8	а	а	а	г	б	а	г	в	в
9	в	в	в	г	г	г	г	г	а
10	а	в	а	в	г	в	г	в	в

Номера заданий	Главы								
	10	11	12	13	14	15	16	17	18
1	в	г	г	в	в	а	б	в	в
2	г	в	а	г	б	б	а	г	г
3	г	в	а	а	б	в	в	а	в
4	г	в	б	б	в	в	а	б	б
5	г	г	б	б	г	в	г	в	г
6	г	г	а	в	б	в	б	в	а
7	в	г	в	б	а	г	г	в	б
8	г	б	г	б	г	в	а	г	в
9	г	а	б	б	в	г	б	в	б
10	в	г	а	в	г	в	в	в	в

Литература

- Гражданский кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая.
- Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая.
- Федеральный закон “О бухгалтерском учете” от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ № 34н от 29 июля 1998 г.
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Утвержден приказом Минфина РФ № 94н от 31 октября 2000 г.
- Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Утверждена приказом Минфина РФ № 94н от 31 октября 2000 г.
- Положение по бухгалтерскому учету “Учетная политика организации” (ПБУ 1/2008). Утверждено приказом Минфина РФ № 106н от 6 октября 2008 г.
- Положение по бухгалтерскому учету “Учет договоров строительного подряда” (ПБУ 2/2008). Утверждено приказом Минфина РФ № 116н от 24 октября 2008 г.
- Положение по бухгалтерскому учету “Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте” (ПБУ 3/2006). Утверждено приказом Минфина РФ № 154н от 27 ноября 2006 г.
- Положение по бухгалтерскому учету “Бухгалтерская отчетность организации” (ПБУ 4/99). Утверждено приказом Минфина РФ № 43н от 6 июля 1999 г.
- Положение по бухгалтерскому учету “Учет материальных производственных запасов” (ПБУ 5/01). Утверждено приказом Минфина РФ № 44н от 9 июня 2001 г.
- Положение по бухгалтерскому учету “Учет основных средств” (ПБУ 6/01). Утверждено приказом Минфина РФ № 26н от 30 марта 2001 г.
- Положение по бухгалтерскому учету “События после отчетной даты” (ПБУ 7/98). Утверждено приказом Минфина РФ № 56н от 25 ноября 1998 г.
- Положение по бухгалтерскому учету “Условные факты хозяйственной деятельности” (ПБУ 8/01). Утверждено приказом Минфина РФ № 96н от 28 ноября 2001 г.
- Положение по бухгалтерскому учету “Доходы организации” (ПБУ 9/99). Утверждено приказом Минфина РФ № 32н от 6 мая 1999 г.
- Положение по бухгалтерскому учету “Расходы организации” (ПБУ 10/99). Утверждено приказом Минфина РФ № 33н от 6 мая 1999 г.
- Положение по бухгалтерскому учету “Информация о связанных сторонах” (ПБУ 11/2008). Утверждено приказом Минфина РФ № 48н от 29 апреля 2008 г.
- Положение по бухгалтерскому учету “Информация по сегментам” (ПБУ 12/2000). Утверждено приказом Минфина РФ № 11н от 27 января 2000 г.
- Положение по бухгалтерскому учету “Учет государственной помощи” (ПБУ 13/00). Утверждено приказом Минфина РФ № 92н от 16 октября 2000 г.
- Положение по бухгалтерскому учету “Учет нематериальных активов” (ПБУ 14/2007). Утверждено приказом Минфина РФ № 153н от 27 декабря 2007 г.

Положение по бухгалтерскому учету “Учет расходов по займам и кредитам” (ПБУ 15/2008). Утверждено приказом Минфина РФ № 107н от 6 октября 2008 г.

Положение по бухгалтерскому учету “Информация по прекращаемой деятельности” (ПБУ 16/02). Утверждено приказом Минфина РФ № 66н от 2 июля 2002 г.

Положение по бухгалтерскому учету “Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы” (ПБУ 17/02). Утверждено приказом Минфина РФ № 115н от 19 ноября 2002 г.

Положение по бухгалтерскому учету “Учет расчетов по налогу на прибыль организаций” (ПБУ 18/02). Утверждено приказом Минфина РФ № 114н от 19 ноября 2002 г.

Положение по бухгалтерскому учету “Учет финансовых вложений” (ПБУ 19/02). Утверждено приказом Минфина РФ № 126н от 10 декабря 2002 г.

Положение по бухгалтерскому учету “Информация об участии в совместной деятельности” (ПБУ 20/03). Утверждено приказом Минфина РФ № 105н от 24 ноября 2003 г.

Положение по бухгалтерскому учету “Изменение оценочных значений” (ПБУ 21/08). Утверждено приказом Минфина РФ № 106н от 6 октября 2008 г.

Безруких П. С. и др. Бухгалтерский учет. — М.: Бухгалтерский учет, 2008.

Бетге Й. Балансоведение. — М.: Бухгалтерский учет, 2000.

Вещунова Н. Л., Фомина Л. Ф. Бухгалтерский учет. — М.: Финансы и статистика, 2004.

Керимов В. Э. Бухгалтерский управленческий учет. — М.: ИТК “Дашков и К”, 2008.

Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет. — М.: Инфра-М, 2008.

Ларионов А. Д. и др. Бухгалтерский учет. — М.: Гроссбук, 2003.

Палий В. Ф. Бухгалтерский учет. — М.: Бухгалтерский учет, 2008.

Полякова С. И. и др. Бухгалтерский учет. — М.: Инфра-М, 2004.

Соколов Я. В., Пятов М. Л. Бухгалтерский учет для руководителя. — М.: Проспект, 2004.

Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2000.

Сотникова Л. В. Бухгалтерская отчетность организации. — М.: ИПБР-БИН-ФА, 2005.

Терехова В. А. Финансовый учет. — СПб.: Питер, 2005.

Финансовый учет / Под ред. В. Г. Гетьмана. — М.: Финансы и статистика, 2008.

Шеремет А. Д., Негашев Е. В. Методика финансового анализа. — М.: Инфра-М, 2000.

Шеремет А. Д. Теория экономического анализа. — М.: ИНФРА-М, 2002.

Хорин А. Н., Керимов В. Э. Стратегический анализ. — М.: Эксмо, 2009.

Главный редактор — *А. Е. Илларионова*

Художник — *В. А. Антипов*

Корректор — *Л. Б. Короткова*

Верстка — *Н. А. Кирьянова*

Ответственный за выпуск — *А. Ф. Пилунова*

Учебное издание

Керимов Вагиф Эльдар оглы

Бухгалтерский финансовый учет

Санитарно-эпидемиологическое заключение

№ 77.99.02.953.Д.004609.07.04 от 13.07.2004 г.

Подписано в печать 20.02.2009. Формат 60 × 84 1/16.

Печать офсетная. Бумага газетная. Печ. л. 43.

Тираж 2000 экз. (1-й завод 1 – 500 экз.). Заказ №

Издательско-торговая корпорация “Дашков и К°”

129347, Москва, Ярославское шоссе, д. 142, к. 732.

Для писем: 129347, Москва, п/о И-347

Тел./факс: (499) 182-01-58, 182-11-79, 183-93-01

E-mail: sales@dashkov.ru — отдел продаж

office@dashkov.ru — офис; <http://www.dashkov.ru>

Отпечатано в соответствии с качеством предоставленных диапозитивов
в ФГУП “Производственно-издательский комбинат ВИНТИ”,
140010, г. Люберцы Московской обл., Октябрьский пр-т, 403. Тел.: 554-21-86