

Министерство сельского хозяйства Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования «Самарская государственная
сельскохозяйственная академия»

**Т. Н. Макушина, Ю. Ю. Газизьянова,
Ю. Н. Кудряшова, Ю. В. Чернова**

Бухгалтерский финансовый учет

Учебное пособие

Кинель 2015

УДК 657(075)
ББК 65.052(я7)
М17

Рецензенты:

д-р экон. наук, проф. кафедры «Менеджмент и маркетинг»
ФГБОУ ВО «Самарская государственная сельскохозяйственная
академия»

О. В. Мамай;

д-р экон. наук, проф., проректор заочного и дополнительного
образования ФГБОУ ВО «Самарский государственный экономический
университет»

В. М. Корнев

Макушина, Т. Н.

М17 Бухгалтерский финансовый учет : учебное пособие /
Т. Н. Макушина, Ю. Ю. Газизьянова, Ю. Н. Кудряшова,
Ю. В. Чернова. – Кинель : РИЦ СГСХА, 2015. – 375 с.
ISBN 978-5-88575-401-9

Пособие содержит теоретические основы бухгалтерского финансового учета. В данном издании раскрываются методологические подходы к ведению бухгалтерского учета денежных средств, основных средств, нематериальных активов, расчетов с бюджетом, контрагентами, сотрудниками организации, порядок отражения доходов, расходов и финансовых результатов деятельности коммерческого предприятия, и других объектов бухгалтерского наблюдения в соответствии с требованиями законодательства РФ. Отдельное внимание уделено вопросам раскрытия информации о финансовом состоянии и финансовых результатах деятельности в бухгалтерской отчетности.

Учебное пособие предназначено для студентов высших учебных заведений, обучающихся по направлению 38.03.01 «Экономика» профиль подготовки «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Пособие может быть полезно слушателям курсов повышения квалификации, а также научным работникам, практикующим бухгалтерам, менеджерам, руководителям организаций, заинтересованным в повышении теоретического и практического уровня знаний в области бухгалтерского учета.

УДК 657(075)
ББК 65.052(я7)

ISBN 978-5-88575-401-9

© Макушина Т. Н., Газизьянова Ю. Ю.,
Кудряшова Ю. Н., Чернова Ю. В., 2015
© ФГБОУ ВО Самарская ГСХА, 2015

ПРЕДИСЛОВИЕ

Переход к рыночной экономике требует от предприятия повышения эффективности производства, конкурентоспособности продукции и услуг на основе внедрения достижений научно-технического прогресса, эффективных форм хозяйствования и управления производством, активизации предпринимательства и т.д. Важная роль в реализации этой задачи отводится бухгалтерскому учету хозяйственной деятельности предприятий. Анализируя информацию, формируемую бухгалтерской службой, менеджерами предприятия вырабатываются стратегия и тактика развития предприятия, обосновываются планы и управленческие решения, осуществляются контроль за их выполнением, выявляются резервы повышения эффективности производства, оцениваются результаты деятельности предприятия, его подразделений и работников.

Данные бухгалтерского учета необходимы не только для руководителей и соответствующих служб экономического субъекта, ими также руководствуются учредители, инвесторы с целью изучения эффективного использования ресурсов, банки для оценки условий предоставления кредита и определения степени риска, поставщики для своевременного получения платежей, налоговые инспекции для выполнения плана поступлений средств в бюджет и т. д. Таким образом, достижения любого коллектива, будь то крупное промышленное предприятие или субъект малого предпринимательства, во многом зависят от того, как организованы получение и переработка экономической информации. Чем достовернее сведения о производстве и чем быстрее их получают, тем больше возможностей для эффективного управления предприятием. Наиболее важную, достоверную систематическую экономическую информацию дает бухгалтерский учет. В процессе учета разрозненные данные систематизируются и обрабатываются, после чего они становятся основой для принятия управленческих решений.

Цель пособия – помочь учащимся приобрести знания в области бухгалтерского финансового учета. В издании освещены теоретические и практические вопросы организации и ведения бухгалтерского финансового учета в коммерческой организации в разрезе отдельных участков; рассмотрены вопросы организации, методологии и техники ведения финансового учета всех видов ак-

тивов и обязательств, а также финансовых результатов деятельности коммерческих предприятий; приведены особенности формирования учетной политики организации по бухгалтерскому учету в соответствии с действующими в настоящее время законодательными и правовыми нормативными документами, инструкциями и положениями по бухгалтерскому учету. В пособие освещаются теоретические аспекты подготовки и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности как единой системы данных об имущественном и финансовом положении организации.

Для повышения эффективности изучения материала обучающимися в издании даны многочисленные практические примеры, типовые бухгалтерские записи, вопросы для самопроверки полученных знаний в конце каждой главы, часть материала (для лучшего освоения) представлена в виде рисунков, таблиц, формул.

Учебное пособие подготовлено в соответствии с требованиями Федерального государственного образовательного стандарта по направлению подготовки «Экономика».

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1. Хозяйственный учет, его виды и место в системе управления экономическими субъектами

Труд человека на первоначальном этапе представлял собой натуральное хозяйство. Но в результате специализации, кооперации и товарообмена человек научился производить всё, что ему нужно для удовлетворения постоянно растущих запросов. Для нормального управления производством человеку нужна была информация о его функционировании и первым шагом после организации любого производства должны быть мероприятия по созданию системы получения и обработки информации о его деятельности. Поэтому уже на ранней стадии деятельности появилась потребность в хозяйственном учёте.

Современное общественное производство – это сложный комплекс различных, многочисленных единиц, где трудится множество людей, связанных производственными отношениями. Для успешного управления производством необходимо: определить цели; спланировать пути их достижения; получить сведения о ходе и результатах хозяйственной деятельности.

В системе хозяйственного учета регистрируются, накапливаются, обрабатываются данные, которые затем используются для проведения: анализа, контроля, планирования, регулирования и других функций управления. Хозяйственный учет является основой управленческой деятельности. Хозяйственный учет – это наблюдение и контроль за процессами производства, распределения и потребления с целью активного влияния на их развитие в нужном для человечества темпе и направлении, при экономии ресурсов.

В зависимости от характера учетных сведений и способов их получения выделяют статистический, оперативно-технический, бухгалтерский виды хозяйственного учета. Все три вида учета взаимно дополняют друг друга и контролируют. Так как в каждом виде учета используются одни и те же измерители: натуральные, трудовые, денежные.

Статистический учет – это массовое наблюдение за явлениями природы, состоянием общества в области науки, образования,

экономики, культуры, производства и в других сферах с целью выявления порядка и закономерности их развития, а также прогнозирования и анализа социально-экономического развития общества. Статистика не ограничивается отражением процессов материального производства. Она охватывает все стороны экономической и общественной жизни, показывает численность и состав населения, рождаемость и смертность людей, материальный и культурный уровень жизни народа, раскрывает инфляционные процессы, явления политической жизни страны и т.д. Данные статистического учета используются для экономического анализа и прогнозирования на текущий и перспективный периоды в разрезе отдельных организаций, экономического региона и страны.

Статистический учет тесно связан с другими видами учета, но характеризуется специализированными методами сбора данных (переписи, анкеты, опросы) и обработки информации (группировка, сводка, исчисление различных показателей: средних, индексов, коэффициентов). Статистический учет рассматривает явления общественной жизни не изолированно, а в совокупности, исследуя и группируя явления по качественно однородным признакам, используя методы сплошного и выборочного наблюдения. Он изучает количественную сторону массовых явлений в неразрывной связи с их качественными особенностями. Значения показателей используемых в статистическом учете выражены в натуральных, трудовых, денежных измерителях.

Указанные измерители представляют собой единицы измерения отдельных объектов, формирующие содержание хозяйственной деятельности организации.

Натуральные измерители (кг, м, м³, шт., л и пр.) раскрывают количественную характеристику однородного объекта учета, представленного в учете, и служат для получения информации в указанных единицах в зависимости от его особенностей. Учет в натуральных измерителях определяет содержание количественного учета.

Трудовые измерители предназначены для учета затраченного рабочего времени. Единицей их измерения служат минуты, часы, дни. С их помощью контролируются нормы выработки, производительность труда, начисление заработной платы.

Обобщающим показателем, позволяющим объединить разнородные объекты учета и выразить их в одном измерителе, служит

денежный измеритель. Единицей его измерения служит единица национальной валюты, т. е. рубль. Денежный измеритель положен в основу определения оценки отдельных видов активов, обязательств, доходов, расходов.

Оперативно-технический учет — осуществляет контроль и наблюдение за отдельными хозяйственными операциями с целью управления предприятием. Особенностью показателей такого учета считается быстрота их получения, оформление первичных документов непосредственно при выполнении фактов и процессов хозяйственной жизни, т.е. оперативность, а также конкретность информации. Однако, отражая события, происходящие на предприятии, оперативный учет не дает целостной картины функционирования экономического субъекта.

Информация оперативного учета формируется на основе данных, взятых из первичных документов или получаемых устно, или передаваемых по телефону, телеграфу, факсу и т.д. При этом используются все виды учетных измерителей, но наиболее часто применяются натуральные и трудовые, так как отражаются отдельные факты без обобщения.

К задачам оперативного учета относятся наблюдение и документальное оформление процессов и фактов хозяйственной жизни предприятия и первичная обработка, накопление и представление данных для нужд оперативного управления и контроля. Применяется для получения определённых выводов и разработки конкретных рекомендаций, устраняющих негативные явления и выявляющих дополнительные резервы непосредственно в ходе совершения этих операций. Использование информации оперативного учета ограничено временным периодом. Как правило, она теряет свое значение для управления после завершения процесса или хозяйственного факта.

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

Основное отличие бухгалтерского учета от оперативного и статистического состоит в том, что сфера его применения ограничивается рамками юридического лица. При этом он шире, чем оперативный учет, отражающий только отдельные стороны

предпринимательской деятельности, но уже в сравнении со статистическим учетом, изучающим разные стороны экономики, культуры, образования, здравоохранения, науки.

Бухгалтерский учет в отличие от оперативного учета и статистики признан всеобъемлющим и наиболее достоверным видом учета в силу того, что с момента создания предприятия на протяжении всей его деятельности непрерывно в хронологическом порядке организуется сплошное отражение всех фактов хозяйственной жизни на основании первичных учетных документов. Он представляет количественную информацию и отличается тем, что оперирует данными только в денежных единицах измерения, хотя при необходимости для уточнения денежной информации применяется информация не денежного характера, выраженная в натуральных и трудовых показателях.

Развитие рыночной экономики и процессы интеграции России в мировую экономику обусловили объективную необходимость выделения в составе бухгалтерского учета финансового, управленческого и налогового учета.

Финансовый учет предназначен для обобщения информации о деятельности организации в целом: доходах и расходах, состоянии денежных средств, дебиторской и кредиторской задолженности, наличии и движении активов, а также о платежах в бюджет и внебюджетные фонды, о финансовых вложениях и финансовых результатах деятельности, состоянии источников финансирования и т.д. Таким образом, бухгалтерский финансовый учет предоставляет учетную информацию о результатах деятельности организации, которая необходима для составления финансовой отчетности. Последняя открыта для публикации и предназначена как для администрации предприятия, так и для внешних пользователей: акционеров, партнеров, кредиторов, налоговых и статистических органов, банков, осуществляющих финансирование, и т. д. Для финансового учета характерно соблюдение общепринятых бухгалтерских принципов, применение денежных единиц измерения, периодичность и объективность. Ведение финансового учета осуществляется в обязательном порядке и в строго регламентированной форме в соответствии с требованиями законодательства.

Вопрос о создании внутренней учетной информационной системы (управленческий учет) решает администрация предприятия. Управленческий учет необходим для представления

информации о затратах и результатах деятельности экономического субъекта, его отдельных структурных подразделений и предназначен для принятия оперативных и прогнозных управленческих решений. Управленческий учет является поставщиком внутренней информации для целей внутрихозяйственного планирования, контроля, оценки текущих изменений (отклонений), для принятия управленческих решений в нестандартных ситуациях при выработке стратегии и тактики организации.

Понятие «налоговый учет» в России введено в XX веке 25 главой Налогового кодекса РФ; установлены требования ведения налогового учета (начиная с 2002 г.), цель которого – формирование информации для контроля за правильностью исчисления и уплаты в бюджет налогов. Данные налогового учета по отношению к данным бухгалтерского учета во многом вторичны.

1.2. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации

Основной целью законодательства РФ о бухгалтерском учете, выступает обеспечение единообразного формирования полной и достоверной информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации.

Основы нормативно-правового регулирования всего бухгалтерского учета в России заложены в ФЗ «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 6.12.2011 г., который вступил в силу с 1.01.2013 г. И с этого момента нормативное регулирование российского бухгалтерского учета претерпело значительные изменения.

В настоящее время в России существует четырехуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета.

К первому уровню, кроме названного Закона, относят другие законодательные акты. Отдельные аспекты бухгалтерского учета регулируются Гражданским кодексом, Налоговым кодексом, другими Федеральными законами и постановлениями Правительства РФ, указами Президента, положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности. Документы первого уровня устанавливают единые правовые и методические основы организации и ведения бухгалтерского учета. Источниками регулирования являются Президент РФ, Парламент РФ, Правительство РФ, Госдума РФ.

Документы второго уровня включают Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ и Положения по бухгалтерскому учету – систему национальных стандартов, ориентированных на Международные стандарты финансовой отчетности. Они утверждаются Министерством финансов РФ – федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным Правительством РФ осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Положения по бухгалтерскому учету регулируют общие принципы организации и ведения бухгалтерского учета, представления бухгалтерской отчетности, правила и порядок учета отдельных объектов бухгалтерского наблюдения.

К документам третьего уровня относятся: План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению, методические указания и рекомендации, которые определяют схему регистрации и группировки объектов учета, регулируют методы их оценки, порядок проведения инвентаризации и др., разрабатываются Министерством Финансов РФ, другими органами исполнительной власти.

К документам четвертого уровня относятся: приказ руководителя об учетной политике предприятия, рабочий план счетов, Положение о бухгалтерии, должностные инструкции сотрудников и другие внутренние документы, регулирующие организацию и ведение бухгалтерского учета в организации. Они разрабатываются исходя из специфики деятельности условий хозяйствования, отраслевой принадлежности, структуры и размеров организации, уровня автоматизации, подготовки бухгалтеров на предприятии и других факторов. Название документов, их статус, принципы построения и взаимодействия между собой, а также порядок подготовки и утверждения определяет руководитель организации.

В современных условиях тенденции по реформированию бухгалтерского учета сформировались в соответствии с потребностями развития рыночной экономики и с учетом современных подходов, сложившихся в мировой практике. Приказом Минфина РФ от 30.11.2011 г. № 440 был утвержден План по развитию бухгалтерского учета и отчетности в РФ на основе Международных стандартов финансовой отчетности на 2012-2015 годы. В целях реализации данного плана по совершенствованию системы

регулирования бухгалтерского учета и контроля качества бухгалтерской (финансовой) отчетности был принят Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ), в котором предприняты шаги для совершенствования механизма правового регулирования бухгалтерского учета и отчетности в РФ.

Согласно закону №402-ФЗ органами государственного регулирования бухгалтерского учета в РФ являются Министерство финансов РФ и Центральный банк РФ. Регулирование бухгалтерского учета в РФ могут осуществлять также саморегулируемые организации, в том числе саморегулируемые организации предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторов, заинтересованные принимать участие в регулировании бухгалтерского учета, а также их ассоциации и союзы и иные некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета (далее – субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета).

Закон № 402-ФЗ также определяет новую структуру законодательства РФ о бухгалтерском учете, объединяя регулирующие учетную практику документы, не имеющие статус федеральных законов, понятием «нормативные правовые акты».

Статья 4 Закона № 402-ФЗ устанавливает, что «законодательство РФ о бухгалтерском учете состоит из настоящего Федерального закона, других федеральных законов и принятых в соответствии с ними нормативных правовых актов».

При этом, статья 21 Закона № 402-ФЗ определяет структуру и соподчиненность именно документов, регулирующих учетную практику и не относящихся при этом к федеральным законам, указам Президента или Постановлениям Правительства, включая в их число и учетные регулятивы самих ведущих учет организаций. Указанная статья выделяет четыре уровня документов «в области регулирования бухгалтерского учета:

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

Пунктом 2 статьи 21 вышеназванного закона устанавливается, что «федеральные и отраслевые стандарты обязательны к применению, если иное не установлено этими стандартами».

Закон № 402-ФЗ подробно определяет функции регулирующих учетную практику документов, относящихся к каждому из выделенных уровней. Согласно ему «федеральные стандарты независимо от вида экономической деятельности устанавливают:

1) определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к бухгалтерскому учету и списания их в бухгалтерском учете;

2) допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;

3) порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту РФ для целей бухгалтерского учета;

4) требования к учетной политике, в том числе к определению условий ее изменения, инвентаризации активов и обязательств, документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, в том числе виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета;

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

6) состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности;

7) упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства» и др.

Предписания Закона № 402-ФЗ относительно отраслевых стандартов бухгалтерского учета гораздо менее объемны, чем относительно федеральных. В нем лишь указано, что «отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности».

Согласно пункту 7 статьи 21 Закона № 402-ФЗ, «рекомендации в области бухгалтерского учета принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета». Пунктом 8 указанной статьи устанавливается, что «рекомендации в области бухгалтерского учета применяются на добровольной основе».

Определяя цель принятия рекомендаций в области учета как документов, регулирующих учетную практику, Закон № 402-ФЗ устанавливает, что они «могут приниматься в отношении порядка применения федеральных и отраслевых стандартов, форм документов бухгалтерского учета, за исключением установленных федеральными и отраслевыми стандартами, организационных форм ведения бухгалтерского учета, организации бухгалтерских служб экономических субъектов, технологии ведения бухгалтерского учета, порядка организации и осуществления внутреннего контроля их деятельности и ведения бухгалтерского учета, а также порядка разработки этими лицами стандартов».

Общий принцип рациональности в бухгалтерском учете лежит в основе формулировки текста пункта 10 статьи 21 Закона № 402-ФЗ, согласно которому «рекомендации в области бухгалтерского учета не должны создавать препятствия осуществлению экономическим субъектом его деятельности».

Что касается стандартов экономического субъекта, согласно пункту 11 статьи 21 Закона № 402-ФЗ, «стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета». Пунктом 12 указанной статьи устанавливается, что «необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются этим субъектом самостоятельно». Эта норма подчеркивает отличие стандартов экономического субъекта в области бухгалтерского учета от его учетной политики, формирование которой является обязательной для организации процедурой.

Пункты 15, 16 и 17 статьи 21 Закона № 402-ФЗ определяют соподчиненность документов, формирующих нормативно-правовую базу практики официального бухгалтерского (финансового) учета в России, отмечая при этом статус стандартов по бухгалтерскому учету, принимаемых самими экономическими субъектами. Согласно пункту 15 статьи 21 Закона № 402-ФЗ, «федеральные и отраслевые стандарты не должны противоречить настоящему Федеральному закону. Отраслевые стандарты не должны противоречить федеральным стандартам. Рекомендации в области бухгалтерского учета, а также стандарты экономического субъекта не должны противоречить федеральным и отраслевым стандартам».

Таким образом, структуру нормативных правовых актов, определяющих практику бухгалтерского учета в современной

России, с учетом введенных Законом № 402-ФЗ новаций, можно представить следующим образом (порядковый номер указывает на место документа (документов) в их иерархической лестнице):

- 1) Конституция РФ;
- 2) Гражданский кодекс РФ;
- 3) Федеральные законы РФ;
- 4) Указы Президента РФ;
- 5) Постановления Правительства РФ;
- 6) Федеральные стандарты по бухгалтерскому учету;
- 7) Отраслевые стандарты по бухгалтерскому учету;
- 8) Рекомендации в области бухгалтерского учета.

Закон № 402-ФЗ предполагает, что разработка проектов федеральных и отраслевых стандартов по бухгалтерскому учету должна стать функцией не Минфина России, а субъектов негосударственного (профессионального) регулирования учетной практики. Придание же им статуса нормативных документов будет осуществляться посредством утверждения данных стандартов Минфином России и (в части отраслевых документов) иными министерствами и ведомствами.

Для проведения экспертизы проектов федеральных стандартов при Министерстве финансов РФ создается Совет по стандартам бухгалтерского учета (п. 1 ст. 25 Закона № 402-ФЗ), в который входят: десять представителей субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета и научной общественности, из которых не менее трех членов подлежат ротации один раз в три года; пять представителей органов государственного регулирования бухгалтерского учета. Заседания совета по стандартам бухгалтерского учета являются открытыми. При этом информация о деятельности совета по стандартам бухгалтерского учета должна быть открытой и общедоступной.

В соответствии с Законом № 402-ФЗ до утверждения федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета, предусмотренных этим законом, применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, утвержденные уполномоченными федеральными органами исполнительной власти ранее. При этом указанные правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности применяются в части, не противоречащей Закону № 402-ФЗ.

1.3. Цели, задачи и функции бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет обязаны вести все организации, находящиеся на территории РФ и филиалы, представительства и иные структурные подразделения организаций, созданных в соответствии с законодательством иностранных государств, если иное не предусмотрено международными договорами РФ.

Предметом бухгалтерского учета является финансово-хозяйственная деятельность организации. Непосредственным объектом бухгалтерского учета могут быть только те составляющие, которые несут экономическую информацию, доступную для фиксации. Такими объектами являются: факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования деятельности организации, доходы, расходы, иные объекты.

Главная цель бухгалтерского учёта – формирование полной и достоверной информации, обеспечение ею внутренних и внешних пользователей, а также анализ, интерпретация и использование информации для выявления тенденций развития организации, выбора различных альтернатив, принятие управленческих решений.

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним – инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Бухгалтерский учет выполняет различные функции.

- 1) Информационная функция – одна из главных функций бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет является основным источ-

ником информации, используемой на разных этапах деятельности и уровнях управления. На ее основе принимаются соответствующие решения. Для того чтобы получаемая информация удовлетворяла всех пользователей, она должна быть достоверной объективной, своевременной и оперативной. Информация должна содержать только необходимые данные, что позволяет быстрее изучать их, принимать оптимальные управленческие решения.

2) Контрольная функция имеет большое значение в условиях развития рыночных отношений и наличия различных форм собственности. Работники бухгалтерии, аудиторских фирм, налоговых служб осуществляют контроль: за экономической целесообразностью хозяйственных процессов, их правовой обоснованностью за сохранностью, наличием и движением имущества организаций, правильностью и своевременностью расчетов с государством и другими субъектами хозяйственных взаимоотношений и др. Контрольная функция складывается из трёх видов контроля: предварительного, текущего, последующего.

3) Функция обеспечения сохранности имущества является продолжением контрольной. Её задача – обеспечение эффективного использования имеющихся в организации ресурсов. Для выполнения её необходимо применение научно-обоснованных норм и нормативов использования ресурсов, а также надлежащее выполнение информационной и контрольной функции, применение обоснованных методов выявления недостатков, хищений, использование современных средств обработки информации, рациональная организация производства, применение интенсивных технологий.

4) Функция планирования реализуется посредством подготовки и представления соответствующим структурным подразделениям хозяйствующего субъекта данных, необходимых для разработки перспективных и текущих планов (включая бизнес-планы, и планы социального развития организации). Для того чтобы эту информацию использовать с максимальной эффективностью, информация должна представляться в форме, удобной для дальнейшей обработки, и в установленные сроки за ряд отчетных периодов. При осуществлении информационной функции для указанной цели выполняются такие вспомогательные функции (подфункции), как функция обратной связи и аналитическая.

5) Функция обратной связи означает обмен информацией между структурными подразделениями, разрабатывающими и реализую-

щими перспективные и текущие планы, с одной стороны, и бухгалтерией – с другой. При этом указанные структурные подразделения представляют в бухгалтерию информацию о текущем состоянии выполнения планов и необходимых дополнительных данных для корректировки ранее принятых управленческих решений. Благодаря данной функции создается информационная система, которая обеспечивает данными все уровни подразделения.

б) Аналитическая функция заключается в предоставлении данных, необходимых для анализа экономического и финансового состояния организации. Реализация этой функции позволяет проводить анализ по всем разделам бухгалтерского учета, в том числе использования всех видов ресурсов, затрат на производство и продажу продукции, правильности применяемых цен, что имеет важное значение в условиях действия рыночных цен, инфляционных процессов. Позволяет изучить перспективы развития организации, вскрыть имеющиеся недостатки, наметить пути совершенствования всех направлений хозяйственной деятельности.

1.4. Принципы бухгалтерского учета

Информация, формируемая в системе бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов, должна отвечать требованиям всех заинтересованных пользователей и должна обладать следующими качественными характеристиками: полезностью, проверяемостью, независимостью, измеряемостью, понятностью, уместностью, достоверностью, сопоставимостью. Для обеспечения указанных требований необходимо соблюдать определенные принципы ведения учета.

Основные правила построения учетного процесса определены Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. К ним относятся следующие.

1) Объекты бухгалтерского учета подлежат денежному измерению. Денежное измерение объектов бухгалтерского учета производится в валюте РФ.

2) Организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета.

3) Рабочий план счетов бухгалтерского учета утверждается организацией на основе Плана счетов бухгалтерского учета, утверждаемого Министерством финансов РФ.

4) Документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров бухгалтерского учета и отчетности осуществляется на русском языке.

5) В бухгалтерском учете организации текущие затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг и затраты, связанные с капитальными и финансовыми вложениями, учитываются раздельно.

6) Для ведения бухгалтерского учета в организации формируется учетная политика.

При анализе принципы и правила ведения учета можно классифицировать по трем направлениям: 1) принципы-допущения; 2) принципы-требования; 3) принципы-правила. В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) хозяйствующие субъекты при формировании учетной политики должны соблюдать следующие принципы-допущения.

1) Принцип имущественной обособленности – имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственников этой и других организаций. Данный принцип провозглашает юридическую самостоятельность экономического субъекта. Личные материальные интересы и затраты владельцев организации не должны смешиваться с учетом производственных затрат и интересов организации. Принцип обособленного предприятия позволяет выявить его контуры: территорию, имущество, банковские счета, агентские (внутри предприятия) и корреспондентские (внешние) связи, пользователей бухгалтерской информации. Бухгалтерский учет рассматривается как микроуровневая информационная модель хозяйственной единицы (на уровне предприятия).

2) Принцип непрерывности деятельности – организация будет продолжать свою работу в обозримом будущем, у неё отсутствуют намерения ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке. В противном случае она обязана отразить это в своей учетной политике, планируемой на следующий финансовый год. Предполагается, что как минимум учетный период предприя-

тие будет иметь постоянный производственный процесс, при этом не допускается сокращение объемов производства и реализации, снижение закупок у поставщиков и, что особенно важно, предприятие намерено отвечать по своим долгам и обязательствам. Согласно этому допущению активы и обязательства учитываются и отражаются в отчетности по учетной стоимости на том основании, что субъект сможет использовать свои активы и выполнить обязательства в ходе обычной деятельности.

3) Принцип последовательного применения учетной политики – выбранная организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета – применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Предприятие вправе изменить учетную политику в течении отчетного года в случаях реорганизации, смены собственника, изменения законодательства и в других случаях, предусмотренных национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета; изменение должно быть обоснованным и соответствующим образом раскрыто в финансовой отчетности. Соблюдение данного принципа обеспечивает сопоставимость по смежным периодам.

4) Принцип допущения временной определенности – факты хозяйственной деятельности должны отражаться в бухгалтерском учете и отчетности того периода, в котором они совершались, независимо от времени поступления или выплат начисленной суммы денежных средств, связанных с этими фактами. Он предполагает, что расходы должны быть отражены в том отчетном периоде, в котором возникли доходы, ставшие возможными благодаря этим расходам. Согласно этому принципу для определения финансового результата отчетного периода необходимо сравнить доходы отчетного периода с расходами, которые были осуществлены для получения этих доходов. При этом доходы и расходы отображаются в бухгалтерском учете и финансовой отчетности в момент их возникновения, независимо от даты поступления или уплаты денежных средств.

В Положении по ведению бухгалтерского учета «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) отражаются основные принципы-требования к ведению бухгалтерского учета.

1) Требование полноты отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности. Согласно принципу полноты бухгалтерский учет ведется непрерывно с момента организации

предприятия до его ликвидации, без каких-либо пропусков отражения деятельности. Бухгалтерское наблюдение носит непрерывный и сплошной характер. Последнее подразумевает охват всех объектов бухгалтерского наблюдения.

2) Требование своевременности отражения фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности. Между совершением (возникновением) факта хозяйственной жизни и моментом регистрации проходит определенное время. Этот принцип предполагает, что величина временного разрыва должна быть по возможности разумно минимальной.

3) Требование осмотрительности означает большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов. Из данного принципа вытекают два очень важных правила. Доходы, потенциально сформированные в данном отчетном периоде, должны быть показаны в том отчетном периоде, в котором они будут реализованы, при наличии обоснованной уверенности в их получении. Расходы, потенциально сформированные в данном отчетном периоде, отражаются в момент появления обоснованной возможности, а не должны относиться на будущие отчетные периоды.

4) Требование приоритета содержания перед формой означает отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования. Закрепление данного принципа в нормативных документах – большое завоевание российского учета, хотя реализация его на практике затруднительна из-за сложившихся учетных традиций и отсутствия методологической концепции по установлению границ применения принципа.

5) Требование непротиворечивости означает тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца.

6) Требование рациональности подразумевает рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации. Принцип предполагает баланс между выгодами, извлекаемыми из бухгалтерской информации, и затратами на ее получение; затраты не должны превышать выгоды.

В числе основных правил ведения бухгалтерского учета также выделяют:

- двойную запись на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов организации;
- ведение учета в национальной валюте (денежном измерении) обеспечивает сопоставимость информации, создает единую информационную систему о деятельности предприятия;
- документирование хозяйственных операций;
- балансовое обобщение данных;
- инвентаризацию;
- составление финансовой отчетности.

Несоблюдение или нарушение перечисленных принципов приведет к значительным искажениям учетной информации, к утрате ею объективности и достоверности и, следовательно, к невозможности ее использования в процессе принятия конкретных управленческих решений, направленных на совершенствование деятельности организации.

1.5. Пользователи бухгалтерской информации

Бухгалтерская информация, признанная важнейшим источником информации, служит для оценки и анализа динамики ресурсов фирмы, для прогнозирования доходов, расходов и рисков, связанных с этими показателями, для определения инвестиционной привлекательности фирмы и др. На основе информации, представленной в бухгалтерской отчетности, пользователи – юридические и физические лица – принимают решения, заключают сделки с партнерами, оценивают платежеспособность и финансовую состоятельность клиентов и возможные риски предпринимательства. Бухгалтерская отчетность позволяет принимать управленческие решения на макро- и микроуровнях.

Пользователей финансовой отчетности условно можно разделить на две группы: внутренние и внешние (рис. 1). В соответствии с российским законодательством внутренними пользователями бухгалтерской информации являются руководители, учредители и собственники имущества организации, а внешними – инвесторы, кредиторы и иные заинтересованные стороны (Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ). Пользователи могут интересоваться различными аспектами

финансовых отчетов в зависимости от их связи с предприятием.

Внутренние непосредственно занимаются бизнесом в данной организации: это собственники, руководство предприятия, служащие, другие работники, которые несут ответственность за ведение дел и за результаты деятельности организации.

Результаты работы организации зависят от правильности и своевременности принятия управленческих решений, а многие из этих решений в значительной степени основываются на учетной информации.

Служащие заинтересованы в гарантиях занятости, возможности роста карьеры, стабильности и прибыльности своих нанимателей. Они также заинтересованы в информации, которая позволяет им оценить способность компании обеспечить заработную плату, пенсии и т.д.

Внешних пользователей можно разделить на три группы:

- непосредственно (прямо) заинтересованные субъекты в деятельности организации;
- субъекты, имеющие косвенную заинтересованность в деятельности организации;
- субъекты, не имеющие финансового интереса.

Первую группу составляют инвесторы, кредиторы данной организации, другие организации, являющиеся настоящими или потенциальными партнерами данной организации.

Инвесторам, вкладывающим капитал, и их консультантам нужны сведения о риске, связанном с инвестициями и о доходе на них. Им нужна информация, которая помогла бы им определиться, покупать, держать или продавать ценные бумаги компании.

Аktionеры также заинтересованы в информации, позволяющей им оценить способность компании выплачивать дивиденды. Следовательно, основное внимание инвесторов сосредоточено на демонстрируемых в отчетности прибылях, которые определяют размеры будущих дивидендов и влияют на курс акций.

Займодавцев интересует информация, позволяющая им определить, будет ли заем и причитающиеся проценты выплачены в срок. Таким образом, основной интерес займодавцев составляет не прибыльность, а платежеспособность компании, то есть соотношение стоимости ее активов и величины существующих обязательств перед кредиторами.



Рис. 1. Пользователи бухгалтерской информации

Поставщики и прочие торговые кредиторы весьма заинтересованы в информации о кредитоспособности предприятия, т.к. именно она дает возможность определить, будет ли в срок погашена задолженность перед ними. Торговые кредиторы, вероятно, будут интересоваться компаниями на протяжении более короткого периода времени, чем заимодавцы, если только они не зависят от продолжения работы компании, как основного покупателя.

Покупателей, особенно постоянных клиентов, интересует информация о стабильности компании, особенно, когда они имеют с ней долгосрочные отношения.

К пользователям с косвенным финансовым интересом относятся обслуживающие банки, страховые организации, правительственные и государственные учреждения (налоговые органы, внебюджетные фонды социального страхования).

Правительственным и государственным учреждениям, которые заинтересованы в распределении ресурсов и, таким образом, в результатах деятельности компаний, также требуется информация для того, чтобы регулировать деятельность компаний, определять налоговую политику, размер национального дохода. Они интересуются налоговыми поступлениями, а что касается более крупных предприятий – информацией для экономического прогнозирования. Налоговые и финансовые органы имеют право получать не только отчетную, но и всю другую учетную информацию, необходимую для проверки правильности уплаты налогов и сборов. Служащие государственных органов, в обязанности которых входят вопросы экономического развития региона или отрасли, содействия предпринимательству, а также бюджетного финансирования, также могут использовать финансовую информацию фирмы.

Общественность компании оказывает разнообразное воздействие на членов общества. Например, компании могут вносить значительный вклад в местную экономику самым разным образом, в том числе через количество предоставляемых рабочих мест и опеку местных поставщиков. Финансовая отчетность может помочь общественности, предоставляя информацию о тенденциях и последних изменениях в благосостоянии компании и о диапазоне ее деятельности.

К третьей группе внешних пользователей, не имеющих финансового интереса, относятся аудиторские фирмы, арбитраж, органы статистики.

Консалтинговые фирмы, консультанты по финансовым вопросам используют отчетность в целях выработки рекомендаций своим клиентам относительно размещения их капиталов, совершения хозяйственных операций.

Аудиторские службы проверяют соответствие данных отчетности законодательным требованиям, правилам и стандартам в целях защиты интересов инвестора.

Пресса и информационные агентства используют обобщающие финансовые показатели при подготовке обзоров, определении тенденций развития деятельности предприятий и отраслей.

Государственные организации по статистике используют отчетность для статистических обобщений по отраслям, а также сравнительного анализа и оценки результатов деятельности на отраслевом уровне.

Вопросы для самопроверки

1. Что такое хозяйственный учет и его виды?
2. Дайте характеристику оперативного учета.
3. Что представляет собой статистический учет?
4. Назовите виды учетных измерителей.
5. Дайте определение бухгалтерского учета. Какую роль играет бухгалтерский учет в экономической жизни предприятия?
6. Назовите основные отличия статистического, оперативного и бухгалтерского учета.
7. Назовите функции бухгалтерского учета.
8. Назовите основных пользователей бухгалтерской информации. На какие группы можно разделить пользователей бухгалтерской информации?
9. Перечислите цели и основные задачи бухгалтерского учета.
10. Какими нормативными актами регулируется бухгалтерский учет в РФ?
11. Какие требования предъявляются к учету? Назовите принципы ведения бухгалтерского учета.

2. ПРЕДМЕТ, ОБЪЕКТЫ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1. Предмет бухгалтерского учета и его объекты

Так как бухгалтерский учет дает обширный информационный материал для внутренних и внешних пользователей, следовательно, предметом бухгалтерского учета является упорядоченная и регламентированная информационная система, отражающая совокупность имущества по составу и размещению, обязательства (собственные и заемные), хозяйственные операции и результаты деятельности организации в денежном выражении с целью выполнения намеченных планов.

В системе управления хозяйственными единицами предмет управления ограничен рамками функционирования данного юридического лица и может быть определен как его производственно-хозяйственная и финансовая деятельность. В целях исследования последствий функционирования хозяйственной единицы под воздействием управленческих решений, принятых на основе бухгалтерской информации, объект управления целесообразно разделить на относительно обособленные части, с тем, чтобы выделить эти объекты бухгалтерского учета:

1) объекты, обеспечивающие производственно-хозяйственную и финансовую деятельность – имущество (активы), собственный и заёмный капитал организации (пассивы);

2) объекты, составляющие производственно- хозяйственную и финансовую деятельность – хозяйственные операции и финансовые результаты (доходы и расходы).

В соответствие со ст. 5 Закона № 402-ФЗ объектами бухгалтерского учета предприятия являются: факты хозяйственной жизни; активы; обязательства; источники финансирования его деятельности; доходы; расходы; иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

Предприятие (организация) – самостоятельный хозяйствующий субъект, имеющий право юридического лица, осуществляющий производственную, научно-исследовательскую, коммерческую деятельность с целью получения прибыли. Целенаправленная деятельность предприятия по производству той или иной

продукции (оказанию услуги) называется хозяйственным процессом. На одном предприятии могут вестись различные процессы.

Современные тенденции развития теории бухгалтерского учета исходят из исследования влияния на финансовое положение хозяйственной единицы движения имущества и источников их образования, т.е. из жизненного цикла производимого продукта. При этом выделяются стадии приобретения, производства и реализации.

Здесь нельзя ни обратиться к теории капитала К. Маркса, в которой Маркс описывает процесс кругооборота капитала и выделяет три стадии.

Первая стадия: экономический субъект появляется на товарном рынке и на рынке труда как покупатель; его деньги (Д) превращаются в товар (Т), происходит переход капитала из денежной формы в форму производственных запасов $D - T$.

Вторая стадия: передача в производство (П) производственных запасов, материальных ценностей и создание нового продукта. Результатом данной стадии является товар большей стоимости (Т'), чем стоимость элементов его производства $T - P - T'$.

Третья стадия: предприятие возвращается на рынок как продавец; продажа готовой продукции его товар превращается в деньги (Д'), или предельывает акт обращения $T - D'$.

Рассмотрим финансовые и хозяйственные процессы на предмет их отнесения к той или иной стадии жизненного цикла продукта. Надо отметить, что такие объекты бухгалтерского наблюдения, как процессы распределения прибыли по направлениям использования и потребления в непроизводственной сфере, не могут быть отнесены ни к одной из стадий жизненного цикла производства продукта (потребление, производство, реализация).

Процесс снабжения – это приобретение товарно-материальных ценностей различного вида необходимых для осуществления процесса производства, удовлетворения хозяйственных нужд, процесса реализации.

Процесс производства – это изготовление продукции, оказание услуг, выполнение работ. Происходит взаимодействие рабочей силы, заготовительных материалов, средств труда. Хозяйственные операции данного процесса отражают использование материальных и трудовых ресурсов, денежное выражение которых образует фактическую производственную себестоимость.

Процесс реализации – процесс продажи произведённой продукции, работ, услуг, а также осуществление договорных обязательств перед покупателями и заказчиками, результат процесса реализации прибыль или убыток. Это совокупность хозяйственных операций по сбыту продукции, образуется полная себестоимость реализованной продукции, которая выключает всю производственную себестоимость и расходы на реализацию продукции. Переход средств предприятия из одной формы в другую в ходе деятельности предприятия называют оборотом хозяйственных средств.

Хозяйственные процессы следует рассматривать как совокупность составляющих их элементов – фактов хозяйственной жизни. В результате совершения отдельных фактов хозяйственной жизни финансовое положение экономического субъекта остается неизменным, но основная масса хозяйственных фактов оказывает влияние на финансовое положение организации. Такие факты хозяйственной жизни именуется хозяйственными операциями. Хозяйственные операции относятся к основным объектам бухгалтерского наблюдения, и не случайно многие зарубежные и отечественные исследователи считают их предметом бухгалтерского учета.

На уровне хозяйственных фактов осуществляются их фиксация и отражение информации о хозяйственных процессах в первичных документах и их регистрация в учете. Таким образом, конкретное действие, с каким-либо средством или источником средств предприятия, которое меняет их величину и структуру, оформленное документально называется хозяйственной операцией.

Хозяйственная операция – это движение средств хозяйственного субъекта, сопровождающееся сменой их форм. Хозяйственную операцию характеризуют признаки и показатели.

Признаки характеризуют хозяйственную операцию качественно и позволяют группировать по их общим чертам, показатели отражают количественную характеристику в натуральном, денежном, трудовом измерителе. Хозяйственная операция является первичной единицей бухгалтерского учета в том случае когда она приводит к изменению активов или пассивов и формированию или прекращению финансово-хозяйственных отношений. Всё многообразие хозяйственных операций классифицируют по принципу их однородности. Практика хозяйственной деятельности выделила

три совокупности хозяйственных операций:

- хозяйственные операции по заготовлению (снабжению);
- хозяйственные операции по производству;
- хозяйственные операции по реализации.

Каждая из приведённых совокупностей хозяйственных операций образует соответствующие хозяйственные процессы.

Основное содержание бухгалтерского учета заключается в отражении хозяйственных операций. В практической работе бухгалтер решает три вопроса: когда произошла хозяйственная операция; каково стоимостное выражение хозяйственной операции; каким образом должна быть классифицирована хозяйственная операция.

Следовательно, при анализе (осмыслении) хозяйственной операции перед бухгалтером стоят три задачи, решение которых позволит квалифицированно сформировать бухгалтерскую информационную систему:

- идентификация хозяйственной операции по времени;
- оценка влияния хозяйственной операции (события);
- классификация хозяйственной операции в номенклатуре плана счетов, выбранного для хозяйственной единицы.

Все хозяйственные операции по степени их влияния на величину собственного капитала подразделяются на следующие группы: операции, увеличивающие собственный капитал; операции, уменьшающие собственный капитал; операции, не оказывающие влияния на величину собственного капитала, а изменяющие структуру активов или пассивов.

Как уже было отмечено выше, к объектам бухгалтерского учета относятся доходы и расходы. Определение данным понятиям как элементам, формируемым в бухгалтерском учете информацию о финансовых результатах деятельности организации, дано в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ 29.12.1997 г.).

Доходы – это увеличение экономических выгод в результате поступления активов и погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала организации за исключением вкладов учредителей. Доходы подразделяются на доходы от основной деятельности (выручка от реализации продукции) и прочие доходы (поступления от продажи основных средств; нереализованные прибыли, полученные вследствие переоценки рыночных ценных

бумаг, и др.). Правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций) устанавливает Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) (утв. Приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н).

Расходы – уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала. Расходы подразделяются на расходы, связанные с основной деятельностью (себестоимость продаж, коммерческие и административные расходы) и прочие расходы (проценты по кредитам и займам, штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, возмещение причиненных организацией убытков и пр.). Правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций) устанавливает Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) (утв. Приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 33н).

2.2. Классификация активов экономического субъекта

Одним из объектов бухгалтерского учета является имущественный комплекс, необходимый юридическому лицу для осуществления предпринимательской деятельности, который, с одной стороны, выражен в виде имущества, а с другой стороны, в виде источников его формирования.

Для успешного функционирования предприятия необходимы различного рода ресурсы (денежные средства, материалы, оборудование и т.д.). В российском учете принято ресурсы, имеющие стоимостное выражение, именовать средствами предприятия, или его активами.

Согласно Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России активы – это хозяйственные средства, контролируемые организацией в результате прошлых событий ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем.

Ключевое в этом определении – контроль над ресурсом, а контроль, в свою очередь, характеризуется способностью предприятия получать экономические выгоды и ограничивать доступ к ресурсу третьих лиц. То есть только предприятие (и никто другой)

может получать доход от использования ресурса. Актив признается в отчете о финансовом положении только при одновременном выполнении трех условий (критериев признания):

- если он отвечает определению актива;
- вероятно, что предприятие получит будущие экономические выгоды;

- себестоимость (стоимость) актива можно надежно оценить.

При этом, будущие экономические выгоды выражаются в способности актива вносить свой вклад в увеличение чистых денежных притоков компании. Это может происходить, либо за счет возможности генерировать дополнительный денежный приток, либо за счет сокращения оттока денежных средств.

Важно отметить, что для признания актива совершенно не обязательно нести какие-либо затраты. Активы, получаемые безвозмездно, ни в коей мере не лишены способности приносить организации будущие экономические выгоды, и, как следствие, признаются в учете наряду с приобретенными активами.

Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) (утв. Приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н) ст. 19 установлено что «...в бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные. Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные».

В тоже время в ст. 20 ПБУ 4/99 указано, что при представлении информации о наличии активов в бухгалтерской отчетности активы подразделяются на две большие группы: внеоборотные и оборотные. Вопрос классификации активов в бухгалтерской отчетности относится к компетенции главного бухгалтера, который в данной ситуации должен применить профессиональное суждение, обосновав его надлежащим образом.

Таким образом, имущество организации может быть классифицировано по характеру участия в хозяйственном процессе и в зависимости от скорости оборота активов на две группы: внеоборотные и оборотные активы (рис. 2). Разделение активов на группы позволяет выявить ресурсы компании, которые постоянно

циркулируют, провести финансовый анализ отчетности и сделать вывод о платежеспособности предприятия (т.е. ее способности осуществлять повседневную деятельность, не сталкиваясь с финансовыми затруднениями).

Внеоборотные активы – это активы, срок использования которых превышает 1 год (или один операционный цикл, превышающий 12 месяцев). Они, в свою очередь, подразделяются на основные средства, нематериальные активы, капитальные вложения, долгосрочные финансовые вложения, доходные вложения в материальные ценности и пр.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) (утв. Приказом Минфина России от 30.03.2001 г. № 26н). Согласно ПБУ 6/01 основные средства – это «активы, которые удовлетворяют следующим критериям:

- а) объект предназначен для использования в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд, для предоставления за плату во временное пользование;

- б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

- г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем».

К основным средствам относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги, прочие соответствующие объекты.

В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель; капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования.



Рис. 2. Объекты бухгалтерского учета

Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности.

Активы, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные ПБУ 6/01 и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов.

Основные средства, принимающие непосредственное участие в процессе производства и воздействующие на предметы труда, называют активной частью (машины, оборудование, транспортные средства, продуктивный скот). Основные средства, создающие условия для осуществления производственного процесса, – пассивная часть (здания, сооружения).

Правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах организаций установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) (утв. Приказом Минфина России от 27.12.2007 г. № 153н). Согласно ПБУ 14/2007 нематериальные активы – это активы, одновременно удовлетворяющие следующим условиям:

а) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем;

б) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам;

в) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

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

д) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

е) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

ж) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

К нематериальным активам могут быть отнесены патенты, право на интеллектуальную собственность, товарный знак, базы данных, авторские права, деловая репутация.

Основные средства и нематериальные активы относятся к средствам труда. Общим свойством всех средств труда является то, что они используются в нескольких производственных циклах, сохраняя первоначальную форму и свойства, переносят свою стоимость на изготавливаемый продукт по частям в виде амортизационных отчислений.

Под капитальными вложениями (вложения во внеоборотные активы) понимаются затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретения внеоборотных активов длительного пользования не предназначенных для продажи за исключением долгосрочных финансовых вложений. Примером могут быть затраты на покупку основных средств, нематериальных активов, затраты на строительство, реконструкцию и т.п.

К долгосрочным финансовым вложениям относятся инвестиции в уставный капиталы и ценные бумаги других организаций, затраты на приобретение государственных ценных бумаг, которые обеспечивают инвестору финансовый контроль над организацией в которую вкладываются инвестиции или стабильный доход в течение длительного времени.

Капитальные вложения и долгосрочные финансовые вложения могут приносить выгоды в будущем или приносить их в настоящее время. В любом случае они не расходуются и их стоимость в отличие от средств труда не распределяется по периодам, не амортизируется.

По определению, оборотными считаются активы, которые должны быть использованы в течение операционного цикла организации или в течение 12 месяцев с даты отчета, если операционный цикл больше 1 года, теряют свой первоначальный вид, переносят всю свою стоимость на изготавливаемый продукт полностью в одном производственном цикле.

Оборотные активы подразделяются на следующие группы: запасы, денежные средства, краткосрочные финансовые вложения, дебиторская задолженность, налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям и пр.

Денежные средства – это финансовые ресурсы в кассе, на расчетных, валютных, специальных и депозитных счетах в банке, в выставленных аккредитивах и особых счетах, чековых книжках, в денежных почтовых переводах (направленных в адрес хозяйственной единицы) и денежных документах.

Краткосрочные финансовые вложения ориентированы на временно образовавшиеся свободные средства, которые в недалеком будущем потребуются для вовлечения в хозяйственный оборот собственного предприятия. К ним относятся инвестиции в уставный капиталы и ценные бумаги других организаций на двенадцатимесячный период, это способ использования предприятием своих свободных денежных активов с получением дополнительной выгоды в будущем или хотя бы простой их защиты от инфляционных потерь. Примером могут быть текущие рыночные ценные бумаги (краткосрочные векселя, облигации), сберегательные сертификаты, процентные займы со сроком возврата менее 12 месяцев после отчетной даты, а также депозитные вклады со сроком действия менее года.

Дебиторская задолженность – это средства, которые числятся в качестве обязательств других организаций и физических лиц, еще не получены предприятием. К ней относятся задолженность покупателей за отпущенные товары и оказанные услуги пользователям в ходе выполнения договорных обязательств без предварительной оплаты на условиях погашения долга покупателем в оговоренные сроки (в том числе по векселям, полученным от покупателей или заказчиком); задолженность поставщиков за выданные им авансы, задолженность подотчетных лиц и пр. Если срок погашения дебиторской задолженности не превышает один год, то она учитывается отдельно от дебиторской задолженности, срок погашения которой превышает один год, но в составе оборотных активов.

В составе запасов в бухгалтерской отчетности организации отражаются готовая продукция, товары, товары отгруженные, материалы, животные на выращивании и откорме, незавершенное

производство, полуфабрикаты собственного производства, расходы будущих периодов и пр.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о материально-производственных запасах организации установлены в положении по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) (утв. Приказом Минфина России от 09.06.2001 г. № 44н). В соответствии с ПБУ 5/01 материально производственные запасы – это часть имущества, применяемая при производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг, предназначенных для продажи (производственные запасы, товары, готовая продукция), или используемая для управленческих нужд организации (хозяйственный инвентарь).

Готовая продукция – часть материально-производственных запасов организации, предназначенная для продажи, считающаяся конечным результатом производственного процесса, законченная обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора.

Товары – часть материально-производственных запасов организации, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи.

Товары отгруженные – это товары, которые отпущены со склада фирмы, но право собственности к покупателю на отчетную дату еще не перешло.

Производственные запасы – предметы труда, обеспечивающие вместе со средствами труда и рабочей силой производственный процесс предприятия, в котором они используются однократно. В зависимости от роли, которую играют производственные запасы в производственном процессе, их можно классифицировать следующим образом: сырье и основные материалы; вспомогательные материалы; покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия; возвратные материалы (отходы); тара и тарные материалы; топливо; запасные части; хозяйственный инвентарь.

Сырье и основные материалы – это предметы труда, образующие материальную основу продукта. Сырьем называют продукцию сельского хозяйства и добывающей промышленности (зерно, молоко, скот, сахарную свеклу), материалами – продукцию обрабатывающей промышленности.

Вспомогательные материалы используют для воздействия на сырье и основные материалы, для придания продукту определен-

ных потребительских свойств (специи в колбасном производстве) или для обслуживания, ухода за орудиями труда. Вспомогательные материалы используются для выполнения определенных функций, создают нормальные условия для работы основных средств, могут изменять их качественные характеристики.

Покупные материалы – это сырье и материалы, прошедшие определенные стадии обработки, но не являющиеся еще готовой продукцией. При производстве продукции они выполняют такую же роль, как и основные материалы, составляя ее материальную основу.

Возвратные отходы производства – это остатки сырья и материалов, образовавшиеся в процессе их переработки в готовую продукцию, полностью или частично утратившие потребительские свойства исходного сырья и материалов (опилки, стружка, сыворотка и др.).

Из группы вспомогательных материалов в связи с особенностями их использования в отдельную группу выделяют топливо, тару и тарные материалы, запасные части. Топливо подразделяют на технологическое (для технологических целей), двигательное (горючее) и хозяйственное (на отопление).

Тара и тарные материалы – это предметы, используемые для упаковки, хранения, транспортировки разных материалов, готовой продукции (ящики, коробки, мешки, бочки и др.). Запасные части используют для ремонта и замены износившихся деталей машин, оборудования.

Полуфабрикаты – это предмет труда, которые прошли первоначальную стадию обработки, но подлежат дальнейшей обработке.

К незавершенному производству относятся продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия, не укомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки.

Животные на выращивании и откорме представляют собой особую группу оборотных средств, являются запасами нерабочих и непродуктивных животных. Молодняк и взрослые животные на выращивании и откорме, птицы, звери, кролики, семьи пчел отражаются в бухгалтерской отчетности в составе запасов. Общий порядок организации бухгалтерского учета животных на выращивании и откорме определяют Методические рекомендации по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме

в сельскохозяйственных организациях (утв. приказом Минсельхоза России от 2.02.2004 г. № 73).

В начале 2011 г. были внесены изменения в Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Из новой редакции Положения было исключено понятие «расходы и доходы будущих периодов». Но расходы будущих периодов все еще существуют. К тому же принцип равномерного переноса затрат на будущие периоды до сих пор закреплён в пунктах 9 и 19 ПБУ 10/99 «Расходы организации». Расходы будущих периодов представляют собой определенные текущие активы неосязаемого характера, полезность которых закончится в обозримом будущем. Это затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам. Примером могут служить затраты на подписку на журнал, платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности, затраты на освоение производства, расходы, понесенные в связи с предстоящими работами по договору строительного подряда и т.п.

2.3. Классификация источников формирования средств предприятия

Для пользователей бухгалтерской отчетности не менее важным является вопрос о том, за счет каких источников у предприятия появились экономические ресурсы. Очевидно, часть этих ресурсов будет предоставлена предприятию его собственником (поступлений от учредителей), а часть может быть получена за счет внешнего финансирования. Эти каналы поступления средств принято называть источниками хозяйственных средств (пассивы). В зависимости от собственников средств источники их образования подразделяются на две большие группы: собственные источники и заёмные источники.

Собственные источники представляют собой сумму средств (денежных, материальных или неосязаемых), принадлежащих владельцам организации, называются капиталом собственника или собственным капиталом предприятия.

Часто часть ресурсов предприятия вносится кем-либо, кто не является собственником, или они приобретаются за счет привлечения средств физических и юридических лиц, вступивших с предприятием в корреспондентские отношения (кредиторы,

поставщики и т.д.). Задолженность организации за эти средства называется привлеченным капиталом, или кредиторской задолженностью. В качестве последней рассматривается задолженность хозяйствующего субъекта перед вторыми или третьими лицами, т.е. долговые обязательства организации возратить в установленный срок их владельцам или третьим лицам полученные от них экономические ресурсы или, что встречается чаще, их денежный эквивалент (по договоренности сторон), а также причитающееся за это вознаграждение.

Таким образом, *долговые обязательства* – это источник привлеченных средств, образовавшийся в результате уже свершившихся действий (сделок) хозяйствующего субъекта, которые служат юридическим основанием для последующих платежей за товары, предоставленные услуги или выполненные работы.

К собственным источникам относятся уставный капитал, прибыль, добавочный капитал, резервный капитал, специальные фонды и резервы, целевое финансирование, амортизационный фонд и пр.

В зависимости от организационно-правовой формы предприятия его финансы функционируют по-разному и источники формирования уставного капитала предприятий различны. Для государственного предприятия – это стоимость имущества, закрепленного государством за предприятием на праве полного хозяйственного ведения; для общества с ограниченной ответственностью – сумма долей собственников; для акционерного общества – совокупная номинальная стоимость акций всех типов; для производственного кооператива – стоимостная оценка имущества, предоставленного участниками для ведения деятельности; для арендного предприятия – сумма вкладов его работников; для предприятий иной формы, выделенного на самостоятельный баланс, – стоимостная оценка имущества, закрепленного его собственником за предприятием на праве полного хозяйственного ведения и т.д. Поэтому собственными источниками могут быть: акционерный капитал, паевые взносы членов кооператива, отраслевые финансовые ресурсы, долгосрочный кредит, бюджетные средства.

Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, паевой фонд) на предприятиях, создаваемых за счет средств собственников, представляет собой совокупность взносов учредителей (участников) хозяйственных товариществ и хозяйственных

обществ (в форме акционерных обществ, обществ с ограниченной ответственностью и т.д.), муниципалитетов, государства.

Уставный капитал, таким образом, представляет собой сумму вкладов учредителей предприятия для обеспечения его жизнедеятельности. Вкладом в имущество могут быть денежные средства, основные и оборотные средства в натуральном выражении, ценные бумаги, имущественные или иные права, имеющие денежную оценку. Величина уставного капитала соответствует сумме, зафиксированной в учредительных документах, и является неизменной. Увеличение или уменьшение уставного капитала может производиться в установленном порядке (например, по решению общего собрания) только после перерегистрации хозяйствующего субъекта.

Прибыль – это положительный финансовый результат деятельности организации. Прибыль образуется главным образом в процессе реализации продукции, работ, услуг и определяется как сумма превышения доходов над расходами предприятия, полученными с начала года до отчетного периода, от реализации продукции, работ, услуг, материальных ценностей, основных средств, включая превышение прочих доходов над расходами.

Добавочный капитал может быть создан за счет:

- прироста стоимости основных средств и нематериальных активов в результате дооценки (увеличения) их стоимости;
- размещения акций компании по цене выше их номинальной стоимости – эмиссионный доход;
- превышения фактической стоимости вклада участника компании в уставный капитал над номинальным размером его доли;
- положительных курсовых разниц, образовавшихся в результате расчетов с учредителями по вкладам в уставный капитал (при их оценке в иностранной валюте) и пр.

Резервный капитал – создают за счет прибыли и используют для покрытия убытков, непредвиденных потерь, выплат дивидендов. Резервный капитал создается как дополнительный финансовый внутренний ресурс предприятия, образуется в соответствии с действующим законодательством и учредительными документами предприятия, предназначается для списания безнадежных долгов, снижения рыночной стоимости ценных бумаг, убытков и других потерь, возникающих в процессе хозяйственной деятельности.

Резервный капитал образуется за счет отчислений от прибыли в размере, определенном уставом, но не менее 15% его уставного капитала. Ежегодно в резервный фонд должно отчисляться не менее 5% чистой прибыли до тех пор, пока резервный капитал не достигнет установленного уставом размера.

Резервы делятся на оценочные резервы и резервы предстоящих расходов. Оценочные резервы создаются за счет финансовых результатов (отражаются в составе прочих расходов), а источником покрытия резервов предстоящих расходов являются расходы по обычным видам деятельности (себестоимость продукции, работ, услуг).

Оценочные резервы формируются для покрытия суммы уменьшения активов. Организацией могут создаваться следующие оценочные резервы: под обесценение стоимости материальных ценностей, под обесценение вложений в ценные бумаги, по сомнительным долгам.

Резервы предстоящих расходов создаются для равномерного списания расходов отчетного года на следующие цели: выплату отпускных работникам организации, выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год, гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Целевое финансирование – средства, поступившие со стороны и предназначенные для использования на определенные цели. Организация может получить средства целевого финансирования в виде: имущества (в т. ч. денежных средств) от других организаций или граждан (негосударственное целевое финансирование) и финансовой помощи от государства (государственной помощи).

Еще одним специфическим видом собственных источников средств является амортизационный фонд, который представляет собой денежное выражение стоимости износа основных средств и нематериальных активов. Средства амортизационных отчислений поступают в составе выручки от реализации на расчетный счет предприятия, и непосредственно с расчетного счета производится оплата всех расходов по различным направлениям капитальных вложений. Объектами для начисления амортизации являются объекты основных средств, находящиеся на праве собственности хозяйственного ведения и оперативного управления и нематериальные активы. Не подлежат амортизации объекты основных средств,

потребительские свойства которых с течением времени не изменяются, это земельные участки и объекты природопользования.

Как уже было отмечено, бухгалтерский учет должен осуществляться с соблюдением принципа-допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, из которого следует, что доходы должны соответствовать тем расходам, благодаря которым они (доходы) были получены. В случаях, когда предприятие получает активы в отчетном периоде, но этот актив будет использоваться для получения прибыли не только в данном отчетном периоде, но и в периодах последующих, возникает необходимость согласно принципу сопоставимости, сравнить эти выгоды с теми расходами, которые к этим доходам относятся. В целях соблюдения указанного принципа и корректного отражения таких событий в бухгалтерском учете в теорию и практику бухгалтерского учета была введена категория «доходы будущих периодов».

Таким образом, *доходы будущих периодов* – это средства, полученные в отчётном периоде, но приносящие экономические выгоды в будущих отчётных периодах. В бухгалтерском учёте доходы будущих периодов подлежат отнесению на финансовые результаты организации при наступлении периода, к которому они относятся.

Расширение хозяйственной деятельности может потребовать привлечения дополнительных денежных средств. Потребность в дополнительных капиталовложениях часто превышает собственные ресурсы компании. Невозможность обеспечить дополнительные капиталовложения за счет внутренних ресурсов предполагает обращение к внешним источникам финансирования. Источники формирования имущества, которые поступают в организацию на определенный срок, по истечении которого они должны быть возвращены их собственнику с процентами или без, называются заемными или обязательствами организации.

Определение и критерии признания обязательств как объекта бухгалтерского наблюдения дано в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике через понятие «кредиторская задолженность».

Согласно данному документу кредиторской задолженностью признается существующее на отчетную дату обязательство организации, которое является следствием прошлых событий ее

хозяйственной деятельности и расчеты, по которому должны привести к оттоку ресурсов организации, содержащие экономические выгоды. Кредиторская задолженность может возникнуть в силу действия договора или правовой нормы.

Погашение кредиторской задолженности предполагает обычно, что для удовлетворения требований другой стороны организация лишается ресурсов, в которых потенциально заключены экономические выгоды. Это может происходить в следующих формах: выплата денежных средств; передача другого имущества; оказание услуг; замена кредиторской задолженности одного вида другим; преобразование кредиторской задолженности в капитал; снятие требований со стороны кредитора.

Согласно ПБУ 4/99 для целей отражения информации в бухгалтерской отчетности обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока погашения на краткосрочные и долгосрочные. Обязательства представляются как краткосрочные, если срок погашения по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные обязательства представляются как долгосрочные. К краткосрочным обязательствам относятся задолженность поставщикам и подрядчикам, векселя к оплате, задолженность перед внебюджетными фондами, задолженность перед персоналом по оплате труда, задолженность перед бюджетом по уплате налогов, кредиты и займы сроком менее 1 года и т.п. К долгосрочным обязательствам относятся кредиты и займы со сроком погашения, превышающим 12 месяцев, векселя выданные со сроком погашения, превышающим 12 месяцев, облигации, выпущенные на срок более 12 месяцев, обязательства по аренде на срок свыше 12 месяцев, отсроченные налоговые обязательства и другие. Так как источником образования имущества организации являются собственный капитал и обязательства, стоимость всех активов предприятия всегда равна общей величине всех источников образования средств.

2.4. Основные методические приемы и правила

Бухгалтерский учет, как и любая другая наука, разрабатывает собственные способы и приемы для понимания содержания предмета. Задачи бухгалтерского учета достигаются посредством

использования различных способов и приемов, совокупность которых называется методом бухгалтерского учета. Метод бухгалтерского учета включает отдельные элементы, главными из которых являются нижеперечисленные.

1) Законом № 402-ФЗ ст. 9 установлено, что «каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни». Процесс отражения совершаемых экономическим субъектом хозяйственных операций в первичных документах называется документированием хозяйственных операций. Документ – это письменное свидетельство действительного совершения хозяйственной операции или о праве на её осуществление, оформленное в установленном порядке. Комплект документов, обеспечивающий сплошное и непрерывное отражение фактов хозяйственной деятельности предприятия, называется документацией.

2) Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности предприятия обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка (ст. 11 Закона № 402-ФЗ). Инвентаризация – это проверка фактического наличия и состояния тех или иных объектов бухгалтерского наблюдения путем подсчета, взвешивания, осмотра, обмера, взаимной сверки, оценки выявленных средств и сравнение данных, выявленных в ходе проверки, с данными бухгалтерского учета. Инвентаризация является методическим приемом фактического контроля при проведении ревизии, аудита и др.

3) Законом № 402-ФЗ ст. 10 установлено, что «Бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета». Счета бухгалтерского учета – это способ экономической группировки, текущего отражения и оперативного контроля за активами организации и хозяйственными операциями, обязательствами по качественно однородным признакам, обусловленным приемом двойной записи. Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н утверждены План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению.

4) Двойная запись – это способ отражения каждой операции по дебету одного и кредиту другого взаимосвязанных счетов в одной

и той же сумме. Взаимосвязь между счетами, возникающая в результате отражения на них хозяйственной операции, называется корреспонденцией счетов, а счета корреспондирующими. Запись операций на корреспондирующих счетах называется бухгалтерской проводкой (бухгалтерской записью, счетной записью).

5) Согласно ст. 12 Закона № 402-ФЗ объекты бухгалтерского учета подлежат денежному измерению. Денежная оценка – это способ стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета, процесс определения денежных сумм, в размере которых должны быть признаны и отражены в финансовых отчетах активы, обязательства, доходы, расходы. Методы оценки данных элементов финансовой отчетности приведены в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одним из методов оценки является фактическая стоимость (себестоимость), которая определяется с помощью калькуляции.

6) Калькуляция – способ группировки затрат их обобщения и определение стоимости произведенной и реализуемой продукции, приобретенных ценностей.

7) Балансовое обобщение – способ бухгалтерского отражения и группировки хозяйственных средств (по видам и размещению) и их источников (по целевому назначению и способу формирования) на определенную дату в денежном выражении.

8) Отчетность – совокупность показателей учета, отражающих финансовое и имущественное положение предприятия за период, информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период.

Вопросы для самопроверки

1. Что является предметом бухгалтерского учета?
2. Назовите основные объекты бухгалтерского наблюдения.
3. Назовите основные процессы, происходящие на предприятии.
4. На какие группы подразделяются активы предприятия?
5. Что относится к собственным источникам формирования активов?
6. Что относится к заемным источникам формирования активов?
7. Назовите основные элементы метода бухгалтерского учета.

3. БАЛАНСОВОЕ ОБОБЩЕНИЕ КАК МЕТОД ОТРАЖЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ

3.1. Понятие о бухгалтерском балансе. Содержание актива и пассива баланса

Бухгалтерский учет использует способ балансового обобщения для группировки информации об объектах учета в стоимостном выражении. Сумма всех производственных средств всегда равна сумме средств по местам их размещения.

В сфере учета балансовый метод широко применяется для осуществления контроля за хозяйственными операциями, так как показатели, отражающие средства предприятия, и их источники должны быть равны. Общая идея применения балансового метода состоит в выравнивании суммарного значения показателей, записанных в правой и левой частях уравнения.

Баланс отражает финансовое положение предприятия, в частности: активы предприятия по их размещению и составу, а пассивы по целевому назначению и источникам формирования. Составляется на определенную дату, как правило, последнее число месяца. Он не отражает движение и использование средств.

Баланс имеет большое значение для руководства предприятия. По данным бухгалтерского баланса определяют обеспеченность собственными средствами, соблюдение финансовой дисциплины, правильность использования средств целевого назначения, платежеспособность предприятия. При сравнении данных балансов ряда отчетных периодов выявляется тенденция в развитии предприятия.

Активы организации участвуют в хозяйственном обороте непрерывно, изменяя свой состав и форму стоимости. Для руководства организации нужно знать, какими активами она располагает, из каких источников они получены, для какой цели предназначены. На эти вопросы дает ответ бухгалтерский баланс.

Таким образом, баланс – это способ экономической группировки и обобщения информации о средствах предприятия по составу и размещению и по источникам их образования на определенную дату в денежном выражении.

Баланс графически отражает данные бухгалтерского учета в виде двусторонней таблицы, где правая сторона – «Пассив», отражающая информацию об источниках хозяйственных средств,

а левая – «Актив», отражающая информацию о хозяйственных средствах.

Бухгалтерский баланс, используемый коммерческими организациями в практической деятельности, имеет строго определенную форму. Типовая форма Бухгалтерского баланса утверждена приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н.

Актив и пассив баланса состоят из отдельных статей. Статья баланса отражает величину определенного экономически однородного вида средств или их источника. Балансовые статьи объединяются в группы, группы – в разделы. Объединение балансовых статей в группы или разделы осуществляется исходя из их экономического содержания. Каждая статья отражает информацию о конкретном виде хозяйственных средств (источников) или группе средств (источников).

В активе баланса отражают все то имущество, которое принадлежит организации, а также долги контрагентов. Информация в активе сгруппирована по экономической однородности объектов и по их функциональной роли в производственно-финансовой деятельности и в зависимости от стадий кругооборота средств.

Актив разделен на два раздела:

- I раздел – внеоборотные активы – в нем отражается информация о наличии на отчетную дату в организации нематериальных активов, основных средств, доходных вложений в материальные ценности, финансовых вложений, прочих внеоборотных активов в стоимостном выражении;

- II раздел – оборотные активы содержит сведения об имеющихся на отчетную дату в распоряжении предприятия запасах, дебиторской задолженности, денежных средствах, краткосрочных финансовых вложениях, налоге на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, прочих оборотных активах в денежном выражении.

Особенностью действующей структуры баланса является расположение разделов и статей в каждом его разделе в строго определенной последовательности – по степени возрастания ликвидности, т. е. возможности превращения их в деньги для оплаты обязательств организации.

В пассиве баланса отражают источники, за счет которых у организации появились эти активы. Пассив баланса состоит из трёх разделов:

– III раздел – капитал и резервы – отражает состав и структуру собственного капитала организации, включающего: уставный капитал, результаты переоценки внеоборотных активов, добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенную прибыль (непокрытый убыток);

– IV раздел – долгосрочные обязательства – охватывает информацию о долгосрочных обязательствах организации: долгосрочных кредитах банка, займах, полученных от других организаций, прочих обязательствах;

– V раздел – краткосрочные обязательства – предназначен для отражения состояния расчетов по займам и кредитам сроком менее 1 года, наличия кредиторской задолженности, доходов будущих периодов, оценочных обязательств, прочих обязательств.

Разделы в пассиве расположены по степени закрепления источников. Итоги по активу и пассиву баланса должны быть всегда равны друг другу, так как в них отражаются одни и те же хозяйственные средства, но в активе они сгруппированы по составу и размещению, а в пассиве – по источникам их формирования. Отсутствие равенства свидетельствует о допущенных ошибках в учетных записях. Итоги актива и пассива баланса называют валютой баланса. В теории и практике бухгалтерского учета применяются две модели построения бухгалтерского баланса: вертикальная и горизонтальная. Балансовое равенство при вертикальном построении баланса выражается следующей формулой

$$\text{Активы} - \text{Обязательства} = \text{Собственный капитал}. \quad (1)$$

При горизонтальном построении баланса статьи сгруппированы в активы и пассивы. В этом случае балансовое равенство выражается как

$$\text{Активы} = \text{Пассивы}. \quad (2)$$

Поскольку пассивы представляют собой капитал и обязательства равенство можно представить в следующем виде:

$$\text{Активы} = \text{Капитал} + \text{Обязательства}. \quad (3)$$

3.2. Виды баланса

При рассмотрении балансов в первую очередь необходимо классифицировать их на статические и динамические. Статические балансы формируются на основе моментальных показателей,

рассчитанных на определенную дату (статические балансы были рассмотрены в предыдущем параграфе). Динамические балансы отражают данные об имуществе экономического субъекта и источниках образования не только по моментальным показателям, но и в движении – в интервальных показателях (обороты за отчетный период). Они предназначены для оперативного управления деятельностью. Примером динамического баланса служит шахматный оборотный баланс или оборотная ведомость.

1) По срокам составления выделяют следующие виды баланса:

- ✓ вступительный – составляют в момент образования предприятия;

- ✓ текущий – составляется периодически в период всего функционирования предприятия. Текущие балансы подразделяются на следующие виды:

- начальный – разрабатывается в начале финансового года;
- заключительный – составляется в конце отчетного года;
- промежуточный – составляется в течении года за квартал, полугодие, за 9 месяцев;
- провизорный – составляют заранее на конец отчетного года с учетом ожидаемых изменений в составе имущества;

- ✓ ликвидационный – составляют при ликвидации предприятия неоднократно: на начало периода ликвидации (вступительный ликвидационный баланс), в ходе периода ликвидации (промежуточный ликвидационный баланс), на конец периода ликвидации (заключительный ликвидационный баланс);

- ✓ разделительный – составляют в момент разделения предприятия на несколько более мелких предприятий или при передаче структурных единиц (подразделений) другому предприятию;

- ✓ объединительный – разрабатывается при объединении нескольких предприятий в одно или при присоединении структурных единиц к данному предприятию;

- ✓ санируемый – составляется когда предприятие находится на грани банкротства и необходимо принять решение о ликвидации или убеждении кредиторов в отсрочке платежа. Составляется независимой аудиторской организацией для объективного и реального отражения активов и пассивов организации.

2) По источникам составления выделяют следующие виды баланса:

- ✓ инвентарные балансы – составляются на основании инвентарной ведомости имущества, средств в расчетах, обязательств;
- ✓ книжный баланс – строится по данным бухучета без предварительной инвентаризации;
- ✓ генеральный баланс – в его основу положены текущие учетные записи и результаты инвентаризации.

3) По объему информации выделяют две разновидности баланса:

- ✓ единичные (индивидуальные) – характеризуют деятельность одного предприятия;
- ✓ сводные (консолидированные) – составляют по данным нескольких организаций, объединенных между собой на организационной или юридической основе.

4) По объекту отражения балансы делятся на следующие типы:

- ✓ самостоятельные – составляют организации, являющиеся юридическими лицами;
- ✓ внутренние – составляют подразделения предприятия (цеха, отделы).

5) По объёму регулирующих статей выделяют:

- ✓ баланс-брутто – баланс, который включает регулирующие статьи (регулирующие статьи уточняют величину основных статей);
- ✓ баланс-нетто – это баланс, который не содержит регулирующих статей, объекты учета отражаются по остаточной стоимости.

6) По характеру деятельности выделяют балансы основной и неосновной деятельности. Основной деятельностью считается деятельность, зарегистрированная в уставе, все прочие виды деятельности считаются не основными.

3.3. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций

В организации постоянно осуществляется большое количество операций. Все они оказывают различное влияние на баланс. Изменяется структура баланса или изменяется валюта баланса. В зависимости от способа влияния на баланс все хозяйственные операции принято делить на 4 типа.

Первый тип хозяйственных операций связан перегруппировкой активов. В данном случае изменение происходит только в активе баланса: одна статья актива баланса увеличивается, другая статья актива баланса уменьшается на одну и ту же сумму, общий итог баланса не меняется. Этот тип хозяйственных операций характеризуется следующим уравнением:

$$A + X - X = П, \quad (4)$$

где A – актив,

X – изменение имущества под влиянием хозяйственной операции,

$П$ – пассив.

К этому типу можно отнести такие операции: с расчетного счета в кассу поступили наличные денежные средства, на расчетный счет в банке поступили денежные средства от покупателей, израсходованы материалы в основном производстве и т.д.

Второй тип хозяйственных операций связан с перегруппировкой обязательств организации. Под влиянием операций данного типа изменение происходит только в пассиве баланса: одна статья пассива баланса увеличивается, другая статья уменьшается на одну и ту же сумму, общий итог баланса не меняется. Этот тип хозяйственных операций характеризуется следующим уравнением:

$$A = П + X - X. \quad (5)$$

К данному типу можно отнести следующие операции: погашена задолженность поставщиков за счет взятого кредита банка, удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы работников, создан резервный капитал за счет нераспределенной прибыли.

Третий тип хозяйственных операций связан с увеличением имущества предприятия. Они вызывают увеличение статьи и в активе, и в пассиве баланса на одну и ту же сумму, итоги актива и пассива возрастают, но равенство между ними сохраняется.

Операции третьего типа можно охарактеризовать уравнением:

$$A + X = П + X. \quad (6)$$

К этому типу можно отнести хозяйственные операции, связанные с поступлением основных средств, начислением заработной платы сотрудникам за изготовление продукции, поступлением материалов от поставщиков и др.

Четвертый тип хозяйственных операций связан с уменьшением имущества. Под влиянием операций данного типа уменьшается и актив и пассив баланса на одну и ту же сумму. В результате валюта баланса уменьшается при сохранении равенства итогов баланса. Операцию данного типа можно выразить следующим уравнением:

$$A - X = П - X. \quad (7)$$

Примером операций четвертого типа являются следующие: перечислены денежные средства с расчетного счета в счет погашения краткосрочного кредита банка, выдана заработная плата из кассы предприятия, оплачен счет поставщика наличными денежными средствами и др.

Таким образом, каждая хозяйственная операция вызывает изменение по двум статьям баланса, обе статьи изменяются на одну и ту же сумму и балансовое равенство всегда сохраняется.

Вопросы для самопроверки

1. Что такое бухгалтерский баланс?
2. Каковы роль и значение баланса в хозяйственно-финансовой деятельности организаций?
3. Какая информация отражается в активе баланса?
4. Какая информация отражается в пассиве баланса?
5. Какие виды баланса выделяют по источникам составления?
6. Что понимается под валютой баланса?
7. Чем обусловлено равенство актива и пассива баланса?
8. Какие виды изменений происходят в балансе под влиянием хозяйственных операций?
9. Как изменяется бухгалтерский баланс под влиянием третьего типа хозяйственных операций?

4. БУХГАЛТЕРСКИЕ СЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

4.1. Счета бухгалтерского учета, их содержание и строение

Оперативное управление организацией с целью принятия управленческих решений вызывает необходимость иметь непрерывную информацию о состоянии и движении активов и источников их образования. В связи с этим в бухгалтерском учете используют систему счетов. Это способ экономической группировки, текущего отражения и оперативного контроля за активами организации и хозяйственными операциями. Каждый счет предназначен для отражения конкретного объекта учета (материалов, денежных средств в кассе, основных средств). На основании документов на счете накапливаются и систематизируются текущие данные по однородным операциям. Любой счет поделен на две части – для отражения увеличения или уменьшения хозяйственных средств предприятия. Счет имеет элементы: код, наименование, левую часть – дебет, правую – кредит. Наименование счета соответствует объекту, который на нем учитывают.

Сумма записей по дебету и по кредиту называется оборотом. Разница между дебетовым и кредитовым оборотом называется остатком (сальдо), которое свидетельствует о наличии средств или источников на определенную дату и бывает соответственно дебетовым или кредитовым. Сальдо на начало отчетного периода называют начальным, на конец – конечным. Конечное сальдо переносится на следующий отчетный период во вновь открываемые счета.

Счета, на которых осуществляется учет средств (активов), называются активными, остатки по ним отражаются в активе баланса. Схема активного счета представлена на рисунке 3. В активных счетах остаток может быть только дебетовым или равным нулю. Операции, связанные с увеличением имущества предприятия, отражаются по дебету счета, а с уменьшением – по кредиту. Чтобы посчитать конечное сальдо C_k по активному счету следует к начальному сальдо C_n прибавить дебетовый оборот O_d и вычесть кредитовый оборот O_k . Расчет можно представить формулой

$$C_k = C_n + O_d - O_k \quad (8)$$

Дебет	Кредит
Остаток (сальдо) на начало периода	
Хозяйственные операции, вызывающие увеличение учитываемого объекта	Хозяйственные операции, вызывающие уменьшение учитываемого объекта
Остаток (сальдо) на конец периода	

Рис. 3. Схема активного счета

Счета, предназначенные для учета источников хозяйственных средств (пассивов), называются пассивными, остатки по ним отражаются в пассиве баланса. В пассивных счетах по кредитовой стороне отражают начальное сальдо, операции связанные с увеличением источников. По дебету отражают операции связанные с уменьшением источников. Остаток может быть только кредитовый или равный нулю. Для определения конечного сальдо необходимо к сальдо начальному прибавить оборот по кредиту и вычесть оборот по дебету. Расчет можно представить формулой

$$C_k = C_n + O_k - O_d. \quad (9)$$

Дебет	Кредит
	Остаток (сальдо) на начало периода
Хозяйственные операции, вызывающие уменьшение учитываемого объекта	Хозяйственные операции, вызывающие увеличение учитываемого объекта
	Остаток (сальдо) на конец периода

Рис. 4. Схема пассивного счета

Существует группа счетов, обладающая свойствами и пассивных, и активных счетов, в зависимости от характера совершаемых операций остатки могут быть и по дебету, и по кредиту, следовательно остатки по таким счетам могут быть отражены и в активе, и

в пассиве баланса. Такие счета называются активно-пассивными. Они предназначены для отражения расчетов предприятия с разными дебиторами и кредиторами и учета финансовых результатов, на них отражаются одновременно и имущество организации, например, дебиторская задолженность (как на активных счетах), и источники его формирования, например, кредиторская задолженность (как на пассивных счетах). В данном случае сумма кредиторской задолженности перед контрагентами будет отражена в кредите соответствующих счетов, а сумма дебиторской задолженности отражаться по дебету счета. Доходы будут отражаться по кредиту, а расходы по дебету счетов.

Дебет	Кредит
Остаток (сальдо) на начало периода – дебиторская задолженность	Остаток (сальдо) на начало периода – кредиторская задолженность
Увеличение дебиторской задолженности, уменьшение кредиторской задолженности	Увеличение кредиторской задолженности, уменьшение дебиторской задолженности
Остаток (сальдо) на конец периода – дебиторская задолженность	Остаток (сальдо) на конец периода – кредиторская задолженность

Рис. 5. Схема активно-пассивного счета

Для определения сальдо по активно-пассивным счетам необходимо использовать данные о состоянии расчетов с каждым дебитором и кредитором. Для того чтобы определить сальдо конечное на активно-пассивном счете, нужно подсчитать все суммы по дебету, включая начальное сальдо, таким же образом следует подсчитать итоговую сумму по кредиту. Сальдо конечное на активно-пассивном счете будет находиться там, где сумма больше, и будет равно разности сумм по дебету и кредиту. Если в текущем бухгалтерском учете по активно-пассивному счету будет зафиксировано два остатка по дебету и кредиту счета, то такое сальдо называется развернутым. Такая ситуация возникает, когда перед одним контрагентом у организации имеется кредиторская задолженность, а по результатам расчетов с другим контрагентом на конец года остается дебиторская задолженность, при этом расчеты учитываются на

одном и том же счете, например, счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». В таких случаях сальдо по дебету показывают в активе баланса, а сальдо по кредиту показывают в пассиве баланса.

Сумма остатков по всем активным счетам равна итогу актива баланса, а сумма остатков пассивных счетов равна итогу пассива баланса.

4.2. Взаимосвязь данных счетов и бухгалтерского баланса

В начале отчетного периода на основе заключительного бухгалтерского баланса на конец предшествующего отчетного периода строится баланс на начало нового отчетного периода и открываются бухгалтерские счета, которые имеют в балансе показатели начального сальдо. Показатели, характеризующие состояние объектов бухгалтерского наблюдения (активы, капитал и обязательства) на конец предшествующего периода, переписываются в новый баланс и заносятся на бухгалтерские счета в виде данных, отражающих объект наблюдения на начало отчетного периода, т.е. в виде начального сальдо. При этом запись делается в той части счета (дебет или кредит), в которой показатель находится в балансе: если на статьях актива (т.е. в левой стороне баланса), то сальдо соответственно указывается по дебету бухгалтерского счета; для статей капитала и долговых обязательств (в балансе справа) сальдо на счете записывается по кредиту.

Бухгалтерские действия по выбору из баланса показателей, характеризующих объект наблюдения на начало отчетного периода, и переносу их как начальное сальдо на бухгалтерские счета называются открытием счета.

Подобный подход к открытию счета характерен для постоянных счетов, т.е. счетов с явно выраженным сальдо. Данные (сальдо) таких счетов (счета активов, капитала и обязательств) могут распространяться за пределы одного отчетного периода, и в бухгалтерском статическом балансе для них предусмотрены соответствующие балансовые статьи. К счетам с явно выраженным сальдо относятся и те счета, на которых в силу определенных обстоятельств на конец (начало) периода сальдо равно нулю (например, отсутствие денежных средств в кассе или на банковском счете), но такое событие считается частным случаем, а не правилом, и в

балансовой таблице таким счетам выделены отдельные статьи.

Счета доходов и расходов не связаны с прошлым и с будущим, на них отражаются показатели, относящиеся к текущему отчетному периоду. Они также не связаны с балансом и не имеют начального и конечного сальдо. Отражение увеличения или уменьшения на бессальдовых счетах расходов и доходов, описывающих финансовые и хозяйственные процессы, зависит от их влияния на величину прибыли, присоединяемой к капиталу.

Доходы увеличивают прибыль и соответственно капитал. Следовательно, увеличение на таких счетах должно находиться на той же стороне, что и увеличение на счетах капитала, т.е. по кредиту. И наоборот, расходы уменьшают прибыль и соответственно капитал, что предполагает расположение увеличивающих показателей на стороне, противоположной увеличению на счете капитала, т.е. по дебету. По завершении отчетного периода счета доходов и расходов закрываются выравниванием дебетового и кредитового оборотов счетов.

Счета доходов и расходов, а также другие счета, характеризующие хозяйственные и финансовые процессы, накопленные обороты которых относятся только к отчетному периоду и в конце его закрываются, считаются счетами без явно выраженного сальдо. Конечное сальдо у такого закрытого счета отсутствует. Такие счета называются также транзитными, переменными или временными. Открыть транзитный счет (бессальдовый) значит отразить на нем данные хотя бы об одном хозяйственном факте.

В течение отчетного периода на счетах отражаются изменения (увеличения или уменьшения), происходящие с объектами бухгалтерского наблюдения или факторами финансового результата (доходы и расходы), как следствие свершившихся фактов хозяйственной жизни. По окончании периода на каждом счете подсчитываются итоги по дебетовой и кредитовой стороне (дебетовый и кредитовый обороты), а по постоянным счетам выводится конечное сальдо.

Конечное сальдо постоянных счетов бухгалтерского учета переносится в соответствующие балансовые строки заключительного бухгалтерского баланса на конец отчетного периода.

Следует отметить, что большинство балансовых статей относится к индивидуальным. Отражаемое на них значение показателя соответствует начальному или конечному (в соответствующей

графе) сальдо на бухгалтерском счете, характеризующем одноименный объект бухгалтерского наблюдения. Например, балансовая статья «Резервный капитал» содержит данные на начало и конец отчетного периода, учитываемые на одноименном бухгалтерском счете 82 «Резервный капитал».

Наряду с этим имеют место агрегированные балансовые статьи, в которых записывают суммарные показатели, объединяющие данные на нескольких счетах. Так, например, балансовая статья «Денежные средства и денежные эквиваленты» объединяет данные бухгалтерских счетов 50 «Касса» (за исключением остатка по субсчету «Денежные документы»), 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» (за исключением сумм, учтенных в составе финансовых вложений), 57 «Переводы в пути».

4.3. Классификация счетов бухгалтерского учета

Для учета и контроля за хозяйственными средствами, их источниками и производственными процессами, как отмечалось ранее, используется большое количество разнообразных счетов. Ряд применяемых в учете счетов имеет общие признаки или по экономическому содержанию (то есть по объектам, отражаемым на счете), или по назначению и структуре, то есть по роли, которую они играют в учете, или по принципам построения. Для облегчения пользования показателями счетов в целях управления и контроля за хозяйственной деятельностью, правильного отражения хозяйственных операций производится группировка (классификация) счетов. Это позволяет вместо каждого счета в отдельности изучать их однородные группы.

По уровню влияния на показатели финансовой отчетности (по отношению к бухгалтерскому балансу) бухгалтерские счета делятся на системные и внесистемные. Ранее их классифицировали как балансовые и забалансовые. Системные счета участвуют в системной двойной записи.

На системных счетах учитываются значения показателей, которые непосредственно отражаются в бухгалтерском статическом балансе (постоянные счета с явно выраженным сальдо – счета активов, капитала и обязательств). К системным счетам также относятся те, которые участвуют в формировании бухгалтерского

баланса, но не имеют с ним непосредственной связи, т.е. бессальдовые или счета по учету хозяйственных и финансовых процессов (доходов, расходов, а в российском учете и косвенно-распределяемых текущих затрат); они открываются в течение периода, а в конце его закрываются.

Забалансовые счета предназначены для учета средств, не принадлежащих предприятию, временно находящихся у него ценностей и обязательств по ним (например, счета «Арендованные основные средства», «Сырье, принятое для переработки», «Материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и др.). Для учета таких объектов (материальных ценностей и обязательств) применяются активные и пассивные счета. Учет по забалансовым счетам ведется по простой схеме, так как они не корреспондируют ни между собой, ни с другими счетами бухгалтерского учета. Все операции по ним записываются не двойной записью, а односторонней – только по дебету или только по кредиту счета.

Классификация счетов по экономическому содержанию обусловлена группировкой объектов бухгалтерского учета. По этому признаку счета подразделяют на три группы: счета хозяйственных средств; счета источников хозяйственных средств; счета хозяйственных процессов.

Счета хозяйственных средств позволяют контролировать их наличие и движение (поступление и выбытие). Все счета этой группы активные и имеют дебетовое сальдо; дебетовый оборот показывает поступление, кредитовый – расход; аналитический учет ведется по каждому виду средств в натуральном и денежном измерении (например, счета 10, 01, 04, 58, 11, 52, 50, 51, 43, 41).

Счета источников хозяйственных средств позволяют контролировать наличие и движение источников как собственных, так и привлеченных. Счета этой группы пассивные, сальдо кредитовое, увеличение источников отражается по кредиту, использование – по дебету, учет ведется, как правило, в денежной оценке по каждому источнику отдельно (например, счета 80, 82, 83, 84, 96, 86).

Счета хозяйственных процессов (заготовление, производство и реализация) позволяют осуществлять наблюдение и систематический контроль за процессами заготовления (снабжения), производства и реализации (продажи). Это активные счета – они показывают размещение средств. На счетах, отражающих процесс снабжения, учитываются фактические затраты по заготовлению,

показывается объем заготовленных ценностей, исчисляется их фактическая себестоимость. Дебетовое сальдо показывает затраты незавершенного характера по процессу заготовления. По дебету счетов, отражающих процесс производства (20, 25, 23, 26), учитываются все затраты, определяющие фактическую себестоимость изготовленной продукции. Дебетовое сальдо по этим счетам показывает затраты незавершенного производства.

На счетах реализации (продаж) (90, 91, 44) отражается и контролируется процесс реализации готовой продукции. Например, по дебету счета 90 «Продажи» учитывается реализованная продукция по полной себестоимости, включая расходы по ее реализации; по кредиту отражается выручка, полученная за эту продукцию. Сальдо показывает финансовый результат (дебетовое – убыток, кредитовое – прибыль).

По назначению и структуре бухгалтерские счета подразделяются на четыре группы: основные, регулирующие, операционные, финансово-результатные (рис. 6).

Основные счета – это счета, предназначенные для отражения средств и источников их образования. В свою очередь, основные счета можно подразделить на три группы: инвентарные, фондовые и счета расчетов.

Инвентарные счета предназначены для учета материальных ценностей и денежных средств. Это счета активные, поэтому схема записей на них та же, что и на всех активных счетах.

Фондовые счета применяют для учета капитала предприятия. Все фондовые счета пассивные, потому схема записей на них соответствует стандартной схеме по пассивным счетам.

Счета расчетов применяются для учета и контроля за состоянием расчетов между предприятием и другими организациями и лицами. На них отражаются расчеты с поставщиками, покупателями, банками, бюджетом, персоналом и т. д. По таким счетам определяют развернутое сальдо (дебетовое и кредитовое в отдельности), которое может быть получено только по данным аналитического учета.

Регулирующие счета уточняют и регулируют оценку средств и источников их образования. Самостоятельного значения они не имеют и могут рассматриваться только в связи с теми счетами, в развитие которых они открыты. Регулирующие счета делятся на две группы: дополняющие и контрарные (противоположные).

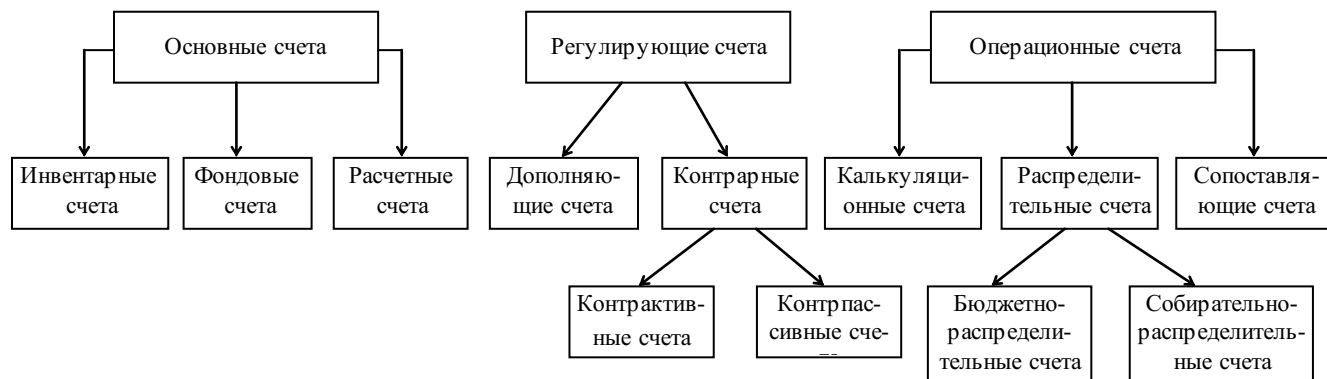


Рис. 6. Классификация счетов бухгалтерского учета по назначению и структуре

Дополняющие счета уточняют оценку в сторону увеличения; они могут быть активными и пассивными. Регулирующие дополняющие счета имеют все свойства основного счета. Контрарные – это счета, которые уточняют оценку регулируемого объекта в сторону уменьшения; они могут быть контрактивными и контрпассивными. В балансе «брутто» они находятся в противоположной стороне по отношению к основному счету, а при отражении объектов в балансе «нетто» из сальдо основного счета вычитается сумма остатка по контрарному счету. Если основной счет является активным, то регулирующий контрарный счет (контрактивный) – пассивным и наоборот.

Операционные счета – это счета, учитывающие хозяйственные процессы (производства, снабжения, продажи). По структуре и назначению они подразделяются на распределительные, калькуляционные, операционно-результатные (сопоставляющие).

Распределительные счета предназначены для учета затрат предприятия, подлежащих распределению. В свою очередь, они делятся на собирательно-распределительные и бюджетно-распределительные.

Собирательно-распределительные счета предназначены для учета расходов (затрат), которые в момент возникновения не могут быть отнесены на конкретный объект, например, счет 26 «Общехозяйственные расходы», который учитывает затраты по управлению и обслуживанию всего хозяйства. Собранные на дебете этих счетов затраты перечисляют на отдельные объекты (калькуляционные счета) путем распределения. Списание затрат по отдельным объектам отражается на кредите счета. После списания затрат собирательно-распределительные счета закрываются, то есть не имеют конечного сальдо.

Бюджетно-распределительные счета предназначены для разграничения затрат и доходов по смежным отчетным периодам. Необходимость применения этих счетов объясняется тем, что предприятие может иметь в данный момент расходы или доходы, которые относятся к деятельности предприятия в будущем, или, наоборот, расходы, относящиеся к данному отчетному периоду, которые ещё не выплачены.

Калькуляционные счета служат для учета затрат и определения фактической себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Примером могут служить

счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 08 «Вложения во внеоборотные активы» и др. Калькуляционные счета активные, по дебету этих счетов учитываются затраты на производство (приобретение), по кредиту – полученная продукция (услуги) по фактической себестоимости. Конечное дебетовое сальдо показывает затраты незавершенного характера.

Операционно-результатные, или сопоставляющие, счета используются для учета результатов хозяйственных процессов. Выявление результатов хозяйственной деятельности на них осуществляется путем сопоставления дебета и кредита. Примером могут служить счета 90 «Продажи», 40 «Выпуск продукции». Так, по счету «Продажи» путем сопоставления фактической полной себестоимости реализованной продукции (дебет счета) и выручки, полученной за эту продукцию (кредит счета), выводят дебетовое или кредитовое сальдо, которое показывает финансовый результат от продажи: дебетовое – убыток, кредитовое – прибыль.

Финансово-результатные счета отражают финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия. Так, на счете 99 «Прибыли и убытки» отражается прибыль от реализации и прочие доходы (по кредиту), а также убытки от реализации и прочие расходы (по дебету). Сальдо по этому счету может быть дебетовым и кредитовым: дебетовое показывает непокрытый убыток по хозяйству в целом, кредитовое – неиспользованную прибыль, которое переносится на счета учета капитала.

4.4. План счетов. Синтетический и аналитический учет

Для контроля за действиями материально ответственных лиц, для наблюдения за обеспеченностью предприятия необходимыми средствами, для организации расчетов с дебиторами и кредиторами и во многих других случаях нужны детальные сведения, характеризующие состояние и движение каждого объекта учета. Кроме того, сведения о материальных ценностях необходимы как в денежном, так и в натуральном измерении. Для получения различных по степени детализации показателей в бухгалтерском учете используют два вида счетов: синтетические и аналитические. Аналитические счета служат для учета каждого вида и даже сорта материальных ценностей, долга каждой организации и лица, отражения каждого процесса производства, реализации каждого вида

продукции и формирования каждого источника средств. На этих счетах учет ведется в денежном, натуральном и трудовом измерении. Отражение хозяйственных операций на аналитических счетах называется аналитическим учетом.

Синтетические счета обобщают данные аналитических счетов, их ведут только в денежном измерении, отражение хозяйственных операций на них называется синтетическим учетом.

Для выделения различных по степени детализации объектов бухгалтерского учета различают синтетические счета первого и второго порядка. Счета первого порядка, самые крупные по степени обобщения, называют главными (например, счет 10 «Материалы»). Синтетические счета второго порядка отличаются большей детализацией, поэтому их называют субсчетами (например, субсчет 1 «Удобрения», субсчет 2 «Топливо», субсчет 3 «Корма»).

Таким образом, субсчета обеспечивают промежуточную группировку аналитических счетов в пределах синтетического (главного) счета; они нужны для получения дополнительных показателей, необходимых для составления отчетности и анализа хозяйственной деятельности. Чаще всего субсчета вводятся к тем синтетическим счетам, к которым открывают большое количество аналитических счетов. Последние, как правило, являются счетами третьего порядка, ведутся по каждому виду средств или каждому источнику образования этих средств, по каждому процессу. Обычно они не подлежат дальнейшей детализации (например, счета калийная соль, суперфосфат, уголь, дрова, сено и т. д.).

Между аналитическими и соответствующими синтетическими счетами существует определенная взаимосвязь. На аналитические счета записывают те же остатки и хозяйственные операции, которые отражены на соответствующем синтетическом счете. Поскольку аналитических счетов значительно больше, чем синтетических, корреспонденция по каждой хозяйственной операции устанавливается по синтетическим счетам с указанием субсчета. Запись на дебете (кредите) синтетического счета обуславливает и запись на дебете (кредите) соответствующих аналитических счетов.

Таким образом, между синтетическими и аналитическими счетами существует следующая связь.

1) Начальное дебетовое (кредитовое) сальдо синтетического счета равно сумме начальных дебетовых (кредитовых) сальдо

соответствующих аналитических счетов, детализирующих данный синтетический счет.

2) Дебетовый (кредитовый) оборот синтетического счета равен сумме дебетовых (кредитовых) оборотов соответствующих аналитических счетов. Равенство оборотов обусловлено тем, что на аналитических счетах записывают те же операции и на той же стороне, что и на синтетическом счете.

3) Конечное дебетовое (кредитовое) сальдо синтетического счета равно сумме конечных дебетовых (кредитовых) сальдо соответствующих аналитических счетов.

Для правильного и единообразного отражения объектов бухгалтерского учета на предприятиях необходима единая система счетов, то есть единый их перечень. Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н утверждены План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению.

Оба документа вступили в силу с 1 января 2001 г.; они были разработаны во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), утвержденной постановлением Правительства РФ 6 марта 1998 г. № 283. Это решение предопределило необходимость значительных изменений в процессе формирования финансовой информации. Российская система бухгалтерского учета должна обеспечивать подготовку данных для составления финансовой отчетности по МСФО, сопоставимых с показателями, полученными на основе этих стандартов.

Бухгалтерский учет во всех организациях (кроме кредитных и бюджетных) должен вестись по плану счетов в соответствии с инструкцией. На основании данного плана счетов предприятие утверждает в приказе об учетной политике рабочий план счетов, который включает полный перечень синтетических и аналитических счетов. План счетов представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности. В нем приведены наименования и номера синтетических счетов и субсчетов.

Для учета специфических операций организация может по согласованию с Министерством финансов РФ вводить в План счетов бухгалтерского учета дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов. Субсчета, предусмотренные в Плане счетов бухгалтерского учета, используются организацией

исходя из требований управления организацией, включая нужды анализа, контроля и отчетности. Организация может уточнять содержание приведенных в Плане счетов бухгалтерского учета субсчетов, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета.

Порядок ведения аналитического учета устанавливается организацией исходя из указанной выше Инструкции, положений и других нормативных актов, методических указаний по вопросам бухгалтерского учета (основных средств, материально-производственных запасов и т.д.). В Инструкции после характеристики каждого синтетического счета дана типовая схема корреспонденции его с другими синтетическими счетами. В случае возникновения фактов хозяйственной деятельности, корреспонденция по которым не предусмотрена в типовой схеме, организация может дополнить ее, соблюдая единые подходы, установленные Инструкцией.

В Плане счетов бухгалтерского учета счета группируются по разделам в соответствии с их экономическим содержанием. В основе данной группировки лежит экономическая классификация объектов учета. План счетов включает 8 разделов, объединяющих 62 синтетических счета. Обособленную группу составляют балансовые счета, состоящие из 11 счетов. План счетов бухгалтерского баланса содержит следующие разделы:

- Раздел I. Внеоборотные активы.
- Раздел II. Производственные запасы.
- Раздел III. Затраты на производство.
- Раздел IV. Готовая продукция и товары.
- Раздел V. Денежные средства.
- Раздел VI. Расчеты.
- Раздел VII. Капитал.
- Раздел VIII. Финансовые результаты.

Каждый счет, представленный в соответствующем разделе, помимо наименования обозначен шифром (кодом). Сделано это с целью сокращения учетных записей, так как указание шифра позволяет отказаться от наименования счета. Предусмотрен серийный способ шифровки. Определенный набор шифров счетов формирует содержание соответствующего раздела. Шифры счетов обозначаются двузначными числами от 01 до 99.

Забалансовые счета, в силу своей специфики, в плане счетов выделены обособленно и раскрывают информацию о наличии и движении имущества, не принадлежащего предприятию. Однако исходя из содержания фактов хозяйственной деятельности временно находятся в его пользовании или распоряжении. Здесь находятся также счета, на которых ведется учет и контроль за отдельными хозяйственными операциями экономического субъекта, его условных прав и обязательств.

Забалансовые счета имеют трехзначную нумерацию. Субсчета к забалансовым счетам не предусмотрены, так как в этом нет необходимости. На них отсутствует двустороннее движение учитываемых объектов. Поэтому счет закрывается в одностороннем порядке, и записи на нем ведутся по простой системе, т. е. только по дебету счета или только по кредиту счета.

4.5. Сущность и контрольное значение двойной записи

В процессе хозяйственной деятельности, как отмечалось ранее, происходят постоянные изменения (движения) средств и источников их формирования. Эти изменения отражаются методом двойной записи, сущность которой заключается в том, что одна и та же операция отражается два раза: по дебету одного счета и кредиту другого в одинаковой сумме. Так как средства и их источники учитываются на счетах, то между счетами также возникает взаимосвязь. Взаимосвязь между счетами, возникающая в результате отражения на них хозяйственной операции, называется корреспонденцией счетов, а счета корреспондирующими. Запись операций на корреспондирующих счетах называется бухгалтерской проводкой (бухгалтерской записью, счетной записью). Двойная запись – это способ отражения каждой операции в дебете одного и кредите другого взаимосвязанных счетов в одной и той же сумме.

Чтобы правильно определить корреспонденцию счетов и составить бухгалтерскую проводку по каждой хозяйственной операции, необходим ее предварительный анализ. Нужно выяснить ее смысл, что происходит в результате нее, какие объекты изменяются и на каких счетах они учитываются (на активных или пассивных). Затем устанавливают характер изменения на счетах (увеличение или уменьшение). Исходя из схемы записей по активным и пассивным счетам устанавливается корреспонденция.

По характеру счетные записи классифицируют на *униграфические* и *диграфические*. Униграфические предполагают регистрацию факта хозяйственной жизни только по дебету или только по кредиту. В российском учете униграфические записи используются для отражения хозяйственных фактов на внесистемных (забалансовых) счетах. Диграфические записи предполагают отражение каждого факта хозяйственной жизни как по дебету, так и по кредиту разных счетов. Бухгалтерские проводки могут быть простыми и сложными. Простой называется проводка, в которой один счет дебетуется и один счет кредитруется. Сложной называют проводку, в которой один счет дебетуется и несколько счетов кредитруется (сумма записи по всем кредитуемым счетам при этом должна быть равна сумме записи по дебету) или наоборот, когда несколько счетов дебетуется и один кредитруется (в этом случае сумма записи на дебетуемых счетах равна сумме записи на кредитуемом). Сложные проводки можно записывать несколькими простыми проводками. Составление сложных проводок позволяет несколько сократить количество записей в бухгалтерском учете.

Контрольное значение двойной записи состоит в равенстве итоговых записей по дебету и кредиту всех счетов вследствие того, что все хозяйственные операции, отраженные по дебету одного обязательно фиксируются по кредиту другого. Поэтому итоги дебетовых и кредитовых оборотов, а также остатки по счетам должны быть равны. Отсутствие такого равенства свидетельствует о допущении ошибок, т.е. нарушении принципа двойной записи.

Познавательное значение двойной записи заключается в том, что она позволяет выяснить взаимосвязь в составе средств и источников их формирования, а также установить и проанализировать характер хозяйственной операции без привлечения первичной документации.

Вопросы для самопроверки

1. Что представляют собой счета бухгалтерского учета?
2. Какие счета являются активными, как отражаются операции на активных счетах?
3. Какие счета являются пассивными, как отражаются операции на пассивных счетах? Какие счета являются активно-пассивными?
4. Что такое двойная запись и в чем ее сущность?
5. Какие счета являются аналитическими, синтетическими?
6. В чем взаимосвязь счетов бухгалтерского учета и баланса?

5. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

5.1. Принципы организации бухгалтерского учета

Основные организационные аспекты бухгалтерского финансового учета в России регламентируются законодательно. Они строятся на основе Федерального закона «О бухгалтерском учете», Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» и др.

Организация бухгалтерского учета – это комплекс мер по упорядочению учетной работы, проводимых администрацией предприятия, направленных на обеспечение финансового контроля за деятельностью персонала и способствующих повышению эффективности труда счетных работников.

Организационное обеспечение бухучета должно быть подчинено задаче своевременного представления аппарату управления полной и достоверной информации с наименьшими издержками. Для построения учетного процесса как единой информационной системы необходимо основываться на следующих организационных принципах:

- государственное регулирование общих принципов и правил организации, методики и техники бухгалтерского учета;
- сочетание в учетной политике (при выборе организационно-технических аспектов учета) общих принципов учета с отраслевыми, технологическими и другими особенностями предприятия;
- постоянное совершенствование организации бухгалтерского учета, повышение квалификации работников бухгалтерского аппарата и на этой основе повышение роли бухгалтерского учета в информационной системе предприятия;
- совершенствование форм и методов представления учетной информации с целью лучшего управления хозяйственными процессами;
- применение экономических методов управления, оптимизация построения учетного аппарата.

К основным предпосылкам рациональной организации учета относятся:

- изучение организации, законоположений и инструкций, других регламентирующих документов по учету и отчетности;
- установление рациональных взаимосвязей производственных участков организации с ее бухгалтерией;
- определение характера и объема бухгалтерской информации;
- рациональное распределение труда между работниками учетного аппарата.

5.2. Механизм организации бухгалтерского учета

Механизм организации учета хозяйствующими субъектами включает следующие основные элементы.

1) Выбор лиц, ответственных за ведение бухгалтерского учета. В соответствии с Законом ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации. В его компетенцию входит утверждение учетной политики, рабочего плана счетов, форм первичных документов, проведение порядка инвентаризации, организация документооборота. Руководитель предприятия определяет, на кого возложить ответственность за ведение бухгалтерского учета. Так, в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» в зависимости от объема учетной работы он может:

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

Три последних варианта рекомендуется применять в организациях, относящихся по законодательству РФ к субъектам малого предпринимательства.

2) Определение должностных обязанностей работников бухгалтерии. Руководителем определяются порядок назначения и увольнения главного бухгалтера, его полномочия, а главный бухгалтер определяет должностные обязанности сотрудников бухгалтерии. Все это документально закрепляется в Положении о бухгалтерии.

Положение представляет собой правовой акт, определяющий

права, обязанности и организацию работы бухгалтерии. Данный документ относится к унифицированной системе организационно-распорядительной документации и имеет четко установленную структуру.

1) Раздел «Общие положения» содержит сведения о численности и штатах бухгалтерии, распределении обязанностей, перечень законодательно-нормативных актов, которыми руководствуется бухгалтерия в своей деятельности. Заканчивается раздел требованиями, предъявляемыми к руководителю бухгалтерии.

2) Во втором разделе Положения излагаются цели и задачи бухгалтерии, определяющие ее функции.

3) Третий раздел Положения раскрывает функции бухгалтерии. На основе перечисленных функций разрабатываются должностные инструкции работников бухгалтерии.

4) Четвертый раздел «Права и обязанности главного бухгалтера (его заместителей)» включает должностную инструкцию главного бухгалтера, составленную на основе Федерального закона «О бухгалтерском учете», Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ и Положения о главных бухгалтерах (действует с 1980 г.). Последнее не потеряло актуальности в части, не противоречащей федеральному законодательству о бухгалтерском учете.

5) В пятом разделе «Взаимоотношения» указываются службы, с которыми бухгалтерия взаимодействует (со всеми структурными подразделениями – по вопросам бухгалтерского учета; с юридической службой – по правовым вопросам, связанным с подготовкой документов; с отделом кадров – по вопросам подбора кадров в бухгалтерию, по расчетам заработной платы персоналу и т.д.).

6) Шестой раздел «Организация работы» включает правила внутреннего распорядка работы бухгалтерии. В тех случаях, когда организация попадает в число субъектов, подлежащих обязательному аудиту, в данный раздел вписывается соответствующая информация.

Положение оформляется на бланке организации за подписью главного бухгалтера и утверждается руководителем предприятия. Таким образом, Положение о бухгалтерии – многопрофильный документ, четко регламентирующий порядок ее работы. От тщательности и детализации его разработки зависит эффективность построения и организации бухгалтерского учета на предприятии.

3) Выбор степени централизации учета, зависит от централизации управления и определяется руководителем организации, который принимает решения о необходимости исчисления экономической эффективности отдельных хозяйственных участков (структурных подразделений) в рамках одного юридического лица, для чего необходимо их выделение на отдельный баланс, т.е. децентрализация.

Таким образом, на крупных и средних предприятиях, имеющих сложную организационную и производственную структуру, ведение бухгалтерского учета может быть централизовано и децентрализовано. В тех случаях, когда сбор, обработка и формирование бухгалтерских данных осуществляются в отдельных производственных подразделениях (филиалах), а головная бухгалтерия ведет сводный учет в целом по предприятию, налицо децентрализованная организация учета. При централизованном учете на предприятии в производственных подразделениях реализуются функции сбора бухгалтерских данных (возможна предварительная обработка), а формирование отчетных сводок по ним и разработку отчетности осуществляет главная (центральная) бухгалтерия предприятия.

4) Выбор организационной структуры бухгалтерии. Она (как при централизованной, так и при децентрализованной организации) предполагает три основных вида: функциональный, линейный и линейно-функциональный.

5) Определение материальной ответственности работников. В целях обеспечения сохранности имущества организации с рядом работников заключаются договоры о полной либо частичной материальной ответственности (с кассирами, продавцами, кладовщиками, экспедиторами и т.д.).

6) Определение объектов, порядка и сроков проведения инвентаризации.

7) Разделение учетных и хозяйственных функций. В целях недопущения злоупотреблений необходимо отделение функций по ведению учета от функций по осуществлению хозяйственной деятельности (крайне нежелательно совмещение одним лицом бухгалтерских и хозяйственных обязанностей, например, приобретения материальных ценностей и учета операций по их движению или оприходования и выдачи денежных средств и учета операций по их движению и т.д.).

8) Выбор формы бухгалтерского учета. Организация вправе самостоятельно выбирать (разрабатывать) форму бухгалтерского учета, т.е. состав, структуру и порядок формирования учетных регистров, что определяется характером и масштабом деятельности, потребностями управления, объемом обрабатываемой информации, техническими возможностями автоматизации и другими факторами.

9) Утверждение рабочего плана счетов и номенклатуры объектов аналитического учета.

10) Утверждение форм первичных учетных документов. Помимо типовых унифицированных форм первичной учетной документации, применение которых обязательно, организация вправе самостоятельно разрабатывать и применять собственные бланки первичных документов. Такие документы используются в случае отсутствия типовых форм для отражения отдельных операций, либо применяются в дополнение к унифицированным формам.

11) Утверждение форм бухгалтерской финансовой отчетности, варианта представления числовой информации в бухгалтерской финансовой отчетности.

Для рационального распределения труда между работниками учетного аппарата составляют перечень всех учетных операций, подлежащих выполнению за месяц, и устанавливают нормы времени выполнения каждой из них работниками бухгалтерии. Для этого разрабатывают план организации бухгалтерского учета, который включает: план документации и документооборота; план инвентаризации; рабочий план счетов и проект их корреспонденции; план отчетности; план технического оформления учета; план организации труда и повышения квалификации работников бухгалтерии; план проверок и ревизии; организацию бухгалтерского архива.

5.3. Системы организации бухгалтерского учета.

Типы структуры аппарата бухгалтерии

В современных условиях применяются две системы организации учета: централизованная и децентрализованная.

Централизация учета предполагает сосредоточение синтетического и аналитического учета, составление баланса и отчетности в главной бухгалтерии. При этом в подразделениях организации

осуществляется первичный учет. Данные первичных документов группируются в накопительных и группировочных ведомостях, а также в производственных отчетах и отчетах о движении материальных ценностей. Далее документы поступают в главную бухгалтерию, где они проверяются, обрабатываются и их данные заносятся в регистры синтетического и аналитического учета. При централизации бухгалтерского учета обобщение учетных данных происходит в главной бухгалтерии, что позволяет рационально организовать труд работников бухгалтерии, использовать современные средства автоматизации учета.

Децентрализация учета заключается в том, что в отдельных структурных подразделениях не только оформляют первичные документы, но и ведут синтетический и аналитический учет, составляют отчеты.

Подразделения представляют отчеты в центральную бухгалтерию, где их сводят в целом по организации. Работники центральной бухгалтерии осуществляют контроль за работой бухгалтерий каждого подразделения.

Основной недостаток децентрализации учета состоит в разобщенности работы бухгалтерского аппарата, создаются проблемы при проведении единой учетной политики и при автоматизации учетных процессов, увеличиваются затраты на получение учетной информации. Вместе с тем в условиях территориальной разобщенности, разнообразного характера выполняемых работ, внедрения коллективных форм организации труда и его оплаты (внутрихозяйственной кооперации, аренды и т. д.) децентрализация учета часто является необходимой.

Главное преимущество децентрализации заключается в том, что учет как функция управления организуется непосредственно на местах совершения хозяйственных операций. Близость работников учета к регистрируемым объектам улучшает информационные, аналитические и контрольные функции учета. Появляется возможность проведения оперативного анализа и оценки состояния производства, получения маржинального дохода и прибыли в каждом подразделении организации.

Рациональность организации бухгалтерского учета в значительной степени зависит от правильности определения структуры бухгалтерии и бухгалтерского аппарата. Количественный состав бухгалтерии зависит от размеров организации, от видов

деятельности и их отраслевой принадлежности, от организации и технологии производства, от наличия структурных подразделений и их территориального расположения, от квалификации работников учета, степени автоматизации учетных работ и т. д.

Структура аппарата бухгалтерии и самой бухгалтерии зависит от особенностей каждой организации. В современных условиях сложились три основных типа структур: линейная (иерархическая), по вертикали (функциональная) и комбинированная (линейно-функциональная).

При линейной организации все работники бухгалтерии подчиняются непосредственно главному бухгалтеру. Такая структура используется на небольших предприятиях.

При организации аппарата бухгалтерии по вертикали (функциональной организации) структурные подразделения бухгалтерии создаются по участкам учетной работы или по функциям персонала в процессе обработки данных и формирования отчетности. Создаются промежуточные звенья управления (отделы), возглавляемые старшими бухгалтерами. Работники бухгалтерии подчиняются непосредственно старшим бухгалтерам соответствующих отделов. Данная модель бухгалтерии применима в средних и крупных организациях.

При этом могут создаваться отделы:

- расчетный – осуществляет учет расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов с органами социального страхования, поставщиками, покупателями, заказчиками и др.;
- материальный – ведет учет поступления и расходования материально-производственных запасов;
- готовой продукции и реализации – ведет учет готовой продукции на складах и ее реализации;
- производства и калькуляции себестоимости – ведет учет затрат и выпуска продукции, калькулирует себестоимость продукции, составляет отчетность о затратах и выпуске продукции;
- общий отдел – ведет все остальные операции и Главную книгу, составляет бухгалтерскую отчетность и налоговые декларации. В крупных организациях кроме перечисленных могут открываться отделы учета капитальных вложений, учета основных средств, др.

При комбинированной (линейно-функциональной) организации учет организуется в разрезе структурных производственных и управленческих подразделений (по линейному принципу),

а внутри бухгалтерских служб выделяются функциональные подслужбы по участкам учетной работы или по функциям в процессе обработки и составления отчетности. Специальные структурные подразделения бухгалтерии (по центрам ответственности и другим организационным структурам) выполняют замкнутый цикл работ. Права главного бухгалтера в этом случае передаются руководителям подразделений в пределах установленной компетентности. Такая структура применяется в крупных организациях и в организациях, в которых созданы центры ответственности на базе внутрихозяйственной кооперации, аренды и т. д.).

При использовании любого типа структур только хорошо налаженные взаимоотношения с другими службами и подразделениями организации дают возможность получать необходимую информацию для управления и обеспечения контроля за хозяйственно-финансовой деятельностью организации.

5.4. Права и обязанности главного бухгалтера

Главный бухгалтер назначается и освобождается от должности руководителем организации. Он подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству РФ, контроль за движением имущества и выполнением обязательств. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

Главный бухгалтер обязан обеспечить:

- сохранность бухгалтерских документов, оформление и передачу их в установленном порядке в архив;
- соблюдение установленных правил оформления приемки и отпуска товарно-материальных ценностей;

- правильность расходования фонда заработной платы, установления должностных окладов, строгое соблюдение штатной, финансовой и кассовой дисциплины;
- соблюдение установленных правил проведения инвентаризаций имущества и обязательств;
- взыскание в установленные сроки дебиторской и погашение кредиторской задолженности, соблюдение платежной дисциплины;
- законность списания недостач, дебиторской задолженности и других потерь;
- оформление и обработку документов в соответствии с нормативными актами и указаниями по ведению бухгалтерского учета и отчетности;
- своевременное составление и представление бухгалтерской отчетности внутренним и внешним пользователям информации;
- соблюдение кассовой и расчетной дисциплины;
- достоверность данных бухгалтерской отчетности;
- своевременное и качественное выполнение работ, возложенных на службу бухгалтерского учета;
- подбор и расстановку работников учета, повышение их квалификации, обеспечение для них нормальных условий труда, укрепление трудовой дисциплины, организацию учетных работ;
- сохранность бухгалтерской информации;
- выполнение иных обязанностей, возложенных на него действующим законодательством, нормативными актами и должностной инструкцией.

Кроме того, главный бухгалтер должен активно участвовать в подготовке мероприятий, предупреждающих образование недостач и незаконное расходование денежных средств и товарно-материальных ценностей, нарушения финансового и хозяйственного законодательства. В случае обнаружения незаконных действий должностных лиц главный бухгалтер должен проинформировать об этом руководителя организации для принятия соответствующих мер.

За уклонение от ведения бухгалтерского учета в порядке, установленном действующим законодательством, искажение бухгалтерской отчетности, несоблюдение сроков ее представления и публикации руководитель организации и главный бухгалтер

привлекаются к административной или уголовной ответственности в соответствии с законодательством РФ.

Должностные права главного бухгалтера:

- главный бухгалтер устанавливает служебные обязанности подчиненных ему работников;
- за невыполнение или нарушение указаний главного бухгалтера, виновные привлекаются к дисциплинарной или материальной ответственности в установленном законом порядке;
- назначение, увольнение и перемещение материально ответственных лиц производят по согласованию с главным бухгалтером;
- договоры и соглашения, заключаемые организацией на получение или отпуск товарно-материальных ценностей и на выполнение работ и услуг, а также приказы и распоряжения об установлении работникам должностных окладов, надбавок к заработной плате и о премировании предварительно рассматриваются и визируются главным бухгалтером;
- главный бухгалтер имеет право требовать от руководителей участков, цехов, отделов и других подразделений и служб, а в необходимых случаях и от руководителя организации принятия мер к повышению эффективности использования средств, усилению и сохранности имущества, обеспечению правильной организации бухгалтерского учета и контроля.

5.5. Учетная политика предприятия

В условиях рыночной экономики бухгалтерский учет в любой организации должен осуществляться по определенным правилам в рамках общих принципов и правил, утвержденных нормативными актами страны. Выбранные правила ведения бухгалтерского учета закрепляются документально в учетной политике организации, которая должна способствовать формированию максимально оперативной, полной, объективной и достоверной финансовой и управленческой информации о ее деятельности.

Согласно ПБУ 1/2008 формировать учетную политику может главный бухгалтер и другое должностное лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета в организации. При формировании учетной политики можно учитывать правила Международных стандартов финансовой отчетности. В частности, организация

может исходить из МСФО, если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета (пункт 8 ПБУ 1/2008).

К основным правилам (вариантам) методики, организации и технической основы реализации бухгалтерского учета относятся:

- порядок и критерии разграничения средств труда в бухгалтерском учете на основные средства и материалы (средства в обороте);

- варианты погашения стоимости основных средств и нематериальных активов (методы начисления амортизации);

- способы оценки сырья, материалов и других производственных запасов, незавершенного производства, товаров и готовой продукции;

- варианты учета затрат на производство продукции, распределение накладных расходов между объектами учета и калькуляции;

- порядок учета и отнесения на издержки производства (обращения) расходов будущих периодов;

- правила учета процесса реализации и варианты определения (признания) выручки от реализации продукции;

- варианты признания прибыли (дохода) от реализации продукции;

- порядок создания резервов предстоящих расходов и платежей, а также резервов по сомнительным долгам и других резервов;

- варианты распределения издержек обращения на остаток товаров и на реализацию;

- порядок учета, распределения (использования) прибыли, создания и использования фондов специального назначения и резервного капитала;

- порядок учета и отражения доходов будущих периодов и прочих доходов отчетного периода;

- формы бухгалтерского учета и порядок ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций на счетах;

- порядок организации и проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств, учета и отражения излишков и недостач товарно-материальных ценностей, выявленных при инвентаризации;

- порядок оформления и представления внутрипроизводственной отчетности;
- варианты организации бухгалтерского учета в организации, внутренние правила и должностные инструкции;
- система внутрихозяйственного контроля в организации и т.д.

Таким образом, нормативные акты по бухгалтерскому учету не требуют полной унификации учетного процесса. При формировании учетной политики организации по каждому конкретному ее направлению осуществляется выбор одного варианта из нескольких допускаемых; если же такие варианты прямо не указаны, каждая организация самостоятельно разрабатывает соответствующий метод учета. При формировании учетной политики необходимо исходить из принципов бухгалтерского учета.

Вопросы для самопроверки

1. Охарактеризуйте организационные основы бухгалтерского учета.
2. Что понимается под учетной политикой?
3. Что представляют собой принципы организации бухгалтерского учета на предприятии?
4. Какой нормативный документ регулирует порядок разработки учетной политики организации?
5. Какие структурные элементы включает учетная политика?
6. В чем особенность вертикальной структуры организации бухгалтерии?
7. В чем особенность линейной структуры бухгалтерии с централизованной организацией учета?
8. В чем особенность комбинированной структуры бухгалтерии с децентрализованной организацией учета?

6. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

6.1. Содержание объекта и задачи учета денежных средств организации

Для производственной деятельности каждое предприятие должно иметь в необходимых размерах оборотные средства, т.е. средства, которые обслуживают процесс кругооборота, полностью потребляются и восстанавливаются из выручки после каждого цикла. В составе оборотных средств важное место занимают денежные средства. Денежные средства необходимы для приобретения различных производственных запасов, оплаты труда и всевозможных хозяйственных расходов, платежей финансовым органам, банку и прочим учреждениям.

Оборотные средства в хозяйстве совершают непрерывный кругооборот: из денежной формы они переходят в товарную, из товарной – в производственную, затем опять в товарную и денежную. Схематически процесс кругооборота в хозяйстве изображается следующей формулой

$$Д-Т...П...Т-Д'.$$

Денежные средства в той или иной степени используются на всех стадиях кругооборота, в том числе и производственной. На первой стадии (Д-Т) с помощью денег приобретают необходимые для производственной деятельности материальные ценности. На второй стадии (...П...) в денежной форме осуществляются различные платежи в сфере производства. На третьей стадии (Т-Д) реализуется полученная от производства продукция, и хозяйство получает за нее оплату в денежной форме. На этой же стадии производятся различные денежные платежи по распределению созданной стоимости в государственный бюджет и т.д.

Необходимо также отметить, что в каждом хозяйстве оборотные средства никогда не находятся только на одной стадии кругооборота. Поскольку кругообороты происходят непрерывно, то и средства хозяйства одновременно находятся на всех стадиях кругооборота. Отсюда следует вывод, что в хозяйстве постоянно должен быть в наличии какой-то запас оборотных средств, в том числе и в денежной форме.

Основными задачами учета денежных средств являются: обеспечение их сохранности и правильного использования,

строгое соблюдение установленных правил ведения кассовых и банковских операций, правильное оформление движения денежных средств в документах и регистрах бухгалтерского учета.

6.2. Учет кассовых операций

Все свободные денежные средства предприятий хранятся в соответствующих учреждениях банков на расчетных счетах. Необходимые для текущей хозяйственной деятельности суммы наличных денег могут находиться в кассе. Порядок ведения наличного денежного обращения для государственных, кооперативных и других предприятий, в том числе сельскохозяйственных, установлен специальным Положением ЦБ РФ от 12 октября 2011 г. № 373-П «О порядке ведения кассовых операций».

Руководство предприятия само определяет перечень мер для защиты кассы компании и сохранности наличности (п.1.11 Положения).

Порядок и сроки проверок наличия денег в кассе также устанавливает руководитель компании.

Никаких требований к оборудованию кассы не предъявляется.

Самостоятельно организациями устанавливается объем наличности, которую можно не сдавать в банк и хранить в кассе (п.1.3 Положения).

Руководитель издает в произвольной форме соответствующее распоряжение.

Компании не требуется даже уведомить банк о размере установленного лимита остатка кассы: документ хранится в компании.

Для получения денег с расчетного счета учреждения банка выдают сельскохозяйственным предприятиям на основе специальных заявлений чековые книжки, в которых все чеки заранее пронумерованы; на каждом из них проставлены наименование учреждения банка, номер расчетного счета, наименование владельца. При выписке чека на обороте обязательно указывают назначение получаемой суммы: на оплату труда, на хозяйственные расходы и т.д. Никакие исправления в чеках не допускаются. Все реквизиты в чеке заполняют непосредственно в хозяйстве. Не разрешается выдача кассиру оформленных подписями и печатью чистых бланков чеков для заполнения их в банке. Сумму получения в чеке обязательно пишут прописью и с заглавной буквы. Чек выписывают,

как правило, на кассира; не допускается выдавать чеки на предъявителя.

Прием наличных денег в кассу оформляют **приходным кассовым ордером** (форма 0310001), в котором указывают: от кого поступают деньги, на какие цели или за что их вносят, сумму, дату. Приходный кассовый ордер заполняется в бухгалтерии и поступает в кассу при оформлении приема денег. После приема денег в кассу плательщику выдают квитанцию за подписью главного (старшего) бухгалтера и кассира. Квитанция удостоверяет, что деньги действительно внесены в кассу. При получении денег из банка квитанцию к ордеру не выписывают.

Выдачу наличных денег из кассы оформляют **расходным кассовым ордером** (форма 0310002). В нем указывают: кому, на какие цели или за что выданы деньги, сумму, дату. Расходный кассовый ордер выписывает бухгалтерия, как правило, на основании заявления получателя, которое заполняется на оборотной стороне ордера. Заявление визирует, т. е. делает разрешительную надпись, руководитель предприятия. Выдачу денег по ордеру кассир удостоверяет своей подписью. Лицо, получившее деньги, также расписывается в ордере. Деньги по расходному кассовому ордеру выдают только в день его выписки. Не разрешается выдача расходного кассового ордера для получения денег из кассы на руки непосредственно получателю. При выдаче денег по расходному кассовому ордеру кассир должен тщательно проверить правильность его оформления, наличие и подлинность подписей руководителя хозяйства и главного бухгалтера, наличие перечисленных в документе приложений. При несоблюдении хотя бы одного из этих требований ордер к оплате не принимается. При выдаче денег по расходному кассовому ордеру кассир требует от получателя предъявления паспорта или другого документа, удостоверяющего личность. Номер документа, место и дату его выдачи отмечают в расходном кассовом ордере. Если деньги выплачивают по доверенности, то в тексте расходного кассового ордера бухгалтерия указывает фамилию, имя и отчество лица, через которое производится выдача. Доверенность остается у кассира и прикладывается к расходному кассовому ордеру.

Все кассовые документы заполняют чернилами или пастой четко, ясно, без каких-либо помарок или исправлений. Исправления (даже оговоренные) в кассовых документах не допускаются.

Приходные и расходные кассовые ордера в бухгалтерии нумеруют отдельно в порядковой последовательности от начала до конца года.

Все приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы до подачи в кассу регистрируют в бухгалтерии в специальном *журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров*. Журнал, как правило, открывают отдельно на приходные и расходные кассовые документы. При небольшом числе кассовых операций можно регистрировать ордера в одном журнале, выделяя самостоятельные разделы для приходных и расходных кассовых ордеров. Журнал может использоваться несколько лет, но порядковые номера для кассовых ордеров устанавливаются с начала года.

На все кассовые документы, приложенные к приходным и расходным кассовым ордерам, после их исполнения кассир ставит специальный штамп или надпись: «Получено» – на приходных документах и «Оплачено» – на расходных документах с указанием даты (число, месяц, год).

Деньги из кассы выдают также на основании *платежных ведомостей* (форма 0301011) при выплате заработной платы (оплаты труда). Расходный кассовый ордер оформляют (или наложение штампа) на фактически выплаченную по ведомости общую сумму заработной платы (оплаты труда). Против фамилий лиц, не получивших деньги, кассир ставит штамп или делает отметку от руки «Депонировано». На титульном листе платежной ведомости делают надпись о фактически выплаченной сумме, а также о сумме, оставшейся неполученной и подлежащей депонированию.

Движение денег в кассе кассир учитывает в *кассовой книге* типовой формы (форма 0310004). В ней ежедневно регистрируются все операции по поступлению и расходованию денег. По каждой операции записывают номер документа, от кого получены или кому выданы деньги и в какой сумме. По окончании рабочего дня кассир подсчитывает в кассовой книге итоги оборотов по приходу и расходу и выводит остаток денег по кассе на следующий день.

Записи в кассовой книге делают в двух экземплярах (через копировальную бумагу). Второй (отрывной) экземпляр кассир после выведения результатов за день передает в бухгалтерию в качестве *отчета о кассовых операциях* за день. К отчету прилагаются все поступившие в кассу за день документы. При небольшом объеме

кассовых операций допускается сдача отчетов за несколько дней, но не реже одного раза в три-пять дней.

Движение денег по кассе в системе бухгалтерских счетов учитывается на активном счете 50 «Касса». Счет 50 имеет три субсчета:

- 50-1 «Касса организации»,
- 50-2 «Операционная касса»,
- 50-3 «Денежные документы».

На субсчете 50-1 «Касса организации» учитываются наличные денежные средства в кассе организации. Если организация производит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 «Касса» должны быть открыты соответствующие субсчета для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты.

На субсчете 50-2 «Операционная касса» учитывается наличие и движение денежных средств в кассе товарных контор и других организаций на транспорте.

На субсчете 50-3 «Денежные документы» учитываются находящиеся в кассе организации почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы. Денежные документы учитываются на счете 50 «Касса» в сумме фактических затрат на приобретение.

Рассмотрим порядок учета по субсчетам 50-1 и 50-3 счета 50 «Касса».

По дебету субсчета 50-1 отражается поступление денег в кассу в зависимости от каналов поступления денег корреспондирующими счетами могут быть: расчетный счет, прочие счета денежных средств в банке, счета учета расчетов, кредитов банка и т.п. Приведем отдельные операции по поступлению денежных средств в кассу:

1) поступили деньги в кассу с расчетного счета: Дебет 50-1 Кредит 51;

2) оприходованы деньги, полученные в возврат от подотчетных лиц: Дебет 50-1 Кредит 71;

3) поступили деньги в кассу в порядке краткосрочного кредита: Дебет 50-1 Кредит 66;

4) поступили деньги в кассу со специальных счетов в банке: Дебет 50-1 Кредит 55.

По кредиту субсчета 50-1 «Касса» отражается расход наличных денег. В зависимости от того, на какие цели выданы или израсходованы деньги из кассы, корреспондирующими счетами могут быть: счета учета затрат, счета учета расчетов с рабочими и служащими, счета учета расчетов с дебиторами и кредиторами, счета учета денежных средств в банке и другие счета. Приведем операции по выдаче денежных средств из кассы.

1) выдана заработная плата рабочим и служащим предприятия: Дебет 70 Кредит 50-1;

2) выданы деньги подотчетным лицам: Дебет 71 Кредит 50-1;

3) оплачены из кассы мелкие общехозяйственные расходы: Дебет 26 Кредит 50-1;

4) внесены деньги из кассы на расчетный счет в банке: Дебет 51 Кредит 50-1;

5) внесены деньги из кассы на погашение задолженности по краткосрочным кредитам: Дебет 66 Кредит 50-1.

По субсчету 50-3 учитывают средства, вложенные в различные денежные документы: почтовые марки, оплаченные проездные билеты и талоны, оплаченные путевки в дома отдыха и санатории и др. Денежные документы наряду с денежной наличностью хранятся в кассе хозяйства, поэтому учитываются на этом счете. При их приобретении делается запись по дебету счета 50 субсчет 3, и кредиту соответствующего счета по учету денежных средств или расчетов (счета 51, 76, 69 и др.). При их расходовании или реализации делается запись по кредиту счета 50 субсчет 3, и дебету разных счетов в зависимости от направления: 26 «Общехозяйственные расходы» – при использовании марок, 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» – при реализации путевок и др.

Учет поступления денежных документов и их списания, как правило, оформляется выпиской приходных и расходных кассовых ордеров, так как денежные документы, как и все другие ценности, хранятся в кассе. Аналитический учет ведется в специальной книге учета денежных документов либо в отдельном разделе кассовой книги, на каждый вид денежных документов открывается разворот книги.

От денежных документов следует отличать бланки строгой отчетности: квитанционные книжки, бланки ценных бумаг, удостоверений, дипломов, доверенностей, абонементов, товаросопроводительных документов и т. п. Бланки строгой отчетности,

находящиеся на хранении и выданные под отчет, учитывают на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности». Аналитический учет строится отдельно по каждому виду бланков строгой отчетности и местам их нахождения в приходно-расходной книге по учету бланков строгой отчетности. При проверке наличия соответствующих бланков составляют акт проверки наличия бланков строгой отчетности. Их использование и списание оформляют актом на списание использованных бланков строгой отчетности. Выдачу бланков строгой отчетности фиксируют в специальной карточке-справке по выданным и использованным бланкам строгой отчетности. Все указанные документы являются в своем большинстве формами оперативно-технического учета, и в системном бухгалтерском учете движение бланков строгой отчетности в отличие от денежных документов на счете 50 (либо на другом счете, кроме забалансового счета 006) не отражается.

Всеми операциями по приему и выдаче денег из кассы занимается специально выделенное материально ответственное лицо – кассир. Он несет материальную ответственность за сохранность принятых ценностей. При оформлении на работу кассир дает письменное обязательство, по которому принимает на себя материальную ответственность за денежные суммы и прочие ценности в кассе. Если по небрежности, халатности или неосторожности кассиром будет причинен ущерб хозяйству, то он обязан его возместить.

Кассиру запрещается передоверять выполнение порученной ему работы другим лицам. В случае внезапного прекращения работы кассиром (болезнь и др.) все ценности кассы передаются по акту другому лицу. Запрещается исполнять обязанности кассира работникам бухгалтерии, пользующимся правом подписи кассовых документов. В хозяйствах нельзя возлагать обязанности по выплате заработной платы (оплаты труда) на лиц, связанных с расчетами по этим выплатам.

Дирекция предприятия обязана создавать необходимые условия для сохранности ценностей в кассе.

Для обеспечения сохранности ценностей в кассе необходимы периодические ревизии, во время которых полностью пересчитывают наличные деньги и проверяют все прочие ценности. Эти ревизии проводят не реже одного раза в месяц и внезапно, что повышает их действенность.

В кассе разрешается иметь минимальные суммы денежных средств на удовлетворение неотложных хозяйственных нужд. Для этого на предприятии устанавливается лимит остатка средств в кассе. Превышение лимита допускается только в дни выдачи заработной платы (оплаты труда) от трех до пяти дней в зависимости от вида предприятия и удаленности его от банка. Не использованные в течение этих дней суммы подлежат сдаче в банк на расчетный счет. Сдача денежной наличности в банк оформляется **объявлением на взнос наличных денег**. На принятую по объявлению сумму выдают **квитанцию**, которая является оправдательным документом для списания денег по кассе. Основным каналом пополнения наличных денег в кассе являются поступления их с расчетного счета в банке. Кроме того, в кассу поступают неиспользованные остатки подотчетных сумм, выручка от продажи продукции, плата за различные коммунальные услуги и т.д.

Инвентаризация кассы

Не реже одного раза в месяц в каждом хозяйстве проводят ревизию (инвентаризацию) кассы с обязательным полным пересчетом всех денег и проверкой других ценностей, находящихся в кассе. Для проведения инвентаризации руководитель хозяйства приказом назначает специальную комиссию с обязательным включением в нее представителя бухгалтерии. В колхозах инвентаризацию кассы проводят ревизионные комиссии. При инвентаризации присутствие кассира обязательно. В случае обнаружения недостачи в кассе кассир несет полную материальную ответственность за причиненный хозяйству ущерб. Обнаруженные в кассе излишки ценностей подлежат оприходованию. Одновременно выясняются причины их возникновения.

При инвентаризации выявлены излишки в кассе: Дебет 50
Кредит 91

Выявлена при инвентаризации недостача в кассе: Дебет 94
Кредит 50

Отнесена недостача в кассе на материально-ответственное лицо (кассира): Дебет 73 Кредит 94.

Пример 1

ООО «ГИБРИД» РАСПОРЯЖЕНИЕ ОБ УСТАНОВЛЕНИИ ЛИМИТА ОСТАТКА КАССЫ ОРГАНИЗАЦИИ

Настоящим распоряжением в соответствии с Положением о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории РФ, утвержденным Банком России 12 октября 2011 г. № 373-П, в целях ведения кассовых операций в ООО «Гибрид» на 1 квартал 2016 г. устанавливаются следующие сроки и показатели.

1. В качестве расчетного периода для установления лимита остатка кассы принять аналогичный период прошлого года – 1 квартал 2015 г., в котором розничная наличная выручка организации составила 2547000 руб. В соответствии с графиком работы магазина количество рабочих дней в 1 квартале 2015 г. в целях расчета лимита остатка составляет 77 дней.

2. В соответствии с договором о расчетно-кассовом обслуживании с ОАО «Сбербанк» установить периодичность инкассации сверх лимитной выручки равной 6 рабочим дням с учетом графика работы магазина 6 дней в неделю, кроме воскресенья. ООО «Гибрид» сдает выручку в банк каждую пятницу.

3. На основании сроков и показателей, перечисленных в пунктах 1 и 2 настоящего распоряжения, в соответствии с требованиями приложения к Положению Банка России от 12.10.2011 г. № 373-П установить лимит остатка кассы организации на 1 квартал 2016 г. равным 198 468 руб.

Директор подпись
Гл. бухгалтер подпись

РАСЧЕТ ЛИМИТА ОСТАТКА КАССЫ

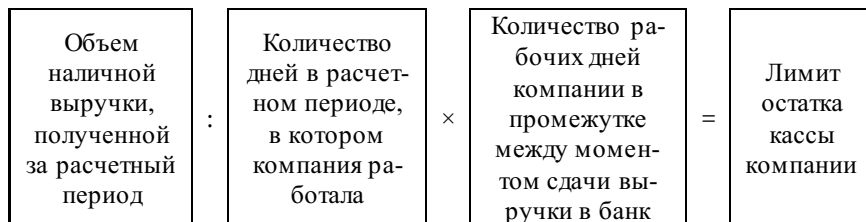


Рис. 7. Расчет лимита остатка кассы

ООО «Гибрид» занимается розничной торговлей. Директор посчитал, что в 1 квартале 2016 г. магазин должен сохранить показатели, полученные за аналогичный период прошлого года. Тогда выручка составила 2547000 руб.

Магазин работает всю неделю, кроме воскресенья. А выручку сдает в банк по пятницам. В 1 квартале 2015 г. магазин работал 77 дней. Промежуток между сдачами выручки в банк составляет 6 рабочих дней. Лимит остатка кассы составит:

$$2547000 : 77 \text{ дней} \times 6 \text{ дней} = 198468 \text{ руб.}$$

Пример 2

Предположим, что деньги для финансирования наличных расходов поступают в кассу компании только с расчетного счета, т.е. у компании нет наличной выручки.

В этом случае лимит считать нужно исходя из объемов этих расходов за период, который опять же руководитель выбирает самостоятельно. Это может быть предшествующий квартал, месяц, в котором случился максимум наличных выплат. Но не более 92 рабочих дней. При этом в сумму расходов не включают заработную плату и другие выплаты работникам.

Затем определяют, сколько рабочих дней проходит между моментами получения денег из банка по чекам. Этот срок не может быть более 7 дней (14 дней, если нет поблизости банка).

РАСЧЕТ ЛИМИТА ОСТАТКА КАССЫ

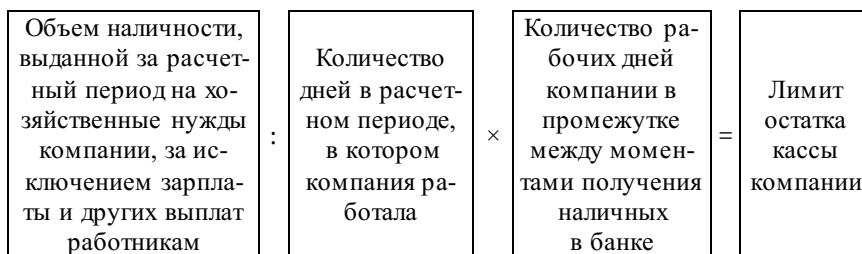


Рис. 8. Расчет лимита остатка кассы

ООО «Мир» регулярно покупает сырье у населения. Руководитель решил, что в 2016 г. компания ежемесячно будет вести закупки не менее интенсивно, чем в сентябре прошлого года, на который пришелся их пик. Компания работает по пятидневному

графику. Значит, в сентябре у нее было 22 рабочих дня. Наличные затраты за тот месяц составили 123486 руб. Кассир компании получает наличными по чеку каждые 3 рабочих дня. Значит, лимит остатка кассы для ООО «Мир» с 1 января 2015 г. составит:

$$123486 \text{ руб.} : 22 \text{ дня} \times 3 \text{ дня} = 16839 \text{ руб.}$$

6.3. Учет операций на расчетном счете

Все предприятия должны хранить свободные денежные средства на расчетных счетах в соответствующих банках. Для открытия расчетного счета хозяйство представляет в банк специальное заявление по установленной форме. Это заявление подписывают руководитель хозяйства и главный бухгалтер. К заявлению прилагают карточку (в двух экземплярах) с образцами подписей и оттиском печати. Помимо карточки хозяйства представляют копию надлежаще утвержденного устава (положения) или другого соответствующего документа о создании предприятия (приказ, постановление, решение и др.).

На расчетный счет поступают денежные средства за проданную продукцию, за выполненные работы и услуги на сторону, кредиты банка, свободные денежные средства из кассы, прочие поступления по основной деятельности. Деньги на расчетный счет зачисляют согласно банковским правилам на основании типовых денежных и расчетных документов. Например, наличные деньги из кассы хозяйство вносит на расчетный счет, как известно, на основании **объявления на взнос наличных денег**. При этом банк выдает **квитанцию** о приеме денег.

Средства, поступающие от заготовительных организаций за проданную продукцию и от различных организаций за выполненные работы и услуги, банк зачисляет на расчетный счет на основании документов этих организаций о перечислении долга.

В ряде случаев согласно банковским правилам деньги по товарным операциям могут быть взысканы на основании распорядительных документов получателя. В этих случаях организация-получатель выписывает и сдает в банк для получения платежа специальный документ – **платежное требование**. По этому документу причитающуюся сумму банк перечисляет со счета плательщика на счет предприятия-получателя.

С расчетного счета производятся следующие платежи: за полученные от других организаций и предприятий товарно-материальные ценности и оказанные услуги, выдача наличных денег в кассу для оплаты труда и на различные хозяйственные нужды, по обязательствам перед государственным бюджетом, на погашение задолженности по банковским кредитам, прочие, связанные с хозяйственной деятельностью. Все платежи с расчетного счета банк производит по мере поступления документов для оплаты. Но если на счете недостаточно средств для оплаты всех документов, то соблюдается очередность в соответствии с хронологической последовательностью поступления документов к оплате (с учетом установленных групп очередности).

Платежи с расчетных счетов производятся на основании распорядительных документов хозяйств и по платежным документам организаций-получателей. К распорядительным документам относятся: денежные чеки, платежные поручения и некоторые другие документы. По денежному чеку банк выдает с расчетного счета наличные деньги. По платежному поручению банк производит безналичное перечисление средств на счет другой организации. В платежном поручении указывают: наименование получателя и адрес его банка, сумму перечисленных средств и вид платежа. Все распорядительные документы выписывает хозяйство и предъявляет их в учреждение банка. На основании этих документов банк перечисляет средства со счета.

Самостоятельно банк снимает со счетов предприятий денежные средства и перечисляет их организациям-получателям на основании **платежных требований**, выставленных организацией-получателем на данное хозяйство. В этих случаях от предприятия особых распорядительных документов не требуется. Следует лишь подтвердить банку необходимость оплаты данного документа (распорядительная подпись на документе). По некоторым документам банк списывает средства с расчетных счетов в бесспорном порядке (вне зависимости от согласия плательщика). К таким документам относятся, например, исполнительные листы народных судов, приказы органов Государственного арбитража. На основании этих документов получатель выписывает инкассовые поручения или платежное требование, по которым банк переводит ему средства.

Для контроля за движением денежных средств на счетах в банке и для отражения этих операций в учете предприятия периодически получают из банка выписки из расчетных счетов. В выписках указывают все суммы поступлений и платежей. К выписке прилагаются соответствующие документы, на основании которых были произведены записи. Практически выписки представляют собой вторые экземпляры соответствующего лицевого счета хозяйства, ведущегося в банке.

Учет движения средств в бухгалтерии предприятий ведется на активном счете 51 «Расчетные счета». По дебету отражается поступление денежных средств на расчетный счет в банке. В зависимости от источника поступления денег корреспондирующими могут быть счет 50 «Касса», счета учета расчетов, счета учета кредитов банка и т. д. Например:

1) поступили деньги от заготовительных организаций:

Дебет 51 Кредит 62;

2) поступила задолженность от прочих дебиторов:

Дебет 51 Кредит 76;

3) поступил на расчетный счет краткосрочный кредит банка:

Дебет 51 Кредит 66.

По кредиту счета 51 отражаются суммы, полученные из банка или перечисленные на другие счета или другим организациям. В зависимости от того, куда перечислены деньги, корреспондирующими счетами могут быть: счета учета расчетов по кредитам банка, счета учета прочих денежных средств в банке, счета учета расчетов с разными организациями, счет 50 «Касса» и др. Для примера приведем следующие операции:

1) перечислена задолженность поставщикам:

Дебет 60 Кредит 51;

2) перечислена задолженность финансовым органам по платежам в бюджет:

Дебет 68 Кредит 51;

3) перечислена задолженность органам социального страхования и социального обеспечения:

Дебет 69 Кредит 51;

4) погашен краткосрочный кредит банка:

Дебет 66 Кредит 51;

5) уплачена задолженность кредиторам:

Дебет 76 Кредит 51.

Основанием для бухгалтерских записей по счету 51 «Расчетные счета» являются выписки банка с приложенными документами. В выписках текст закодирован, поскольку в банке лицевые счета клиентов обрабатываются на вычислительных машинах.

Полученные выписки бухгалтерия хозяйства тщательно проверяет по соответствующим документам, являющимся основанием для платежей. Если при проверке обнаружатся допущенные банком ошибки, то суммы ошибочных записей бухгалтерия хозяйства должна отнести на субсчет 2 «Расчеты по претензиям» счета 76 «Расчеты с разными дебиторами кредиторами» и немедленно сообщить об этом учреждению банка, в котором открыт расчетный счет.

После декодирования и тщательной проверки выписок на основании приложенных документов делается бухгалтерская разметка сумм, прошедших по счету. Для этого против каждой суммы в выписке ставится номер корреспондирующего счета.

Регистром бухгалтерского учета, в котором отражаются операции по расчетному счету при журнально-ордерной форме учета, является журнал-ордер № 2. Журнал-ордер № 2 служит для отражения кредитовых оборотов по счету 51 «Расчетный счет» в разрезе корреспондирующих счетов. В конце журнала-ордера в специальном разделе отражаются дебетовые обороты счета 51 «Расчетный счет».

Основанием для бухгалтерских записей в журнале-ордере являются выписки банка с приложенными документами. Записи в журнале-ордере № 2 делают по корреспондирующим счетам на основании выписок банка за каждый день или итогами по нескольким выпискам. Если записи производят итогами по выпискам, то в графе «Дата» указывают начальную и конечную дату выписок. Предварительно однородные операции (с одинаковой корреспонденцией) суммируют в соответствии со сделанной разметкой в выписках банка и приложенных к ним документах.

Записи в журнале-ордере сумм итогами за несколько дней, а не по каждой операции значительно сокращают учетную работу. Такой порядок целесообразен еще и потому, что в других регистрах по корреспондирующим счетам каждая операция, прошедшая по расчетному счету, фиксируется отдельно.

Суммы оборотов по дебету счета 51 на последних страницах журнала-ордера служат для контрольных целей. Одновременно

эти суммы отражаются в соответствующих журналах-ордерах по кредитовому признаку (журналы-ордера № 6, 8, 11 и др.).

Дебетовые обороты записывают аналогично на основании выписок банка с предварительным суммированием операций по корреспондирующим счетам. Остаток средств на расчетном счете показывают только на начало и конец каждого месяца. На протяжении месяца для оперативных целей используют данные об остатках средств, показанные в выписках банка.

В случаях, когда корреспондирующими счетами являются счета учета капитала и финансовых результатов деятельности, для конкретизации сумм по статьям аналитического учета к журналу-ордеру № 2 ведут листки-расшифровки. Журнал-ордер № 2 является регистром месячного обращения. Однако если записи по каждой строке делаются итогами по выпискам за несколько дней, он может открываться на несколько месяцев. По истечении каждого месяца в журнале-ордере в этом случае выводят суммы оборотов за месяц, которые необходимо перенести в Главную книгу.

В отдельных случаях хозяйства могут иметь несколько расчетных счетов в разных учреждениях банка. В этих случаях рекомендуется по каждому расчетному счету открывать в журнале-ордере № 2 вкладной лист с последующим суммированием итогов по всем расчетным счетам в основном бланке журнала-ордера.

Оборот по кредиту счета из журнала-ордера № 2 заносят в Главную книгу по счету 51 общей суммой в графу «Оборот по кредиту». Одновременно все суммы, составившие этот оборот, записывают в дебет соответствующих корреспондирующих счетов в Главной книге в раздел «Обороты по дебету» в графу «С кредита счета 51 по журналу-ордеру № 2». На последней странице журнала-ордера № 2 указывают ежемесячно дату завершения записей в журнале-ордере и дату переноса оборотов в Главную книгу. Все это завершают подписями исполнитель и главный бухгалтер.

До переноса в Главную книгу кредитовые обороты по журналу-ордеру № 2 сверяют: по счету 50 – с данными раздела дебетовых оборотов журнала-ордера №1, по счету 55 – ведомости №25, по счету 60 – журнала-ордера №6, по счету 68 – ведомостей №32 и 37 и т. д. Данные из раздела дебетовых оборотов сверяют по счету 50 – с данными журнала-ордера №1, по счетам 55, 57 – журнала-ордера №3, по счетам 62 и 90 – журнала-ордера №11, по счету 66 – журнала-ордера №4, по счету 86 – журнала-ордера №12 и т.д.

6.4. Учет валютных операций

Организации могут иметь валютные счета, на которых хранятся денежные средства в иностранной валюте. Валютные счета могут открываться на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Счет 52 «Валютные счета» является активным счетом. По дебету его отражается поступление денежных средств на валютный счет, по кредиту списание денежных средств с валютного счета. Записи производятся на основе получаемых из банка выписок с валютного счета.

Суммы, ошибочно отнесенные в кредит или дебет валютных счетов организации и обнаруженные при проверке выписок кредитной организации, списываются на счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

К счету 52 могут быть открыты субсчета:

52-1 «Валютные счета внутри страны»;

52-2 «Валютные счета за рубежом».

Каждый валютный счет ведется только в одной свободно конвертируемой валюте (доллар, марка и др.). При зачислении на счет или списании со счета другой валюты банк производит автоматически конверсию валют (перевод одной валюты в другую) по действующему курсу международного валютного рынка с взиманием платы за эту операцию.

За открытие валютных счетов и осуществление по ним операций организация платит комиссионные вознаграждения в валюте. Кроме того, банк взимает с организаций суммы в валюте в оплату почтово-телеграфных расходов, комиссионных вознаграждений иностранным банкам и другие расходы, фактически произведенные в валюте.

По дебету счета 52 отражается зачисление средств на валютный счет в корреспонденции с кредитом различных счетов.

Дебет 52 Кредит 62 «Расчеты с покупателями» – на поступающую выручку от иностранных покупателей за отгруженную продукцию и оказанные услуги по экспорту.

Дебет 52 Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», Кредит 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» – на суммы полученных кредитов и займов в иностранной валюте.

Дебет 52 Кредит 75 «Расчеты с учредителями» – поступление вкладов от учредителей в иностранной валюте.

Дебет 52 Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – поступление задолженности от различных иностранных дебиторов.

Дебет 52 Кредит 91 «Прочие доходы и расходы» – на суммы положительных курсовых разниц от переоценки остатков по счету.

По кредиту счета 52 отражается списание средств с валютного счета в корреспонденции с дебетом расчетных счетов.

Дебет 57 «Переводы в пути» Кредит 52 – перечисление банку сумм, подлежащих обязательной продаже на внутреннем валютном рынке.

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кредит 52 – погашение задолженности перед поставщиками за импортируемые товары и услуги.

Дебет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» Кредит 52 – выдача валюты работникам, направляемым в служебную командировку за границу.

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кредит 52 – оплата услуг банку.

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит 52 – на суммы отрицательных курсовых разниц от переоценки остатков по счету.

Аналитический учет по счету 52 ведется по каждому счету, открытому для хранения денежных средств в иностранной валюте.

Регистром учета по счету 52 является журнал-ордер №2 (отдельный бланк) и ведомость дебетовых оборотов к нему.

6.5. Учет денежных средств на специальных счетах в банках

До перехода на рыночные отношения денежные средства предприятий для различных видов деятельности хранились в банке на разных счетах: для нужд основной деятельности – на расчетном счете, для нужд капитальных вложений – на нескольких счетах в банке, на специальных счетах по разным видам деятельности.

Развитие рыночных отношений требовало повышения маневренности предприятий в использовании собственных средств.

Поэтому в целях совершенствования расчетов и стимулирования самостоятельности предприятиям было предоставлено право объединять в банке расчетные счета и специальные счета средств

на капитальные вложения и хранить денежные средства для всех видов деятельности на одном объединенном счете. Для предприятий, имеющих постоянно в обороте свободные средства, такой порядок оказался очень удобным и дал возможность значительно упростить взаимоотношения с банком. Что касается предприятий, не имеющих свободных денежных средств, то для них этот порядок оказался неудобным. Поэтому определенная часть предприятий пока продолжает хранить денежные средства на специальные нужды на отдельных счетах в банке обособленно от расчетного счета.

Эти счета ведутся в составе синтетического счета 55 «Специальные счета в банках». На данном счете учитывают наличие и движение хранящихся в банке всех видов средств, предназначенных на целевые нужды.

К таким счетам относятся: аккредитивы и особые счета, средства по чековым книжкам, текущие счета для расчетов с населением за сельскохозяйственные продукты, принятые для продажи, специальные текущие счета по полученным бюджетным средствам, счета филиалов, прочие счета в банке. Открытые в банке специальные счета в бухгалтерском учете по счету 55 группируются по следующим субсчетам:

55-1 «Аккредитивы»;

55-2 «Чековые книжки»;

55-3 «Депозитные счета»;

55-4 «Другие счета».

По первому субсчету ведут учет выставленных аккредитивов для расчетов с иногородними поставщиками в случае применения аккредитивной формы расчетов. На каждый выставленный аккредитив открывают отдельный аналитический счет с указанием конкретного назначения зачисляемых на него сумм. При выставлении аккредитивов делают запись по дебету счета 55 в корреспонденции с расчетным счетом, валютным счетом или счетами кредитов банка. По кредиту счета 55 отражается использование суммы аккредитивов (как правило, в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»), а также возврат неиспользованных остатков аккредитивов.

По второму субсчету учитывают денежные средства в чековых книжках. Чеки предназначены для безналичных расчетов. Чековые книжки выдаются под отчет лицам, которые производят

расчеты (экспедитор, механик и др.), и учитываются обособленно.

При получении чековых книжек счет 55 дебетуют в корреспонденции с расчетным счетом, валютным счетом или со счетами учета кредитов банка.

На суммы оплаченных банком чеков, предъявленных ему соответствующими организациями, счет 55 кредитуют в корреспонденции с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». На суммы возвращенных в банк чеков (оставшихся неиспользованными) счет 55 будет корреспондировать со счетом 51 либо другим счетом учета денежных средств или кредитов банка (в зависимости от того, с какого счета получали чековую книжку).

Суммы по чекам, выданным, но не оплаченным кредитной организацией (еще не предъявленным к оплате), остаются в качестве сальдо по субсчету 55-2 и это сальдо должно соответствовать сальдо по выписке кредитной организации. Суммы по возвращенным в кредитную организацию чекам (оставшимся неиспользованными) отражаются по кредиту счета 55, субсчет 2, в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета».

На субсчете 55-3 «Депозитные счета» учитывают движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады. Перечисление денежных средств во вклады отражается по дебету этого субсчета в корреспонденции со счетами 51, 52 или 50 (если на депозитный счет вносятся наличные деньги). При возврате кредитной организацией сумм вкладов (окончании срока депозита) в учете делаются обратные записи с одновременным отражением сумм начисленных процентов за хранение денежных средств на депозитном счете.

По четвертому субсчету учитывают другие специальные счета, открытые в банках: счет денежных средств на капитальные вложения, текущие счета для расчетов с населением за принятую от него продукцию и скот, прочие специальные счета.

Так, в хозяйствах, принимающих продукцию у населения для продажи, открываются отдельные текущие счета для расчетов с населением. Эти счета используют для обособленного учета денежных средств, принадлежащих населению. Использовать денежные средства, причитающиеся населению за продукцию, на какие-либо иные цели, кроме расчетов с ним за сданные на продажу продукты и скот, запрещается. В дебет счета записывают

поступления денежных средств от заготовительных организаций в уплату за проданную продукцию граждан в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», в кредит счета – суммы, полученные хозяйством в банке для выдачи их населению, в корреспонденции со счетом 50 «Касса».

На отдельных аналитических счетах по субсчету 4 счета 55 «Специальные счета в банках» учитывают движение обособленно хранящихся в банке средств целевого финансирования (поступлений). Это относится, в частности, к средствам, поступающим на содержание социальных учреждений (детский сад, ясли, профилакторий и др.) от родителей, иных пользователей и из прочих источников. Аналогичным образом на отдельных целевых счетах могут обособляться средства, полученные из различных целевых фондов, в порядке субсидий правительственных органов и т. д.

На отдельных аналитических счетах к счету 55 «Специальные счета в банках» отражают соответствующие операции филиалы, структурные единицы, входящие в состав предприятия и выделенные на отдельный баланс, которым открыты текущие счета в учреждениях банка по месту их нахождения для осуществления текущих расходов (заработная плата, отдельные хозяйственные расходы, командировочные суммы и т. п.).

Обособленно на счете 55 учитывают наличие и движение средств в иностранной валюте.

Аналитический учет движения средств на балансовом счете 55 ведут раздельно по каждому открытому в банке счету или выставленному аккредитиву, полученной чековой книжке и т. п. Кредитовые обороты по счету 55 учитывают в разрезе корреспондирующих счетов в журнале-ордере № 3, дебетовые обороты – в ведомости № 25. В журнале-ордере на основании выписок банка фиксируют кредитовые обороты счета в разрезе корреспондирующих счетов. По истечении месяца итоговые суммы кредитовых оборотов и суммы, их составляющие, в установленном порядке записывают в Главную книгу.

В ведомости № 25 по счету 55 совмещаются учет дебетовых оборотов и аналитический учет. В ней для каждого аналитического счета выделяют необходимое количество строк с учетом предполагаемого числа операций за месяц. По аккредитивам и чековым книжкам в ведомости ведут аналитический учет по каждому выставленному аккредитиву и полученной чековой книжке с

использованием зарезервированных для данного субсчета строк. По каждому аккредитиву указывают его конкретное назначение, сроки использования и другие необходимые данные. По мере использования средств аккредитивов и чековых книжек производят соответствующие записи в журнале-ордере №3 и одновременно в ведомости №25 делают отметку об использовании средств, т. е. отражают кредитовые записи. Не использованные в отчетном месяце суммы средств по аккредитивам и чековым книжкам переносят в ведомость, открываемую на следующий месяц.

Кроме ведомости №25 по счету 55, 57 в конце журнала-ордера №3 ведут сводные таблицы аналитических данных. В них отражают сальдо на начало месяца, обороты по дебету и кредиту по каждому аккредитиву, чековой книжке, счету в банке, денежному переводу. Учет по каждой номенклатуре аналитического учета ведут до полного использования, закрытия или возврата использованной суммы. Данные итогов этих таблиц должны соответствовать суммам в журнале-ордере формы №3 и ведомости формы №25.

Сверку оборотов по счету 55 с другими регистрами производят следующим образом. Кредитовый оборот счета 55 в журнале-ордере № 3 сверяют: по счету 50 – с данными раздела дебетовых оборотов журнала-ордера №1, по счету 51 – журнала-ордера №2, по счету 60 – журнала-ордера №6 и т.д. Дебетовый оборот счета 55 в ведомостях № 25 сверяют: по счету 50 – с данными журнала-ордера №1, по счету 51 – журнала-ордера №2, по счету 60 – журнала-ордера №6, по счетам 66 и 67 – журнала-ордера №4, и т. д. Сальдо по счету 55 в ведомости №25 должно соответствовать остатку по выпискам банка.

6.6. Учет денежных средств в пути

Помимо денежных средств в кассе и на счетах в банке сельскохозяйственные предприятия могут иметь денежные средства в пути, которые учитывают на счете 57 «Переводы в пути».

На счете 57 «Переводы в пути» отражают денежные средства, внесенные в последний день месяца в вечерние кассы банка, а также в обычные дни инкассаторам, в почтовые отделения для зачисления на расчетный либо другой счет хозяйства, но еще не зачисленные по назначению, т. е. пока находящиеся в пути. По дебету счета делают записи либо в корреспонденции со счетом

71 «Расчеты с подотчетными лицами», либо со счетом 90 «Продажи» на основании соответствующих квитанций учреждений банка или почтовых отделений о приеме сумм к перечислению. По кредиту счета отражают списание сумм при их поступлении на расчетный или иной счет хозяйства на основании соответствующей выписки банка.

Наиболее распространено в настоящее время отражение по счету 57 «Переводы в пути» инкассаторских операций. В связи с опасностью доставки наличных денег с места торговли в банк продавцами палаток (это, как правило, женщины), хозяйство заключает договоры с инкассаторскими фирмами о сдаче в банк наличных денег инкассаторами. В строго определенный час (время не разглашается) к торговой палатке приезжает инкассаторская машина с вооруженными инкассаторами. Денежная наличность к этому времени должна быть упакована в инкассаторскую сумку (оставленную в предыдущий приезд инкассаторов). К сумке прилагается сопроводительная ведомость (один экземпляр ее закладывается в сумку вместе с наличностью, а на втором экземпляре ставятся подписи лица, сдавшего деньги, и инкассатора, принявшего их для доставки в банк. В банке инкассатор сдает сумки с деньгами в кассу для пересчета, после чего они передаются в оборотную кассу банка с зачислением на расчетный счет или для перевода на его счет в другом банке. С момента передачи денежных средств инкассатору и до зачисления их на расчетный счет согласно выписке банка эти суммы будут учитываться на счете 57 «Переводы в пути». При отъезде инкассаторов от данной торговой точки они оставляют свободную инкассаторскую сумку для ее заполнения и сдачи в очередной приезд инкассаторов, о чем здесь же строго конфиденциально договариваются без лишних свидетелей (зав. палаткой или продавец и ст. инкассатор).

Сдана выручка из кассы инкассаторам для зачисления на расчетный счет организации:

Дебет 57 Кредит 50.

Зачислена выручка, сданная инкассаторам, на расчетный счет:

Дебет 51 Кредит 57.

Операции по счету 57, как и по счету 55, отражают в журнале-ордере № 3; для этих целей используют специальные разделы журнала-ордера. Здесь фиксируют кредитовые обороты этих счетов в разрезе корреспондирующих счетов. По истечении месяца

итоги оборотов переносят в установленном порядке в Главную книгу. Дебетовые обороты по этим счетам учитываются в ведомости №25.

Аналитический учет операций по данным счетам также ведут в ведомости №25. В ней выделяют раздел на каждый счет. В пределах этих счетов каждая сумма денежных средств в пути и каждый вид прочих денежных средств фиксируются по отдельной строке, в которой в течение месяца отражают полное движение указанных средств с выведением остатков на конец месяца.

В конце месяца в журнале-ордере №3 подсчитывают кредитовый, а в ведомости №25 – дебетовый обороты и выводят остаток на конец месяца по каждому счету, субсчету и аналитическому счету. Итоговые записи оборотов по счетам 55, 57 в разрезе корреспондирующих счетов сверяют с данными других регистров, в которых имеются записи по этим счетам (формы №7, 2 и др.), а затем кредитовые обороты и их составляющие переносят в Главную книгу.

Вопросы для самопроверки

1. На основании каких первичных документов и учетных регистров осуществляются записи по кассе и расчетному счету организации?
2. В каких регистрах ведут синтетических учет операций по кассе и расчетному счету?
3. Какую ответственность несет кассир и за что?
4. Могут ли кассовые документы иметь исправления?
5. Что может храниться в кассе предприятия?
6. Достоинства аккредитивной формы расчетов.
7. Какие организации могут открывать валютный счет в банке?
8. Как отражаются на счетах операции по покупке и продаже валюты?
9. В каких случаях используется счет 57 «Переводы в пути»?

7. УЧЕТ РАСЧЕТОВ И ТЕКУЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

7.1. Понятие и формы расчетов с дебиторами и кредиторами

Существует два вида задолженности:

- дебиторская задолженность – это задолженность другой организации и физических лиц данной организации, которая называется дебитором;

- кредиторская задолженность – это задолженность данной организации другим организациям, работникам и физическим лицам, которые называются кредиторами.

Дебиторскую и кредиторскую задолженность по сфере возникновения можно подразделить на две группы:

- 1) задолженность, обусловленная процессами основной деятельности организации;

- 2) задолженность по другим операциям.

К первой группе относится задолженность покупателей (дебиторская задолженность) и задолженность перед поставщиками (кредиторская задолженность). Задолженность первой группы учитывается на счетах 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

К дебиторской задолженности второй группы относятся:

- авансы, выдаваемые физическим лицам (счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»);

- суммы по предъявленным претензиям и судебным искам (счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям»);

- задолженность работников организации по товарам, проданным в кредит, выданным займам, возмещению материального ущерба (счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»);

- задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал (счет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»);

- задолженность по прочим операциям (счет 76).

К кредиторской задолженности второй группы относятся:

- задолженность по различным платежам в бюджет (счет 68 «Расчеты по налогам и сборам»);

- задолженность по платежам в фонд социального страхования, пенсионный фонд, фонд медицинского страхования (счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»);
- задолженность страховым компаниям по заключенным договорам имущественного и личного страхования (счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»);
- обязательства по выплате дивидендов (счет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов»);
- задолженность по операциям некоммерческого характера (счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

Дебиторская задолженность отражается в активе баланса обособленно в зависимости от предполагаемых сроков ее погашения (в течение 12 месяцев или более чем через 12 месяцев после отчетной даты), кредиторская задолженность фиксируется в пассиве баланса.

7.2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

Расчеты с поставщиками и подрядчиками за приобретенные товары, выполненные работы и оказанные услуги предприятия учитывают на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Счет является пассивным и имеет кредитовое сальдо. Поскольку на этом счете учитывают расчеты по авансам выданным, счет является активно-пассивным счетом. На счете 60 учитывают, в частности, расчеты 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 по которым акцептованы и подлежат оплате через банк;
- товарно-материальные ценности, работы и услуги, на которые расчетные документы от поставщиков или подрядчиков не поступили (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 учитывают на счете 60.

Счет 60 кредитруется на стоимость фактически поступивших или принятых к оплате товарно-материальных ценностей, потребленных услуг и работ в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов товарно-материальных ценностей или затрат.

Независимо от оценки товарно-материальных ценностей, указанной на материальных счетах, счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», кредитруется на сумму расчетных документов поставщиков (счетов-фактур, платежных требований и т.п.).

На неотфактурованные поставки (при отсутствии счетов-фактур или других расчетных документов) счет 60 кредитруется на стоимость поступивших ценностей по планово-учетным ценам.

На счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» учитывают также расчеты с подрядными организациями за выполненные ими работы и по другим платежам.

По дебету счета 60 учитывают уплаченные суммы в погашение задолженности поставщикам и подрядчикам, внесенные хозяйством в соответствии с условиями договора, предварительные и другие платежи поставщикам.

Следует иметь в виду, что расчеты с поставщиками, подрядчиками за выполненные услуги и работы отражают на счете 60 во всех случаях, даже если предъявленный счет оплачен одновременно с получением материальных ценностей или сумма перечислена предварительно. Если счет поставщика был акцептован и оплачен до поступления груза, а при приемке материальных ценностей (или проверке счета) выявлены расхождения, соответствующую сумму списывают с кредита счета 60 и относят на дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» по дебету, на котором отражаются суммы исполнения обязательств (оплату счетов), включая авансы и предварительную оплату, корреспонди-

рует со счетами учета денежных средств и др. При этом суммы выданных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно. Суммы задолженности поставщикам и подрядчикам, обеспеченные выданными организацией векселями, не списываются со счета 60, а учитываются обособленно в аналитическом учете.

Рассмотрим порядок записей на счетах основных хозяйственных операций по расчетам с поставщиками при разных их формах.

Если хозяйство рассчитывается с поставщиками за поступающие материальные ценности с применением акцептной формы, порядок записи на счетах будет следующим:

1) на основании счета и приемного акта оприходованы материальные ценности с начислением долга поставщику:

Дебет соответствующего счета по учету материальных ценностей (счета 10, 41 и др.) Кредит счета 60;

2) после оплаты с соответствующего платежного документа, полученного от поставщика, на основании выписки банка делают запись на списание долга:

Дебет счета 60 Кредит счета 51 «Расчетные счета».

При аккредитивной форме расчетов составляется следующая корреспонденция счетов:

1) выставлен с расчетного счета или за счет кредита банка аккредитив поставщику:

Дебет счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы» Кредит счета 51 «Расчетный счет»;

2) на основании документов банка об использовании поставщиком аккредитива сумма его списана и начислен долг с поставщика:

Дебет счета 60 Кредит счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы»;

3) оприходованы поступающие материальные ценности и списан долг с поставщика:

Дебет соответствующего счета по учету материальных ценностей (счета 10, 41 и др.) Кредит счета 60.

Если часть аккредитива осталась неиспользованной, то остаток возвращается и зачисляется соответственно на расчетный или ссудный счет.

Основным документом по расчетным взаимоотношениям с поставщиками является *счет-фактура*, который служит основани-

ем для оформления соответствующих банковских платежных документов на перечисление задолженности: платежных требований, аккредитивов, платежных поручений, расчетных чеков.

Счет-фактуру выписывает поставщик на отпускаемые (отгружаемые) товарно-материальные ценности. В документе заполняют следующие реквизиты: наименование поставщика и его адрес, номер расчетного счета в банке по его местонахождению, станцию отправления и станцию назначения груза, дату и способ отгрузки и др. В нем указывают наименование, количество, цену и сумму, а также общую сумму, на которую отпущено товаров. В документе обязательно делают ссылку на договор-заказ, согласно которому отпущены материальные ценности, указывают номера квитанций и накладных по отпускаемым (отгружаемым) материальным ценностям.

Счета-фактуры поставщиков тщательно проверяют с точки зрения правильности заполнения всех реквизитов, применяемых цен, таксировки и после проверки соответствия количества поступивших грузов количеству, указанному в счете-фактуре, их принимают к записям в бухгалтерском учете. В случае несоответствия полученного груза с данными счета-фактуры составляют *коммерческий акт* и предъявляют претензию поставщику.

7.3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Предприятия произведенную продукцию продают заготовительным и торговым организациям. Расчеты предприятий с заготовительными организациями и прочими покупателями за проданную продукцию учитывают на балансовом счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Этот счет является активным и имеет сальдо по дебету. Поскольку на этом счете ведут расчеты по авансам полученным, то счет 62 вследствие этого превратился в активно-пассивный счет. На нем учитывается задолженность заготовительных организаций и прочих покупателей в пользу предприятия. Операции по продаже продукции заготовительным организациям и прочим покупателям отражаются на данном счете следующим образом. По дебету счета показывают начисление задолженности в пользу предприятия с соответствующих заготовительных организаций и прочих покупателей за проданную им продукцию, по кредиту – погашение этой задолженности.

При продаже продукции заготовительным организациям и прочим покупателям на стоимость проданной продукции делают бухгалтерскую запись:

Дебет счета 62 Кредит счета 90 «Продажи».

При поступлении от покупателей оплаты за проданную им продукцию бухгалтерская запись следующая:

Дебет счета 51 «Расчетные счета» Кредит счета 62.

По счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в зависимости от видов расчетных операций выделяются субсчета:

- 1) «Расчеты по государственным контрактам»;
- 2) «Расчеты с заготовительными и перерабатывающими организациями АПК»;
- 3) «Расчеты по векселям полученным»;
- 4) «Расчеты по авансам полученным»;
- 5) «Расчеты по внутригрупповым взаимосвязанным организациям»;
- 6) «Расчеты с прочими покупателями и заказчиками».

На субсчете 1 учитывают расчеты с заготовительными организациями за реализуемую продукцию в порядке выполнения государственных контрактов (договоров) на поставку продукции. На субсчете 2 учитывают расчеты с заготовительными организациями и перерабатывающими предприятиями. На субсчете 3 отражаются расчеты по векселям, полученным от покупателей вместо прямой оплаты за проданную продукцию. На субсчете 4 учитывают расчеты по полученным авансам. На субсчете 5 учитывают расчеты с разными предприятиями и организациями за проданную сельскохозяйственную и продукцию, расчеты с населением (продажа продукции рабочим совхозов, другим гражданам), прочие расчеты с покупателями и заказчиками за выполненные работы и услуги. Все расчеты сельскохозяйственных предприятий с заготовительными организациями строятся на основании заключаемых с ними договоров-контрактов, где указаны сроки и условия поставки продукции, порядок оплаты и т.п. Документами по возникновению расчетных взаимоотношений с заготовительными организациями являются приемные квитанции, формы которых различны в зависимости от вида реализуемой продукции. В приемных квитанциях указывают, какая продукция принята и в каком количестве (в натуральной и зачетной массе), причитающаяся оплата и т. п. Приемные квитанции являются основанием для записей в учетные

регистры по расчетам с заготовительными организациями. Предприятия могут привлекать авансы заготовительных организаций в счет произведенной продукции, которая будет продана этим организациям в соответствии с заключенными контрактами. Полученные авансы по мере продажи продукции постепенно удерживаются заготовительными организациями.

Отражение на бухгалтерских счетах операций по получению и уплате авансов производится следующим образом:

1) Получены авансы от заготовительных организаций в счет производства продукции:

Дебет счета 51 «Расчетные счета» Кредит счета 62-4 «Расчеты по авансам полученным» – 40000 руб.

2) Заключен контракт с заготовительной организацией на продажу продукции в сумме 100000 руб.:

Дебет счета 62-1 «Расчеты по государственным контрактам» Кредит счета 90 «Продажи» – 100000 руб.

3) При оплате продукции заготовительная организация часть суммы зачла в счет удержания аванса и остальную сумму перечислила на расчетный счет:

Дебет счета 51 «Расчетные счета» – 60000 руб.

Дебет счета 62-4 «Расчеты по авансам полученным» – 40000 руб.

Кредит счета 62-1 «Расчеты по государственным контрактам» – 100000 руб.

Аналитический учет расчетов с заготовительными организациями и прочими покупателями ведут в разрезе каждой заготовительной организации или прочего покупателя.

Для отражения расчетов с заготовительными организациями и прочими покупателями в системе учетных регистров предназначены журнал-ордер № 11 и ведомости № 62, 63, 64. В этих регистрах учет расчетных операций совмещен с учетом процесса продажи. Для получения аналитических данных о состоянии расчетов с каждым покупателем и заказчиком по счету 62 ведут также ведомости № 38-АПК аналитического учета расчетных операций.

7.4. Учет расчетов с бюджетом

Информация о расчетах с бюджетом по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, и налогам с работников этой организации накапливается на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам».

К счету 68 открываются субсчета по видам налогов и сборов «Налог на прибыль», «Налог на добавленную стоимость», «Налог на доходы физических лиц» и т.д.

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» кредитруется на суммы, причитающиеся по налоговым декларациям (расчетам) по взносу в бюджеты, в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки» – на сумму налога на прибыль; со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму подоходного налога; со счетами по учетам расходов по обычным видам деятельности – на сумму земельного налога; со счетом 90 «Продажи» – на сумму налога на добавленную стоимость и другим косвенным налогам, со счетом 91 «Прочие доходы и расходы» – по налогам, относимым по действующему законодательству на финансовые результаты (операционные расходы). Штрафные санкции, наложенные налоговыми органами по всем налогам и сборам, отражают по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». По дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражаются суммы, фактически перечисленные в бюджет, а также суммы налога на добавленную стоимость, списанные со счета 19 «НДС по приобретенным ценностям».

Аналитический учет по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» ведется по каждой налоговой декларации. Построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения необходимых данных по текущим налоговым платежам, просроченным налоговым платежам, штрафным санкциям, отсроченным и рассроченным суммам по уплате налога и сбора. Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» по отношению к балансу является активно-пассивным и может иметь развернутое сальдо. По кредиту сальдо отражает задолженность организации в пользу финансовых органов по оплате в бюджет, по дебету – задолженность финансовых органов в пользу организации.

Для отражения операции по расчетам с бюджетом по налоговым платежам предусмотрены регистры:

- ведомость №32-АПК аналитического учета расчетов по НДС;
- ведомость №37-АПК аналитического учета расчетов с бюджетом (кроме НДС) и по внебюджетным налоговым платежам.

Ведомость №32-АПК состоит из двух разделов. В первом разделе ведется аналитический учет по счету 19 в разрезе предусмотренных субъектов:

- а) НДС по приобретенным материалам;
- б) НДС по приобретенным материальным активам;
- в) НДС по приобретению основных средств.

Ведомость открывается на месяц, и в ней отражаются дебет и кредит счета 19 со свободными графами для записи операций по корреспондирующим счетам.

Ведомость № 37-АПК предназначена для аналитического учета по всем видам платежей в бюджет по счету 68 (кроме НДС) и по платежам в дорожные фонды. Ведомость открывают на месяц, квартал, полугодие с использованием вкладных листов в разрезе субсчетов и аналитических счетов.

По каждому виду платежей при открытии ведомости записывают на начало месяца (квартала) дебетовые или кредитовые остатки.

В конце месяца до переноса итогов в журнал-ордер №8 делают сверку оборотов в ведомостях №32 и 37 по каждому корреспондирующему счету. После сверки итоговые данные из ведомостей переносят в журнал-ордер №8. Суммы дебетовых оборотов по счетам переносят общими итогами без разбивки по корреспондирующим счетам. Кредитовый оборот счета 68 в журнале-ордере сверяют за месяц: по счету 26 «Общехозяйственные расходы» – с данными лицевого счета (производственного отчета); по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – с данными сводной ведомости по расчетам с работниками; по счету 99 «Прибыли и убытки» – с таблицей аналитических данных в журнале-ордере №15 и т.д.

После выведения итогов и сверки кредитовый оборот переносят в Главную книгу.

7.5. Учет расчетов по внебюджетным социальным платежам

Для учета расчетов с внебюджетными фондами в Плане счетов бухгалтерского учета выделен счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», предназначенный для обобщения информации о расчетах по социальному страхованию, пенсионному обеспечению и обязательному медицинскому страхованию работников организации.

К счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» могут быть открыты субсчета:

69-1 «Расчеты по социальному страхованию»;

69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению» и «Расчеты по обязательному пенсионному страхованию»;

69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

На субсчете 69-1 «Расчеты по социальному страхованию» учитываются расчеты по социальному страхованию работников организации.

На субсчете 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению» учитываются расчеты по пенсионному обеспечению работников организации.

На субсчете 69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию» учитываются расчеты по обязательному медицинскому страхованию работников организации.

При наличии у организации расчетов по другим видам социального страхования и обеспечения к счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» могут открываться дополнительные субсчета.

Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» кредитуется на суммы платежей на социальное страхование и обеспечение работников, а также на их обязательное медицинское страхование, подлежащие перечислению в соответствующие фонды. При этом записи производятся в корреспонденции со счетами:

– на которых отражено начисление оплаты труда, – в части отчислений, производимых за счет организации;

– 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – в части отчислений, производимых за счет работников организации.

Кроме того, по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» в корреспонденции со счетом прибылей и убытков или расчетов с работниками по прочим операциям (в части расчетов с виновными лицами) отражается начисленная сумма пеней за несвоевременный взнос платежей, а в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» – суммы, полученные в случае превышения соответствующих расходов над платежами.

По дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» отражаются перечисленные суммы платежей, а также суммы, выплачиваемые за счет платежей на социальное страхование и обязательное медицинское страхование.

7.6. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Для обобщения информации о расчетах по операциям с дебиторами и кредиторами в Плане счетов предназначен счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

К счету 76 открываются 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»;

76-5 «Расчеты с квартиросъемщиками»;

76-6 «Расчеты с родителями за содержание их детей в детских учреждениях»;

76-7 «Расчеты с гражданами за принятые от них сельскохозяйственную продукцию, скот и птицу для продажи»;

76-8 «Расчеты по лизинговым и арендным обязательствам»;

76-9 «Расчеты по прочим операциям».

На счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» открывается субсчет 1 «Расчет по имущественному и личному страхованию». На этом субсчете ведутся два аналитических счета: на первом учитывают расчеты по имущественному страхованию, на втором - по личному.

Расчеты по страхованию имущества организации и посевов отражаются в учете по-разному в зависимости от формы страхования. При обязательном страховании имущества и посевов начисленные страховым организациям суммы страховых платежей относятся на затраты производства; при добровольном - списывают за счет прочих доходов и расходов.

Дебет счетов затрат: 20, 23, 25, 26, 29 и т.д. и 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит субсчета 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

Перечисление сумм страховых платежей страховым организациям записывается:

Дебет субсчета 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» Кредит счета 51 «Расчетные счета».

В случае стихийных бедствий, пожаров, уничтожения и порчи производственных запасов, готовой продукции, посевов и других

материалов вес суммы потерь на основании актов списывают в дебет субсчета 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» и с кредита счетов учета затрат на производство и др.

Суммы страховых возмещений, полученных от страховых организаций в соответствии с договором страхования, записывают:

Дебет счета 51 «Расчетные счета» Кредит субсчета 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

После сопоставления сумм потерь, отнесенных на дебет того же субсчета, с суммами полученных возмещений по кредиту выводятся не компенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев, которые списывают с кредита субсчета 76-1 в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Кроме страхования имущества и посевов организации страховые органы (включают договоры с гражданами по индивидуальному страхованию (имущества, жизни, скота, средств транспорта и т.п.). Расчеты страховой организации с гражданами могут осуществляться через организации. В этом случае суммы страховых платежей, причитающиеся с граждан, ежемесячно удерживаются у них из заработной платы и перечисляются организацией страховым предприятиям.

Учет вышеперечисленных расчетов ведут также на субсчете 76-1, аналитический счет 2 «Расчеты по индивидуальному страхованию».

В бухгалтерском учете производят записи:

1) удержаны суммы страховых платежей из заработной платы: Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит субсчета 76-1, аналитический счет 2 «Расчеты по индивидуальному страхованию»;

2) перечислены суммы страховых платежей:

Дебет субсчета 76-1, аналитический счет 2 «Расчеты по индивидуальному страхованию» Кредит счета 51 «Расчетные счета».

На субсчете 76-2 «Расчеты по претензиям» отражаются расчеты по предприятиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам.

Взаимные претензии возникают в основном из-за несоблюдения условий договоров и обязательств по расчетам.

Претензии предъявляются поставщикам, подрядчикам, транспортным организациям по выявленным при проверке их счетов несоответствиям цен и тарифов, арифметическим ошибкам и др.

1) По дебету субсчета 76-2 «Расчеты по претензиям» отражаются следующие расчеты: к поставщикам и подрядчикам за выявленные при проверке их счетов (после акцепта) завышения цен, арифметические ошибки и т.д. В корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или со счетами учета производственных запасов, товаров и др.

2) К транспортным и другим организациям за недостачи грузов в пути сверх предусмотренных в договоре величин – в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

3) 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.

4) К кредитным организациям по суммам, ошибочно списанным (перечисленным) по счетам организации – в корреспонденции со счетами учета денежных средств, кредитов.

5) 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».

Суммы поступивших платежей отражаются записью:

Дебет счета 51 «Расчетные счета» и др.

Кредит субсчета 76-2 «Расчеты по претензиям».

Суммы, которые взысканию не подлежат, относятся на те счета, с которыми были приняты на учет по Дебету субсчета 76-2.

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 и Кредиту счета 91. Активы, полученные организацией в счет доходов, приходяются по Дебету счета активов (51 «Расчетные счета» и др.) и Кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Субсчет 76-4 «Расчеты по депонированным суммам» предназначен для учета расчетов с работниками организации по суммам, начисленным, но не выплаченным в установленный срок (из-за неявки получателей). В бухгалтерском учете составляются проводки:

1) отражение депонированных сумм:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит субсчета 75-4 «Расчеты по депонированным суммам».

2) выплата депонированных сумм:

Дебет субсчета 76-4 «Расчеты по депонированным суммам»

Кредит счета 50 «Касса».

На субсчете 76-5 «Расчеты с квартиросъемщиками» учитываются расчеты со съемщиками квартир и лицами, проживающими в общежитиях ЖКХ организации.

Начисление суммы платежей отражаются:

Дебет субсчета 76-5 «Расчеты с квартиросъемщиками»

Кредит счета 90 «Продажи» (в части квартирной платы от обычной деятельности).

Погашение квартирной платы:

Дебет счета 50 «Касса» или 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кредит субсчета 76-5 «Расчеты с квартиросъемщиками».

На субсчете 76-6 «Расчеты с родителями за содержание их детей в детских учреждениях» учитываются расчеты с родителями детей, принятых в детские учреждения (если они находятся на балансе организации).

Начисление суммы платежей.

Дебет субсчета 76-6 Кредит счета 86 «Целевое финансирование».

Погашение задолженности по платежам:

Дебет счета 50 «Касса» Кредит субсчета 76-6.

Субсчет 76-7 «Расчеты с гражданами за принятые от них сельскохозяйственную продукцию, скот и птицу для продажи». На основании приемной квитанции делается запись:

Дебет соответствующих субсчетов счета 43 «Готовая продук-

ция» и счета 11 «Животные на выращивании и откорме» – в опенке по договорным ценам Кредиту субсчета 76-7

По дебету субсчета 76-7 Кредиту счета 50 «Касса» – отражают оплату наличными или счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 4 «Прочие счета», аналитический счет «Текущий счет для расчетов с населением за продукцию и скот» при безналичном перечислении. На этом же субсчете учитываются расчеты организаций с гражданами за сельскохозяйственную продукцию и скот, закупаемые у них в соответствии с заключенными договорами.

При закупке скота (оприходовании прироста живой массы по переданным на выращивание животным) или продукции у граждан делается запись на основании специализированных форм приемных документов:

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» или 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» Кредит субсчета 76-7

При оплате составляют проводку:

Дебет субсчета 76-7 Кредит 50 «Касса», если оплата произведена наличными, или при безналичном перечислении 51 «Расчетные счета», 55 «Специальные счета в банках».

Авансы, выданные населению в счет договоров на выращивание скота и птицы, тоже учитываются на данном субсчете.

На субсчете 76-8 «Расчеты по лизинговым и арендным обязательствам» отражают движение арендной платы и лизинговых платежей. Этот субсчет используется для учета расчетов у арендатора, арендодателя, лизингополучателя и лизингодателя.

Аналитический учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами (кроме субсчетов 3 и 4 данного счета, по которым ведутся специализированные ведомости аналитического учета) ведут в ведомости №38-АПК, в которой учет идет по каждому дебитору (кредитору). Все операции по расчетам индивидуального страхования отражают в журнале-ордере №8, итоговые обороты по кредиту счета переносят в журнал-ордер №10 и присоединяют к кредитовому обороту расчетов по имущественному страхованию. Аналитический учет расчетов по индивидуальному страхованию ведут по каждому страхователю и заключенному договору страхования в ведомости №38. Итоги из ведомости в конце месяца переносят в журнал-ордер №8 по кредиту с разбивкой по корреспондирующим счетам.

7.7. Учет расчетов с подотчетными лицами

Подотчетные суммы – это денежные авансы, выдаваемые работникам организации из кассы на расходы по командировкам и на мелкие хозяйственные расходы. Список лиц, имеющих право пользоваться подотчетными суммами, устанавливает руководитель организации. Аванс в необходимой сумме для выполнения порученного задания выдают в том случае, если подотчетное лицо не имеет задолженности по ранее полученным суммам. Аванс выдают на основании заявления по расходному кассовому ордеру. На документе должны быть разрешительная подпись руководителя организации и подпись главного бухгалтера.

После выполнения задания подотчетное лицо обязано представить в трехдневный срок в бухгалтерию авансовый отчет о производственных расходах и документы, подтверждающие их (счета, проездные билеты, квитанции и т.д.). Ответственное за правильное оформление выдачи авансов и проверку авансового отчета несет главный бухгалтер.

В соответствии с Приказом Минфина РФ «Об изменении норм возмещения командировочных расходов на территории Российской Федерации» от 06.07.01 № 49н (в редакции Приказа Минфина РФ от 09.11.01 №91н) установлено следующее:

- оплата найма жилого помещения – по фактическим расходам, подтвержденным соответствующими документами;
- оплата суточных за каждый день нахождения в командировке.

Все операции с подотчетными суммами в организациях учитывают на счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». На выданные под отчет суммы счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» дебетуется в корреспонденции со счетами учета денежных средств. На израсходованные подотчетными лицами суммы счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» кредитуется в корреспонденции со счетами, на которых учитываются затраты и приобретенные ценности, или другими счетами в зависимости от характера произведенных расходов.

Подотчетные суммы, не возвращенные работниками в установленные сроки, отражаются бухгалтерскими проводками:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

В дальнейшем эти суммы списываются:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» или 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Аналитический учет по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» ведется по каждой сумме, выданной под отчет в журнале-ордере №7.

Типовые операции:

1) Выдан аванс подотчетному лицу на расходы по командировке в сумме 5000 руб.:

Дебет счета 71 Кредит счета 50 «Касса» – 5000 руб.

2) По возвращении из командировки подотчетное лицо представило авансовый отчет на сумму 4850 руб., неиспользованные 150 руб. возвращены в кассу:

Дебет счетов 26 «Общехозяйственные расходы» – 4850 руб. 50-1 «Касса» – 150 руб. Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – 5000 руб.

3) За счет подотчетных сумм куплены письменные принадлежности и бухгалтерские бланки на сумму 850 руб.:

а) Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» Кредит счета 50 «Касса» – 850 руб.

б) Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – 850 руб.

4) Продавец ларька (материально ответственное лицо) сдал в кассу полученную от продажи продукции выручку в сумме 8000 руб.:

а) Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» Кредит счета 90 «Продажа» – 8000 руб.

б) Дебет счета 50 «Касса» Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – 8000 руб.

7.8. Учет расчетов персоналом по прочим операциям

Организации имеют и другие расчетные операции: расчеты с персоналом по прочим операциям, внутрихозяйственные расчеты.

Счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» предназначен для обобщения информации о всех видах расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда и расчетов с подотчетными лицами:

К счету 73 могут быть открыты субсчета:

73-1 «Расчеты по предоставленным займам»;

73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»;

73-3 «Прочие расчеты с персоналом».

На субсчете 1 учитывают расчеты по предоставленным займам работникам организации на индивидуальное жилищное строительство, а также приобретение, строительство садовых домиков, обзаведение домашним хозяйством и др.

В бухгалтерском учете расчеты по предоставленным займам отражаются следующими проводками:

1) Получение займа в банке для выдачи его работнику организации на строительство дома в сумме 100000 руб.:

Дебет субсчета 50 «Касса» Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» – 100000 руб.;

2) Выдача займа работнику:

Дебет субсчета 73-1 «Расчеты по предоставленным займам» Кредит субсчета 50 «Касса» – 100000 руб.;

3) Внесены работником в уплату займа 15000 руб.:

Дебет субсчета 50 «Касса» Кредит субсчета 73-1 «Расчеты по предоставленным займам» – 15000 руб.

На субсчете 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» учитываются расчеты с материально ответственными лицами по выявленным недостаткам, растратам, хищениям, а также с отдельными лицами по возмещению потерь от порчи материалов, по различным начетам и другим видам возмещения организации ущерба (потери от брака, простоев и др.).

По дебету субсчета 73-2 записываются суммы с кредита счетов 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и 98 «Доходы будущих периодов» (за недостающие товарно-материальные ценности), 28 «Брак в производстве» и др.

По кредиту субсчета 73-2 производятся записи 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 недостатков при отказе во взыскании ввиду необоснованного иска.

На субсчете 73-3 «Прочие расчеты с персоналом» учитываются расчеты с работниками по операциям, не предусмотренным на других счетах, например расчеты за форменную одежду, за выкупленные участниками собственные акции (доли) при их повторной перепродаже и др.

По дебету субсчета 73-3 отражают стоимость выданной форменной одежды, а суммы поступивших платежей от работников – по кредиту.

Аналитический учет по счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» ведется по каждому работнику организации.

7.9. Учет расчетов с учредителями

После регистрации акционерного общества или общества с ограниченной ответственностью на сумму зарегистрированного уставного капитала образуется задолженность учредителей обществу. Для учета расчетов с учредителями используется счет 75 «Расчеты с учредителями». Это – активно-пассивный счет, который служит, с одной стороны, для учета расчетов с учредителями по вкладам в уставный капитал, субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал», с другой – для учета расчетов с учредителями по начисленным им доходам, субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов».

Акционеры общества регистрируются в специальном реестре акционерного общества. Аналитический учет расчетов по вкладам с акционерами ведется с каждым из них в карточках или ведомостях, в которых отражаются сумма задолженности по вкладам в уставный капитал, дата ее погашения, суммы внесенных активов в погашение задолженности.

Основой для ведения аналитического учета служат учредительные документы, акты приемки-передачи основных средств и нематериальных активов, акты оценки вносимого имущества, платежные поручения, приходные кассовые ордера и др.

На сумму зарегистрированного уставного капитала делается запись: Дебет 75, субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал», – активный, сальдо только дебетовое, отражает сумму задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал на начало месяца; оборот по дебету – возникновение новой задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал в

отчетном месяце; оборот по кредиту – сумму погашенной дебиторской задолженности, внесенной в виде денежных средств и материальных ценностей, имущества.

При журнально-ордерной форме учета синтетический учет операций по расчетам с учредителями (участниками) по вкладам в уставный капитал ведется в журнале-ордере №8.

Учредителями акционерных обществ (АО) или участниками обществ с ограниченной ответственностью (ООО) могут быть иностранные юридические и физические лица, которые вносят вклады в ООО или в АО имуществом или денежными средствами. Если иностранный учредитель инвестирует средства перечислением иностранной валюты, то такая операция квалифицируется как операция, связанная с движением капитала.

Если иностранный участник вносит вклад в уставный капитал имуществом, то контроль за правильностью формирования уставного капитала и соблюдением валютного законодательства осуществляют таможенные органы. Эти же органы определяют порядок уплаты таможенных и налоговых платежей при таможенном оформлении имущества. Основными документами, подтверждающими погашение задолженности иностранного учредителя (участника) по вкладам, будут являться таможенная декларация и сопроводительные документы.

Если в уставе, учредительном договоре общества вклад иностранного учредителя (участника) определен в валюте, то в бухгалтерском учете вновь созданного общества на дату регистрации уставного капитала к счету 75 открывается аналитический счет, отражающий задолженность иностранного инвестора вкладу, выраженной в валюте. На этом счете делают запись в двух оценках: в валюте и рублевом эквиваленте по курсу на дату регистрации учредительных документов. На дату зачисления средств от иностранного инвестора или на дату перехода прав собственности на вносимое им имущество задолженность иностранного учредителя (участника) погашается.

Если вклад иностранного учредителя (участника) выражен в рублях, то расчеты с ним осуществляются так же, как с российскими учредителями.

В соответствии с Положением «Учет активов и обязательств стоимость которых выражена в иностранной валюте», утвержденным приказом Минфина РФ № 2н от 12.01.2000 г. (ПБУ 3/2000

курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала, определяется как разность между рублевой оценкой задолженности учредителя (участника) по вкладу в уставный капитал, оцененному в учредительных документах в иностранной валюте, исчисленной по курсу, котируемому ЦБ РФ на дату поступления суммы вкладов, и рублевой оценкой этой задолженности, исчисленной по курсу, котируемому ЦБ РФ на дату подписания учредительных документов.

Эта разница подлежит отнесению на добавочный капитал и не включается в расчет налогооблагаемой прибыли:

1) Положительная курсовая разница:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями» Кредит 83 «Добавочный капитал»;

2) отрицательная курсовая разница:

Дебет 83 «Добавочный капитал» Кредит 75 «Расчеты с учредителями».

Корреспонденция:

Дебет 75-1 Кредит 80 – начислена задолженность акционеров на дату государственной регистрации;

Дебет 75-1 Кредит 51,50 – возврат средств учредителям при уменьшении уставного капитала;

Дебет 51, 52, 50 Кредит 75-1 – погашение задолженности по вкладам путем перечисления (внесения) денежных средств;

Дебет 08 Кредит 75-1 – внесение основных средств и нематериальных активов;

Дебет 10, 08, 41, 20 Кредит 75-1 – внесение материалов, незавершенного строительства и прочих активов;

Дебет 80 Кредит 75-1 – возникновение задолженности перед акционерами (участниками) при уменьшении уставного капитала.

Исполнительные органы организации любой организационно-правовой формы обязаны представить собственникам отчет о результатах работы за каждый прошедший финансовый год. Финансовый отчет утверждается на годовых собраниях акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью, которые проводятся ежегодно. Финансовый отчет включает баланс, отчет о прибылях и убытках, другие формы отчетности, аудиторское заключение. Участники собрания принимают решение о распределении полученной за год прибыли или источниках покрытия убытков, определяют размер дивидендов. Результаты собрания яв-

ляются основанием для того, чтобы бухгалтерия могла сделать соответствующие начисления и бухгалтерские корреспонденции.

Как правило, прибыль подразделяется на две части: одна направляется на выплату дивидендов, другая – остается нераспределенной. В соответствии с Законом РФ «Об акционерных обществах» дивиденд может выплачиваться ежеквартально или раз в полгода, раз в год. Решение о выплате промежуточного дивиденда и его размере принимает совет директоров. Размер годового дивиденда объявляется общим годовым собранием по результатам работы года с учетом выплаты промежуточных дивидендов. Он не может быть больше рекомендованного советом директоров (наблюдательным советом) общества и меньше выплаченных промежуточных дивидендов. Общее собрание акционеров вправе принять решение о невыплате дивиденда по акциям определенных категорий (типов), а также о выплате дивидендов в неполном размере по привилегированным акциям, размер дивиденда по которым определен в уставе.

Фиксированный дивиденд по привилегированным акциям устанавливается при их выпуске. Дивиденды по этим акциям начисляются и выплачиваются в первую очередь и независимо от размеров полученной прибыли. Если полученной прибыли недостаточно для выплаты дивидендов по привилегированным акциям, то для этих целей используется специально создаваемый резервный капитал или другие источники. АО не может выплачивать дивиденды в ряде случаев, в том числе:

- до полной оплаты всего уставного капитала общества;
- до выкупа всех акций, которые должны быть выкуплены в соответствии со статьей 76 федерального закона;
- если на момент выплаты дивидендов оно отвечает признакам несостоятельности (банкротства) в соответствии с правовыми актами Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве) предприятий или указанные признаки появятся у общества в результате выплаты дивидендов;
- если стоимость чистых активов общества меньше его уставного капитала, резервного фонда, превышения над номинальной стоимостью определенной уставом ликвидационной стоимости размещенных привилегированных акций либо станет меньше их размера в результате выплаты дивидендов.

Дивиденд может быть выплачен в виде акций, облигаций, товаров или другого имущества, если это предусмотрено уставом АО. Общество объявляет размер дивиденда без учета налога. Дивиденд выплачивается только пропорционально номинальной стоимости приобретенных акций. Налог с доходов, получаемых в виде дивидендов, удерживается у источника выплаты, т.е. в акционерном обществе.

Для бухгалтерии важен не только размер дивиденда и форма выплаты. Не менее важна и дата выплаты дивиденда. Дата выплаты годовых дивидендов определяется уставом общества или решением общего собрания акционеров о выплате годовых дивидендов. Дата выплаты промежуточных дивидендов определяется решением совета директоров (наблюдательного совета) общества о выплате промежуточных дивидендов, но не может быть ранее 30 дней со дня принятия такого решения.

Для каждой выплаты дивидендов совет директоров (наблюдательный совет) общества составляет список лиц, имеющих право на получение дивиденда. В список лиц, имеющих право на получение промежуточных дивидендов, должны быть включены акционеры и номинальные держатели акций, включенные в реестр акционеров общества не позднее чем за 10 дней до даты принятия советом директоров (наблюдательным советом) общества решения о выплате дивидендов, а в список лиц, имеющих право на получение годовых дивидендов, - акционеры и номинальные держатели акций, внесенные в реестр акционеров общества на день составления списка лиц, имеющих право участвовать в годовом общем собрании акционеров.

Таким образом, начисление дивидендов в АО происходит на основе решения собрания акционеров, решения совета директоров по списку, представленному им же.

Общество с ограниченной ответственностью (ООО) вправе ежеквартально, раз в полгода или раз в год принимать решение о распределении своей чистой прибыли между участниками общества. Решение об определении части прибыли общества принимается общим собранием участников. Часть прибыли ООО, предназначенная для распределения между его участниками, распределяется пропорционально их долям в уставном капитале общества.

Уставом, принятым всеми участниками общества единогласно, может быть установлен иной порядок распределения прибыли.

Следует отметить, что изменение и исключение положений устава ООО, устанавливающих такой порядок, осуществляются по решению общего собрания участников, принятому единогласно.

Так же, как и в АО, в обществе с ограниченной ответственностью есть ограничения на распределение прибыли между участниками. Эти ограничения аналогичны ограничениям, принятым для акционерных обществ. Для учета расчетов с акционерами или участниками обществ по доходам используется счет 75, субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов». Субсчет – пассивный, сальдо кредитовое означает сумму задолженности АО акционерам. По кредиту показывают начисление задолженности по дивидендам, по дебету – ее погашение. При начислении дивидендов акционерам или части прибыли участникам ООО, работающим в обществах, рекомендовано использовать счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Дивиденды начисляются на основе протокола решения собрания акционеров, предоставленного списка акционеров в ведомости и карточках, в которых отражаются и суммы удержанных налогов. Перечисление и выплата доходов осуществляются на основе расходных кассовых ордеров и платежных поручений. Прибыль, распределяемая между участниками ООО, начисляется на основе решения собрания участников в карточках, предназначенных для учета расчетов с участниками.

Корреспонденция:

Дебет 75-2 Кредит 68 – суммы удержанного подоходного налога с акционеров (физических и юридических лиц);

Дебет 75-2 Кредит 75-1 – суммы дивидендов, направляемые акционерами на погашение их задолженности по вкладам в уставный капитал;

Дебет 75-2 Кредит 50, 51, 52 – суммы доходов, перечисленные акционерам;

Дебет 84 Кредит 75-2 – суммы начисленных дивидендов за отчетный период;

Дебет 82 Кредит 75-2 – суммы начисленных дивидендов по привилегированным акциям в случае, когда размер полученной прибыли меньше сумм, причитающихся к выплате по дивидендам.

7.10. Учет кредитов и займов

На определенных стадиях кругооборота происходит временное высвобождение денежных средств. Например, на стадии

кругооборота Д-Т денежные средства накапливаются для приобретения сырья и материалов. На производственной стадии кругооборота денежные средства накапливаются для выплаты заработной платы, кроме того, на этой стадии начисляется амортизация, которая также до ее исполнения по назначению аккумулируется в виде свободных средств.

На стадии кругооборота Т' – Д' в результате процесса реализации хозяйство получает выручку от продажи продукции в ее составе – реализованный чистый доход (прибыль). Полученная прибыль до ее распределения и использования также накапливается в хозяйстве в денежной форме.

Таким образом, в процессе кругооборота в определенные периоды происходит высвобождение и накопление денежных средств. В то же время в другие периоды денежных средств для финансирования затрат на производство может не хватать. Особенно это ощущается в сезонных производствах, к числу которых относится растениеводство. Здесь затраты производятся постепенно на протяжении нескольких месяцев, а выручка поступает уже после завершения производства при реализации продукции. В результате возникает разрыв между временем вложения затрат и получением доходов.

Как отмечалось, все свободные денежные средства предприятия хранят в банке на расчетных счетах. Используя временно высвободившиеся в процессе кругооборота средства, банк имеет возможность оказывать кредитную помощь хозяйствам на тех стадиях кругооборота, когда собственных средств для покрытия затрат не хватает. Кроме кредита банка могут привлекаться займы от других предприятий и организаций.

В зависимости от объектов кредитования, состава участников сделки, величины процента различают *банковский и коммерческий кредит*.

Банковский кредит выдается банками и другими кредитно-финансовыми институтами в виде денежных ссуд, используемых как для расширения производства, так и в качестве платежного средства при уплате долгов.

По срокам погашения различают краткосрочные и долгосрочные кредиты.

Краткосрочными кредитами организации пользуются, как правило, для удовлетворения временной потребности в

собственных оборотных средствах, на цели производственного характера. Средний срок погашения такого кредита – до одного года.

Долгосрочные кредиты используются в инвестиционных целях и для обслуживания движения основных средств. Такие кредиты выдаются для нового строительства, технического перевооружения, реконструкции и других капиталовложений. Средний срок их погашения от трех до пяти и более лет, если имеются финансовые гарантии со стороны государства. Взаимоотношения между банком и клиентом оформляются *кредитным договором* или *кредитным соглашением*. Сфера применения кредитного договора ограничена. Согласно пункту 1 статьи 819 части 2 ГК РФ, во-первых, кредиторами по такому договору могут выступать только банки и другие кредитные организации, имеющие соответствующую лицензию ЦБ РФ, и, во-вторых, предметом кредитного договора могут быть только денежные средства. В соответствии с действующим законодательством денежные средства по договору могут быть предоставлены организации только в безналичной форме.

Кредитный договор должен быть заключен только в письменной форме (п.1 ст. 820 ч.2 ГК). Несоблюдение письменной формы влечет недействительность этого договора. Все изменения и дополнения, возникшие после подписания договора, должны оформляться юридическим протоколом.

В настоящее время используются следующие *формы кредитования*:

- банки перечисляют на расчетные счета организации суммы кредита. По истечении срока кредитования кредит погашается, т.е. организация перечисляет со своего расчетного счета банку ответствующую сумму средств;

- банк для организаций открывает специальные ссудные счета на которые зачисляется выручка. С этих же счетов оплачиваются поступившие расчетные документы за товары и услуги. При нехватке средств для расчетов по обязательствам банк кредитует их в пределах установленной договором суммы. Сумма полученного кредита определяется как разница поступлений и платежей по специальному ссудному счету. Расчеты по кредиту производятся в установленный договором период;

- банк открывает организации специальные текущие счета под залог товарно-материальных ценностей или ценных бумаг. В пределах обеспеченного кредита банк оплачивает все счета ор-

ганизации. Кредит погашается по первому требованию банка за счет средств, поступивших на счет организации, или путем реализации залога;

- банк предоставляет учетный кредит векселедержателю путем покупки (учета) векселя до наступления срока платежа. Владелец векселя получает от банка сумму, указанную в векселе, за вычетом учетной ставки, комиссионных платежей и других расходов. Заккрытие учетного кредита производится на основании извещений банка об оплате векселя;

- банк приобретает у организации право на взыскание дебиторской задолженности покупателей продукции, работ, услуг за определенное вознаграждение. После получения платежа по этим счетам от покупателей банк перечисляет организации около 80-90% суммы счетов за отгруженную продукцию, выполненные работы и услуги. В момент их предъявления, после получения платежа по этим счетам от покупателей банк перечисляет организации оставшиеся 10-20% суммы счетов за вычетом процентов и комиссионного вознаграждения (такая форма кредитования носит название «*факторинг*»).

Для совершения факторинговых операций организация-продавец заключает с факторинг-банком соглашение в виде заявления-обязательства, в котором имеются следующие реквизиты: получатель средств, наименование организации и ее адрес, все данные факторинг-банка, суммы, фраза «просим согласия на проведение факторинговых операций по следующим счетам-фактурам». В документе должны быть оговорены причины неплательщиков и суммы по ним, комиссионные в процентах, которые должна заплатить организация со своего счета на счет факторинг-банка. Факторинг-банк оплачивает организации-поставщику необходимую сумму, а в дальнейшем взыскивает ее с плательщика.

Если организация-плательщик не заплатит сумму в срок, то факторинг-банк имеет право изыскать с нее проценты в свою пользу за каждый просроченный день. Одновременно банк получает и комиссию в процентах от суммы оплаченных документов.

Факторинг-банк может принимать к оплате и такие документы, оплата которых просрочена из-за временного отсутствия средств у плательщика, при этом оговариваются особые условия (премии) при оплате таких сумм.

К факторинговым операциям не принимаются документы, ча-

стично оплаченные или документы, по которым был полный отказ от акцепта, а также документы, не предъявленные к оплате, и документы, по которым истек срок исковой давности.

Заявление-обязательства составляется в 3-х экземплярах: факторинг-банку (в соответствующий отдел), в бухгалтерию банки, в бухгалтерию организации для контроля за такими операциям. Одновременно с этим факторинг-банк направляет в банк плательщика телеграмму с просьбой об изменении реквизитов получателя средств. За изменения реквизитов банк плательщика взимает определенный процент от суммы пени, уплаченный за просрочку платежа (до 5%).

Бухгалтерия факторинг-банка оплачивает счет-фактуру и взыскивает с получателя сумму комиссии. На счетах получателя средств делаются записи:

Дебет 51 «Расчетные счета» (на сумму платежа)

Кредит 90 «Продажи»;

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 51 «Расчетные счета».

При других формах расчетов за продукцию и услуги документы в банк представляет покупатель.

Коммерческий кредит предоставляется одной организацией другой в виде продажи товаров с отсрочкой платежа. Объектом такого кредита выступает движение товаров из сферы производства в сферу потребления. Цель кредита – ускорение процесса продажи товаров. Размеры коммерческого кредита, как правило, ограничиваются величиной резервных капиталов, которыми располагает организация. Проценты по коммерческому кредиту входят в цену товара и сумму векселя. Через вексель выражаются финансовые обязательства заемщика по отношению к кредитору.

Другой формой привлечения денежных средств является выпуск в обращение займа в виде ценных бумаг. По договору займа одна из сторон передает заемщику в пользование деньги на условиях возврата в указанный срок. Займ, предоставленный хозяйствующему субъекту, является платным. Размер платежа определяется соглашением сторон. Как правило, проценты по займам устанавливаются на уровне средней ставки банковского процента.

С 1 января 2002 г. отражение займов и кредитов в бухгалтерском учете регулируется положением по бухгалтерскому учету «Учет займов, кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01,

утвержденный приказом Минфина России от 02.08.01 №60н. В соответствии с которым кредиты и займы можно подразделить на две большие группы: краткосрочные (на срок до одного года) и долгосрочные (на срок свыше одного года). В соответствии с этим подразделением в бухгалтерском учете выделены разные балансовые счета для учета.

В аналитическом учете в зависимости от своевременности погашения выделяют срочную и просроченную задолженность. *Учетной политикой организации может быть предусмотрен перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную.*

Расходы, связанные с получением кредитов и займов, относятся к текущим расходам, кроме той их части, которая включается в отчетность инвестиционных активов.

В настоящее время кредит можно получать и от других организаций и лиц. Но чтобы подчеркнуть, что эти заемные средства получены не в банках, их принято называть «займы». Займ – договор, по которому одна из сторон (займодавец) предлагает другой стороне (заемщику) в пользование деньги или вещи, определенные родовыми признаками – числом, весом, мерой, а заемщик обязуется возвратить займодатцу такую же сумму денег или равное количество вещей того же рода и качества. Займы также можно получить на срок до года – краткосрочные займы и на срок свыше года – долгосрочные займы.

Краткосрочные займы чаще всего выступают в виде коммерческого кредита (под векселя) и партнерского кредита (под долговые обязательства).

Кредиты и займы привлекаются организациями при недостаточности собственных оборотных средств, причем цели их привлечения могут быть разными:

- создание инвестиционных активов;
- приобретение товарно-материальных ценностей;
- уплата налогов и сборов и др.

Одной из разновидностей кредитования является привлечение заемных средств путем выпуска векселей или размещения облигаций.

Если организации испытывают недостаток собственных оборотных средств, они, как правило, привлекают займы и кредиты. Кредиты и займы могут получаться на следующие цели:

- приобретение, сооружение и изготовление инвестиционных ак-

тивов;

- приобретение и изготовление нематериальных активов, относящихся к инвестиционным активам;
- приобретение материально-производственных запасов;
- оплату выполненных подрядчиками работ (услуг);
- прочие расходы (погашение задолженности по налогам и сборам, на выплату заработной платы и пр.).

Основаниями для отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с получением и использованием заемных и кредитных средств, являются следующие документы:

- заключенные договоры займа и кредитные договоры;
- расчетно-платежные документы (счета);
- акты выполненных работ, товаросопроводительные, транспортные и (или) иные документы, связанные с приобретением активов, выполнением работ (услуг), оплата которых осуществляется за счет заемных и кредитных средств.

В сумму, которая связана с расчетами по кредитам и займам, включаются:

- основная сумма долга по полученным займам и кредитам;
- проценты, начисленные согласно условиям договора;
- курсовые и суммовые разницы, образующиеся в результате пересчета суммы основного долга и начисленных процентов по договорам займов и кредитным договорам, выраженным в иностранной валюте или условных денежных единицах.

Предприятия могут также осуществлять дополнительные затраты по привлечению заемных денежных средств, в т.ч. затраты:

- на юридические и консультационные услуги;
- проведение обследований и экспертиз;
- услуг связи;
- вознаграждение банку за выдачу гарантии;
- другие затраты, непосредственно связанные с получением займов и кредитов.

В соответствии с п. 16 ПБУ 15/01 проценты по займам и кредитам начисляются согласно условиям договора. При отсутствии в кредитных договорах таких условий проценты начисляются ежемесячно.

Учет задолженности по краткосрочным кредитам и займам ведут на балансовом счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам». Этот счет пассивный. По кредиту его отражают полу-

чение кредитов и займов, т. е. увеличение задолженности по кредитам банка и займам, а по дебету – погашение кредитов и займов.

Кредиты, выданные банком, могут иметь различное целевое направление. Так, кредит может быть получен с зачислением средств непосредственно на расчетный счет. Но гораздо чаще за счет кредита непосредственно оплачиваются счета поставщиков и другие расходы хозяйства. При зачислении кредита на расчетный счет составляют корреспонденцию счетов:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

При оплате задолженности поставщикам за счет кредита делают запись:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Оплату со ссудных счетов задолженности органам социального страхования и финансовым органам по платежам в бюджет оформляют соответственно бухгалтерской записью:

Дебет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

При выставлении непосредственно со ссудного счета аккредитива поставщику либо при получении чековой книжки для расчетов с транспортной организацией делается запись:

Дебет 55 «Специальные счета в банках»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Наличные деньги со ссудных счетов, как правило, не выдаются. Исключение составляют покупка за счет кредита молодняка скота у частных лиц, а также получение за счет кредита денег в кассу для оплаты труда. Эти операции отражают записью:

Дебет 50 «Касса» Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

В установленные сроки банк делает проверку обеспечения и регулирования задолженности по выданным кредитам. Для этого хозяйство представляет в банк специальные сведения по каждому объекту кредита. Результат проверки обеспечения и регулирования задолженности ссудного счета зачисляется на расчетный счет (или взыскивается с него) по распорядительному документу банка, без выписки заявлений хозяйством. Поэтому все бухгалтерские записи по ссудному счету в хозяйстве оформляют исключительно на ос-

новании полученных выписок банка. К выпискам должны быть приложены оплаченные за счет кредита расчетные документы поставщиков и других организаций.

При наступлении срока платежа, указанного в обязательстве, банк самостоятельно списывает с расчетного счета хозяйства сумму платежа и направляет ее на погашение задолженности по ссудным счетам. При этом составляют бухгалтерскую запись:

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

Кредит 51 «Расчетные счета».

Если для уплаты на расчетном счете средств не хватает, то недостающую сумму относят на просроченные ссуды (просрочка). В этом случае на обороте срочного обязательства указывается, что оно исполнено частично. Для учета просроченных кредитов по счету 66 открывают отдельный аналитический счет «Кредиты, не уплаченные в срок». Перечисление кредитов на этот счет оформляют внутренней записью:

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»
(кредиты по срокам)

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»
(кредиты, не уплаченные в срок). Иногда просроченные кредиты погашаются за счет получения очередного кредита банка, т. е. сумма получаемого кредита направляется не на расчетный счет, а на погашение просроченного кредита. Операцию оформляют бухгалтерской записью:

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»
(кредиты, не уплаченные в срок)

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»
(кредиты по срокам).

За пользование кредитом хозяйство уплачивает банку проценты в установленных размерах. Проценты банк начисляет ежеквартально. Суммы процентов по счету 66, как правило, раньше не отражались, поскольку банк их сразу списывал с расчетного счета хозяйства.

Однако в связи с тем, что на расчетном счете может не оказаться средств для уплаты процентов, их отражают по кредиту счета 66 с отнесением в Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» или на счета приобретения МПЗ и др. и затем уже погашают:

Дебет 91,10 Кредит 66

Дебет 66 Кредит 51.

В случае возврата неиспользованных аккредитивов, выданных за счет кредитов банка, они направляются на уменьшение задолженности по ссудным счетам, что оформляют бухгалтерской записью: Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

Кредит 55 «Специальные счета в банках».

Аналитический учет краткосрочных кредитов и займов ведется: по видам кредитов; организациям, предоставившим их; конкретным ссудам.

Для отражения кредитных операций в регистрах журнально-ордерной формы учета предназначен журнал-ордер № 4-АПК и ведомость № 26-АПК.

Ведомость № 26-АПК предназначена для аналитического учета по счетам кредитов и займов, в том числе и по счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам». Ведомость открывают на год с использованием вкладных листов, аналитический учет в ней ведут строго по каждому полученному кредиту. Полученные кредиты в ведомости записывают в хронологическом порядке позиционным способом, т. е. под каждый полученный кредит занимают отдельную строку и ведут записи по этой строке от получения кредита до его погашения, отражая таким образом полный цикл операций по объекту учета: получение кредита, начисление и уплата процентов, погашение кредита по конкретным срокам вплоть до полного погашения кредита, либо его пролонгации. Записи по кредиту и дебету делаются с указанием корреспондирующих счетов и даты совершения операций.

В журнале-ордере № 4-АПК на основании выписок банка отражают кредитовые обороты счета 66 по корреспондирующим счетам. Журнал-ордер открывают, как правило, на месяц. Записи в журнале-ордере делают итоговыми суммами по каждой выписке банка. В специальном разделе журнала-ордера приведена расшифровка данных по видам кредитов (за месяц и с начала года). Эти данные используют при составлении баланса и для сверки оборотов и сальдо.

Помимо краткосрочных кредитов и займов сельскохозяйственные предприятия используют долгосрочный и среднесрочный кредиты банка и займы (на срок свыше 1 года). Долгосрочный и среднесрочный кредиты банк выдает, как правило, на нужды капитальных вложений. Операции по долгосрочным и средне-

срочным кредитам банка и займам учитывают на счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Счет по отношению к балансу пассивный. По кредиту его записывают «увеличение задолженности по ссудам и займам», т. е. получение банковского кредита и займов, по дебету – «погашение кредитов и займов».

Следует иметь в виду, что ссуды на капитальные вложения имеют строго целевой характер. Они направляются на оплату конкретных расходов по капитальным вложениям, минуя расчетный счет: на оплату счетов поставщиков за стройматериалы и оборудование и актов подрядных строительных организаций на выполненные работы, на оплату чеков для выплаты заработной платы строительным рабочим, на прочие расходы, предусмотренные сметой. Зачисление ссуды на расчетный счет может иметь место лишь как исключение при условии, что хозяйство оплатило расходы, покрываемые за счет ссуды, собственными средствами. В этом случае за счет долгосрочного кредита хозяйству возмещаются собственные оборотные средства, использованные на нужды капитальных вложений.

Рассмотрим порядок отражения основных операций по счету 67. При направлении ссуды на погашение долга поставщику (подрядчику) счет 67 корреспондирует со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», при этом делают запись:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Получение наличных денег со ссудного счета для выплаты заработной платы (оплаты труда) строительным рабочим (колхозникам) или на другие цели оформляют бухгалтерской записью:

Дебет 50 «Касса» Кредит 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

При выставлении аккредитивов со счетом 67 корреспондирует счет 55 «Специальные счета в банках»: Дебет 55 Кредит 67

Задолженность банку по долгосрочным кредитам погашают в соответствии со срочными обязательствами хозяйства. При наступлении срока, указанного в обязательстве, банк списывает сумму платежа с расчетного счета или со специального счета денежных средств на финансирование капитальных вложений и направляет ее на погашение задолженности по ссудному счету. Эту операцию оформляют бухгалтерской записью:

Дебет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Кредит 51 «Расчетные счета» или счета 55 «Специальные счета в банках», аналитический счет «Специальный счет по средствам на финансирование капитальных вложений».

При недостаточности в хозяйстве средств на счетах для погашения кредита непогашенная часть выносится на просроченные ссуды и погашается затем по мере поступления средств на счета в соответствии с действующей очередностью платежей.

Аналитический учет получаемых кредитов по счету 67 следует вести раздельно по ссудным счетам, открываемым банком на отдельные целевые мероприятия. Так, если хозяйство имеет несколько оформленных ссуд – на механизацию производства, расширение производства товаров народного потребления, то соответственно на каждое мероприятие будет открыт отдельный аналитический счет. Например, «Ссуда на механизацию водоснабжения на мелочно-товарной ферме», «Ссуда на строительство пункта по переработке молока» и т.п. По каждому аналитическому счету указывают сроки погашения кредита.

Аналитические счета группируют по видам кредита применительно к установленной их классификации:

- на строительство объектов производственного назначения;
- на строительство объектов культурно-бытового назначения;
- на приобретение основных средств;
- на формирование основного стада;
- на механизацию производства, внедрение новой техники, расширение производства товаров народного потребления (в совхозах).

По однородным долгосрочным кредитам на капитальные вложения хозяйства получают из банка одну общую выписку. Распределение задолженности по отдельным объектам кредита дается в срочном обязательстве, оформляемом хозяйством в конце года. Кроме того, текущий аналитический учет при большом количестве объектов кредита не имеет всех данных для разграничения ссуд по законченным и незаконченным объектам строительства. Поэтому во многих хозяйствах в аналитическом учете также по каждому объекту отражают сроки завершения строительства и ввода в эксплуатацию. Это дает возможность быстро и беспрепятственно разграничивать ссуды по их принадлежности к основным средствам или к капитальным вложениям.

По долгосрочным кредитам важное значение приобретает

правильное документальное оформление ссуд. Поскольку ссуды выдаются на длительный период, вначале их оформляют на условный срок с указанием лишь года погашения без конкретной даты. Конкретный срок платежа устанавливается в конце года, предшествующего году погашения кредита. Обычно в декабре хозяйство выписывает банку два срочных обязательства: одно (годовое) – на уплату ссуд в следующем году с указанием конкретных сроков платежей, а другое (сводное) – на уплату остальной задолженности в последующие годы с распределением общей суммы по годам погашения (без указания конкретной даты).

В случае если на конец отчетного периода оставшийся срок до погашения кредита, займа, учтенного ранее в качестве долгосрочного, стал меньше 12 месяцев, предприятие вправе:

- или продолжать учитывать указанные кредиты, займы в качестве долгосрочных на счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;
- или перевести указанные кредиты, займы в состав краткосрочных: Дебет 67 Кредит 66.

В регистрах журнально-ордерной формы долгосрочные ссуды банка учитывают в журнале-ордере № 4-АПК. На основании выписок банка в журнале-ордере отражают кредитовые обороты по корреспондирующим счетам. Аналитические данные по счету 67 фиксируют в расшифровках, которые приведены в конце журнала-ордера.

Вопросы для самопроверки

1. Как оформляется авансовый отчет об израсходованных подотчетных суммах?
2. На основании каких документов отражаются в учете операции по учету расчетов с поставщиками и покупателями?
3. На каком счете ведется учет расчетов с учредителями?
4. В каком виде могут выплачиваться дивиденды?
5. Что может быть внесено учредителями в качестве вклада в уставный капитал?
6. На каких счетах учитываются кредиты банка и займы?
7. Как отражаются в учете проценты по кредитам?
8. На каких счетах ведется учет расчетов по налогам в бюджет?

8. УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

8.1. Экономическое содержание долгосрочных инвестиций и капитальных вложений

В соответствии с Российским законодательством **под инвестиционной деятельностью** понимается вложение инвестиций и осуществление практических действий в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта. При этом **инвестициями** считаются денежные средства, ценные бумаги, иное имущество (в том числе имущественные права, иные права, имеющие денежную оценку), вкладываемые в объекты предпринимательской и иной деятельности в целях получения прибыли или иного полезного эффекта. Вложение инвестиций не самоцель, а лишь средство достижения экономической эффективности, на основе которой могут быть решены многообразные экономические и социальные задачи. При оценке инвестиций (инвестиционных проектов) необходимо учитывать финансовые последствия реализации инвестиций, социальную эффективность, т.е. финансовые последствия инвестиционных вложений для местного, регионального и федерального бюджетов; сравнительную экономическую эффективность, объективно характеризующую преимущества данного инвестиционного проекта.

Процесс управления инвестиционной деятельностью представляет собой сознательное целенаправленное регулирование движения всех видов денежных, имущественных и интеллектуальных ценностей, вкладываемых в объекты предпринимательства и других видов деятельности для получения прибыли или достижения социального эффекта.

Участниками (субъектами) инвестиционной деятельности являются инвесторы, заказчики, подрядчики и пользователи объектов инвестиционных вложений.

Инвесторы осуществляют капитальные вложения на территории Российской Федерации с использованием собственных и (или) привлеченных средств в соответствии с законодательством Российской Федерации. Инвесторами могут быть физические и юридические лица, создаваемые на основе договора о совместной деятельности и не имеющие статуса юридического лица объединения юридических лиц, государственные органы, органы

местного самоуправления, а также иностранные субъекты предпринимательской деятельности (далее – иностранные инвесторы).

Заказчики – уполномоченные на то инвесторами физические и юридические лица, осуществляющие реализацию инвестиционных проектов. При этом они не вмешиваются в предпринимательскую и (или) иную деятельность других субъектов инвестиционной деятельности, если иное не предусмотрено договором между ними. Заказчиками могут быть инвесторы. Заказчик, не являющийся инвестором, наделяется правами владения, пользования и распоряжения инвестициями на период и в пределах полномочий, которые установлены договором и (или) государственным контрактом в соответствии с законом Российской Федерации.

Подрядчики – физические и юридические лица, которые выполняют работы по договору подряда и (или) государственному контракту, заключаемым с заказчиками в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации. Подрядчики обязаны иметь лицензию на осуществление ими тех видов деятельности, которые подлежат лицензированию в соответствии с федеральным законом.

Пользователи объектов инвестиционных вложений – физические и юридические лица, в том числе иностранные, а также государственные органы, органы местного самоуправления, иностранные государства, международные объединения и организации, для которых создаются указанные объекты. Пользователями объектов инвестиций могут быть инвесторы. **Субъект инвестиционной деятельности** вправе совмещать функции двух и более субъектов, если иное не установлено договором и (или) государственным контрактом, заключаемым между ними.

Объектами инвестиционной деятельности являются вновь создаваемые и модернизированные основные фонды и оборотные средства во всех отраслях и сферах народного хозяйства, ценные бумаги, целевые денежные вклады, научно-техническая продукция, другие объекты собственности, имущественные права и права на интеллектуальную собственность. Инвестирование в объекты, не отвечающие требованиям экологических и санитарно-гигиенических норм, а также наносящие ущерб охраняемым законом правам и интересам физических и юридических лиц, и государства, запрещены.

Классификация инвестиций может быть представлена следующим образом.

В зависимости от источников финансирования выделяют: государственные, муниципальные, отраслевые, частные, смешанные инвестиции.

В зависимости от объектов инвестиций выделяют прямые (реальные) инвестиции в объекты отраслей реального производства; портфельные инвестиции в ценные бумаги; интеллектуальные инвестиции в науку, приобретение патентов и т.д.

По назначению различают производственные инвестиции (производственная сфера), инвестиции социального назначения (социальная сфера), инвестиции природоохранного и экологического назначения (экологическая сфера).

По срокам инвестиции делятся на краткосрочные, среднесрочные и долгосрочные.

Источниками финансирования инвестиций могут быть как внутренние, так и внешние. В соответствии с действующим законодательством в России основными источниками финансирования инвестиций хозяйствующих субъектов являются:

- собственные финансовые ресурсы и внутрихозяйственные резервы инвесторов – прибыль, амортизационные отчисления и т.д.;
- заемные финансовые средства инвесторов – банковские кредиты, облигационные займы, долгосрочные займы, бюджетные кредиты;
- привлеченные финансовые средства инвесторов – паевые и иные взносы членов трудовых коллективов и юридических лиц;
- средства внебюджетных фондов;
- средства государственных бюджетов, предоставляемых на безвозмездной основе;
- денежные средства, централизуемые объединениями предприятий;
- средства иностранных инвесторов.

Основная доля в составе источников приходится на собственные средства хозяйствующих субъектов. Главными собственными источниками являются чистая прибыль и амортизационные отчисления.

Своеобразной формой финансирования инвестиционной деятельности является **лизинг**, долгосрочная аренда движимого и недвижимого имущества. Лизинг рассматривается как товарный кре-

дит, предоставляемый заемщику (лизингополучателю). В договоре лизинга может быть предусмотрено право выкупа имущества.

Наряду с внутренними источниками инвестирования важнейшее значение имеют зарубежные иностранные инвестиции. Для современной России это объективная необходимость, так как без мобилизации дополнительных инвестиционных ресурсов невозможно осуществление эффективной реконструкции и модернизации производственных мощностей, резкого повышения технологического уровня производства, преодоления затянувшегося кризиса.

8.2. Учет строительства, осуществляемого подрядным способом

Минфином России разработано новое Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/07. ПБУ 2/07 разработано для максимального сближения российских и международных стандартов учета и финансовой отчетности. В основу нового ПБУ легли правила IAS 11 «Строительные контракты».

Принятие этого Положения создаст нормативную базу для отражения отчетных показателей по исполнению договоров строительного подряда.

Одним из главных достоинств ПБУ 2/07 является поэтапное признание выручки подрядчиков вне зависимости от формального графика подписания актов сдачи-приемки с заказчиком. Это позволит реализовать принцип начисления при отражении доходов и расходов строительных организаций, что приведет к реальному распределению их финансовых результатов между периодами и даст возможность использовать показатели отчетов о прибылях и убытках для финансового анализа.

Бухгалтерский учет доходов, расходов и финансовых результатов должен вестись организацией отдельно по каждому исполняемому договору.

В случае, когда договор заключен на строительство комплекса объектов для одного или нескольких заказчиков по единому проекту, для целей бухгалтерского учета строительство каждого объекта должно рассматриваться как отдельный договор при одновременном соблюдении условий:

- на строительство каждого объекта имеется техническая документация;
- по каждому объекту могут быть достоверно определены доходы и расходы.

Два и более договора, заключенные с одним или несколькими заказчиками, должны рассматриваться для целей бухгалтерского учета как один договор, если:

- в силу взаимосвязи и взаимозависимости отдельные договоры фактически представляют собой части единого проекта с общей нормой прибыли;
- договоры исполняются одновременно или последовательно (непрерывно следуя один за другим).

В случае, когда при исполнении договора в техническую документацию вносятся дополнительный объект строительства или дополнительные работы, для целей бухгалтерского учета строительство дополнительного объекта или выполнение дополнительных работ должно рассматриваться как отдельный договор, если выполняется хотя бы одно из условий:

- дополнительный объект (дополнительные работы) по конструкционным, технологическим или функциональным характеристикам существенно отличается от объектов, предусмотренных договором;
- цена строительства дополнительного объекта (дополнительных работ) рассчитана на основе утвержденной сторонами дополнительной сметы.

При подрядном способе выполнения работ затраты на строительство производит подрядчик. Поэтому предварительно необходимо рассмотреть содержание отношений, возникающих между заказчиком и подрядчиком.

Расчеты между заказчиком и подрядчиком осуществляются за готовую строительную продукцию. В качестве готовой строительной продукции считаются законченные строительством и подготовленные к выпуску продукция или оказание услуг предприятия, их очереди, пусковые комплексы, объекты производственного назначения и социальной сферы, принятые заказчиком.

Готовая строительная продукция оплачивается следующим образом: по стройкам с нормативной продолжительностью строительства до одного года, а также по стройкам, осуществляемым методом «под ключ», – на основании утвержденного акта

государственной приемочной комиссии о приемке в эксплуатацию законченного строительства; по стройкам (очередям) с нормативной продолжительностью строительства свыше одного года – на основании утвержденного акта государственной приемочной комиссии о приемке в эксплуатацию предприятия, очереди, пускового комплекса.

Строительство, выполняемое подрядным способом, учитывают в бухгалтерии, как и другие виды капитальных работ, на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Однако в этом случае на счет относят не затраты, производимые хозяйством, а принятые к оплате работы по завершенным объектам, выполненные подрядчиком. Основанием для отнесения этих затрат на счет 08 являются надлежащим образом оформленные и принятые к оплате акты о приемке объекта. Аналитический учет затрат по капитальным работам при подрядном строительстве на счете 08 ведут по объектам строительства общей суммой «Оплата работ подрядной организации».

Все расчеты заказчика с подрядчиком за выполненные работы учитывают на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». При этом выполненные работы у заказчика относят на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств».

Затраты застройщика на строительство объекта складываются из расходов, связанных с его строительством: приобретения оборудования, работ по монтажу оборудования, прочих капитальных затрат.

Затраты застройщика по принятым к оплате или оплаченным подрядным работам, выполненным подрядчиками на законченных строительством объектах, учитываются в составе незавершенного строительства до ввода в эксплуатацию или сдачи инвестору.

По завершении объекта застройщик определяет инвентарную стоимость каждого вводимого в эксплуатацию в составе строительства элемента, который в процессе эксплуатации становится отдельной единицей основных средств.

Затраты подрядчика складываются из всех фактически произведенных расходов, связанных с производством подрядных работ, выполняемых им согласно договору на строительство, т. е. с использованием в строительстве объекта материальных и трудовых

ресурсов, основных средств, нематериальных активов, а также других ресурсов.

Завершенные строительством объекты принимаются комиссией в эксплуатацию, о чем составляется соответствующий акт завершения строительства и приемки объекта в эксплуатацию. На основании акта объект принимается в состав основных средств, что оформляется у застройщика бухгалтерской записью:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3.

8.3. Учет строительства, осуществляемого хозяйственным способом

Хозяйственный способ ведения строительных работ на сельскохозяйственных предприятиях (особенно в последние годы) все еще остается распространенным. При этом способе в отличие от строительства, осуществляемого подрядными организациями, хозяйство относит на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» конкретные затраты по статьям, из которых затем складывается общая стоимость объекта.

Для учета выполняемых строительных работ по счету 08 в пределах субсчета 3 выделяют отдельную учетную группу затрат «Строительные работы и реконструкция основных средств», где отражают затраты по всем объектам нового строительства (выполняемого как хозяйственным, так и подрядным способом), а также затраты на расширение, переустройство и модернизацию уже действующих основных объектов.

Затраты на строительство и реконструкцию учитывают нарастающими итогами с начала строительства или реконструкции до их завершения в разрезе конкретных объектов в соответствии с внутривнебюджетными титульными списками. Сюда же относят затраты на проектно-изыскательские работы, которые учитывают сначала обособленно в суммах, оплачиваемых соответствующим проектным организациям. Если эти работы относятся одновременно к нескольким объектам, затраты распределяют пропорционально сметной стоимости каждого объекта.

Аналитический учет затрат ведут по объектам строительства и реконструкции, например, «Строительство свинарника №3», «Реконструкция гаража» и т. д. Учет на аналитических счетах при

хозяйственном способе строительства ведут по следующим статьям затрат:

- 1) Материалы.
- 2) Оплата труда с отчислениями на социальные нужды.
- 3) Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов.
- 4) Прочие затраты.
- 5) Накладные расходы.
- 6) Потери от брака.

На статью «Материалы» относят фактическую стоимость различных строительных материалов (кирпич, железо, шифер, пиломатериалы и т. п.), а также конструкций и деталей, использованных на строительстве или реконструкции данного объекта. Указанные затраты отражают по стоимости франко-приобъектный склад, состоящей из планово-учетной цены, затрат на доставку, заготовительно-складских расходов, включая погрузочно-разгрузочные работы. Расходы за доставку материалов от приобъектного склада до места их использования в стоимость материалов не включают, а относят на другие статьи по их принадлежности (оплата труда и др.).

По статье «Оплата труда с отчислениями на социальные нужды» учитывают начисленные суммы по оплате труда и отработанные человеко-часы собственных и наемных рабочих (колхозников) на строительстве того или иного объекта (кроме рабочих на строительных машинах и механизмах), а также рабочих (колхозников), осуществляющих доставку (вручную) строительных материалов от приобъектного склада до места их использования. По этой же статье учитывают производимые отчисления от сумм оплаты труда на нужды социального, медицинского страхования, в пенсионный фонд. В пределах данной статьи указанные затраты учитывают обособленно.

В статье «Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов» учитывают долю расходов по эксплуатации строительных машин и механизмов, отнесенную на данный объект в порядке распределения этих расходов. Предварительно их отражают на отдельных аналитических счетах как единовременные расходы по эксплуатации машин и механизмов. К этим расходам относятся затраты на погрузку, разгрузку и транспортировку машин, монтаж, демонтаж и пробный пуск машин, устройство и разборку временных вспомогательных сооружений для установки строительных

машин. Поскольку единовременные расходы относятся ко всем объектам строительства, на которых используются эти механизмы, их ежемесячно списывают на соответствующие объекты исходя из сроков работы машин на данном строительстве.

Текущие расходы по эксплуатации машин и механизмов учитывают на отдельных аналитических счетах. К этим расходам относят заработную плату рабочих (оплату труда колхозников), занятых обслуживанием и управлением машин; стоимость потребленной электроэнергии, топлива, нефтепродуктов и вспомогательных материалов; амортизацию (износ) машин и механизмов и т. п. По крупным машинам текущие расходы учитывают отдельно для каждой машины, по остальным — согласно видам или группам машин. Текущие расходы по эксплуатации машин и механизмов относят на конкретные объекты строительства ежемесячно комплексной статьей. При этом затраты следует списывать по возможности прямым путем на основании соответствующих первичных документов. По тем машинам и механизмам, по которым ведут укрупненный учет (в соответствии с видами или группами машин), затраты распределяют на объекты строительства пропорционально сметной стоимости отработанных машино-смен по соответствующим объектам.

В статье «Прочие затраты» отражают стоимость услуг собственного и привлеченного транспорта и тракторов по перемещению грунта, перевозке материалов от приобъектного склада до места использования и др.

В статье «Накладные расходы» учитывают общие для строительства расходы в доле, приходящейся на данный объект по распределению. Предварительно эти расходы учитывают отдельно на счете 08.

Отдельно учитывают на счете 08 прочие затраты по строительству и реконструкции. К таким затратам относят общеплощадочные расходы, предусмотренные сметами как прямые и не включаемые в состав накладных расходов, в частности расходы по отводу и освоению земельных участков (кроме строительных работ), по перебазированию и переселению (также кроме строительных работ), по содержанию дирекции строящихся предприятий, расходы по организованному набору рабочих, не покрываемые нормами накладных расходов, и т. п. Поскольку все эти расходы непосредственно на счета затрат по объектам строительства сразу

отнести невозможно, их учитывают отдельно, как правило, по видам затрат. В установленные сроки данные расходы присоединяют к учтенным затратам по возведению объекта в доле, соответствующей сметной стоимости объекта. Списание этих затрат делают по объектам, строительство или реконструкция которых уже завершены.

Построение аналитического учета на данном участке существенно отличается от организации производственного учета. Если на счетах по учету затрат на производство система аналитического учета строится по обычному многоуровневому принципу (счета I, II, III, IV и т. д. уровней), поскольку в основу системы положено подразделение затрат на составные части, то по учету капитальных вложений такой принцип применим лишь для учета затрат по строительству хозяйственным способом. По другим субсчетам он практически не дает эффекта, поскольку накапливание аналитических данных производится по иным принципам (главным образом по типам документов).

Например, по субсчету «Приобретение объектов основных средств» или даже по строительству подрядным способом основанием для построения аналитического учета будут соответствующие документы: простые и многоэтапные договоры, контракты, счета, счета-фактуры, требования, гарантийные письма и т. п.

По такому же принципу строится система аналитического учета по субсчетам 5, 7, 8. Иногда для построения аналитического учета по данному счету используются даже данные забалансового учета (по земельным угодьям, по основным средствам, сданным в аренду, и др.).

Из этих примеров видно, насколько важен индивидуальный подход по разным счетам к построению системы аналитического учета. Традиционная система выделения нескольких уровней счетов оправдывает себя не во всех случаях.

Основным документом для учета выполненных работ и затрат труда в строительстве, а также для расчетов по заработной плате (оплате труда) строительных рабочих (колхозников) является *наряд на сдельную работу*. Этот документ может применяться в двух вариантах: составленный на бригаду или на одного работника (ф. № 136-АПК и 137-АПК).

Наряд выдают группе рабочих или отдельному исполнителю до начала работы. За выданные наряды расписывается производ-

тель работ, а в приемке задания по наряду – исполнитель работы или старший группы. Составленные наряды производитель работ сдает в бухгалтерию, где их тщательно проверяют.

Помимо нарядов для учета затрат в строительстве применяют первичные документы, установленные для учета затрат по основной деятельности. Так, движение строительных и прочих материалов оформляют *накладными* или *лимитно-заборными ведомостями*; при поступлении в хозяйство строительных материалов используют *акты приемки материалов, приемные квитанции* и другие установленные в таких случаях документы основной деятельности. На расход материалов в строительстве составляют отчет о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом, определенным по производственным нормам (тип. межвед. ф. № М-29).

При крупном строительстве хозяйственным способом можно применять также специализированные первичные документы строительных организаций. К числу таких документов относятся: наряд на аккордные работы, сменный рапорт о работе машины, декадный рапорт о работе строительной машины и т.д. Проверенные и обобщенные первичные документы служат основанием для отнесения затрат по строительству на дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

При отнесении затрат на объекты строительства, выполняемого хозяйственным способом, делают бухгалтерские записи:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму начисленной заработной платы (оплаты труда);

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит 10 «Материалы», субсчет 10 «Строительные материалы» – на сумму израсходованных строительных материалов.

Аналогично списывают на счет 08 израсходованные нефтепродукты, запасные части, разные материалы. В установленные сроки на объекты строительства распределяют суммы накладных расходов по строительству.

Законченные строительством объекты подлежат приемке и зачислению в основные средства. В соответствии с Правилами приемки в эксплуатацию законченных строительством предприятий, зданий и сооружений установлен следующий порядок приемки законченных объектов. Здания и сооружения подсобного

производственного или обслуживающего назначения (склады, электроподстанции, ремонтные цехи и т. п.) принимает в эксплуатацию рабочая комиссия, назначаемая приказом (распоряжением) руководителя предприятия. Все остальные объекты принимает в эксплуатацию Государственная приемочная комиссия с предварительной приемкой рабочей комиссией хозяйства.

Для оформления приемки объекта рабочая комиссия составляет *акт приемки объекта*. В акте дают подробную характеристику принимаемого в эксплуатацию объекта. В нем указывают следующие данные (по проекту и фактические): строительную кубатуру, полезную площадь, вместимость (скотомест, тонн и др.), материалы, из которых сделаны важнейшие конструктивные элементы (фундамент, стены и т. д.), оборудование, механизацию, стоимость, сроки строительства и пр. В конце акта дают оценку качества строительства, записывают выявленные в процессе приемки недостатки, указывают порядок и сроки их устранения, дату комплексного опробования объектов.

Окончательно принимает объект в эксплуатацию Государственная приемочная комиссия. На основании актов рабочей комиссии и осмотра объекта Государственная приемочная комиссия составляет специальный документ — *акт приемки в эксплуатацию Государственной приемочной комиссией законченного строительства объекта*. В нем зафиксированы все сведения о принимаемом в эксплуатацию объекте, отраженные в актах рабочей комиссии, а также отмечено соответствие вводимых в эксплуатацию мощностей данным проекта, приведены полный перечень недостатков и стоимость строительства объекта (по смете и по фактическим данным бухгалтерского учета). В заключении указано решение комиссии о приемке объекта в эксплуатацию с общей оценкой (отлично, хорошо, удовлетворительно). К акту прилагают всю необходимую техническую документацию.

Для зачисления объектов капитального строительства в основные средства определяют их инвентарную стоимость. Инвентарная стоимость зданий и сооружений складывается из затрат на строительные и монтажные работы, а также из общеплощадочных и других прочих затрат, относимых на увеличение стоимости данного объекта. Все затраты общего характера включают в инвентарную стоимость объекта пропорционально его сметной стоимости.

На основании документации о приемке объекта в эксплуатацию составляют *акты приема-передачи основных средств* (ф. № ОС-1), в которых указывают отдельные инвентарные объекты по всему комплексу принятых в эксплуатацию зданий и сооружений и других законченных строительством объектов. На основании этих актов законченные объекты строительства приходят по счету 01 «Основные средства» (непосредственно после их приемки с возможным уточнением оценки в конце года). При этом делают следующую бухгалтерскую запись:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы».

На счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» особо учитывают затраты на мелиоративно-ирригационные работы и прочие капитальные работы по коренному улучшению земель. К ним относятся капитальные затраты по строительству водохозяйственных сооружений (плотин, дамб, каналов, оросительной и осушительной сети), а также капитальные затраты неинвентарного характера: раскорчевка площадей, расчистка площадей от кустарников, очистка водоемов, осушение болот, очистка сельскохозяйственных угодий от камней и другие затраты. Аналитический учет таких капитальных затрат ведут по видам ирригационно-мелиоративных работ или по каждому объекту отдельно. При этом аналитические счета целесообразно группировать отдельно по объектам капитальных вложений инвентарного характера (строительство и переустройство закрытого дренажа, открытой внутрихозяйственной осушительной сети и т. п.) и неинвентарного характера (раскорчевка леса, расчистка площадей от кустарника и т. д.). На аналитических счетах затраты учитывают по статьям той же номенклатуры, что и строительные работы.

На счете 08 отдельно учитывают затраты, не увеличивающие стоимость основных средств. К ним относятся затраты, предусмотренные в сводных сметах на строительство и в сводных сметно-финансовых расчетах строящихся предприятий, например: расходы на подготовку эксплуатационных кадров на вновь вводимых в действие предприятиях; расходы на консервацию строительства за счет ассигнований на капитальное строительство; затраты перспективного характера, не относящиеся к конкретным объектам строительства (изыскательские работы и др.). В этой же группе затрат учитывают также отдельные расходы, не предусмотренные в

сметах на строительство: суммы уценки материальных ценностей, убытки по основным средствам строительства от стихийных бедствий и др. Затраты, учитываемые в этой группе, списывают за счет соответствующих источников финансирования, т. е. они не включаются в инвентарную стоимость объекта и, следовательно, при оприходовании основных средств на дебете счета 01 «Основные средства» не отражаются. Их списывают за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, целевого финансирования и т. п.

Аналитический учет затрат по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» ведут в ведомости № 79-АПК учета затрат по капитальным вложениям и ремонту. При рассредоточенности объектов капитальных вложений в подразделениях хозяйства затраты предварительно отражают в лицевых счетах подразделений (ф. № 83-АПК) или в производственных отчетах.

В ведомости № 79-АПК для каждого субсчета по счету 08 и группам капитальных вложений, обособленно учитываемым по счету 08, выделяют отдельный раздел. Внутри разделов на каждый объект капитальных вложений отведены отдельные строки для записей показателей за каждый месяц. При этом используют предусмотренные в ведомости вкладные листы. За счет этого ведомость можно открывать на год. По графам ведомости отражают затраты по их видам в разрезе корреспондирующих счетов.

8.4. Учет накладных расходов по строительству

В сметах капитального строительства наряду с основными расходами по строительству предусматриваются и расходы общего характера, которые нельзя непосредственно отнести на конкретные объекты строительства – накладные расходы. Такие расходы распределяют косвенным путем. Предварительно их накапливают на отдельном счете.

Накладные расходы по этому счету учитывают в следующей номенклатуре затрат:

И) Административно-хозяйственные расходы:

1) Основная и дополнительная заработная плата (оплата труда) административно-управленческого и производственно-технического персонала (инженеры-строители, прорабы и т. д.), включая

премии этим работникам, входящие в состав фонда заработной платы (оплаты труда).

2) Затраты на служебные командировки и перемещения административно-хозяйственного персонала.

3) Прочие административно-хозяйственные расходы (канцелярские, типографские, почтовые, телеграфные и им подобные, амортизация, отчисления на ремонт и содержание зданий и инвентаря).

II) Расходы по обслуживанию работников строительства:

1) Дополнительная заработная плата (оплата труда) рабочих (колхозников), занятых на строительно-монтажных работах, включая расходы на оплату отпусков молодым рабочим (колхозникам) после окончания школ и училищ профтехобразования, доплаты в связи с пониженными нормами выработки у молодых работников, доплаты бригадирам за руководство бригадами, выплаты рабочим (колхозникам) за время выполнения гособязанностей.

2) Начисления на социальное, медицинское страхование и социальное обеспечение, произведенные на основную и дополнительную заработную плату (оплату труда) рабочих (колхозников), занятых на строительно-монтажных работах.

3) Затраты на санитарно-бытовое обслуживание работников.

4) Отчисления профсоюзной организации на культурно-массовую и физкультурную работу;

5) Содержание и обслуживание студенческих отрядов.

III) Расходы по организации работ на строительных площадках:

1) Содержание пожарной и сторожевой охраны – заработная плата (оплата труда) пожарников и сторожей, стоимость износившегося малоценного и быстроизнашивающегося противопожарного инвентаря и спецодежды сторожей, а также обмундирования для работы на пожарах и другие расходы на противопожарные мероприятия.

2) Содержание производственного оборудования и инвентаря – амортизация, отчисления на ремонт и перемещение производственных приспособлений и оборудования; использование малоценного и быстроизнашивающегося инвентаря и инструмента; износ временных (нетитульных) приспособлений и устройств.

3) Расходы на благоустройство и содержание строительных площадок.

4) Подготовка объектов строительства к сдаче.

5) Прочие накладные расходы.

IV) Непроизводительные расходы:

1) Обязательные платежи, не предусмотренные нормами накладных расходов.

2) Недостачи и потери материальных ценностей сверх норм естественной убыли, если они не относятся на виновных лиц;

3) Прочие непроизводительные расходы.

4) Затраты, возмещаемые сверх норм накладных расходов (перевозка рабочих (колхозников) на расстояние свыше 3 км при отсутствии общественного транспорта и др.).

Расходы, учтенные в составе накладных, относят в установленные сроки (как правило, ежемесячно) на объекты капитальных вложений, отраженных на счете 08, путем распределения их пропорционально учтенным суммам прямых затрат. На списание указанных затрат делают бухгалтерскую запись:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» (аналитические счета объектов капитальных вложений)

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», счет «Накладные расходы».

В отдельных случаях строительство в хозяйстве может не иметь своего специального аппарата управления. Тогда административно-хозяйственное обслуживание строительства выполняется аппаратом и средствами основной деятельности. В этом случае при распределении общехозяйственных расходов со счета 26 часть их относят и на строящиеся объекты в пределах норм, установленных по смете строительства.

Если строительство частично имеет хозяйственный аппарат, следовательно, и часть расходов учитывается на счете «Накладные расходы» счета 08, при распределении общехозяйственных расходов долю их также относят на накладные расходы строительства по данному счету в размере разницы между нормой административно-хозяйственных расходов по строительству, рассчитанной по сметному проценту на фактический объем работ, и накладными расходами, учтенными на данном счете. После этого общую сумму накладных расходов по данному счету (в том числе и списанных со счета 26) распределяют на объект капитальных вложений обычным путем.

Как правило, если строительство ведут на протяжении всего года, накладные расходы по строительству распределяют и

списывают по назначению в фактических суммах ежемесячно. При крупном строительстве возможно внутригодичное списание затрат в нормативном размере с корректировкой в конце года. И в том, и в другом случае затраты относят на все объекты, по которым производились работы в течение года. Если объект уже принят в эксплуатацию, то его дооценивают на сумму отнесенных дополнительно накладных расходов.

Аналитический учет накладных расходов ведут в ведомости № 79-АПК на отдельном вкладном листе. Суммы накладных расходов учитывают по установленной номенклатуре статей по дебету, а по кредиту проводят списание на объекты капитальных вложений.

8.5. Учет приобретения основных средств

Как известно, в состав капитальных вложений наряду со строительными работами включают также суммы на приобретение машин и оборудования. Причем разные виды оборудования включают в состав капитальных вложений по-разному. В соответствии с этим строят и учет. Оборудование к установке учитывают на счете 07 «Оборудование к установке». По мере сдачи в монтаж его стоимость относят на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» по соответствующему объекту капитальных вложений.

Затраты на приобретение машин и оборудования, не требующего монтажа (тракторы, комбайны, сельскохозяйственные машины, инвентарь, транспортные средства и пр.), относят на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» сразу. Учет затрат на приобретение машин и оборудования ведут по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» на отдельных аналитических счетах. Их открывают по видам или группам приобретаемых основных средств (тракторы, комбайны, сеялки и т. д.), а внутри групп – по маркам машин. При этом в аналитическом учете обязательно выделяют покупную стоимость машин (отпускная стоимость поставщика), транспортные расходы (оплата железнодорожного и водного тарифа, стоимость погрузочных и разгрузочных работ, услуги своего транспорта), а также прочие расходы, связанные с приобретением основных средств, в том числе и расходы на сборку и обкатку машин, поступивших с заводов в разобранном виде. Соответственно корреспондирующими счетами в зависимости от видов расходов могут быть счета: 10 «Материалы», субсчет

3 «Топливо» – на стоимость израсходованных нефтепродуктов на обкатку поступивших машин; 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на покупную стоимость; 23 «Вспомогательные производства» (включая начисление НДС) – на стоимость услуг своего автотранспорта; 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на суммы оплаты труда и т. д.

При приобретении тракторов и других машин вместе с ними в комплекте поступают запасные части и инструменты. Поэтому стоимость поступающих машин относят на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», а запасных частей и инструментов – в Дебет 10 в корреспонденции с Кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (с начислением НДС).

На отдельных аналитических счетах по счету 08 учитывают затраты по изготовлению основных средств в своем хозяйстве. Если их изготавливают в мастерской хозяйства, то затраты предварительно учитывают на счете 23 «Вспомогательные производства» (субсчет 1 «Ремонтные мастерские»). По окончании изготовления основных средств составляют акт на их приемку и затраты со счета 23 «Вспомогательные производства» списывают на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». Оприходуют основные средства в обычном порядке. При изготовлении основных средств силами хозяйства вне мастерской по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» открывают отдельный аналитический счет.

Важное значение имеет правильное документальное оформление поступающих основных средств. Прибывающие в хозяйство машины тщательно осматривают. Результаты осмотра включают в акт технического состояния, который составляют после окончания выгрузки и приемки машин. В акте подробно описывают состояние прибывших машин и оборудования и отмечают обнаруженные дефекты (для предъявления рекламаций). Затем после проверки, регулировки и обкатки составляют окончательный акт на приемку машин в эксплуатацию [акт приема-передачи основных средств (ф. № ОС-1)], на основании которого их приходуется в состав основных средств.

По законченным операциям приобретения машин и оборудования делают такую же запись на списание затрат со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», как и по всем законченным капитальным вложениям. На конец года по счету 08 «Вложе-

ния во внеоборотные активы» могут оставаться затраты на приобретение основных средств, еще не принятых в эксплуатацию.

Аналитический учет затрат на приобретение основных средств, как и других видов капитальных вложений, ведут в ведомости № 79-АПК учета затрат по капитальным вложениям и ремонту. Для аналитического учета затрат на приобретение основных средств в этом регистре отводят отдельный вкладной лист. Записи в строках производят отдельно по каждому объекту учета приобретения основных средств в разрезе установленных статей затрат и корреспондирующих счетов (по графам).

8.6. Учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений

На сельскохозяйственных предприятиях отдельную группу капитальных вложений образуют затраты по закладке и выращиванию многолетних насаждений. Для учета этих затрат по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» выделена отдельная группа аналитических счетов. В них отражают затраты текущего года на закладку, уход и выращивание молодых многолетних насаждений (садов, ягодников, виноградников, хмельников, полезащитных лесных полос и т. п.).

Аналитический учет ведут в лицевом счете подразделения (ф. № 83-АПК) либо в производственном отчете по видам и времени посадок, их местонахождению или присвоенным номерам, например «Сад яблоневый № 2 закладки 2014 г.», «Полезащитная полоса закладки 2013 г. в бригаде №1» и т. д. Поскольку технология и характер производственных процессов при закладке и выращивании многолетних насаждений мало чем отличается от общей технологии отрасли растениеводства, затраты здесь учитывают по тем же статьям, что и по производствам растениеводства. Порядок учета затрат по этим статьям излагается в соответствующей главе. Особенность аналитического учета затрат заключается в том, что на открываемых аналитических счетах ведут учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений только в пределах календарного года. Это значит, что произведенные в течение года затраты в конце года списывают:

Дебет 01 «Основные средства» (аналит. счета по учету молодых насаждений) Кредит 08.

Тем самым ежегодно затраты по уходу за молодыми насаждениями присоединяют к стоимости молодых насаждений. По окончании выращивания многолетних насаждений (наступление плодоношения по плодовым насаждениям и смыкание крон деревьев по лесопосадкам) суммы затрат с аналитических счетов молодых насаждений перечисляются внутри балансового счета 01 на аналитические счета «Многолетние насаждения в эксплуатации».

В отдельных случаях от молодых насаждений еще до наступления периода нормального плодоношения получают урожай. Затраты по сбору урожая дополнительно учитывают в составе затрат по уходу за насаждениями. Полученную продукцию приходуется по Дебету счета 43 «Готовая продукция» с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

8.7. Учет затрат по формированию основного стада

Особую группу капитальных вложений на сельскохозяйственных предприятиях составляют затраты по формированию основного стада. К ним относятся расходы на выращивание собственного молодняка, переводимого в основное стадо, а также затраты на приобретение взрослого скота на стороне. Указанные затраты учитывают в общем порядке на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» на субсчетах 6 «Перевод молодняка животных в основное стадо» и 7 «Приобретение взрослых животных». По дебету этих субсчетов отражают все затраты сельскохозяйственных предприятий, относящиеся к формированию стада взрослого продуктивного и рабочего скота: стоимость выращенного в хозяйстве молодняка, переводимого в основное стадо; затраты на приобретение взрослого скота; затраты на транспортировку купленных и передаваемых с баланса на баланс животных и прочие расходы, связанные с формированием основного стада.

Основным источником формирования продуктивного стада является выращивание собственного молодняка. Молодняк животных на сельскохозяйственных предприятиях относится к оборотным средствам, поэтому при переводе его в основное стадо происходит переход оборотных средств (путем капитальных вложений) в состав основных средств. Перевод молодняка во взрослое поголовье птиц, кроликов, зверей, поскольку они числятся в составе

оборотных средств, на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» не отражают.

Учет затрат по формированию основного стада на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» ведут в разрезе следующих субсчетов:

08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо».

08-7 «Приобретение взрослых животных».

По каждому субсчету затраты учитывают на отдельных аналитических счетах в соответствии с видами животных (крупный рогатый скот, свиньи, овцы, лошади, волы рабочие и т. д.).

На субсчете 6 «Перевод молодняка животных в основное стадо» учитывают затраты по формированию основного стада за счет перевода туда молодняка, выращенного в хозяйстве. В течение года при переводе в основное стадо молодняка рождения прошлых лет стоимость животных складывается из их балансовой стоимости на начало года и затрат на выращивание в текущем году, исчисленных по фактически полученному приросту живой массы и плановой оценке 1 ц ее прироста по данной группе скота.

При переводе в основное стадо молодняка, по которому себестоимость живой массы не исчисляется (молодняк лошадей и др.), затраты на выращивание определяют исходя из балансовой стоимости животных на начало года и затрат на выращивание в текущем году, определенных по плановой себестоимости одного кормодня, умноженной на количество дней пребывания животных в группе молодняка до его перевода в основное стадо.

В конце года после определения фактической себестоимости 1 ц прироста живой массы плановые затраты на молодняк, переведенный в течение года в основное стадо, корректируют до фактических затрат.

Следует иметь в виду, что растелившиеся первотелки переводятся в основное стадо только после оценки их фактической продуктивности, но не позднее трех месяцев после отела. Не пригодных для пополнения молочного стада первотелок используют для получения мясной продукции и продолжают учитывать в составе оборотных средств на счете 11 «Животные на выращивании и откорме».

По данной группе животных акт на оприходование приплода составляют обычным путем в день отела. Полученный приплод телят относят к продукции основного стада. Акт на перевод

первотелок в основное стадо составляют лишь после оценки их фактической продуктивности. При переводе первотелок в основное стадо по результатам их взвешивания определяют прирост живой массы (за время проверки их продуктивности), который приходуется как прочую продукцию основного дойного стада коров. Затраты на содержание коров-первотелок за период их доения до перевода в основное стадо относят либо на затраты молочного стада коров, либо на затраты по выращиванию и откорму скота в зависимости от принятой в хозяйстве технологии содержания данной группы животных.

Операции по формированию основного стада отражают в учете в следующем порядке. В течение года по мере перевода молодняка скота в основное стадо его списывают на дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в балансовой стоимости, включая полученный прирост живой массы с начала года в плановой оценке. При этом делают бухгалтерскую запись:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 6

Кредит 11 «Животные на выращивании и откорме».

Оприходование животных в составе основных средств оформляют записью:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 6.

В конце года после установления фактической себестоимости выращивания скота производят корректировку себестоимости путем списания разницы со счета 11 на дебет счета 08 обычной или сторнировочной записью. Соответственно корректируют стоимость оприходованных животных по счету 01 «Основные средства».

Затраты, связанные с приобретением взрослого скота в основное стадо (суммы оплаты счетов-фактур, расходы по доставке), учитывают на отдельных аналитических счетах по субсчету 7 «Приобретение взрослых животных» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», включая начисление НДС. В состав основных средств этих животных принимают по фактической себестоимости их приобретения:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 7.

На этом же субсчете счета 08 учитывают затраты по доставке

животных, полученных безвозмездно. После оприходования этих животных в составе основных средств Дебет 01 «Основные средства» Кредит 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления» (по счету капитальных вложений эти операции не проводят), учтенную сумму затрат по доставке животных списывают с субсчета 7 счета 08 и присоединяют к стоимости животных по счету 01 (Дебет 01 Кредит 08-7). На конец года на счете 08, субсчета 6 и 7, может оставаться сальдо, которое отражает незаконченные операции по формированию основного стада.

Вопросы для самопроверки

1. Что относится к долгосрочным инвестициям?
2. На каких счетах учитывают затраты долгосрочных инвестиций?
3. Учет долгосрочных инвестиций при хозяйственном способе.
4. Учет долгосрочных инвестиций при подрядном способе.
5. На каких счетах ведут учет накладных расчетов?
6. В чем особенность учета затрат по закладке многолетних насаждений?
7. На каких счетах ведут учет затрат по формированию основного стада?

9. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

9.1. Экономическое содержание основных средств.

Задачи учета основных средств

В каждом хозяйстве закрепленные средства совершают непрерывный кругооборот. В зависимости от характера перенесения стоимости на готовый продукт средства хозяйства делятся на основные и оборотные.

Если оборотные средства целиком потребляются в производственном процессе в течение одного цикла производства и при этом, как правило, меняют свою натуральную форму, а их стоимость целиком включается в стоимость готовой продукции, то основные средства участвуют в кругообороте по-иному. Они обслуживают производство в течение нескольких производственных циклов, сохраняя при этом свою натуральную форму, и переносят свою стоимость на готовый продукт частями, по мере износа. После реализации готового продукта часть его стоимости в денежной форме, соответствующая изнашиванию основных средств, накапливается в хозяйстве для возобновления изношенной части основных средств.

Основные средства в процессе производства выполняют роль средств труда, которые используются человеком в качестве проводника его воздействия на предметы труда с целью приспособления их к удовлетворению своих потребностей.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) при принятии активов к бухгалтерскому учету в качестве основных средств необходимо единовременное выполнение следующих условий:

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

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

в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

г) способность приносить организацией экономические выгоды (доход) в будущем.

Группа основных средств довольно разнообразна. Это, прежде всего, основные средства производственного назначения, к которым относятся орудия труда (машины, механизмы, оборудование и т. п.); средства, которые используются для сохранности и перемещения предметов и продуктов труда (например, транспортные средства), а также производственные помещения, сооружения, необходимые для создания нормальных производственных условий (производственные здания, склады и т. п.).

К основным средствам относятся также взрослый рабочий и продуктивный скот (кроме мелких животных), многолетние насаждения, а также капитальные затраты на улучшение земель (мелиоративные, осушительные, ирригационные работы) и в арендованные основные средства.

Своеобразную группу основных средств составляют основные средства непроизводственного характера – здания, сооружения и другие предметы многолетнего использования. Они предназначены для удовлетворения культурно-бытовых нужд населения, а также для использования в лечебных и детских учреждениях, клубах, школах и т. п. Непроизводственные основные средства, по существу, не являются средствами труда, но они также служат длительное время, сохраняют свою натуральную форму и постепенно (частями) теряют свою стоимость по мере изнашивания. На сельскохозяйственных предприятиях к средствам труда относятся также земельные угодья.

Таким образом, понятие «основные средства» на практике не совпадает с понятием «средства труда», так как в состав основных средств входят и непроизводственные средства.

Основные средства необходимо эффективно использовать и обеспечить их полную сохранность. В этом важную роль играет бухгалтерский учет.

Отсюда главные задачи бухгалтерского учета основных средств сводятся к сбору информации, обеспечивающей возможность соответствующим службам организации выполнять указанные далее функции или бухгалтерии самостоятельно осуществлять их:

- контроль за сохранностью и наличием основных средств по местам их использования, правильное документальное оформление и

своевременное отражение в учете их поступления, выбытия и перемещения;

- контроль за рациональным расходованием ресурсов на реконструкцию и модернизацию основных средств;
- исчисление доли стоимости основных средств в виде амортизационных отчислений для включения в затраты организаций;
- контроль за эффективностью использования рабочих машин, оборудования, производственных площадей, транспортных средств и других основных средств с целью своевременного проведения ремонтов;
- контроль за сохранностью объектов, переведенных на консервацию.

9.2. Классификация основных средств

Для правильной организации бухгалтерского учета основных средств и начисления амортизации, составления статистической отчетности о составе и движении, а также для анализа их использования все основные средства объединяются в однородные группы. Такая группировка называется классификацией.

Согласно классификации основные средства делятся на производственные и непроизводственные. Производственные основные средства непосредственно или косвенно участвуют в процессе производства, непроизводственные – такого участия не принимают, но обслуживают культурно-бытовые и другие нужды хозяйства. К непроизводственным относятся основные средства, используемые в общественном питании и торговле, в жилищно-коммунальном хозяйстве, сфере бытового обслуживания, здравоохранении, просвещении и пр.

Производственные основные средства сельскохозяйственных предприятий, в свою очередь, подразделяются на средства сельскохозяйственного и несельскохозяйственного назначения.

В отрасли сельского хозяйства выделяются производственные основные средства, относящиеся к растениеводству, животноводству, и средства общего назначения. Производственные основные средства несельскохозяйственного назначения также дифференцированы по отраслям несельскохозяйственного характера – промышленных производств, строительства.

В зависимости от назначения и натурально-вещественных признаков выделяют следующие основные средства:

1) здания (коровники, свинарники, зернохранилища, конторы, нефтесклады, гаражи и т.д.);

2) сооружения (силосные башни, теплицы, оросительные системы, навозохранилища, клетки для зверей и т.д.);

3) передаточные устройства (водораспределительные сети, радиотрансляционная и телефонная сеть и т.п.);

4) машины и оборудование, в том числе:

- силовые машины и оборудование;
- рабочие машины и оборудование;
- измерительные и регулирующие приборы, устройства и лабораторное оборудование;
- вычислительная техника;
- прочие машины и оборудование.

5) транспортные средства;

6) инструмент;

7) производственный инвентарь и принадлежности;

8) хозяйственный инвентарь;

9) рабочий и продуктивный скот;

10) многолетние насаждения;

11) капитальные затраты по улучшению земель (без сооружений);

12) прочие основные средства.

По своей принадлежности основные средства подразделяются на собственные и арендованные.

Собственные основные средства организации числятся у нее на балансе, а *арендованные* принадлежат другой фирме, эксплуатируются временно за определенную плату, учитываются за балансом без начисления амортизации (износа) – это так называемая текущая аренда.

По характеру использования в процессе производства основные средства делят на действующие и недействующие. *Недействующими* считаются средства, находящиеся в запасе, который обусловлен характером производства и является экономически обоснованным. К этой же группе средств относят средства, переданные на консервацию.

По вещественному составу основные средства делят на инвентарные и неинвентарные. К *инвентарным* относят объекты, имеющие вещественное выражение и поддающиеся проверке, обмеру и подсчету в натуре; к *неинвентарным* – капитальные

влоения в земельные, лесные и водные угодья (кроме сооружений).

С классификацией основных средств неразрывно связано определение понятия *инвентарный объект*. Последний представляет собой составную часть группировочного подразделения и является учетной единицей основных средств.

Под отдельным инвентарным объектом понимается законченное устройство, отдельный предмет или комплекс предметов со всеми приспособлениями и принадлежностями, выполняющими вместе одну общую хозяйственную функцию. Многие из объектов, входящих в состав основных средств, являются вспомогательными, или обслуживающими другие объекты. Вспомогательные объекты могут обслуживать либо один основной объект, либо несколько. В первом случае вспомогательный объект должен учитываться как составная часть основного объекта, во втором – как самостоятельный инвентарный объект. Объектом учета многолетних насаждений является площадь, занятая этими насаждениями, а по культурно-техническим работам – площадь, на которой произведены затраты для улучшения земель.

Установление инвентарного объекта помогает не только рационально организовать бухгалтерский учет основных фондов, но и является важнейшей предпосылкой правильного внутрихозяйственного планирования, финансирования и воспроизводства. Число инвентарных объектов на современных крупных сельскохозяйственных предприятиях велико, что обуславливает специфику организации учета этих видов хозяйственных средств.

9.3. Порядок оценки и переоценки основных средств

Все основные средства имеют определенную денежную оценку. На предприятиях всех отраслей применяется единый принцип оценки основных средств. Согласно действующему положению основные средства на протяжении всего периода их нахождения в хозяйствах учитывают в первоначальной оценке.

Под *первоначальной стоимостью* основных средств понимают сумму затрат, слагающуюся из затрат по возведению (сооружению) или приобретению основных средств, включая расходы на их доставку. *Переоценка* основных средств производится при существенном изменении их стоимости.

Одновременно с переоценкой основных средств уточняется и сумма их износа.

Первоначальная учетная оценка основных средств может изменяться также в результате переоборудования объектов, а именно: при расширении, достройке, дооборудовании, модернизации, реконструкции, проведенных в порядке капитальных вложений.

Кроме первоначальной различают также остаточную и восстановительную стоимость основных средств.

Остаточная стоимость основных средств на данный момент времени определяется как разность между первоначальной стоимостью и суммой износа этих средств на тот же момент. Ее величина постоянно меняется, поскольку меняется и сумма износа.

Под *восстановительной стоимостью* понимают стоимость воспроизводства инвентарного объекта в данный момент времени. Она зависит от уровня цен на промышленную продукцию, тарифов на электрическую и тепловую энергию и на грузовые перевозки, а также сметных норм, цен и тарифов строительства. Восстановительная стоимость определяется при переоценке основных средств, когда издаются специальные ценники и другие документы, необходимые для данной работы. В учете восстановительная стоимость основных средств отражается только на момент их переоценки.

Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Машины, оборудование, сельскохозяйственные орудия, различный инвентарь, приобретаемый, а также изготавливаемый в мастерских хозяйства и учитываемый в составе основных средств, отражается в оценке, равной фактической сумме затрат на приобретение или изготовление, включая все расходы за доставку, монтаж и установку.

Основные средства, бывшие в эксплуатации и приобретенные за плату, принимаются на учет в сумме оплаты и расходов за доставку и установку, выявившейся в учете капитальных

вложений, с добавлением суммы износа по этим средствам, указанной в документах на оплату.

Здания и сооружения, выстроенные хозяйственным способом, принимают на учет по фактической стоимости строительства (включая стоимость проектно-сметной документации). При строительстве подрядным способом сданные подрядчиками объекты принимают на учет по сметной, договорной стоимости.

Молодые насаждения учитывают в сумме фактически произведенных затрат на их посадку. В дальнейшем до сдачи этих насаждений в эксплуатацию к их стоимости присоединяют расходы на выращивание. Таким образом, многолетние насаждения эксплуатационного возраста будут учтены по фактической себестоимости.

Взрослый продуктивный и рабочий скот основного стада принимается на учет в следующей оценке:

а) при формировании основного стада за счет молодняка животных, выращенных в своем хозяйстве, – по фактической себестоимости выращивания;

б) при покупке на стороне – по фактической стоимости приобретения животных, включая расходы на доставку.

Капитальные затраты по улучшению земель (неинвентарного характера) принимаются на учет по фактической стоимости указанных работ.

Основные средства, внесенные учредителями в счет их вкладов в уставный капитал предприятия, принимаются на учет в оценке по договоренности сторон.

Оценка основных средств, полученных от других предприятий и лиц безвозмездно, а также в качестве субсидий правительственного органа, производится экспертным путем или по данным документов приемки-передачи.

Положением по бухгалтерскому учету (ПБУ 6/01) разрешено не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) **переоценивать** объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

Целью переоценки, особенно в период инфляции, является приведение балансовой стоимости основных средств в соответствие с действующими ценами и условиями воспроизводства.

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

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Если в предыдущие годы в организации переоцениваемый объект был уценен и результат уценки был списан как операционный расход, то сумма дооценки, равная сумме его уценки, зачисляется как операционный доход на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Сумма оценки объекта основных средств в результате переоценки является операционным расходом и отражается по дебету счета 91. Если в предыдущие годы объект основных средств был дооценен и сумма дооценки списана на увеличение добавочного капитала, то сумма уценки этого объекта относится на уменьшение добавочного капитала. Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, проведенной в предыдущие годы и зачисленной ранее в добавочный капитал, списывают как операционный расход. Кроме того, при выбытии объекта сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на нераспределенную прибыль.

Для учета операций по переоценки основных средств целесообразно открыть к счету 83 отдельный субсчет 1 «Прирост стоимости имущества за счет переоценки».

9.4. Организация документального и инвентарного учета основных средств

Все поступающие в хозяйство основные средства должны быть немедленно закреплены за материально ответственными лицами. С целью контроля за сохранностью, перемещением в хозяйстве и правильным использованием основных средств принято каждому инвентарному объекту присваивать свой цифровой номер, который получил название инвентарного номера. Инвентарные номера присваиваются отдельным объектам на весь период нахождения их в хозяйстве. При выбытии объектов из хозяйства освободившийся инвентарный номер другим объектам во избежание путаницы не присваивается.

Инвентарные номера приводят во всех документах и учетных регистрах, где отражаются обозначаемые ими объекты. Их ставят на отдельных предметах различными методами – несмываемой краской, клеймением, прикреплением металлических ярлыков и другими способами. Периодически (не чаще раз в 10-12 лет) в хозяйстве производится пересмотр всех инвентарных номеров, и если большое число объектов выбыло, может быть проведена новая их нумерация.

В настоящее время в связи с внедрением комплексной механизации учета рекомендуется использовать код инвентарных номеров, построенный по порядково-серийной системе, состоящий из четырех знаков.

Все основные средства, находящиеся в эксплуатации, закрепляются за бригадами, фермами и другими подразделениями хозяйства в следующих инвентаризационных описях: основных производственных средств, рабочего скота и продуктивных животных, птицы и пчелосемей, многолетних насаждений.

Инвентаризационные описи составляются в установленные сроки при проведении инвентаризации основных средств либо полной инвентаризации. Один экземпляр описей находится в бухгалтерии, другой – в подразделениях хозяйства. Основные средства в инвентаризационных описях группируют согласно действующей классификации.

Учет объектов основных средств по месту эксплуатации (нахождения) и материально ответственным лицам осуществляется в *инвентарных списках основных средств* (тип. ф. №ОС-9). Учет ведут по классификационным группам основных средств (здания, сооружения, машины и т. д.) с указанием места их эксплуатации. В начале года записи делают на основании инвентаризационных описей и инвентарных карточек, а в дальнейшем – по документам на поступление и выбытие, для чего предусмотрены отдельные графы.

В бухгалтерии сельскохозяйственных предприятий по объектный инвентарный учет основных средств ведут в инвентарных карточках типовой формы. Для учета разных классификационных групп основных средств предусмотрены карточки различной формы, что обеспечивает отражение в них необходимых сведений об учитываемых объектах.

В настоящее время применяются следующие формы инвентарных карточек:

- инвентарная карточка учета основных средств (для зданий, сооружений, машин, оборудования, инструмента, производственного и хозяйственного инвентаря) (тип. ф. № ОС-6);
- инвентарная карточка учета для многолетних насаждений (ф. № 109-АПК).

Инвентарные карточки в большинстве случаев открывают на каждый инвентарный объект. Однотипные предметы хозяйственного инвентаря, инструментов, станков и подобные им, имеющие одно и то же производственное или хозяйственное назначение, одинаковую стоимость, поступившие одновременно в одну бригаду или отделение, могут учитываться на карточке группового учета. Однако при этом каждому объекту присваивается отдельный инвентарный номер.

При организации аналитического учета основных средств в инвентарных карточках записи в них первоначально делают на основании инвентаризационных описей, а в дальнейшем – по данным первичных документов на поступление, приобретение, сооружение, перемещение и ликвидацию основных средств, а также технических паспортов и т. п.

В карточках приводят краткую характеристику объектов и отдельных его конструктивных элементов и отражают индивидуальные особенности объекта. Карточки, как правило, составляются в одном экземпляре и хранятся в бухгалтерии предприятия. Если учет основных средств по местам их эксплуатации ведут не в инвентарных списках основных средств (тип. ф. № ОС-9), а в инвентарных карточках, то в этих случаях инвентарные карточки составляют в двух экземплярах, один из которых находится в местах эксплуатации основных средств (ферма, бригада и т. д.).

Заполненные инвентарные карточки регистрируют в *описях инвентарных карточек по учету основных средств* (тип. ф. № ОС-7). Описи инвентарных карточек ведут в бухгалтерии в одном экземпляре по классификационным группам (видам) объектов основных средств. Ведение описей улучшает контроль за сохранностью и полнотой учета инвентарных объектов. При выбытии учитываемого объекта основных средств делают отметку в описи, а соответствующая карточка закрывается.

Все инвентарные карточки хранятся в картотеке основных средств. Здесь карточки располагают по классификационным группам основных средств и местам нахождения объектов. Одна группа карточек отделяется от другой специальными разделителями, что облегчает работу с картотекой. Разделители представляют собой картонные пластинки с выступами, на которых указаны наименования той или иной классификационной группы и подразделения хозяйства. Иногда для этой же цели используют специальные металлические пластинки-индикаторы. Перед каждой классификационной группой основных средств в картотеке помещают *карточки учета движения основных средств* (тип. ф. №ОС-8), в которых отражают все изменения, происшедшие с объектами данной группы.

Открытые в течение месяца новые карточки индивидуального и группового учета, карточки по выбывшим основным средствам и карточки по переместившимся внутри хозяйства объектам откладывают и хранят до конца месяца в отдельной ячейке картотеки. По данным этих карточек, а также по данным ведомостей расчета амортизации в конце месяца делают соответствующие записи в карточках учета движения основных средств, после чего карточки размещают по разделам картотеки (по выбывшим объектам карточки изымают).

В карточках учета движения основных средств учет ведут в суммовом выражении. В них по каждой классификационной группе отражают наличие основных средств данной группы на начало каждого месяца и итоги по поступлению и выбытию основных средств за месяц. В конце отчетного периода (квартала, года) подсчитывают итоги. В этой же карточке показывают сумму амортизации по учитываемой группе основных средств (за январь – полностью, а с февраля – только изменения), а также затраты на ремонт.

Таким образом, карточки учета движения основных средств являются, по существу, счетами аналитического учета движения основных средств по их классификационным группам.

По карточкам учета движения основных средств и инвентарным карточкам суммарные итоги ежемесячно сверяют с данными синтетического учета. В конце года по итоговым данным карточек учета движения основных средств заполняется отчетность о движении основных средств.

Важнейшим средством производства на сельскохозяйственных предприятиях является земля. Для учета земель в хозяйствах ведется Земельная кадастровая книга, которая имеет четыре раздела. В первом разделе указаны общая площадь земель и основание на право пользования землей (Государственный акт, решение соответствующей администрации), во втором – учитывается состав земли по видам угодий, в третьем – сельскохозяйственные угодья характеризуются по качеству почв, в четвертом – отражены приусадебные участки. Отдельно выделяются земли, переданные в аренду.

9.5. Учет поступления и выбытия основных средств

Поступающие в хозяйство основные средства должны быть документально оформлены и сразу же оприходованы. Основным документом на оприходование основных средств (построенных в хозяйстве и приобретенных со стороны) является *акт приема-передачи основных средств* (ф. № ОС-1).

В акте должны быть приведены краткая характеристика принятого объекта, соответствие его техническим условиям, результаты пробных испытаний. Если обнаружены отдельные недостатки, то устанавливаются сроки их устранения. Акт утверждается руководителем хозяйства и представляется в бухгалтерию. К нему прилагается вся техническая документация, относящаяся к принятому объекту.

Приобретенные основные средства на местной базе снабжения представитель хозяйства получает по *доверенности*. Прибывшие от поставщиков основные средства по железной дороге или водным путем принимает представитель хозяйства также по доверенности. При этом сверяют наличие поступивших средств с сопроводительными транспортными документами. Предварительно проверяют исправность вагонов, тары, наличие пломб и т. д. В случае расхождения фактических данных с данными сопроводительных документов или обнаружения повреждений составляют с участием представителя железной дороги *коммерческий акт*. На основании этого акта предъявляется претензия транспортной организации.

Машины, оборудование и другие приобретенные основные средства при доставке их в хозяйство принимает комиссия,

назначенная для этой цели руководителями хозяйства. Комиссия тщательно сверяет поступившие средства со счетами-фактурами поставщиков, транспортными документами и т. д. И оформляет приемку актом приема-передачи основных средств. При этом составление общего акта для нескольких объектов основных средств допускается лишь по хозяйственному инвентарю, оборудованию и другим средствам, если эти объекты однотипны и имеют одинаковую стоимость. При обнаружении недостатков составляют в присутствии представителя поставщика или представителя незаинтересованной стороны акт и предъявляют иск поставщику.

После принятия решения на списание того или иного объекта составляют соответствующий акт на списание имущества. В настоящее время для этих целей применяют следующие формы:

- Акт на списание основных средств (ф. № ОС-4);
- Акт на списание автотранспортных средств (ф. № ОС-4а);
- Акт на выбраковку животных из основного стада (ф. № 406-АПК);
- Акт на списание производственного и хозяйственного инвентаря (ф. № МБ-8).

В актах на списание имущества отражают первоначальную стоимость объекта, сумму износа, количество проведенных капитальных ремонтов и др. Комиссия указывает в акте причины, обусловившие списание объекта, в необходимых случаях конкретных лиц, виновных в преждевременном выбытии имущества.

Поступающие в хозяйство основные средства должны быть документально оформлены и сразу же оприходованы. Основным документом на оприходование основных средств (построенных в хозяйстве и приобретенных со стороны) является *акт приема-передачи основных средств* (ф. № ОС-1).

В акте должны быть приведены краткая характеристика принятого объекта, соответствие его техническим условиям, результаты пробных испытаний. Если обнаружены отдельные недостатки, то устанавливаются сроки их устранения. Акт утверждается руководителем хозяйства и представляется в бухгалтерию. К нему прилагается вся техническая документация, относящаяся к принятому объекту.

Приобретенные основные средства на местной базе снабжения представитель хозяйства получает по *доверенности*. Прибывшие от поставщиков основные средства по железной дороге или водным путем принимает представитель хозяйства также по доверенности. При этом сверяют наличие поступивших средств с сопроводительными транспортными документами. Предварительно проверяют исправность вагонов, тары, наличие пломб и т. д. В случае расхождения фактических данных с данными сопроводительных документов или обнаружения повреждений составляют с участием представителя железной дороги *коммерческий акт*. На основании этого акта предъявляется претензия транспортной организации.

Машины, оборудование и другие приобретенные основные средства при доставке их в хозяйство принимает комиссия, назначенная для этой цели руководителями хозяйства. Комиссия тщательно сверяет поступившие средства со счетами-фактурами поставщиков, транспортными документами и т. д. И оформляет приемку актом приема-передачи основных средств. При этом составление общего акта для нескольких объектов основных средств допускается лишь по хозяйственному инвентарю, оборудованию и другим средствам, если эти объекты однотипны и имеют одинаковую стоимость. При обнаружении недостатков составляют в присутствии представителя поставщика или представителя незаинтересованной стороны акт и предъявляют иск поставщику.

При получении от поставщиков сложных машин (тракторов, комбайнов, автомашин) одновременно должны быть получены и паспорта на них, в которых даны основные технические характеристики машин. В дальнейшем работники бухгалтерии вместе с инженером-механиком хозяйства фиксируют в них все производимые капитальные и текущие ремонты:

Дебет 08 Кредит 60, 76 – получены основные средства,

Дебет 01 Кредит 08 – введены в эксплуатацию.

Изготовленные в своих мастерских инвентарь и другие виды основных средств приходят на основании *накладных* или *нарядов*, в которых дается характеристика изготовленных объектов.

Дебет 08 Кредит 20, 23, 25;

Дебет 01 Кредит 08.

При переводе в основное стадо молодняка продуктивного и рабочего скота также создают специальную комиссию с участием соответствующих специалистов (зоотехник, ветврач, представитель бухгалтерии, скотник и т.п.), которая составляет *акт на перевод животных из группы в группу* (ф. № 214-АПК). Купленный взрослый скот приходят от поставщиков так же, как и другие основные средства. На поступающих животных должны быть оформлены поставщиком племенные свидетельства.

Дебет 08 Кредит 11;

Дебет 01-4 Кредит 08.

Многолетние насаждения берут на учет в два этапа. Сначала вновь посаженные плодовые сады, полезащитные полосы и т. п. по окончании посадочных работ принимают на учет в состав не эксплуатационных насаждений. При этом составляют *акт приема многолетних насаждений и передачи их в эксплуатацию* (ф. № 103-АПК).

По мере выращивания стоимость молодых насаждений увеличивается на сумму затрат по уходу за ними. По достижении насаждениями эксплуатационного возраста (начало плодоношения у садов и ягодников, смыкание крон у деревьев в лесопосадках) вновь составляют акт и насаждения переводят в состав действующих основных средств. Для приема в эксплуатацию лесозащитных насаждений составляют *акт* по форме № 103а-АПК. В обоих случаях для составления актов создается специальная комиссия.

Дебет 08 Кредит 20, 23, 60 – посажены многолетние насаждения,

Дебет 01, субсч. «Молодые насаждения» Кредит 08 – зачислены в основные средства (молодые насаждения)

Дебет 01, субсч. «Насаждения в эксплуатации»

Кредит 01, субсч. «Молодые насаждения» – введены в эксплуатацию многолетние насаждения.

Поступившие в хозяйство земельные угодья приходятся на основании *акта на оприходование земельных угодий* (ф. № 111-АПК). В документе дается полная характеристика принимаемых на баланс земельных угодий: площадь, вид угодий, место расположения, конфигурация, данные о плодородии, балансовая стоимость; указываются прилагаемые документы, послужившие основанием для составления акта.

Акт подписывают члены комиссии, утверждает руководитель хозяйства, после чего он передается в бухгалтерию для учета указанных в нем земельных угодий в составе основных средств.

Основные средства, поступившие безвозмездно от других предприятий, и обнаруженные при инвентаризации неучтенные средства, а также основные средства неинвентарного характера (улучшение земель, раскорчевка площадей и др.) приходят также по актам, составленным соответствующими комиссиями.

Дебет 08 Кредит 98-2;

Дебет 01 Кредит 08.

Оприходование основных средств, внесенных учредителями в счет вклада в уставный капитал предприятия, отражается:

Дебет 01 Кредит 75.

В системе счетов бухгалтерский учет основных средств ведут на балансовом счете 01 «Основные средства» применительно к действующей их классификации.

На данном счете учитывают основные средства, находящиеся в эксплуатации, в запасе, в аренде, доверительном управлении.

Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой организацией на счете 01 в соответствующей доле.

Принятие к бухгалтерскому учету основных средств, а также изменение первоначальной стоимости их при достройке, оборудовании и реконструкции отражаются по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Изменение первоначальной стоимости при переоценке соответствующих объектов отражается по счету 01 «Основные средства» в корреспонденции со счетом 83 «Добавочный капитал».

Для учета выбытия объектов основных средств (продажи, списания, частичной ликвидации, передачи безвозмездно и др.) к счету 01 открывается специальный субсчет 01-9 «Выбытие основных средств». В дебет этого субсчета переносится стоимость выбывшего объекта, а в кредит – сумма накопленной амортизации. По завершении выбытия остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

По счету 01 учет строится в разрезе следующих субсчетов:

1) «Производственные основные средства основной деятельности (без скота многолетних насаждений, земельных участков, объектов природопользования)».

2) «Производственные основные средства других отраслей».

3) «Непроизводственные основные средства».

4) «Скот рабочий и продуктивный».

5) «Многолетние насаждения».

6) «Земельные участки и объекты природопользования».

7) «Объекты неинвентарного характера».

8) «Основные средства по лизингу и прочие объекты».

9) «Выбытие основных средств».

Оприходование основных средств в результате приобретения, изготовления в своем хозяйстве (строительство) оформляется бухгалтерской записью по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Если вместе с приобретенными машинами в хозяйство поступают в комплекте запасные части и инструмент, то их приходуют (в оценке по прейскурантным ценам) по дебету счета 10 «Материалы», субсчет 5 «Запасные части», и кредиту счета 08 (стоимость оприходования основных средств по счету 01 в этом случае принимается за вычетом этих сумм).

Оприходование основных средств, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал предприятия, отражается по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями».

Оприходование основных средств, полученных от других предприятий и лиц безвозмездно, а также в качестве субсидии правительственного органа, отражается по дебету счета 01 в корреспонденции со счетами, на которых отражается безвозмездное поступление ценностей.

При зачислении в конце года в основные средства молодых многолетних насаждений закладки истекшего года на сумму фактических затрат дебетуют счет 01 «Основные средства», аналитический счет «Молодые насаждения», и кредитуют счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». Такую же запись делают при ежегодном зачислении в основные средства (молодые насаждения) годовых затрат по выращиванию молодых многолетних насаждений и уходу за ними.

По достижении молодыми насаждениями эксплуатационного возраста их зачисляют в действующие основные средства, при этом делают запись по дебету счета 01 «Основные средства», аналитический счет «Насаждения в эксплуатации», кредит счета 01 «Основные средства», аналитический счет «Молодые насаждения».

Основные средства в процессе эксплуатации, постепенно изнашиваясь, приходят в такое состояние, когда дальнейшее их использование становится невозможным или экономически нецелесообразным. Полностью износившиеся основные средства подлежат ликвидации и списанию с баланса. Вместе с тем в хозяйственной деятельности имеется много и других причин, в следствие которых из хозяйства выбывают основные средства: они могут быть переданы другим хозяйствам по каким-либо причинам безвозмездно; излишние и неиспользуемые основные средства могут быть проданы другим предприятиям; не исключены случаи, когда основные средства разрушаются или уничтожаются в результате стихийных бедствий (пожар, наводнение, землетрясение и др.); выбраковывают скот основного стада; многолетние насаждения списывают с баланса из-за утраты ими производственного значения и т.п.

Следует иметь в виду, что имущество, относящиеся к основным средствам, подлежит списанию лишь в тех случаях, когда его невозможно или экономически нецелесообразно восстановить, а также когда оно не может быть в установленном порядке продано или передано другим предприятиям и организациям.

Для определения непригодности основных средств к дальнейшему использованию, невозможности или неэффективности проведения восстановительных ремонтов, а также для оформления необходимой документации на списание имущества на сельскохозяйственном предприятии создается постоянно действующая комиссия, в состав которой включают заместителя руководителя предприятия, главного инженера (старшего механика), гл. агронома и гл. зоотехника, инженера-строителя (прораба), гл. бухгалтера или его заместителя, а в необходимых случаях и других специалистов. Проверку технического состояния сложных машин до списания их (кроме вышедших из строя в результате аварии или стихийных бедствий) производят представители районных инспекций при управлении сельского хозяйства. Для этого к установленному

сроку предприятие готовит соответствующую документацию и машины для осмотра.

В актах на списание имущества отражают первоначальную стоимость объекта, сумму износа, количество проведенных капитальных ремонтов и др. Комиссия указывает в акте причины, обусловившие списание объекта, в необходимых случаях конкретных лиц, виновных в преждевременном выбытии имущества.

Комиссия должна определить возможность использования получаемых при ликвидации основных средств материалов, отдельных узлов и деталей и дать им оценку. Кроме того, обязательно делается запись об изъятии всех деталей и узлов, которые содержат драгоценные металлы. Акты на списание имущества с приложенными документами комиссия передает на рассмотрение и утверждение руководителям хозяйства.

Списание основных средств – Дебет 01-9 Кредит 01.

Списание амортизации по выбывшим основным средствам – Дебет 02 Кредит 01-9.

Разборка зданий, демонтаж машин и т.п. (начислена зарплата, отчисления и т.д.) – Дебет 01-9 Кредит 70, 23, 69.

Получаемые при ликвидации основных средств материальные ценности приходят по установленным ценам, при этом суммы записывают – Дебет 10 Кредит 01-9 или Дебет 10 Кредит 91.

Финансовый результат от выбытия основных средств списывается – Дебет 91 Кредит 01-9.

Аналогичный порядок записей по счетам применяют в случаях продажи основных средств.

Для учета отражаемых на счетах 01 «Основные средства», в регистрах журнально-ордерной формы учета предусмотрены журнал-ордер № 13 – АПК и ведомость № 72 – АПК аналитического учета.

9.6. Амортизация основных средств

Основные средства организации в процессе производства постепенно изнашиваются. Износ – стоимостной показатель потери объектами основных средств физических качеств или утраты технико-экономических свойств, а вследствие этого – стоимости. Поэтому каждой организации следует обеспечить накапливание средств (источников), необходимых для приобретения и восстановления окончательно износившихся основных средств. Такое

накапливание достигается за счет включения в издержки производства сумм отчислений, которые называются амортизационными. Размеры амортизационных отчислений устанавливаются:

- в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью применения объектов основных средств;
- в зависимости от ожидаемого физического износа в соответствии с режимом работы (1-3 смены), естественными условиями, системой планово-предупредительных ремонтов;
- в соответствии с наличием нормативно-правовых и прочих ограничений использования объекта (срок аренды, срок деятельности организации, установленный при регистрации).

Минимально возможный срок эксплуатации объекта основных средств должен быть не менее 12 месяцев.

Устанавливая срок полезного использования объекта, организация должна доказать его обоснованность, т.е. указать факторы, повлиявшие на установление конкретного срока. В соответствии с этим необходимо оформлять передачу объектов в эксплуатацию не только актом, но и распоряжением руководителя на установление срока полезного использования и варианта начисления амортизации.

Для определения сумм амортизации достаточно учесть те изменения, которые произошли в составе основных средств за прошлый период (месяц). С этой целью составляют *ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд (без автотранспорта)* (ф. № 49-АПК). На полученные суммы корректируют размер амортизационных отчислений и отчислений в ремонтный фонд, начисленных за предыдущий месяц.

Для начисления амортизации и сумм в ремонтный фонд по автотранспорту ежемесячно составляют *ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд по автотранспорту* (ф. № 50-АПК). В ней по видам и группам подвижного состава автомобильного транспорта указывают балансовую, общую и среднюю стоимость одного автомобиля (прицепа), норму и суммы амортизации и отчислений в ремонтный фонд.

Начисленные на основании указанных ведомостей суммы амортизации, т. е. износа основных средств, и отчислений в ремонтный фонд ежемесячно относят в затраты соответствующих производственных подразделений.

В растениеводстве для распределения сумм амортизации и отчислений в ремонтный фонд на конкретные объекты учета затрат (культуры или группы культур) составляют *ведомость распределения амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам отрасли растениеводства* (ф. № 110-АПК).

Ведомость составляют один раз в год (в конце года) для распределения сумм амортизации и отчислений в ремонтный фонд по тракторам, сельскохозяйственным машинам и прочим основным средствам, используемым в растениеводстве. В течение года суммы начисленной амортизации по основным средствам отрасли растениеводства и по машинно-тракторному парку числятся на счетах 20-1 и 23-2 как нераспределенная амортизация с отнесением (распределением) на аналитические счета объектов учета растениеводства в конце года.

Синтетический учет амортизации (износа) основных средств ведется на счете 02 «Амортизация основных средств». Начисленные суммы амортизации отражаются по кредиту счета в корреспонденции со счетами учета затрат на производство, расходов на продажу. Организация арендодатель отражает начисленную сумму амортизации по основным средствам, сданным в аренду, по кредиту счета 02 и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (если арендная плата формирует операционные доходы).

На начисленные суммы амортизации (износа) и отчислений в ремонтный фонд составляют следующие бухгалтерские записи:

Дебет счета 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство», аналитический счет «Нераспределенные амортизационные отчисления и отчисления в ремонтный фонд по основным средствам, используемым в растениеводстве» Кредит 02 – на сумму амортизации (износа) и отчислений в ремонтный фонд по зернохранилищам, картофелехранилищам и прочим зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, рабочим машинам и оборудованию, используемым в растениеводстве (кроме основных средств машинно-тракторного парка). В конце года суммы амортизации и отчислений в ремонтный фонд с этого счета распределяются в установленном порядке на отдельные культуры и другие объекты;

Дебет счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» Кредит 02 – на сумму амортизации (износа) и отчисле-

ний в ремонтный фонд по основным средствам, используемым в животноводстве;

Дебет счета 20 «Основное производство», субсчет 3 «Промышленные производства» Кредит 02 – на сумму амортизации (износа) и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам, используемым в промышленных производствах;

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства» Кредит 02 «Амортизация основных средств» – на сумму амортизации (износа) и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам, используемым во вспомогательных производствах и по машинно-тракторному парку;

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит 02 «Амортизация основных средств» – на сумму амортизации (износа) и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам общепроизводственного назначения;

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит 02 «Амортизация основных средств» – на сумму амортизации (износа) и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам общехозяйственного назначения;

Дебет счета 29 «Обслуживающие производства» Кредит 02 «Амортизация основных средств» – по основным средствам обслуживающих производств;

Дебет счета 44 «Расходы на продажу» Кредит 02 «Амортизация основных средств» – по основным средствам, обслуживающим реализацию и др.;

Дебет 20-1, 20-2, 23, 25, 26, 44 Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» – на полную сумму начисленной за месяц амортизации (износа основных средств);

Дебет 20-1, 20-2, 23, 25, 26, 44 Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет 1 «Резерв на ремонт», – на полную сумму начисленных за месяц отчислений в резерв на ремонт (ремонтный фонд).

При выбытии (продаже, списании, частичной ликвидации, передаче безвозмездно и др.) объектов основных средств сумма начисленной по ним амортизации фиксируется по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» в кредит счета 01 «Основные средства», субсчет 9 «Выбытие основных средств». Аналогичная запись производится при списании начисленной амортизации по недостающим или полностью испорченным основным средствам.

Как видно из предыдущего изложения, при начислении амортизации (износа) оценка основных средств, учтенная на счете 01, остается неизменной. Суммы начисленного износа накапливаются при включении амортизации в затраты производства на контрактном счете 02 «Амортизация основных средств».

Для определения остаточной стоимости основных средств на данный момент времени необходимо из стоимости основных средств, учтенной на счете 01 «Основные средства», вычесть сумму амортизации, числящуюся на то же время на счете 02 «Амортизация основных средств».

Аналитический учет амортизации организуется отдельно по группам производственных основных средств сельскохозяйственного назначения, производственных основных средств других отраслевых назначений, непроизводственных основных средств. Амортизация по каждому объекту основных средств на сельскохозяйственных предприятиях, как правило, указывается в инвентарных карточках по учету основных средств. При необходимости (ликвидация или передача основных средств и изменение норм амортизации) сумма износа по отдельным объектам основных средств устанавливается на основании имеющихся в карточках данных о первоначальной стоимости объекта, времени его эксплуатации и установленных норм амортизационных отчислений. *Например*, сумма износа инвентарного объекта, первоначальная стоимость которого 80 000 руб., время нахождения в эксплуатации 5 лет, норма амортизации 12,5%, составит 50000 руб. $(80000 \cdot 12,5 \cdot 5 : 100)$.

Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» организации могут выбрать способ начисления амортизации для разных групп однородных объектов основных средств, исходя из установленных способов: линейный; уменшонного остатка; списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; списание стоимости пропорционального объема пробукции (работ).

В соответствии со статьей 259 Налогового кодекса РФ налогоплательщикам дана возможность выбора одного из следующих методов амортизации: линейный метод и нелинейный метод.

Линейный метод. Чтобы начислить амортизацию объекта за месяц этим методом, нужно умножить его первоначальную (восстановительную) стоимость на норму амортизации, определенную для данного объекта.

Таблица 1

Способы и расчет начисления амортизации

Способы начисления	База расчета	Порядок расчета
1. Линейный способ	1. Первоначальная стоимость объекта (ПС) 2. Норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования объекта (СПИ)	1. ПС – 120 тыс. руб. 2. СПИ – 10 лет 3. Годовая сумма амортизации – 12 тыс. руб. (120 тыс. руб. : 10) 4. Годовая норма амортизации – 10% 5. За отчетный месяц норма амортизации – 0,83% (10% : 12 мес.) 6. Сумма амортизации за отчетный месяц – 1000 руб. (120 тыс. руб. × 0,833 : 100)
2. По остаточной стоимости объекта и коэффициента ускорения	1. Первоначальная стоимость объекта (ПС) 2. Норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования объекта (СПИ) 3. Коэффициент ускорения	1. ПС – 100 тыс. руб. 2. СПИ – 5 лет 3. Годовая норма амортизации – 40% Норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования, составляющая 20% увеличивается на коэффициент ускорения 2 (100 тыс. руб. : 5 = 20 тыс. руб.). (100 × 20 тыс. руб. : 100 тыс. руб. × 2) = 40 1 год: 40 тыс. руб. 2 год: 40% от остаточной стоимости
3. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	1. Первоначальная стоимость объекта (ПС) 2. Предполагаемый к выпуску объем продукции за весь период использования объекта основных средств	1. ПС – 120 тыс. руб. 2. Планируемый объем продукции к выпуску – 24 000 ед. 3. За отчетный месяц выпущено 40 ед. 4. Амортизация на единицу продукции – 5 руб. (120 т. : 24 т.) 5. Амортизационные отчисления за отчетный месяц – 200 руб. (5 руб. × 40 ед.)
4. По сумме лет срока полезного использования	1. Первоначальная стоимость объекта (ПС) 2. Годовое соотношение: число лет, оставшихся до конца срока службы объекта, сумма чисел лет срока службы объекта	1. ПС – 100 т.р. 2. Срок службы – 8 лет 3. Сумма лет срока службы равна 36 (1+2+3+4+5+6+7+8) 4. Сумма амортизации по годам службы: 1) $8 \times 100000 : 36 = 22222$ руб. 2) $7 \times 100000 : 36 = 19444$ руб. 3) $6 \times 100000 : 36 = 16667$ руб. 4) $5 \times 100000 : 36 = 13889$ руб. 5) $4 \times 100000 : 36 = 11111$ руб. 6) $3 \times 100000 : 36 = 8333$ руб. 7) $2 \times 100000 : 36 = 5556$ руб. 8) $1 \times 100000 : 36 = 2778$ руб. Итого: 10 000 руб.

Норма амортизации при линейном методе определяется по следующей формуле

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

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

n – срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

Пример.

ООО «Стрела» 10 января 2015 г. приобрело персональный компьютер стоимостью 28320 руб. (в том числе НДС – 4320 руб.). 20 января он был введен в эксплуатацию. Согласно Классификации основных средств персональный компьютер относится к третьей амортизационной группе, то есть срок его полезного использования может быть от трех до пяти лет. Руководитель организации установил, что он равен четырем годам.

Амортизацию основных средств в целях налогообложения ООО «Стрела» начисляет линейным методом. Амортизацию компьютера нужно начислять с февраля 2015 г. Месячная норма амортизации составляет 2,08% ($1:48 \text{ мес.} \times 100\%$). Следовательно, ежемесячно будет начисляться 499,20 руб. ($24000 \text{ руб.} \times 2,08\%$).

Нелинейный метод. Согласно нелинейному методу начисляемая за месяц амортизация объекта равна произведению его остаточной стоимости и нормы амортизации, определенной для него.

Норма амортизации при нелинейном методе определяется по формуле

$$K = (2/n) \times 100\%,$$

где K – норма амортизации в процентах к остаточной стоимости;

n – с полезного использования данного объекта имущества, выраженный в месяцах.

Когда остаточная стоимость объекта составит 20% от его первоначальной (восстановленной) стоимости, налогоплательщик обязан перейти на линейный метод: поделить остаточную стоимость на оставшийся срок полезного использования и начислить амортизацию равными долями.

Пример.

В январе 2015 г. ООО «Прогресс» приобрело и ввело в эксплуатацию грузовой автомобиль «ЗИЛ – 130». Его первоначальная

стоимость равна 1416000 руб. (в т.ч. НДС – 216000 руб.). Согласно Классификации основных средств грузовые автомобили относятся к четвертой амортизационной группе и срок их полезного использования может составлять от пяти до семи лет. Организация установила, что срок службы этого автомобиля равен семи годам (84 месяцам). С февраля 2015 года нужно начислять амортизацию автомобилю. ООО «Прогресс» использует нелинейный метод. Норма амортизации автомобиля составит 2,38% ($(2 : 84 \text{ мес.}) \times 100\%$). За февраль будет начислена амортизация 28560 руб. ($1200\,000 \text{ руб.} \times 2,38\%$), а в марте сумма амортизации будет равна 27880,27 руб. ($(1200\,000 \text{ руб.} - 28560 \text{ руб.}) \times 2,38\%$). После того как остаточная стоимость автомобиля снизится до 240000 руб. ($1200\,000 \text{ руб.} \times 20\%$), его амортизацию нужно начислять равными долями.

Метод начисления амортизации выбирается для каждого объекта отдельно и не может быть изменен до окончания срока его амортизации.

Отметим, что вновь созданные организации должны начислять амортизацию начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем государственной регистрации. А если предприятие было реорганизовано, то с 1-го числа месяца, в котором окончена реорганизация. При ликвидации начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, в котором завершена ликвидация.

Ускоренная амортизация. Если оборудование используется в несколько смен или работает в токсичной, пожаро- или взрывоопасной среде, предприятия могут начислять его ускоренную амортизацию. Так сказано в пункте 7 статьи 259 Налогового кодекса РФ. При этом нормы амортизационных отчислений можно увеличить не более чем в два раза.

Но учтите: если по основным средствам, относящимся к первой-третьей группам, вы начисляете амортизацию нелинейным методом, то ускоренные коэффициенты применять нельзя.

Замедленная амортизация.

Глава 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ требует начислять амортизацию некоторых объектов основных средств по пониженным нормам.

В частности, это касается легковых автомобилей с первоначальной стоимостью более 300000 руб. и пассажирских микроавтобусов с первоначальной стоимостью более 400 000 руб.

Согласно пункту 9 статьи 259 Налогового кодекса РФ нормы амортизации по таким объектам должны быть в два раза ниже общеустановленных.

Такой порядок применяется и в том случае, если легковой автомобиль или пассажирский микроавтобус получен по договору лизинга.

Кроме того, организация может начислять амортизацию по пониженным нормам и на другие основные средства по собственной инициативе. Такое решение принимает руководитель организации, и оно закрепляется в учетной политике. Использовать пониженные нормы амортизации нужно в течение всего года. Об этом сказано в пункте 10 статьи 259 Налогового кодекса РФ.

Амортизация основных средств, бывших в эксплуатации.

Предположим, вы купили основное средство у организации, которая до продажи его уже эксплуатировала. Как начислять его амортизацию! В этом случае выгоднее использовать линейный метод. Ведь при расчете амортизации этим методом организация может учесть срок, в течение которого основное средство прослужило предыдущему владельцу. Так сказано в пункте 12 статьи 259 Налогового кодекса РФ.

9.7. Учет операций по текущей аренде основных средств у арендодателя

Многие вновь создаваемые фирмы, предприятия часто не имеют финансовой возможности для приобретения зданий, машин, оборудования, транспортных средств.

Временное затруднение удастся преодолеть за счет получения в аренду объектов основных средств.

В результате арендных отношений одна сторона обязуется предоставить другой какое-либо имущество за определенное вознаграждение во временное пользование.

По продолжительности арендных отношений различают два вида аренды:

- краткосрочная (текущая) – на срок до 1 года;
- долгосрочная (финансовая) – на срок более года.

В арендный период права и обязанности собственника считаются у арендодателя. К арендатору переходит лишь право владения и пользования.

Арендодатель сданное в аренду имущество учитывает на своем балансе в составе собственных основных средств с соответствующей отметкой их выбытия в инвентарной карточке.

Передача в аренду основных средств производится по договору аренды и оформляется актом приемки-передачи основных средств ф. ОС-1 в двух экземплярах: один остается у арендодателя, другой передается арендатору. В договоре аренды предусматривают состав и стоимость передаваемого в аренду имущества, сроки аренды, величина арендной платы, распределение обязанностей сторон по поддержанию имущества.

У арендодателя основные средства, переданные в аренду, продолжают числиться на счете 01 «Основные средства».

Операции по текущей аренде арендодатель отражает следующими проводками:

- на сумму предъявленного к платежу счета-фактуры за сданные в аренду основные средства арендатору в сумме арендной платы, включая НДС: Дебет 76, 62 Кредит 91;
- на сумму начисленного НДС в бюджет: Дебет 91 Кредит 68;
- поступление арендной платы: Дебет 51 Кредит 76, 62;
- начисление амортизации по сданным в аренду основным средствам относят на уменьшение дохода и оформляют проводкой:

Дебет 91 Кредит 02.

По объектам, по которым амортизацию не начисляют (объектам жилищного фонда и внешнего благоустройства), указанную запись не делают. Когда арендодатель считает передачу помещений одним из видов обычной деятельности, сумма арендной платы отражается через счет 90 «Продажи» на соответствующих субсчетах. Произведенные затраты на ремонт основных средств, сданных в аренду, арендодатель списывает на уменьшение дохода с кредита материальных, расчетных, денежных счетов в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»:

Дебет 91 Кредит 10, 70, 69.

9.8. Учет операций по текущей аренде основных средств у арендатора

Арендатор учитывает арендованные основные средства на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства». Бухгалтерские записи у арендатора:

- на сумму полученных в аренду основных средств:
Дебет 001;
- на сумму предъявленного счета-фактуры арендодателем – на всю сумму арендной платы:
Дебет 97 «Расходы будущих периодов»
Кредит 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами»;
- на сумму НДС:
Дебет 19 Кредит 76;
- перечисление всей суммы арендной платы, включая НДС:
Дебет 76 Кредит 51;
- списывается в возмещение из бюджета сумма НДС, уплаченная арендатором:
Дебет 68 Кредит 19.

Сумма арендной платы в течение срока аренды ежемесячно равными долями списывается со счета 97 «Расходы будущих периодов» на издержки производства и обращения:

Дебет 20, 26, 44 Кредит 97.

Если арендная плата начисляется ежемесячно, тогда счет 97 «Расходы будущих периодов» не используется и сумма начисленной арендной платы сразу включается в издержки производства и обращения:

Дебет 20, 26, 44 Кредит 76.

При возврате арендованных основных средств будет сделана запись: Кредит 001 «Арендованные основные средства».

9.9. Учет лизинговых операций

Правоотношения по договорам лизинга регламентируются положениями федерального закона «О финансовой аренде «лизинге» от 29.10.1998 г. №164-ФЗ и гл. и положениями Гражданского Кодекса (ст. 665-670). Операции лизинга имеют много общего с арендой – это своего рода финансовая аренда. Но имеются и существенные отличия, поэтому и учет иной.

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

Лизинговая сделка – совокупность договоров, необходимых для реализации договора лизинга между лизингодателем, лизингополучателем и продавцом (поставщиком) предмета лизинга.

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

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

Субъектами лизинга являются:

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

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

– продавец (поставщик) – физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором купли-продажи с лизингодателем продает лизингодателю в обусловленный срок производимое (закупаемое) им имущество, являющееся предметом лизинга.

Продавец (поставщик) обязан передать предмет лизинга лизингодателю или лизингополучателю.

По сроку действия договора различают три типа лизинга: долгосрочный лизинг – лизинг, осуществляемый в течение трех и более лет; среднесрочный лизинг – лизинг, осуществляемый в течение от полутора до трех лет; краткосрочный лизинг – лизинг, осуществляемый в течение менее полутора лет.

К *основным видам лизинга* относят:

1) финансовый лизинг – вид лизинга, при котором лизингодатель

обязуется приобрести в собственность указанное лизингополучателем имущество у определенного продавца и передать лизингополучателю данное имущество в качестве предмета лизинга за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и пользование. При этом срок, на который предмет лизинга передается лизингополучателю, соизмерим по продолжительности со сроком полной амортизации предмета лизинга или превышает его. Предмет лизинга переходит в собственность лизингополучателя по истечении срока действия договора лизинга или до его истечения при условии выплаты лизингополучателем полной суммы, предусмотренной договором, если иное не предусмотрено договором;

2) возвратный лизинг – разновидность финансового лизинга, при котором продавец предмета лизинга одновременно выступает и как лизингополучатель;

3) оперативный лизинг – вид лизинга, при котором лизингодатель закупает на свой страх и риск имущество и передает его лизингополучателю в качестве предмета лизинга за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование. Срок, на который имущество передается в лизинг, устанавливается на основе договора лизинга. По истечении срока действия договора лизинга и при условии выплаты лизингополучателем полной суммы, предусмотренной договором лизинга, предмет лизинга возвращается лизингодателю, при этом лизингополучатель не имеет права требовать перехода права собственности на предмет лизинга. При оперативном лизинге предмет лизинга может быть передан в лизинг неоднократно в течение срока амортизации предмета лизинга.

Лизинговая сделка может также включать в себя условия по оказанию дополнительных услуг, перечень, объем и стоимость которых должны быть указаны в договоре.

В соответствии с нормативными документами имущество, переданное в лизинг, в течение всего срока действия договора лизинга является собственностью лизингодателя, за исключением имущества, приобретаемого за счет бюджетных средств. Условия постановки лизингового имущества на баланс лизингодателя или лизингополучателя определяются по согласованию между сторонами договора лизинга. При этом, осуществляя оперативный лизинг, предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя.

При заключении договора лизинга стороны определяют в нем сумму лизингового платежа, который представляет собой общую сумму, выплачиваемую лизингополучателем за предоставленное ему право пользования имуществом. Лизинговые платежи у лизингополучателя относятся на себестоимость продукции.

В лизинговые платежи включаются: амортизация лизингового имущества за весь срок действия договора лизинга, компенсация платы лизингодателя за использованные им заемные средства, процентное вознаграждение (оплата за основные услуги), плата за дополнительные услуги лизингодателя, предусмотренные договором лизинга, а также стоимость выкупаемого имущества, если договором предусмотрены выкуп и порядок выплат указанной стоимости в виде долей в составе лизинговых платежей, налоги на имущество, уплачиваемый лизингодателем, налог на добавленную стоимость. Лизинговые платежи уплачиваются в виде отдельных взносов.

Кроме того, стороны устанавливают форму, метод начисления, периодичность уплаты взносов, а также способы их уплаты.

Платежи могут осуществляться в денежной форме, компенсационной форме (продукцией или услугами лизингополучателя), а также в смешанной форме. При этом цена продукции или услуг лизингополучателя устанавливается в соответствии с действующим законодательством.

По методу начисления лизинговых платежей стороны могут выбрать:

- метод «с фиксированной общей суммой», когда общая сумма платежей начисляется равными долями в течение всего срока договора в соответствии с согласованной сторонами периодичностью;

- метод «с авансом», когда лизингополучатель при заключении договора выплачивает лизингодателю аванс в согласованном сторонами размере, а остальная часть общей суммы лизинговых платежей (за минусом аванса) начисляется и уплачивается в течение срока действия договора, как и при начислении платежей с фиксированной общей суммой;

- метод «минимальных платежей», когда в общую сумму платежей включаются сумма амортизации лизингового имущества за весь срок действия договора, плата за использованные лизингодателем заемных средств, комиссионное вознаграждение и плата за

дополнительные услуги лизингодателя, предусмотренные договором, а также стоимость выкупаемого лизингового имущества, если выкуп предусмотрен договором.

В договоре лизинга стороны устанавливают периодичность выплат (ежегодно, ежеквартально, ежемесячно, еженедельно), а также сроки внесения платы по числам месяца.

Предусмотрены два варианта отражения указанных операций в учете:

- 1) имущество учитывается на балансе лизингополучателя;
- 2) имущество учитывается на балансе лизингодателя.

Но независимо от этих условий лизингодатель сначала приобретает имущество, необходимое лизингополучателю. Для этого на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности» имеет смысл предусмотреть субсчет «Имущество для сдачи в лизинг». Ввиду использования собственных источников финансирования стоимость объекта приобретения оформляется как капитальные вложения бухгалтерскими записями:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение отдельных объектов основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Дебет 19, субсчет «НДС при осуществлении капитальных вложений»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При оплате счетов-фактур:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета».

После оплаты поставщику НДС, уплаченного ему за поступившее имущество, можно взять в зачет:

Дебет 68, субсчет «Расчеты по НДС»

Кредит 19, субсчет «НДС при осуществлении капитальных вложений».

Имущество, предназначенное для сдачи в аренду по договору лизинга, в сумме всех затрат, связанных с его приобретением, приходится бухгалтерской записью:

Дебет 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет «Имущество для сдачи в лизинг»

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Бухгалтерия на основе акта (накладной) приема-передачи основных средств открывает инвентарную карточку по приобретен-

ному объекту, а на основе договора лизинга проставляет на ней номер договора, дату и срок.

Рассмотрим на примерах бухгалтерские записи, отражающие исполнение договора лизинга в двух указанных ранее случаях.

В первом случае имущество, переданное в лизинг, учитывается на балансе лизингополучателя. Лизингодатель будет учитывать это же имущество на забалансовом счете 011 «Основные средства сданные в аренду» в разрезе лизингополучателей и видов имущества до полного погашения его стоимости и перехода права собственности на него к лизингополучателям.

При полном погашении задолженности составляется двусторонний акт по факту выполненного договора; и стоимость имущества списывается с забалансового счета. В случае возврата имущества лизингодателю он включает его стоимость в состав баланса.

Для учета операций лизингодатель к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» открывает субсчет «Задолженность по лизинговым платежам», которому будет присвоен номер 8, а также субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС».

Лизингополучатель откроет субсчета:

- к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение отдельных объектов основных средств по договору лизинга»;
- к счету 76 можно открыть субсчета с номерами:
 - субсчет 9/1 «Арендные обязательства», где будет учитываться возникающая задолженность по полученному в лизинг имуществу;
 - субсчет 9/2 «Задолженность по лизинговым платежам»;
- к счету 01 – субсчет «Арендованное имущество»;
- к счету 02 – субсчет «Амортизация имущества, полученного в лизинг».

При втором варианте расчетов лизинговое имущество находится на балансе лизингодателя. Для его учета лизингодателю можно рекомендовать открыть субсчет к счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности» (номер 2), передача имущества в лизинг является основным видом деятельности лизинговой компании, поэтому суммы лизинговых платежей отражаются на счете 90, а затраты, связанные с оказанием подобных услуг, собираются на счете 20 (44) и списываются на счет 90 по окончании каждого отчетного периода.

Учет операций лизинга в случае, когда имущество числится на балансе лизингодателя.

А) Операции у лизингодателя:

Все расходы на осуществление лизинговой деятельности в течение месяца лизингодатель собирает на дебете счета 20 «Основное производство» с кредита счетов материальных, расчетных, амортизации:

Дебет 20 Кредит 10, 70, 69, 02, 71, 76.

В конце месяца их полностью списывают со счета 20 на счет 90 «Продажи» в сумме фактических затрат:

Дебет 90 Кредит 20.

Причитающаяся сумма лизинговых платежей по договору лизинга, включая НДС, отражается проводкой:

Дебет 62 Кредит 90.

Поступление лизинговых платежей:

Дебет 51 Кредит 62.

При возврате лизингового имущества и прекращении его использования для лизинга лизингодатель переводит его в состав собственных основных средств:

Дебет 01/1 Кредит 03/1.

В) Операции у лизингополучателя:

Принятое в аренду имущество принимается на учет:

Дебет 001.

При возврате имущества лизингодателю делается запись: Кредит 001.

На сумму начисленной арендной платы:

Дебет 20,44 Кредит 76.

Перечисления арендной платы:

Дебет 76 Кредит 51

Учет операций лизинга в случае, когда имущество числится на балансе лизингополучателя.

А) Операции у лизингодателя:

Переданное в аренду имущество списывается с баланса лизингодателя проводками:

- на первоначальную стоимость: Дебет 90 Кредит 03/1;
- на договорную стоимость, т. е. на стоимость причитающегося платежа по договору аренды:

Дебет 76 Кредит 90.

Разницу между суммой лизинговых платежей и стоимостью

лизингового имущества, образовавшуюся на счете 90, списывают на счет 98 «Доходы будущих периодов»:

Дебет 90 Кредит 98.

На сумму поступивших лизинговых платежей: Дебет 51 Кредит 76.

Одновременно на счет 91 «Прочие доходы и расходы» списывается часть доходов будущих периодов со счета 98 проводкой:

Дебет 98 Кредит 91.

По окончании договора лизинга на счетах 76 и 98 остатков не будет.

Стоимость лизингового имущества, переданного на баланс лизингополучателю, лизингодатель будет учитывать на забалансовом счете 011 «Основные средства, сданные в аренду» (Дебет 011) до момента его возврата или перехода права собственности к лизингополучателю (Кредит 011).

В) Операции у лизингополучателя:

Принятое в аренду имущество лизингополучатель приходит следующими записями:

- на договорную стоимость: Дебет 08 Кредит 76;
- на сумму НДС: Дебет 19 Кредит 76;
- на первоначальную стоимость при постановке на учет: Дебет 01/2 Кредит 08;
- на сумму начисленной амортизации: Дебет 20, 44 Кредит 02/2;
- перечисление арендной платы: Дебет 76 Кредит 51.

По окончании договора аренды имущество подлежит возврату либо переходит в собственность лизингополучателя. В первом случае бухгалтерские записи следующие:

- списание начисленной амортизации: Дебет 02/2 Кредит 01/2;
- списание остаточной стоимости: Дебет 91 Кредит 01/2.

Во втором случае:

- на первоначальную стоимость: Дебет 01/1 Кредит 01/2;
- на сумму начисленной амортизации: Дебет 02/2 Кредит 02/1.

9.10. Учет ремонта основных средств

Восстановление основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции. При этом, если восстановление объекта превышает срок 12 мес., то начисление амортизационных отчислений приостанавливается.

Восстановление основных средств необходимо для их поддержания в рабочем состоянии. Своевременно произведенный ремонт обеспечивает ритмичность работы организации, сокращает простои, увеличивает срок службы основных средств.

По объему и характеру ремонтных работ различают два вида ремонта – текущий и капитальный. Источники затрат для них едины: или за счет издержек производства, когда сумма фактических затрат включается в себестоимость продукции, работ, услуг в момент производства работ, или за счет специально создаваемого резерва на ремонт.

На каждый ремонтируемый объект составляют ведомость дефектов, в которой указывают работы, подлежащие выполнению, и сметную стоимость ремонта.

Ремонт основных средств может осуществляться хозяйственным способом и подрядным.

При хозяйственном способе ремонт выполняется ремонтной службой предприятия. Расходы по ремонту относятся на затраты того периода, в котором они возникли, и отражают проводкой:

Дебет 25, 26 Кредит 10, 70, 69.

При подрядном способе ремонта организация заключает договор с подрядчиком. Приемка законченного ремонта оформляется актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (ф. № ОС-3).

На стоимость законченных ремонтных работ подрядчик предъявляет заказчику счет, акцент которого оформляется проводками: Дебет 25, 26 Кредит 60 и на сумму НДС: Дебет 19 Кредит 60.

Для равномерного включения в издержки производства затрат на ремонт основных средств организации могут создавать резерв на ремонт.

Сумма резерва ежемесячно включается в себестоимость в размере норматива, установленного организацией самостоятельно. Норматив разрабатывается сроком на 5 лет в твердой фиксированной сумме или в процентах к первоначальной стоимости основных средств. Правильность и соответствие сумм образованного резерва и его использования в условиях работы организации периодически (а на конец года обязательно) проверяются по данным смет, расчетов и т.п. и при необходимости корректируются. Работы по сдаче-приемке оформляется актом.

Для учета наличия и движения сумм резерва используется счет 96 «Резервы предстоящих расходов» по статье «Резерв предстоящих затрат по ремонту основных средств». Счет 96 пассивный, сальдо по данной статье отражает сумму неиспользованного резерва на указанные работы, т.е. по целевому назначению. Оборот по дебету – использование резерва на оплату работ и услуг, связанных с осуществлением ремонтных работ; оборот по кредиту – суммы ежемесячно создаваемого резерва за счет включения их в себестоимость, затраты организации. Дебет 20, 25, 26 Кредит 96.

Аналитический учет операций по счету 96 «Резервы предстоящих расходов» ведется в ведомости № 15 с переносом в журнал-ордер № 10.

Если ремонт основных средств выполняют хозяйственным способом, тогда затраты на ремонт предварительно относят в дебет счета 23 «Вспомогательное производство» с кредита счета 10, 70, 69, а по окончании ремонта списывают на счет 96 проводкой:

Дебет 96 Кредит 23.

При подрядном способе ремонтных работ на сумму акцептованного счета подрядчика делают проводки:

Дебет 96 Кредит 60 – на стоимость ремонтных работ;

Дебет 19 Кредит 60 – на сумму НДС;

Дебет 60 Кредит 51 – оплачен счет подрядчика.

Учетной политикой организации может быть предусмотрено, что расходы на ремонт сначала списываются на расходы будущих периодов (Дебет 97 Кредит 10, 70, 69, 23), а затем в течение срока, определенного руководством организации, эти расходы равными долями списывают на себестоимость изготавливаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг:

Дебет 20, 25, 26 Кредит 97.

В таком случае отнесение затрат на ремонт будет более равномерным, что позволит избежать скачка себестоимости.

Модернизация или реконструкция объектов основных средств приводят к улучшению первоначальных нормативных показателей: увеличению срока полезного использования, мощности и т.п. При этом затраты на модернизацию обычно списывают на увеличение первоначальной стоимости основных средств.

Вопросы для самопроверки

1. Какие средства относятся к основным?
2. Что называется инвентарным объектом?
3. Из чего складывается первоначальная стоимость основных средств?
4. Что называют остаточной стоимостью?
5. Что такое амортизация?
6. На каком счете учитывают выбытие основных средств?
7. С какой целью проводят переоценку основных средств?
8. Что такое лизинг?
9. Как отражают в учете операции лизинга у лизингодателя?
10. Как отражают в учете операции лизинга у лизингополучателя?

10. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

10.1. Основное содержание объекта учета

В условиях рыночных отношений заметную группу средств организации составляют так называемые нематериальные активы. Эта группа средств характеризуется тем, что она не имеет своего воплощения в инвентарные объекты основных или оборотных средств с конкретным материальным содержанием, и поэтому не может учитываться на обычных инвентарных счетах основных и оборотных средств (01, 10 и др.).

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, утвержденному приказом Минфина России от 27.12.07 г. № 153н, для отнесения в бухгалтерском учете к нематериальным активам соответствующих объектов должны соблюдаться следующие условия:

- а) отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;
- б) 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 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- д) не предполагается последующая перепродажа данного имущества;
- е) способность приносить организации экономическую выгоду (доход) в будущем;
- ж) наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права организации на результаты соответствующей интеллектуальной деятельности.

Исходя из указанных условий к нематериальным активам могут быть отнесены следующие активы:

- объекты интеллектуальной собственности (исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности);

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;
- имущественное право автора или иного правообладателя на технологии интегральных схем.

В составе нематериальных активов учитываются также деловая репутация организации и организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации).

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т. п. Основным признаком, по которому один инвентарный объект идентифицируется от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг либо использовании для управленческих нужд организации.

К нематериальным активам относят права предприятия на пользование землей и другими природными ресурсами, права на использование изобретений, «ноу-хау», производственной информации (патенты, лицензии, товарные знаки, торговые марки), программных средств вычислительной техники, других объектов интеллектуальной собственности, организационные расходы, включая плату за государственную регистрацию организации.

10.2. Оценка нематериальных активов

Для учета перечисленных объектов нематериальных активов в плане счетов выделен счет 04 «Нематериальные активы». Объекты нематериальных активов на этом счете учитывают по их первоначальной оценке, т.е. стоимости приобретения и создания, включающей все затраты (суммы, уплаченные в соответствии с договором приобретения прав правообладателю, суммы, уплаченные за консультационные услуги, регистрационные сборы, таможенные пошлины, невозмещаемые налоги, вознаграждения посредникам и т.п., связанные с приобретением), произведенные организацией до

момента передачи объекта в эксплуатацию (создание объекта, который сможет приносить доход). Если при приобретении нематериальных активов возникают дополнительные расходы по приведению их в состояние, в котором они пригодны к использованию, то такие расходы увеличивают первоначальную стоимость нематериальных активов (например, заработная плата сотрудников, отчисления и пр.). По объектам, внесенным учредителями в счет их вкладов в уставный капитал, она складывается исходя из договоренности сторон. По объектам, приобретенным за плату у других предприятий и лиц, оценка складывается исходя из фактических затрат на приобретение и приведение в состояние готовности для применения (программные средства, патенты и др.). По объектам нематериальных активов, полученных от других предприятий и лиц безвозмездно, оценка производится экспертным путем. Все указанные затраты носят характер капитальных вложений организации – вложений во внеоборотные активы.

Для сбора затрат по приобретению и созданию НМА используется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» с открытием субсчета 5 «Приобретение нематериальных активов».

Счет 04 «Нематериальные активы» по отношению к балансу является активным счетом. По дебету счета отражают суммы увеличения (оприходования) нематериальных активов в корреспонденции с различными счетами в зависимости от каналов поступления. При этом производится предварительное отражение затрат по созданию и приобретению нематериальных активов на счете учета капитальных вложений.

Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» ведут по видам нематериальных активов: патенты, лицензии, «ноу-хау», программные средства вычислительной техники и другие, а внутри них по отдельным объектам (например, пакеты прикладных программ — ППП для ПЭВМ по учету труда и его оплаты, по учету материальных ценностей и т. д.). Нематериальные активы являются долгосрочными вложениями, стоимость которых возмещается постепенно путем начисления амортизации (износа), которая включается в затраты производства и возмещается затем из поступающей выручки.

10.3. Учет поступления нематериальных активов

Поступление нематериальных активов в организации оформляется актом приемки их. Форма акта аналогичная акту приемки основных ср-в ф. № ОС-1.

Так, при создании какой-либо разработки, представляющей собой интеллектуальную собственность предприятия, все затраты предварительно относятся:

Дебет 08, субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 10 «Материалы» и т. д.

По завершении работ приходится в состав нематериальных активов:

Дебет счета 04 «Нематериальные активы»

Кредит 08, субсчет 5.

При приобретении нематериальных активов затраты также предварительно относятся на

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Одновременно начисляется сумма НДС:

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит счета 60 или 76.

Вклад учредителя НМА в уставный капитал в стоимости, определенной по договоренности сторон: Дебет 08-5 Кредит 75-1.

Безвозмездное поступление объектов НМА по рыночной стоимости: Дебет 08-5 Кредит 98-2.

С последующим отражением в составе налогооблагаемой прибыли: Дебет 04 Кредит 08-5.

Оприходование поступивших (приобретенных) нематериальных активов отражается: Дебет 04 Кредит 08.

10.4. Учет выбытия нематериальных активов

При выбытии объектов нематериальных активов (продажа, списание, передача безвозмездно и др.) их стоимость, учтенная на счете 04 «Нематериальные активы», уменьшается на сумму начисленной за время использования амортизации (с дебета счета

05 «Амортизация нематериальных активов»). Остаточная стоимость выбывших объектов списывается со счета 04 «Нематериальные активы» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Основанием для списания выбывших нематериальных активов являются акты передачи НМА, акты на списание, протоколы собрания акционеров или участников простого товарищества.

По кредиту счета 04 «Нематериальные активы» отражаются выбытие, списание объектов нематериальных активов после их использования и потери потребительных свойств (устаревшие патенты, лицензии, «ноу-хау», программные средства и т. п.) или при их продаже другим предприятиям и организациям, передаче безвозмездно и т. п.

10.5. Учет амортизации нематериальных активов

Учет амортизации (износа) нематериальных активов ведется на контраktivном (пассивном) счете 05 «Амортизация нематериальных активов», так же, как и по счету 02. По данному счету применяется не двухступенчатая схема записей, а одноступенчатая прямая схема записей, когда начисления амортизации и износа совмещаются в один прием. В данном случае при начислении амортизации (износа) по нематериальным активам делается запись по кредиту счета 05 и дебету счетов по учету затрат на производство, где соответствующий объект нематериальных активов использовался.

Дебет 20, 23 Кредит 05 – если объект НМА имел прямое использование при изготовлении данного продукта, работ, услуг;

Дебет 25, 26, 44 Кредит 05 – если НМА носит общий характер, т.е. общепроизводственные, общехозяйственные расходы или издержки обращения.

Начисление амортизации (износа) по отдельным объектам нематериальных активов производится в течение срока их полезного использования. Суммы амортизации (износа) начисляются ежемесячно по нормам, рассчитанным исходя из первоначальной стоимости объектов, и срока их полезного использования (но не более срока деятельности данного предприятия). По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок их полезного использования, нормы амортизации (износа) устанавливают условно в расчете на 20 лет (но не более срока деятельности предприятия).

Порядок начисления амортизации (износа) в основном соответствует действующему порядку по основным средствам.

По дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» производится списание амортизации при выбытии (продаже, списании, передаче безвозмездно и др.) объектов нематериальных активов. При этом делается бухгалтерская запись:

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов»

Кредит 04 «Нематериальные активы».

Непокрытая начисленной амортизацией остаточная стоимость нематериальных активов списывается:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит 04.

Хотя в нормальных случаях стоимость нематериальных активов за период их использования должна полностью покрываться за счет начисленной амортизации. При начислении амортизации по нематериальным активам могут применяться: линейный способ, способ уменьшаемого остатка, способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Применение одного из способов по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего срока их полезного использования.

Определение срока полезного использования нематериальных активов производится исходя:

- из срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству Российской Федерации;
- из ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход).

Амортизационные отчисления по организационным расходам организации отражаются в бухгалтерском учете путем равномерного уменьшения первоначальной стоимости в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации).

Аналитический учет по счету 05 «Износ нематериальных активов» ведется в разрезе каждого конкретного объекта нематериальных активов. В регистрах журнально-ордерной формы учета для отражения движения нематериальных активов (счет 04) используется журнал-ордер № 13-АПК, где для этих целей выделяется специальный раздел. Что касается счета 05, то он ведется в журнале-ордере № 10-АПК по аналогии со счетом 02.

10.6. Учет инвентаризации нематериальных активов

При инвентаризации нематериальных активов особое внимание обращают на наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительных прав на результаты интеллектуальной собственности (наличие патентов, свидетельств, договоров уступки (приобретения) патентов товарного знака и т.п.).

Необходимо проверить обоснованность включения соответствующих объектов в состав нематериальных активов. Следует при этом иметь в виду, что перечень объектов нематериальных активов в соответствии с п. 4 ПБУ 14/2000 является закрытым. Поэтому выявленные при инвентаризации объекты, не соответствующие критериям отнесения их к объектам нематериальных активов, необходимо списать со счета 04 «Нематериальные активы» (лицензии, патенты и т.п.).

Следует проверить факт действительного использования объектов нематериальных активов в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг или для управленческих нужд организации. Если объекты нематериальных активов в указанных целях не используются и не выявлено реальное намерение их использовать, то такие объекты подлежат списанию или продаже.

В процессе инвентаризации нематериальных активов проверяют также правильность отражении в отчетности стоимости нематериальных активов, их состава, сумм начисленной амортизации и раскрытия информации и отчетности и пояснительной записке.

Учетные и фактические данные по объектам нематериальных активов, а также выявленные количественные и стоимостные расхождения по соответствующим данным отражают в Инвентаризационной описи нематериальных активов (форма № ИНВ-1а).

10.7. Особенности учета деловой репутации

Под деловой репутацией организации понимают разницу между покупной ценой организации и балансовой стоимостью ее имущества. Эта разница может быть положительной и отрицательной. *Положительная* деловая репутация возникает при превышении покупной цены над балансовой стоимостью имущества приобретенной организации; она включается в состав нематери-

альных активов. *Отрицательная* деловая репутация образуется при превышении балансовой стоимости приобретенного имущества над покупной ценой; она учитывается в качестве доходов будущих периодов.

В процессе деятельности организации ее деловая репутация (цена фирмы) может изменяться, однако это не отражается в бухгалтерском учете и отчетности. Объектом бухгалтерского учета деловая репутация становится только в момент купли-продажи организации или ее части.

При приобретении организации по цене, превышающей балансовую стоимость ее имущества, купленное имущество приходится на соответствующих счетах по балансовой стоимости с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Деловая репутация приходится по счету 04 «Нематериальные активы» с кредита счета 76.

Пример 1.

Организация А приобрела организацию Б за 2200 тыс. руб. Балансовая стоимость имущества организации Б составляет 2 млн. руб., в том числе основных средств – 1000 тыс. руб., производственных запасов – 800 тыс. руб., прочих активов – 200 тыс. руб.

Балансовая стоимость имущества организации А составила 5 млн. руб., в том числе основных средств – 3 млн. руб., производственных запасов – 1 млн. руб., прочих активов – 1 млн. руб. После приобретения организации Б балансовая стоимость имущества организации А составила 7,2 млн. руб., в том числе основных средств – 4 млн. руб., производственных запасов – 1,8 млн. руб., прочих активов – 1,2 млн. руб., нематериальных активов – 0,2 млн. руб.

В организации А в бухгалтерском учете по операции приобретения организации Б будут сделаны следующие записи:

Дебет счета 01 «Основные средства» – 1000 тыс. руб.;

Дебет счета 10 «Материалы» – 800 тыс. руб.;

Дебет других счетов имущества – 200 тыс. руб.;

Дебет счета 04 «Нематериальные активы» – 200 тыс. руб.;

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 2200 тыс. руб.

Пример 2.

Организация А приобрела организацию Б за 1700 тыс. руб. Остальные условия аналогичны условиям предыдущего примера.

В организации А в бухгалтерском учете по операции приобретения организации Б будут осуществлены следующие записи:

1) Дебет счета 01 «Основные средства» – 1000 тыс. руб.;

Дебет счета 10 «Материалы» – 800 тыс. руб.;

Дебет других счетов имущества — 200 тыс. руб.;

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 1700 тыс. руб.;

2) Дебет счета 76 Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» – 300 тыс. руб.

Приобретенная деловая репутация амортизируется в течение 20 лет (но не более срока деятельности организации) путем равномерного уменьшения ее первоначальной стоимости. Ежемесячно сумму амортизации списывают в дебет счетов учета затрат на производство с кредита счета 04 «Нематериальные активы».

Отрицательная деловая репутация организации равномерно относится на финансовые результаты организации. При этом дебетуют счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Вопросы для самопроверки

1. Что относится к нематериальным активам?
2. Оценка нематериальных активов.
3. По какой стоимости учитывают НМА в бухгалтерском учете?
4. По какой стоимости отражают НМА в балансе?
5. Как отражают в учете поступление НМА?

11. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

11.1. Экономическое содержание финансовых вложений

В условиях рыночной экономики предметом «купли-продажи» могут быть не только основные средства (земельные участки, здания, автомашины и т.д.), материальные оборотные средства (сырье, материалы, готовая продукция, товары и т.д.), нематериальные активы (патенты, лицензии, торговые марки и т.д.), но и ценные бумаги, к которым относятся акции, облигации, казначейские обязательства и т.д.

Организации могут производить свои вложения, т.е. осуществлять инвестиционную деятельность с целью получения предпринимательского дохода, дивиденда.

Инвестиции следует подразделять на два вида: финансовые вложения и вложения во внеоборотные активы.

Финансовые инвестиции представляют собой вложения в акции, облигации и другие ценные бумаги, выпущенные государством и негосударственными компаниями. Так, выпуск государственных займов и размещение их среди населения позволяют государству в определенной мере пополнять бюджет. Частные компании, выпуская акции, предоставляя другим компаниям займы, стремятся получить доход. Однако финансовые вложения лишь частично направляются на увеличение реального капитала, так как значительная их часть является непроизводственными вложениями капитала.

Организации могут осуществлять финансовые вложения двух видов: краткосрочные и долгосрочные.

Однако в основе такого деления должен лежать не период их обращения, а степень ликвидности, т.е. возможность их быстрой продажи для получения денежных средств. Кроме того, осуществляя финансовые вложения на срок до 12 месяцев, они могут быть по разным причинам переведены в долгосрочные или наоборот. Установлением срочности финансовых вложений должны заниматься специалисты. Объектом текущего бухгалтерского учета должны быть лишь финансовые вложения без подразделения на долгосрочные и краткосрочные. Для целей бухгалтерской отчетности специалисты по инвестициям совместно с главным бухгалтером должны определить, какие финансовые вложения по

состоянию на отчетную дату должны быть размещены в разделе I актива баланса «Внеоборотные активы» (долгосрочные), а какие – в разделе II «Оборотные активы» (краткосрочные).

11.2. Виды ценных бумаг

Финансовые вложения можно классифицировать на следующие виды:

- пай;
- акции;
- облигации;
- векселя;
- предоставленные займы и другие.

Паи представляют собой вложения в уставные (складочные) капиталы других организаций, как физических, так и юридических лиц. Вложения физических лиц (имущественный пай) – стоимость принадлежащей работникам доли в общем имуществе организации. Имущественный пай зависит от трудового вклада работника в создании фонда, т.е. он устанавливается на основании трудового стажа, оплаты труда и других показателей.

Юридические лица могут внести денежные средства и недвижимое имущество в виде долевого участия (пая) в уставные (складочные) капиталы других организаций.

Акции представляют собой ценные бумаги, удостоверяющие право владельца на долю в собственных средствах акционерного общества, на получение дохода от его деятельности и, как правило, на участие в управлении этим обществом.

Акции различаются по характеру собственности, получению дохода и количеству голосов.

По характеру собственности акции делятся на предъявительские (без указания собственника) и именные (с указанием конкретного лица).

По способу получения дохода (дивиденда) акции делятся на обыкновенные и привилегированные.

Дивиденд по привилегированным акциям является фиксированным и выплачивается в первую очередь. По обыкновенным акциям дивиденд зависит от размера прибыли, оставшейся после выплаты по привилегированным акциям, и количества выпущенных акций.

Облигации – это ценные бумаги (долговые обязательства), по которым, в отличие от акций, их владельцам периодически выплачивается определенный дивиденд.

По сроку использования для целей бухгалтерской отчетности они подразделяются на краткосрочные и долгосрочные, а по источнику выпуска – на государственные и коммерческие.

По способу выплаты дохода облигации подразделяют на выигрышные и купонные. Выигрыш выплачивается в определенной сумме в зависимости от номера и серии облигации. Доход по облигациям может быть выплачен путем оплаты купона.

Купон представляет собой часть облигации, которая отрезается от нее и передается вместо расписки при получении дивиденда.

Вексель – ценная бумага, которая удостоверяет безусловное денежное обязательство векселедателя уплатить при наступлении срока платежа определенную сумму денег владельцу векселя (векселедержателю). Вексель может выступать не только как средство платежа, но и как форма кредита.

Таким образом, вексель представляет собой долговое обязательство строго установленной законом формы, выдаваемое заемщиком (векселедателем) кредитору (векселедержателю), предоставляющее ему право требовать с заемщика уплаты к определенному сроку суммы денег, указанной в векселе. Существует несколько видов векселей:

- простой вексель (соло-вексель) – обязательство, выдаваемое заемщиком на имя кредитора;
- переводный вексель (тратта) – письменный приказ одного лица – кредитора (трассанта) другому лицу – заемщику (трассату) уплатить определенную сумму денег третьему лицу (ремитенту);
- коммерческий вексель выдается заемщиком под залог товаров;
- банковский вексель (тратта) – выставляется банками данной страны на своих зарубежных корреспондентов (иностранные банки);
- казначейский вексель – выпускается государством для покрытия своих расходов.

Предоставляемые займы – один из видов финансовых вложений, который заключается в том, что одна организация при наличии соответствующей лицензии может предоставить другой

организации краткосрочный или долгосрочный денежный или натуральный заем.

Десятого декабря 2002 г. Министерство финансов России приказом № 126н утвердило Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02).

11.3. Общие принципы учета финансовых вложений

Пункт 1 ПБУ 19/02 устанавливает правила формирования информации о финансовых вложениях, как в бухгалтерском учете, так и бухгалтерской отчетности. Поэтому нормативные акты, принятые ранее и регулирующие порядок отражения аналогичной информации в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности, принимаются в части, не противоречащей новому ПБУ.

Положение определяет такое понятие, как финансовые вложения, под которыми следует понимать активы, для которых одновременно выполняются три условия:

1) наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;

2) переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);

3) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью, в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т. п.).

Безусловно, данное определение финансовых активов потребует дополнительных уточнений и разъяснении по вопросам как учета, так и формирования отчетности.

С введением в действие ПБУ 19/02 изменился состав финансовых вложений. Теперь в их перечень включаются:

- государственные и муниципальные ценные бумаги;
- ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определена (облигации, векселя);

- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ);
- займы, предоставленные другим организациям;
- дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования;
- вклады организации-товарища по договору простого товарищества;
- депозитные вклады в кредитных организациях.

Данный перечень является открытым, т.е. в состав финансовых вложений могут быть отнесены объекты, удовлетворяющие предъявляемым требованиям.

Новое определение финансовых вложений привело к несоответствию между показателями бухгалтерской отчетности и данными бухгалтерского учета. Во-первых, финансовые вложения учитываются на разных счетах бухгалтерского учета: ценные бумаги, предоставленные займы, вклады по договору простого товарищества – на счете 58 «Финансовые вложения», депозитные вклады – на счете 55 «Специальные счета в банках».

Во-вторых, к финансовым вложениям стали относиться активы, способные приносить организации экономические выгоды. Как известно, предоставленные займы отражаются на счете 58 «Финансовые вложения» независимо от условий договора займа, т.е. предусмотрены или нет проценты по этому договору. Однако беспроцентные займы по определению не являются финансовыми вложениями, так как не выполняется последнее условие – способность приносить экономические выгоды. Поэтому на счете 58 отражаются объекты учета, которые как относятся, так и не относятся к финансовым вложениям.

Пункт 5 ПБУ 19/02 предоставляет право предприятиям самостоятельно устанавливать учетную единицу финансовых вложений. Критериями при выборе учетной единицы являются, с одной стороны, формирование полной и достоверной информации о финансовых вложениях, а с другой стороны, – организация надлежащего контроля за их наличием и движением. В качестве учетной единицы предлагается применять серию, партию и т. д.

Требования к аналитическому учету с введением ПБУ 19/02 стали более жесткими. Согласно инструкции по применению Плана счетов аналитический учет финансовых вложений должен быть организован по видам и объектам финансовых вложений, срокам

осуществления финансовых вложений, организациям-продавцам ценных бумаг. Пункт 6 ПБУ 19/02 кроме этого установил необходимость раскрытия информации о названии ценных бумаг, номере, серии и т. д., номинальной цене, цене покупки, расходах, связанных с приобретением ценных бумаг, общем количестве, дате покупки, дате продажи или иного выбытия, месте хранения.

Положением по бухгалтерскому учету описан порядок определения стоимости выбывшего финансового актива, по которому не определяется текущая рыночная стоимость:

- по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений;
- по средней первоначальной стоимости;
- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

По *первоначальной стоимости* каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений могут оцениваться вклады, списываемые в уставные (складочные) капиталы других организаций (за исключением акций акционерных обществ); займы, предоставленные другим организациям; депозитные вклады в кредитных организациях; дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования.

Способ средней первоначальной стоимости и способ ФИФО применяются при оценке списываемых ценных бумаг, по которым не определяется рыночная стоимость.

Стоимость списываемых ценных бумаг, по которым определяется текущая рыночная стоимость, устанавливается исходя из *последней оценки*.

Способ оценки применяется не менее чем в течение одного отчетного года по каждой группе (виду) финансовых вложений.

Положением по учету финансовых вложений определен порядок признания доходов и расходов по финансовым вложениям. При классификации доходов по операциям с финансовыми вложениями следует руководствоваться ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденным приказом Минфина России от 06.05.99 № 32н.

Согласно п. 36 ПБУ 19/02 расходы, связанные с обслуживанием финансовых вложений (например, оплата услуг банка, депозитария за хранение финансовых вложений, предоставление выписки

со счета депо и т. п.), признаются операционными расходами организации.

Положением по учету финансовых вложений вносятся существенные изменения в порядок формирования резерва под обесценение финансовых вложений. Под обесценением финансовых вложений понимается «устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности» (п. 37 ПБУ 19/02). Из данного определения следует, что резерв может создаваться только по тем финансовым вложениям, по которым не определяется текущая рыночная стоимость и по которым подтверждается устойчивое существенное снижение стоимости.

При наличии признаков обесценения организации должны проверять указанные условия не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года. Но при этом организациям дано право производить указанную проверку на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности.

Резерв создается на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью финансовых вложений. Под расчетной стоимостью понимается разница между стоимостью финансовых вложений, по которой они отражены в бухгалтерском учете (учетной стоимостью), и суммой такого снижения (п. 37 ПБУ 19/02). Резерв под обесценение финансовых вложений образуется коммерческими организациями за счет финансовых результатов (в составе операционных расходов), а некоммерческими – за счет увеличения расходов.

Как уже отмечалось, ПБУ 19/02 регламентирован и порядок формирования бухгалтерской отчетности по финансовым вложениям. Согласно п. 41 ПБУ 19/02 финансовые вложения в бухгалтерской отчетности должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные.

11.4. Учет паев и акций

Для учета финансовых вложений, как краткосрочных, так и долгосрочных, в Плане счетов бухгалтерского учета предусмотрен счет 58 «Финансовые вложения». Этот счет предназначен для

обобщения информации о наличии и движении инвестиций организации в ценные бумаги других организаций, процентные облигации государственных и местных займов, уставные капиталы других организаций в нашей стране и за рубежом, а также предоставленных другим организациям займов.

Этот счет по отношению к балансу является активным: по дебету счета учитываются наличие и новые финансовые вложения, а по кредиту – их списание.

К счету 58 «Финансовые вложения» могут быть открыты следующие субсчета:

- 1) «Паи и акции»;
- 2) «Долговые ценные бумаги»;
- 3) «Предоставленные займы»;
- 4) «Вклады по договору простого товарищества» и др.

Синтетический учет осуществляется в Главной книге в обобщенном виде (без подразделений по субсчетам) и в денежном выражении.

Аналитический учет при журнально-ордерной форме ведется позиционным способом в журнале-ордере № 3 и ведомости № 25. Построчно записываются финансовые вложения (по видам в разрезе субсчетов) в течение месяца. По окончании месяца журнал-ордер и ведомость закрываются, выводятся обороты и сальдо на первое число следующего месяца. Сальдо переносится в новые учетные регистры.

Рассмотрим содержание основных видов финансовых вложений в разрезе рекомендованных субсчетов.

По субсчету 1 «Паи и акции» учитываются наличие и движение вложений в акции акционерных обществ, уставные капиталы других организаций, созданных на территории страны и за рубежом на определенный срок: краткосрочные (до 12 месяцев) и долгосрочные (свыше 12 месяцев).

Паи (долевое участие) представляют собой отвлечение средств организации в уставный капитал других отечественных организаций и иностранных фирм.

Долевое участие может быть инвестировано не только в форме денежных средств:

Дебет 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции»

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», но и в форме неденежных средств.

Так, при инвестировании объектов имущества, по которым начисляется амортизация (основные средства и нематериальные активы), составляются следующие бухгалтерские записи:

- списание суммы начисленной амортизации:

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 01 «Основные средства»;

- списание остаточной стоимости инвестируемого объекта:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» Кредит 01 «Основные средства»;

- отражение долевого участия по договорной стоимости:

Дебет 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

При инвестировании объектов имущества, по которым амортизация не начисляется, производятся следующие бухгалтерские записи:

- списание учетной стоимости инвестируемого объекта:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» Кредит 07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 41 «Товары» и др.;

- отражение долевого участия по договорной стоимости:

Дебет 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

Финансовый результат, выявленный на счете 91 «Прочие доходы и расходы», перечисляется на счет 99 «Прибыли и убытки». При продаже и выкупе паев составляется бухгалтерская запись:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» Кредит 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции» – по учетной стоимости и одновременно: Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» – по договорной стоимости.

Акции представляют собой ценные бумаги, выпускаемые акционерным обществом и дающие право их владельцу на получение определенного дохода (дивиденда) из прибыли акционерного общества, размер которого заранее не устанавливается.

При операциях с акциями необходимо различать такие понятия, как «номинальная стоимость акции», «цена акции», «ликвидационная цена акции».

Номинальная стоимость – это стоимость, указанная на акции при ее выпуске. Она определяет, какая часть уставного капитала приходится на одну акцию на момент формирования АО. Она может изменяться. Например, при переоценке основных средств организации увеличение уставного капитала акционерными обществами, созданными в ходе приватизации, может происходить как путем дополнительного выпуска акций на общую сумму увеличения уставного капитала, так и путем увеличения номинальной стоимости акций.

При увеличении номинальной стоимости акции необходимо зарегистрировать выпуск акций с новым номиналом и изъять из обращения прежние акции (при наличной форме выпуска) или сертификаты прежних акций (при безналичной форме выпуска) и выдать акционерам новые акции или сертификаты.

Цена акции – это цена, по которой акция продается и покупается на рынке. Если акция котируется на фондовой бирже, то она продается по так называемой *курсовой цене*. В основе курсовой цены лежит номинальная стоимость акции, но в отличие от номинальной стоимости курсовая цена постоянно меняется в зависимости от спроса и предложения на рынке. Так, на чековых аукционах в период ваучерной приватизации акции выставлялись на продажу по номинальной стоимости, однако сегодня курсовая цена акции многих приватизированных предприятий сильно выросла и значительно превышает номинальную стоимость.

Однако следует учитывать, что на балансе оценивается первоначальная стоимость имущества, а его текущая цена, особенно в условиях инфляции, может быть иной. Поэтому применяется еще и такое понятие, как «ликвидационная цена», которая определяется как отношение фактической цены имущества на момент его реализации (ликвидация по какой-либо причине) к количеству акций, выпущенных АО при его создании.

Стоимость акции выражается в рублях независимо от формы внесения вклада.

Акции приносят инвестору два вида дохода. Дивиденды – это периодические выплаты акционерам части прибыли акционерного общества. Курсовая стоимость акции – это цена, по которой ее можно продать на рынке ценных бумаг. Разница между ценой покупки и ценой продажи акции и составит доход (или убыток) от курсовой стоимости. Например.

1) Приобретены за наличный расчет акции АО «Екатерина» по номинальной стоимости, на что будет сделана бухгалтерская запись:

Дебет 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции»
Кредит 50 «Касса».

2) При начислении дивидендов по акциям составляется бухгалтерская запись:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие

доходы»,

а при поступлении дивидендов на расчетный счет:

Дебет 51 «Расчетные счета»
Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

3) При погашении (выкупе) и продаже акций производится их списание:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции».

4) Начислены на покупателя акции:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

Финансовый результат от продажи акций определяется путем выведения сальдо по счету 91 «Прочие доходы и расходы». Кредитовое сальдо (прибыль) или дебетовое сальдо (убыток) перечисляется на счет 99 «Прибыли и убытки».

11.5. Учет долговых ценных бумаг

По субсчету 2 «Долговые ценные бумаги» счета 58 учитываются наличие и движение инвестиций в государственные и частные долговые ценные бумаги (облигации и др.).

Облигации выпускаются на определенный срок и представляют собой ценные бумаги (долговые обязательства), по которым владельцу выплачивается ежегодный доход, размер которого заранее установлен в форме определенного процента к номинальной стоимости облигации (в отличие от акции, величина дивиденда по которой зависит от общей доходности предприятия).

Облигации и другие ценные бумаги приходят на счете 58, субсчет 2 «Долговые ценные бумаги», по фактической стоимости приобретения, которая может быть выше или ниже ее номинальной стоимости. Однако к моменту погашения (выкупа) облигации ее учетная стоимость должна соответствовать номинальной. Это достигается путем списания разницы между покупной и номинальной стоимостью облигации на прочие расходы, а при списании разницы между номинальной и покупной – на прочие доходы. Списание разницы производится при каждом начислении причитающихся по облигациям дивидендов.

Пример.

Организация приобрела за счет подотчетных сумм облигации номинальной стоимостью 400000 руб. в ОАО «Лариса» за 408000 руб. (1-й вариант), а в ОАО «Алла» – за 392000 руб. (2-й вариант). Процент по облигациям составляет 6% в год, которые выплачиваются по отрывным купонам два раза в год (через каждые 6 месяцев). Срок погашения (выкупа) облигаций наступит через 5 лет.

На основе предложенного условия должна быть составлена следующая корреспонденция счетов, представленная в таблице 2.

По данным таблицы 2 через 6 месяцев инвестиции в облигации будут оцениваться в 407200 руб. (1 вариант) и 392800 руб. (2-й вариант).

Таблица 2

Решение задачи

№ п/п	Содержание операций	1-й вариант			2-й вариант		
		Дебет	Кредит	Сумма	Дебет	Кредит	Сумма
1	Оприходованы приобретенные за счет подотчетных сумм облигации при номинальной стоимости 400000 руб.	58-2	71	40800	58-2	71	39200
2	Через 6 месяцев начислен дивиденд по облигации из расчета 6% годовых (за полгода 3% от 400000 руб.)	76	91-1	12000	76	91-1	12000
3	Одновременно погашается разница между фактической и номинальной стоимостью [за полгода при 5-ти летнем сроке (8000 руб. : 10)]	91-2	58-2	800	58-2	91-1	800
4	Поступили на расчетный счет дивиденды по облигациям	51	76	12000	51	76	12000

За 5 лет в обоих вариантах дивиденды составят 120000 руб., а учетная стоимость облигаций достигнет номинальной стоимости –

400000 руб. Это позволит в дальнейшем совершить следующие операции с облигациями: произвести их погашение или реализовать на рынке ценных бумаг. При погашении (выкупе) облигаций составляется бухгалтерская запись:

Дебет 51 «Расчетные счета», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Кредит 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги».

При реализации облигаций:

а) списание номинальной стоимости облигаций :

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги»;

б) начисление (получение) на покупателя договорной стоимости реализованных облигаций :

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и др.

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

На этом же субсчете учитываются сертификаты (облигации специальных государственных займов). Новыми инструментами финансового рынка являются депозитные сертификаты. Они имеют много общего с банковскими вкладами, но в отличие от них *сертификат* является ценной бумагой и обладает всеми характерными особенностями: его можно продать, но нельзя использовать при оплате товаров или услуг. Сертификат может быть именным или на предъявителя. При продаже именного сертификата сделка должна быть зарегистрирована в установленном порядке: на оборотной стороне делается передаточная надпись, скрепляемая подписями предыдущего и нового владельцев, заверенная их печатями. Долгосрочные сертификаты имеют заранее определенный срок. По операциям с сертификатами составляются следующие бухгалтерские записи:

1) при приобретении сертификатов:

Дебет 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги»

Кредит 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др.;

2) при зачислении процентов на счета в банках:

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

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»;

3) при погашении (выкупе) или реализации сертификатов:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги»;

4) при поступлении денег от покупателя сертификатов:

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

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

Аналитический учет облигаций, сертификатов и других ценных бумаг ведется по их видам с указанием наименования организации (фирмы), которая их выпустила, номеров (серий), номинальной и фактической стоимости каждой облигации. По реестру, содержащему указанные данные (реквизиты), ценные бумаги сдаются для хранения в кассу организации. Построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о размещении ценных бумаг на территории страны и за рубежом.

11.6. Учет предоставленных займов

По субсчету 3 «Предоставленные займы» счета 58 учитывается движение предоставленных одной организацией (заимодавцем) другим организациям (заемщикам) долгосрочных (сроком свыше 1 года) или краткосрочных (сроком до 1 года) денежных и натуральных займов. Коммерческое кредитование осуществляется на принципах *срочности* – заем предоставляется на конкретный срок; *возвратности* – заем должен быть возвращен при наступлении срока платежа; *платности* – за пользование займом заемщик выплачивает заимодавцу определенный процент; *обеспеченности* – выданный заем должен обеспечиваться наличием имущества у заемщика или письмом гаранта. Принцип «целевое использование полученных ссуд», который был одним из основных принципов банковского кредитования, не является обязательным для заимодавца. Предоставленные займы по-разному отражаются в текущем бухгалтерском учете организации-заимодавца и организации-заемщика. Займы, с одной стороны, представляют финансовые

вложения (для заимодавца), а с другой – у заемщика возникает кредиторская задолженность перед заимодавцем в связи с получением денежного или натурального займа.

Для учета расчетов по коммерческому кредитованию в Плане счетов бухгалтерского учета предусмотрены два пассивных счета:

66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,

67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Следует отметить, что суммы, учтенные на аналитических счетах субсчета 3 «Предоставленные займы» счета 58, должны соответствовать записям на аналитических счетах по учету займов на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Пример.

Организация-зимодавец ООО «Рассвет» предоставила организации-заемщику ООО «Урожай» натуральную (семенную) ссуду на сумму 200 000 руб. сроком на 9 месяцев. За пользование ссудой взимается 20% деньгами (40 000 руб.) и 10% натурой (семенами) на 20 000 руб. Эти хозяйственные операции будут отражены в учете заимодавца и заемщика следующим образом.

Таблица 3

Отражение операций по предоставленному краткосрочному займу

В учете заимодавца ООО «Рассвет»					В учете заемщика ООО «Урожай»				
№	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма	№	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
1	Предоставлена натуральная ссуда	58-3	10	200000	1	Поступила натуральная ссуда	10	66	200000
2	Начислены проценты за предоставленную натуральную ссуду	58-3	91-1	60000	2	Начислены проценты за пользование натуральной ссудой	20	66	60000
3	Оприходованы поступившие от заемщика:				3	Возвращены заимодавцу:			
	А) натуральная ссуда	10	58-3	200000		А) натуральная ссуда	66	10	200000
	Б) проценты натурой	10	58-3	20000		Б) проценты натурой	66	10	20000
	В) проценты деньгами	51	58-3	40000		В) проценты деньгами	66	51	40000

11.7. Учет векселей

В настоящее время в хозяйственную практику возвращается использование векселей. *Вексель* – это вид ценной бумаги, представляющей собой письменное долговое обязательство, составленное в установленной законом форме и дающее ее владельцу безусловное право требовать по наступлении срока с лица, выдавшего или акцептовавшего обязательство, уплаты оговоренной в нем денежной суммы. Сейчас применяются два вида векселей: *финансовые* и *товарные*, которые имеют разную нормативную базу бухгалтерского учета и налогообложения.

Товарный вексель сочетает в себе свойства ценной бумаги, долгового обязательства и средства платежа. Применяют такие векселя при расчетах между организациями за поставку товаров, выполнение работ и оказание услуг. Особенности товарных векселей являются следующие:

- товарный вексель применяется при сделках на срок не более 180 дней;
- сумма товарного векселя отражается в бланке векселя;
- процентом по товарному векселю считается разница между вексельной суммой и кредиторской задолженностью, в обеспечение которой он выписан;
- в бухгалтерском учете товарные векселя учитываются по вексельной сумме, т.е. по номиналу векселя.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерский учет операций, связанных с обращением векселей, осуществляют:

- организация, выдавшая вексель (векселедатель), на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- организация, получившая деньги по векселю (векселедержатель), на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет 3 «Векселя полученные».

Пример.

Покупателем выдан вексель на сумму 115 000 руб. на срок 3 месяца с уплатой 8% годовых. Вексель был оплачен в срок.

По этому условию будут сделаны следующие бухгалтерские записи:

- 1) получен вексель:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет 3 «Векселя полученные»

Кредит «Продажи», субсчет 1 «Выручка» – 115 000 руб.

2) оплачен вексель на сумму 115 000 руб. и начисленные проценты:

Дебет 62

Кредит 91 $((115000 \text{ руб.} \times 8\%) / 12 \text{ мес.} \times 3 \text{ мес.})$ 2300 руб.

3) поступили деньги на расчетный счет:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет 3 «Векселя полученные» $(115000 + 2300)$ 117300 руб.

Расчеты векселями третьих лиц (финансовыми). Если покупатель товарно-материальных ценностей в качестве оплаты индосирует на продавца вексель третьего лица, то в таком случае на дату индосамента задолженность покупателя погашается. Полученный вексель отражается как финансовое вложение по цене приобретения, которая обычно равна продажной цене продукции (товаров, работ, услуг). При этом номинал векселя не имеет значения для бухгалтерского учета. В этот же момент продукция считается реализованной и с точки зрения налогового учета.

В бухгалтерском учете делают записи:

Дебет 58 «Финансовые вложения»

Кредит 62 субсчет 3.

В дальнейшем продажа или погашение векселя проводится обычным порядком через счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

Дебет 91-2 Кредит 58 – на учетную стоимость векселя,

Дебет 51 Кредит 91-1 – на продажную цену векселя или сумму его погашения.

11.8. Учет обесценивания финансовых вложений

Под *обесценением* финансовых вложений понимают устойчивое существенное снижение их стоимости. Разница между учетной стоимостью финансовых вложений и суммой снижения их стоимости называется расчетной стоимостью финансовых вложений. Данный показатель исчисляют по тем финансовым вложениям, по которым не определяют текущую рыночную стоимость.

Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений характеризуется наличием следующих условий:

- на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость финансовых вложений существенно превышает их расчетную стоимость;
- в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно уменьшалась;
- на отчетную дату отсутствуют признаки существенного повышения расчетной стоимости.

Обесценение финансовых вложений происходит при появлении у организаций – эмитентов ценных бумаг – признаков банкротства, совершении на рынке ценных бумаг сделок с ценными бумагами по цене существенно ниже их стоимости, отсутствии или существенном снижении поступлений от финансовых вложений. При возникновении указанных или подобных ситуаций организация обязана осуществлять проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений.

Если проверкой будет подтверждено устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, то на разницу между их учетной и расчетной стоимостью организация образует резерв под обесценение финансовых вложений.

Образование резерва отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 59 «Резервы под обесценивание финансовых вложений». Сумма резерва используется для формирования балансовой стоимости финансовых вложений, которая выступает как разница между учетной стоимостью и созданным резервом. Вместе с тем созданный резерв обеспечивает покрытие возможных убытков по операциям с финансовыми вложениями.

Проверка на обесценение финансовых вложений производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. Проверка может производиться на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности.

Если по результатам проверки выявляется дальнейшее снижение расчетной стоимости финансовых вложений, то сумма созданного резерва соответственно увеличивается. При повышении расчетной стоимости финансовых вложений на сумму повышения уменьшают созданный резерв.

При этом дебетуют счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы».

ды». Аналогичная запись делается при списании с баланса финансовых вложений, по которым ранее были созданы соответствующие резервы. Аналитический учет по счету 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» ведется по каждому резерву.

Если до конца гола, следующего за годом создания резерва под обесценение финансовых вложений, 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 (дебетуют счет 59 и кредитуют счет 91).

Вопросы для самопроверки

1. Что относится к финансовым вложениям?
2. На каком счете учитываются долгосрочные финансовые вложения?
3. Какими проводками отражают продажу ценных бумаг?
4. Для чего создают резерв под обесценивание ценных бумаг?
5. Как отражаются в учете операции по образованию и использованию резерва под обесценивание ценных бумаг?

12. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

12.1. Экономическое содержание производственных запасов

Для осуществления непрерывного процесса производства предприятие должно иметь постоянно в необходимых размерах запасы оборотных средств, т.е. материально-производственные запасы (МПЗ). Производственные запасы при потреблении полностью переносят свою стоимость на готовую продукцию. Минфин РФ утвердил приказом № 44н от 09.06.2001 г. новое Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (далее ПБУ 5/01).

В ПБУ 5/01 приведен перечень активов, которые относятся к материально-производственным запасам:

- активы, используемые в качестве сырья или материалов при производстве предназначенной для продажи продукции (выполнении работ, оказании услуг);
- активы, предназначенные для продажи;
- активы, используемые для управленческих нужд организации.

Срок полезного использования всех этих активов (кроме готовой продукции) не должен превышать 12 месяцев.

К МПЗ относятся следующие активы:

- Оборудование к установке;
- Материалы;
- Животные на выращивании и откорме;
- Готовая продукция;
- Товары.

Общим для всех этих активов (за исключением товаров) является то, что период их использования в организации не может превышать 12 месяцев.

Оборудование к установке. Сюда относятся технологическое и производственное оборудование и комплекты его запасных частей, требующие монтажа и предназначенные для установки в строящихся или реконструированных объектах. Такое оборудование вводится в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам, к полу, междуэтажным перекрытиям и прочим несущим конструкциям здания и сооружений.

Материалы могут использоваться на предприятии в качестве сырья при производстве продукции, предназначенной для продажи, для выполнения работ или оказания услуг, для управленческих нужд организации или продаваться.

Животные на выращивании и откорме включаются в состав МПЗ сельскохозяйственной организаций. К ним относятся:

- молодняк животных;
- взрослые животные, находящиеся на откорме и в нагуле;
- птицы;
- звери;
- кролики;
- семьи пчел;
- взрослый скот, выбракованный из основного стада для продажи;
- скот принятый от населения на продажу.

К *готовой продукции* относятся активы, законченные обработкой или комплектацией, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям стандартов, установленных в отношении готовой продукции, т.е. готовая продукция представляет собой конечный результат производственного цикла.

Товары приобретаются у физических или юридических лиц и предназначаются для продажи.

Единица учета МПЗ: номер, партия, однородная группа и т.д.

Основные задачи учета МПЗ:

- контроль за сохранностью МПЗ в местах их хранения и на всех стадиях обработки;
- правильное и своевременное документирование всех операций по движению МПЗ;
- выявление и отражение затрат, связанных с приобретением и изготовлением МПЗ;
- расчет фактической себестоимости списанных МПЗ и их остатков по местам хранения и статьям баланса;
- систематический контроль за выявлением излишков и неиспользуемых МПЗ, их реализацией;
- своевременное осуществление расчетов с поставщиками МПЗ, контроль за МПЗ, находящимися в пути, неотфактурованными поставками.

Данные бухгалтерского учета должны обеспечить формирование полной и достоверной информации о МПЗ, а так же обеспечить надлежащий контроль за их наличием и движением.

12.2. Организация складского хозяйства и учет производственных запасов на складе

Для обеспечения сохранности товарно-материальных ценностей на сельскохозяйственных предприятиях организуется складское хозяйство. На общих складах хранятся материальные ценности, не требующие особых условий для хранения, а зерно, нефтепродукты, минеральные удобрения хранятся на специфических складах.

Все материальные ценности передают под ответственность материально ответственным лицам, с которыми заключается договор. Учет движения материальных ценностей ведут на карточках складского учета (межведомственная форма № М-17). Записи на карточках производят только на основании документов – накладных, счетов-фактур. В конце каждого месяца материально ответственное лицо составляет отчет о движении материальных ценностей, обычно в натуральных единицах, и сдает в бухгалтерию. Бухгалтер материального стола на основании полученных от материально ответственных лиц отчетов составляет отчет в денежном выражении отдельно по субсчетам синтетических счетов и в целом по синтетическим счетам. В отчете указывают остаток на начало отчетного периода, приход, расход и выводят сальдо на конец месяца по каждому виду ценностей. Приход и расход группируют по источникам поступления и направлениям расходования, т.е. группировка производится по корреспондирующим счетам.

При наличии нескольких складов необходимо сосредоточить в каждом из них материально-производственные запасы определенных групп. Например, склад №1 использовать для хранения сырья и материалов, склад №2 – для хранения готовой продукции, склад №3 – для хранения товаров.

Внутри складов МПЗ должны размещаться по секциям, затем по типосорторазмерам в штабелях, на стеллажах и на полках с таким расчетом, чтобы обеспечить возможность быстрой их приемки, отпуска и проверки наличия. С этой же целью в местах

хранения МПЗ целесообразно прикреплять ярлык, свидетельствующий о содержании этого вида ценностей.

Склады должны быть обеспечены исправными весами, измерительными приборами и мерной тарой.

Складской учет ведется с использованием унифицированных форм первичной учетной документации.

Существует два способа хранения МПЗ:

- 1) партионный;
- 2) сортовой.

Соответственно и учет МПЗ на складе может быть организован либо партионным способом, либо сортовым.

Партионный способ учета МПЗ. В складском учете партией считается однородный товар, поступивший по одному транспортному документу. Кроме того, партией считаются:

а) МПЗ, поступившие одним видом транспорта, например, в одной автоколонне, железнодорожном вагоне, судне, барже, при этом количество транспортных документов (железнодорожных, водных накладных, коносаментов и т. д.) не ограничено;

б) МПЗ одного наименования, поступившие одновременно по нескольким транспортным документам одного поставщика без расхождений по количеству и качеству.

При партионном способе хранения каждая вновь поступившая партия МПЗ хранится отдельно от ранее поступившей.

Для контроля за поступлением и отгрузкой каждой партии МПЗ выписывается *партионная карта* (форма № МХ-10). Она выписывается в двух экземплярах на каждую партию МПЗ материально-ответственным лицом. Указываются все необходимые реквизиты отправителя, получателя, станции отправителя, номер и дата акта о приеме груза, а также наименование, артикул, сорт, цена, количество, масса поступивших МПЗ.

Один экземпляр партионной карты остается на складе и служит регистром складского учета МПЗ, второй – передается в бухгалтерию. По мере отпуска МПЗ материально-ответственным лицом в партионной карте указывается дата отпуска, номер расходного документа и количество (масса) отпущенных МПЗ.

Полный расход каждой партии МПЗ оформляется в партионной карте подписями уполномоченных на это лиц с указанием данных о применении норм естественной убыли и окончательного результата учета МПЗ (ценностей). После полного выбытия

данной партии МПЗ партионная карта склада передается в бухгалтерию для проверки и принятия соответствующего решения.

Сортовой способ учета МПЗ. При сортовом способе учета МПЗ хранятся по сортам. Каждые вновь поступившие МПЗ присоединяются к имеющимся ценностям того же наименования и сорта.

В этом случае материально-ответственное лицо ведет Журнал учета поступления продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения (форма № МХ-5) и Журнал учета расхода продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения (форма № МХ-6).

Кроме того, для учета движения материалов на складе по каждому сорту, виду и размеру применяется карточка учета материалов (форма № М-17. Карточка заполняется на каждый номенклатурный номер материала и ведется материально-ответственным лицом (кладовщиком, заведующим складом). В полученных карточках складского учета кладовщик заполняет реквизиты, характеризующие места хранения материалов (стеллажи, ячейки и т. п.). К месту хранения прикрепляется материальный ярлык.

Записи в карточку вносятся на основании первичных приходных и расходных документов в день совершения операции. Ежедневно выводятся на карточках остатки материалов (как правило, после каждой операции). Разноска из лимитно-заборных карт в карточки складского учета данных об отпуске материалов может производиться и по мере закрытия карт, но не позднее 1-го числа месяца, следующего за отчетным. При этом порядке записей лимитные карты следует хранить вместе с соответствующими карточками складского учета.

Контроль бухгалтерии за ведением складского учета. Работники бухгалтерии предприятия обязаны систематически, но не реже одного раза в неделю (декаду), осуществлять непосредственно на складах в присутствии заведующего складом или кладовщика проверку своевременности и правильности оформления первичных документов по складским операциям, а также своевременности и правильности записей в карточках складского учета, произведенных материально-ответственными лицами.

Проверку записи операций и выведенных кладовщиком остатков по каждой операции работник бухгалтерии подтверждает своей подписью по соответствующей строке карточки складского учета.

Материально-ответственные лица обязаны по требованию работника бухгалтерии предъявлять для фактической проверки (в натуре) определенные материальные ценности, особенно дорогостоящие и дефицитные.

Одновременно с проверкой работник бухгалтерии и кладовщик обязаны произвести приемку-сдачу первичных документов.

Приемка-сдача первичных документов, как правило, должна сопровождаться составлением специального реестра. Однако с согласия материально-ответственных лиц подтверждением приемки-сдачи документов может служить подпись работника бухгалтерии в карточке складского учета о проверке записей по каждой операции.

Сдача складом лимитных карт производится немедленно после использования лимита. На конец месяца должны быть сданы все лимитные карты (или месячные талоны от квартальных карт) независимо от использования лимита.

До сдачи лимитных карт их итоговые данные выверяются с аналогичными данными цеховых экземпляров лимитных карт (при ведении карт в двух экземплярах). Это делают работники складов, отпускавшие материалы, и работники цехов, получавшие их. Выверка подтверждается их подписями.

О выявленных серьезных дефектах и нарушениях в работе материально-ответственных лиц, а также о результатах выборочных проверок и проведенном инструктаже работник бухгалтерии должен в необходимых случаях докладывать главному бухгалтеру предприятия.

12.3. Оценка материально-производственных запасов

Порядок оценки МПЗ в бухгалтерском учете регулируется общими правилами оценки имущества и обязательств, которые установлены ст. 11 ФЗ «О бухгалтерском учете», и зависит от следующих факторов:

- объема прав организации на МПЗ;
- источника поступления (приобретения) МПЗ;

– варианта оценки МПЗ, выбранного в учетной политике организации.

Действующими нормативными документами установлены отдельно правила оценки в бухгалтерском учете МПЗ, принадлежащих и не принадлежащих организации на праве собственности.

Согласно п. 14 ПБУ 5/01 относительно МПЗ, находящихся «во владении организации, но не принадлежащих ей на праве собственности, находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора МПЗ принимаются к учету в оценке, предусмотренной в договоре.

Согласно ст. 11 ФЗ «О бухгалтерском учете» и ПБУ 5/01 порядок оценки МПЗ, приобретенных организацией в собственность, определяется в зависимости от источника поступления (приобретения). Оценка приобретенных за плату МПЗ осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

При изготовлении силами организации фактическая себестоимость МПЗ исчисляется исходя из затрат, связанных с производством данной части предметов труда.

Определение фактической себестоимости производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, осуществляется в оценке, согласованной учредителями организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Фактическая себестоимость производственных запасов, полученных организацией безвозмездно (по договору дарения), определяется исходя из их рыночной стоимости на дату оприходования.

В случае, когда МПЗ приобретаются в обмен на другое имущество, их фактическая себестоимость складывается исходя из балансовой стоимости обмениваемого имущества.

Фактическая себестоимость МПЗ, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательным порядком и предусмотренных ПБУ 5/01.

Оценка отпуска материалов в производство или иного выбытия осуществляется в соответствии с п. 16 ПБУ 5/01. При этом при оценке материалов по фактической стоимости заготовления

согласно п. 73 приказа Минфина России № 119н их списание производится одним из следующих способов:

- 1) по средневзвешенной себестоимости (МИФО);
- 2) метод оценки материальных ценностей по их первоначальной стоимости: сначала списывают в расход материалы по цене первой закупленной партии, затем второй, третьей и т.д. в порядке очередности (ФИФО);
- 3) материальные ресурсы оцениваются по фактической себестоимости каждой единицы.

Средняя себестоимость определяется по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей стоимости вида (группы) запасов на их количество по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в отчетном месяце.

Этот способ оценки материальных ресурсов является традиционным для отечественного учета.

При методе ФИФО производственные запасы списываются на производство последовательно в порядке их поставок на предприятие по принципу «первая партия на приход – первая в расход». Это означает, что независимо от того, какая партия отпущена в производство, сначала списывают материалы по цене первой закупленной партии, затем второй и т.д.

Преимущество метода в том, что он позволяет получать в остатке суммы материальных ценностей по цене последних по времени закупок, наиболее близко совпадающих с текущей рыночной стоимостью.

12.4. Синтетический учет материалов

Синтетический учет наличия и движения материальных ресурсов ведет на счете 10 «Материалы». Счет активный, сальдовый, инвентарный.

Остатки материальных ценностей и их приход записывают по дебету счета 10, расход и отпуск – по кредиту счета в суммах фактической себестоимости.

В дебет счета 10 относят все затраты по их приобретению (покупная стоимость материалов, наценки снабженческих организаций, транспортные услуги, таможенные пошлины и др.) с кредита счетов по учету расчетов.

Поступление материалов на предприятие может происходить по различным причинам и отражается в бухгалтерском учете следующими проводками:

– приобретены у поставщиков:

Дебет 10 Кредит 60 – на покупную стоимость,

Дебет 19 Кредит 60 – на сумму НДС;

– от учредителей в счет вклада в уставный капитал:

Дебет 10 Кредит 75-1;

– безвозмездно от других организаций:

Дебет 10 Кредит 98-2 «Безвозмездные поступления»;

– отходы от брака: Дебет 10 Кредит 28;

– отходы от ликвидации основных средств: Дебет 10 Кредит 91.

К счету 10 «Материалы» могут быть открыты следующие субсчета:

10-1 «Сырье и материалы»;

10-2 «Удобрения, средства защиты растений и животных»;

10-3 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;

10-4 «Топливо»;

10-5 «Тара и тарные материалы»;

10-6 «Запасные части»;

10-7 «Корма»;

10-8 «Семена и посадочный материал»;

10-9 «Материалы и сырье, переданные в переработку на сторону»;

10-10 «Строительные материалы»;

10-11 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» (сроком использования до 12 месяцев);

10-12 «Прочие материалы».

Фактическую себестоимость израсходованных материалов записывают в журнал-ордер № 10, 10/1 в корреспонденции:

Дебет 20, 23, 25, 26, 08, 91, 90 Кредит 10.

В зависимости от учетной политики организации поступление материалов может отражаться с использованием синтетических счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» или без применения этих счетов.

В первом случае на основании поступивших в организацию документов поставщиков делают запись: Дебет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» Кредит 60 «Расчеты с

поставщиками и подрядчиками», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и т.д.

Оприходование материалов, фактически поступивших в организацию, отражено: Дебет 10 «Материалы» Кредит 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

При учете материалов по учетным ценам разницу между их стоимостью по этим ценам и фактической себестоимостью их приобретения (заготовления) отражают на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

В организации учета без применения счетов 15 и 16 оприходование материалов в бухгалтерском учете записывают: Дебет 10 «Материалы» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др.

Использовать счет 15 для учета заготовительных операций или вести его на счете 10 «Материалы» – решает само предприятие при выборе учетной политики на предстоящий год.

12.5. Контроль за сохранностью материальных ценностей

В каждом хозяйстве должен быть обеспечен постоянный контроль за сохранностью имеющихся товарно-материальных ценностей. Важным приемом такого контроля является инвентаризация, которая позволяет контролировать как сохранность собственности предприятия, так и правильность ведения бухгалтерского учета. При инвентаризации материальных ценностей проверяют наличие продукции и производственных запасов на определенную дату путем пересчета, взвешивания, определения их объема и сопоставления полученных фактических данных с данными бухгалтерского учета.

12.6. Инвентаризация материалов

Положение по ведению бухгалтерского учета обязывает организации проводить инвентаризацию материально-производственных запасов:

– не менее одного раза в год по состоянию на 1 октября отчетного года (но не ранее) с целью объективного отражения состояния этих средств в годовом отчете;

- при смене материально-ответственных лиц и при стихийных бедствиях;
- в случае расхождений между данными бухгалтерского и складского учета.

Основная цель инвентаризации – выявление фактического наличия материально-производственных запасов в натуральном и стоимостном выражении.

Инвентаризация обеспечивает достоверность данных бухгалтерского учета и отчетности, так как в ходе ее проведения фактическое наличие МПЗ сопоставляется с данными бухгалтерского учета.

В процессе инвентаризации проверяются сохранность МПЗ; правильность их хранения, отпуска, состояние весового и измерительного инструмента; порядок ведения учета движения МПЗ.

По объему проверки инвентаризации подразделяются на *сплошные* и *выборочные*, а по времени – на *плановые* и *внезапные*. Организует и руководит проведением инвентаризации руководитель организации (его заместитель) или главный бухгалтер. Работу по проведению инвентаризации осуществляет комиссия, состоящая из некомпетентных лиц, которая назначается приказом руководителя организации. Для одновременного проведения проверок при большом объеме работ создаются рабочие инвентаризационные комиссии. Состав инвентаризационной комиссии утверждается приказом руководителя. В приказе должны быть указаны: должность, фамилия, имя, отчество председателя и членов комиссии, цель и объект инвентаризации, дата начала и окончания проведения инвентаризации, сроки сдачи материалов в бухгалтерию. Этот приказ регистрируется в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации, в которой отражаются и результаты, полученные в итоге. Следует иметь в виду, что отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания недействительными ее результатов.

На основании приказа председателя комиссии на момент проведения проверки материально-ответственное лицо прекращает все операции по отпуску и приемке МПЗ. Заведующий складом дает расписку в том, что все документы склада записаны в карточки учета МПЗ и сданы в бухгалтерию организации; все поступившие МПЗ оприходованы, а выбывшие – списаны в расход.

Бухгалтер к моменту проведения инвентаризации составляет инвентаризационную опись МПЗ по складам (ф. № инв-3). В эту опись вносятся сведения о фактическом наличии МПЗ, полученные в результате инвентаризации. В конце описи записывают указанные данные по последней странице и по описи в целом. Все члены комиссии подписывают последнюю страницу описи. В конце описи материально-ответственные лица дают расписку, подтверждающую, что комиссия произвела в их присутствии проверку ценностей, а также об отсутствии претензий к комиссии и о принятии перечисленных в описи ценностей на ответственное хранение.

Инвентаризационная опись передается в бухгалтерию, которая сравнивает фактические остатки материальных ценностей с данными бухгалтерского учета. При выявлении в описи отклонений от учетных данных при наличии количественно-суммового учета составляют сличительные ведомости, где выводятся расхождения между учетными данными и фактическим наличием по каждому наименованию и сорту МПЗ.

На предприятиях, где количественно-суммовой учет не ведется, выводятся расхождения в целом между фактическими остатками по данным инвентаризационной ведомости и учетными данными.

Для выявления результатов инвентаризации может использоваться книга остатков материалов, товаров и готовой продукции, в которой предусмотрены специальные графы для записи остатков материалов в натуре по данным инвентаризационных описей.

Во всех случаях расхождения, выявленные в результате инвентаризации (излишки или недостачи), оформляются посредством составления сличительных ведомостей и оцениваются по фактической себестоимости. Данные результатов проведенных инвентаризаций представляются руководителю организации в виде ведомости окончательных результатов инвентаризации.

В ходе проверки могут быть выявлены либо излишки, либо недостачи МПЗ.

Ценности оказавшиеся в излишке подлежат оприходованию с отнесением на финансовые результаты:

Дебет 07, 10, 11, 41, 43 Кредит 91-1.

Недостача ценностей списывается на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с уменьшением их стоимости и количества по счетам учета МПЗ:

Дебет 94 Кредит 07, 10, 11, 41, 43.

По решению руководителя сумма недостачи в пределах норм естественной убыли относится на издержки:

Дебет 25, 26, 44 Кредит 94.

Недостачи сверх норм естественной убыли относятся на материально-ответственных лиц:

Дебет 73-2 Кредит 94.

Если конкретные виновники не установлены, недостачи учитывают в состав прочих расходов:

Дебет 91-2 Кредит 94.

Результаты инвентаризации отражаются в том месяце, в котором была закончена инвентаризация, по годовой инвентаризации – в годовом отчете.

Недостачи, хищения и порчу материальных ценностей по счету 94 учитывают в ведомостях № 54 АПК аналитического учета недостач и потерь. Из ведомости № 54 АПК ежемесячно переносят данные в журнал-ордер № 10, откуда после сверки оборотов они будут записаны в Главную книгу.

Вопросы для самопроверки

1. Что относится к материально-производственным запасам?
2. Какими нормативными документами регулируется учет МПЗ?
3. На основании каких документов отражается поступление и списание МПЗ?
4. Каковы цели инвентаризации?
5. Что такое инвентаризационная разница?
6. В каких случаях поступление материалов на склад оформляется актом о приемке материалов?
7. Назовите виды первичной документации по учету движения материалов.
8. Что понимают под фактической себестоимостью материалов?
9. По каким ценам ведется текущий учет движения материалов?
10. На каком счете учитывают отклонения от учетных цен?
11. На каком счете учитывают материальные ценности?

13. УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

13.1. Содержание объекта учета

Учет труда и его оплаты является одним из важнейших участков бухгалтерского учета, обеспечивающих накопление и систематизацию информации о затратах труда на производство продукции и оплату труда каждому работнику. Необходимым условием правильного определения оплаты труда и соблюдения принципа материальной заинтересованности работников является хорошо организованный бухгалтерский учет.

Бухгалтерский учет труда и его оплаты должен обеспечить:

- точное и своевременное документальное отражение фактических затрат труда в различных отраслях хозяйства;
- точное отражение объемов выполненных работ или выхода продукции и использованного рабочего времени;
- контроль за правильностью применения установленных норм и расценок, обеспечивающих точное начисление оплаты труда;
- контроль за количеством труда, вложенным каждым работником хозяйства, с целью точного исчисления заработка и выплаты его в установленные сроки;
- контроль за использованием установленного фонда оплаты труда и численности работников хозяйства по их категориям;
- соблюдение порядка распределения оплаты труда по бухгалтерским счетам, обеспечивающего правильность исчисления затрат на объектах учета;
- широкое применение прогрессивных форм организации и оплаты труда, в том числе в условиях подрядных и арендных отношений.

Право граждан на труд закреплено Конституцией РФ, статьей 37 которой определено, что каждый гражданин имеет право свободно распоряжаться своими способностями к труду, выбирать род деятельности и профессию. Трудовые отношения всех наемных работников регулируются Кодексом законов о труде Российской Федерации. Независимо от организационно-правовой формы хозяйствующего или экономического субъекта необходимо строго соблюдать действующее законодательство о труде (КЗоТ) с последующими изменениями и добавлениями:

- использовать унифицированные формы первичной учетной документации, утвержденной Госкомстатом России, для учета личного состава работников, начисления и выплаты заработной платы;

- бухгалтерский учет расчетов с работниками по оплате труда осуществлять по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в соответствии с инструкцией к Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. №94н.

В основе трудовых взаимоотношений лежит трудовой договор (контракт), который заключается в письменной форме, что повышает гарантию сторон в реализации достигнутых договоренностей по важнейшим условиям труда. Вопросы оплаты труда в настоящее время решаются непосредственно организацией; их регулирование обычно осуществляется в коллективном договоре или другом законодательном акте.

В области социальных гарантий существуют определяющие направления в виде индексации доходов и компенсаций потерь населения в связи с инфляцией. Важное место в социальной защите и поддержке населения занимают государственные внебюджетные социальные фонды (Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации и фонды обязательного медицинского страхования), порядок формирования и использования средств которых регламентируется соответствующим законодательством. Указанные фонды образуются за счет специальных целевых отчислений и других источников, имеют определенную самостоятельность и используются на финансирование важнейших социальных мероприятий и программ.

В настоящее время среди важнейших задач учета труда и заработной платы можно назвать следующие:

- своевременно (в установленные сроки) производить расчеты с персоналом организации по оплате труда (начисление заработной платы и прочих выплат, сумм к удержанию и выдаче на руки);

- своевременно и правильно относить на себестоимость продукции (работ, услуг) суммы начисленной заработной платы и социального налога в доле, приходящейся органам социального страхования, пенсионного фонда и др.;

– собирать и группировать показатели по труду и заработной плате для целей оперативного руководства и составления необходимой отчетности, а также расчетов по социальному налогу.

Выполнение задач, стоящих перед учетом, способствует укреплению в хозяйствах трудовой и финансовой дисциплины, режиму экономии и рациональному использованию трудовых ресурсов.

Для успешной работы каждое сельскохозяйственное предприятие должно располагать определенным количеством работников. Количество и состав персонала зависят от размера хозяйства, характера его производственной деятельности, структуры и организации производства и других факторов. Потребность в рабочей силе каждое хозяйство планирует при составлении производственно-финансового плана (бизнес-плана).

13.2. Синтетический учет расчетов по оплате труда

Выдача заработной платы производится по платежным ведомостям в установленные на предприятии дни месяца. Основанием для выдачи является наличие приказа в кассу для оплаты указанной суммы.

Подписывают приказ руководитель предприятия и главный бухгалтер. Заработная плата выдается в течение трех дней, считая день получения денег в банке. По истечении трех дней кассир построчно проверяет и суммирует выданную заработную плату, а против фамилий лиц, не получивших ее, в графе «Расписка в получении» проставляет штамп или пишет от руки «Депонировано». Бухгалтер выписывает расходный ордер на выданную сумму заработной платы. Расходный кассовый ордер передается кассиру для регистрации в кассовой книге.

Своевременно не полученную рабочими и служащими заработную плату предприятие хранит в течение 3-х лет и учитывает ее в составе счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Депонированная заработная плата».

Бухгалтерия предприятия осуществляет не только расчет сумм причитающейся работникам заработной платы, премий, пособий, но и организует учет этих сумм на счетах бухгалтерского учета. Суммы начислений заработной платы и премий относятся

на производственные счета и включаются в себестоимость продукции.

Так, основная заработная плата, начисленная по сдельным расценкам, повременну, по тарифным ставкам и окладам, премии за производственные показатели относятся в дебет производственных счетов: 07 «Оборудование к установке», 08 «Капитальные вложения», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

- 1) Суммы начисленной заработной платы, премий:
Дебет 20, 23, 25, 26 и т.д. Кредит 70.
- 2) Сумма начисленных пособий по временной нетрудоспособности и прочие выплаты за счет средств социального страхования: Дебет 69 Кредит 70.
- 3) Сумма начисленных отпусков из резерва:
Дебет 96 Кредит 70.
- 4) Суммы, удержанные из зарплаты налогов в бюджет:
Дебет 70 Кредит 68.
- 5) Суммы, выплаченные наличными (зарплата, пособия, премии): Дебет 70 Кредит 50.
- 6) Депонированная зарплата, суммы, удержанные из зарплаты по исполнительным листам: Дебет 70 Кредит 76.
- 7) Суммы, удержанные из зарплаты за допущенный брак: Дебет 70 Кредит 28.
- 8) Суммы, удержанные в погашение задолженности за ранее нанесенный ущерб предприятию: Дебет 70 Кредит 73.

13.3. Учет удержаний из заработной платы и расчетов с работниками предприятия

Из начисленной заработной платы работников производятся следующие удержания:

- налог на доходы физических лиц;
- по исполнительным документам в пользу других предприятий и лиц;
- своевременно не возвращенные подотчетные суммы;

- за причиненный материальный ущерб;
- за товары, купленные в кредит;
- по полученным займам;
- профвзносы и др.

Налог на доходы физических лиц удерживается в соответствии с главой 23 НК РФ. Исчисление этого налога производится по совокупному годовому доходу, полученному в календарном году от всех источников на территории РФ и вне ее, как в денежной, так и в натуральной форме.

В состав совокупного дохода работников предприятия включаются следующие доходы:

- начисленная зарплата (в денежном и натуральном выражении);
- выплаты социального характера за счет собственных источников предприятия;
- пособия по временной нетрудоспособности;
- материальная помощь, подарки в части превышения 2000 руб.;
- дивиденды по акциям предприятия;
- материальная выгода по полученным от предприятия заемным средствам;
- прочие.

Не включаются в совокупный доход:

- пособия по социальному страхованию и обеспечению, за исключением пособий по временной нетрудоспособности;
- пособие по безработице;
- по беременности и родам;
- по уходу за ребенком до достижения им 1,5 лет;
- на погребение;
- выходное пособие при увольнении в соответствии с ТК РФ;
- стоимость амбулаторного и стационарного медицинского обслуживания своих работников;
- другие.

Совокупный доход в налогооблагаемом периоде по месту основной работы уменьшается на следующие вычеты: 1400 руб. – на 1 и 2 ребенка и по 3000 руб. на третьего и последующих детей.

Вопросы для самопроверки

1. В каких документах ведется учет рабочего времени?
2. Как начисляют повременную заработную плату?

3. Какие документы оформляются для начисления сдельной заработной платы?
4. Какой расчетный период для оплаты отпуска?
5. Как определяется налогооблагаемая база для налога на доходы физических лиц?
6. В каком размере могут предоставляются стандартные налоговые вычеты?
7. Кто имеет право на социальные и профессиональные вычеты?
8. В каком размере устанавливается аванс?
9. Как отражается в учете депонированная заработная плата?
10. Какие документы необходимы для составления расчетных ведомостей?

14. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ РЕАЛИЗАЦИИ

14.1. Понятие готовой продукции. Основные задачи их учета

Готовая продукция – конечный продукт производственного процесса предприятия. Это изготовленные на данном предприятии изделия и продукты, полностью укомплектованные, сданные на склад предприятия в соответствии с утвержденным порядком их приемки и готовые к реализации.

Для любого производственного предприятия средства, полученные от реализации готовой продукции, – основной источник дохода, поэтому учет выпуска готовой продукции занимает основное место в системе организации бухгалтерского учета.

После суммирования затрат на производство за месяц и оценки остатков незавершенного производства бухгалтерия переходит к калькулированию себестоимости выпущенной продукции.

Готовая продукция является «частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора)» (ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»).

Готовая продукция принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Достаточно часто на предприятиях возникает ситуация, когда сложно оценить фактическую себестоимость готовой продукции к моменту поступления ее на склад, так как ее фактическую себестоимость можно рассчитать только после окончания отчетного периода (месяца), а движение продукции происходит ежедневно, поэтому для текущего учета необходима условная оценка продукции. Для удобства текущего учета выпуска продукции и поступления готовой продукции на склад применяются учетные цены.

При постановке бухгалтерского учета в организациях особое место занимает учет готовой продукции, ее отгрузки и реализации, так как он напрямую влияет на финансовые показатели деятельности организации. В задачи бухгалтерского учета готовой продукции входят:

- систематический контроль за выпуском готовой продукции, состоянием ее запасов и сохранностью на складах; объемом выполненных работ и услуг;
- своевременное и правильное документальное оформление отгруженной и отпущенной продукции (работ, услуг), четкая организация расчетов с покупателями;
- контроль за выполнением плана договоров-поставок по объему и ассортименту реализованной продукции с целью оценки работы менеджера;
- своевременный и точный расчет сумм за реализованную продукцию, фактических затрат на ее производство и сбыт, расчет сумм прибыли.

Успешное выполнение этих задач зависит от ритмичности работы организации, правильной организации сбыта и складского хозяйства, своевременности документального оформления хозяйственных операций.

14.2. Документальное оформление

Переход готовой продукции из сферы производства в сферу обращения фиксируется в первичных документах. Выпуск продукции из производства оформляется приемо-сдаточными накладными, актами или ведомостями.

Отпуск готовой продукции и ее отгрузка оформляется приказом-накладной, которая включает два документа: приказ складу и накладную на отпуск. Приказ складу выписывают на основании условий договора с покупателями с указанием наименования покупателя, количества и ассортимента продукции, срока отгрузки.

Кладовщик комплектует продукцию по каждому приказу и передает экспедитору для отправки, записывая количество в графе «Отпущено».

Приказ подписывается начальником службы сбыта, кладовщиком и экспедитором. Один экземпляр остается на складе, второй передается экспедитору. После отгрузки продукции экспедитор передает в бухгалтерию *приказы-накладные и квитанции транспортных организаций, на основании этих документов выписываются платежные требования-поручения и счета-фактуры.*

Учет готовой продукции на складе организуется по оперативно-бухгалтерскому (сальдовому методу) аналогично учету

материалов. Каждому виду изделий присваивается номенклатурный номер.

Готовая продукция, как правило, должна быть сдана на склад в подотчет материально ответственному лицу. Крупногабаритные изделия и продукция, которая не может быть сдана на склад, принимается представителем заказчика на месте изготовления, комплектации и сборки.

Для учета готовой продукции на каждый номенклатурный номер изделий открывается *карточка складского учета или карточка учета материалов* (форма № М-17). По мере поступления и отпуска готовых изделий кладовщик на основе соответствующих документов записывает в карточках количество ценностей в графы «приход» и «расход» и рассчитывает остаток после каждой записи.

Бухгалтер должен ежедневно забирать со склада документы за истекшие сутки (приказы-накладные, товарно-транспортные накладные). Выборочно проверяет записи в карточках складского учета. Остатки готовой продукции периодически инвентаризуют.

В конце месяца на основании карточек складского учета кладовщик заполняет ведомость учета остатков готовых изделий в разрезе номенклатурных номеров и передает ее в бухгалтерию для сверки остатков по учетным ценам.

Также используются товарно-транспортные накладные, акты приемки материалов (ф. №М-7). Лимитно-заборные ведомости, акты на списание МПЗ, учетные листы, накопительные ведомости, отчеты о движении материальных ценностей (ф.№ 265 -АПК), отчет о движении горючего и смазочного материала (ф.№ 266-АПК) и др.

14.3. Учет и распределение коммерческих расходов

При заключении договора между поставщиком и покупателем в нем определяются условия поставки продукции, в соответствии с которыми распределяются обязанности и состав расходов, связанных с доставкой продукции. Эти расходы включаются в состав расходов на продажу (коммерческих).

Коммерческими называются расходы, связанные со сбытом продукции. В их состав входят: расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции (упаковочная бумага, древесина, шпагат); транспортные расходы по сбыту продукции,

производимые за счет поставщика согласно условиям поставок (погрузка, доставка, разгрузка); комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим предприятиям; расходы по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее реализации и оплате труда продавцов на сельскохозяйственных предприятиях; рекламные расходы; другие аналогичные по назначению расходы.

Таким образом, расходы, понесенные поставщиком до этого момента, будут включаться в состав коммерческих (расходов на продажу). Эти расходы в соответствии с Планом счетов финансово-хозяйственной деятельности организации учитывают на счете 44 «Расходы на продажу». Счет активный; сальдо равно сумме произведенных расходов, приходящихся на отгруженную, но не реализованную на начало месяца продукцию; оборот по дебету – затраты отчетного месяца, связанные с отгруженной продукцией; оборот по кредиту – затраты, списанные в отчетном месяце на реализованную продукцию. В соответствии с пунктом 9 ПБУ 10/99 коммерческие расходы могут включаться в себестоимость проданных продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Таким образом, в учетной политике организации может быть предусмотрен один из двух вариантов списания коммерческих расходов:

- расходы на упаковку и транспортировку, входящие в состав коммерческих расходов, включаются в себестоимость соответствующих видов продукции прямым путем. При невозможности такого отнесения они могут распределяться между отдельными видами реализованной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других показателей, предусмотренных в отраслевых инструкциях по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Все остальные коммерческие расходы (за исключением расходов на упаковку и транспортировку) ежемесячно относятся на себестоимость реализованной продукции (работ, услуг);

- все коммерческие расходы ежемесячно списываются на себестоимость реализованной продукции.

С целью расчета полной себестоимости выпущенной продукции по ее видам коммерческие расходы распределяются

пропорционально плановой себестоимости реализованной или выпущенной продукции. При составлении отчетных калькуляций определяется полная себестоимость выпущенной продукции, поэтому коммерческие расходы распределяются непосредственно по отдельным видам продукции путем прямого учета. Если указанные расходы на единицу продукции нельзя определить прямым путем, их распределяют пропорционально весу, объему или плановой производственной себестоимости отгруженной продукции.

При первом варианте учетной политики, когда не вся выпущенная продукция отгружается в отчетном месяце, для определения полной себестоимости выпуска продукции составляют расчет сумм коммерческих расходов, относимых на себестоимость выпущенной продукции. Этот расчет выполняется на основе объема товарного выпуска продукции и фактического уровня указанных расходов за отчетный месяц.

Таблица 4

Отражение на счетах коммерческих расходов

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Списана стоимость израсходованных материалов на упаковку отгруженной продукции	44	10
2	Списана стоимость оплаченных за счет подотчетных сумм услуг по отгрузке	44	71
3	Списана стоимость перевозки отгруженной продукции	44	60
4	Начислена зарплата грузчикам за погрузочно-разгрузочные работы	44	70
5	Создан резерв на отпуска грузчикам	44	96
6	Начислен ЕСН на зарплату грузчиков	44	69
7	Сумма коммерческих расходов списана на реализованную продукцию	90-2	44
8	Сумма коммерческих расходов отнесена к отгруженной продукции (например, по договору комиссии)	45	44

При журнально-ордерной форме учета аналитический учет по счету 44 организуется в ведомости № 15; по статьям расходов обороты по дебету счета 44 отражаются в журналах-ордерах №1, 2, 7, 10/1, а обороты по кредиту – в журнале-ордере №11.

14.4. Синтетический и аналитический учет сельскохозяйственной продукции

Синтетический учет готовой продукции на сельхозпредприятиях ведут на счете 43 «Готовая продукция» в течении года

в плановой оценки, которую в конце года корректируют до фактической.

Побочная продукция – это та, которая возникает попутно при производстве основной продукции. К побочной продукции сельхозпредприятий относятся:

- навоз (помет) крупного рогатого скота, свиней, овец, лошадей, птицы и других животных;
- солома, которую получают при уборке урожая зерновых, бобовых и некоторых других сельскохозяйственных культур;
- ботва корнеплодов (ее используют для подкормки дойного стада, молодняка некоторых видов животных);
- обрат, пахта и другие отходы от переработки молока;
- жмых и шроты от переработки семян масличных культур на растительное масло;
- пух и перо, которые получают птицефабрики;
- пчелиный воск;
- усы, черенки и отводки от многолетних насаждений;
- горбыль и опилки от распиловки леса на пилораме.

14.5. Учет выпуска готовой продукции

При учете выпуска продукции по нормативной (плановой) себестоимости используется счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции, сданных заказчиком работах и оказанных услугах за отчетный период, а также для выявления отклонения фактической производственной себестоимости этой продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости. Этот счет используется предприятием при необходимости.

По дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг (в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция», 90 «Реализация продукции (работ, услуг)» и др.).

При использовании в учете выпуска продукции счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» бухгалтерией предприятия оформляются следующие операции:

1) Готовая продукция сдана на склад:

Дебет 43 Кредит 40 – по нормативной (плановой) себестоимости готовой продукции.

Выполненные работы и оказанные услуги отражаются на счете 45 «Товары отгруженные»:

Дебет 45 Кредит 40 – по нормативной (плановой) себестоимости этих работ и услуг.

2) Готовая продукция отгружена покупателям:

Дебет 45 Кредит 43 – по нормативной (плановой) себестоимости готовой продукции.

3) В конце отчетного периода калькулируется фактическая себестоимость готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) и списывается со счетов учета затрат на производство на счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»:

Дебет 40 Кредит 20 (23) – на сумму фактической производственной себестоимости готовой продукции, сданной на склад, выполненных работ или оказанных услуг.

4) Отклонения фактической себестоимости реализованной продукции от ее нормативной или плановой величины списываются на счет учета реализации продукции:

Дебет 90 Кредит 40 – отражение превышения величины фактической производственной себестоимости над ее нормативной (плановой) величиной (перерасход);

Дебет 90 Кредит 40 – сторно на величину превышения плановой (нормативной) себестоимости над фактической производственной себестоимостью (экономия).

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» сальдо на отчетную дату не имеет и закрывается ежемесячно, поэтому данный счет в балансе не отражается.

14.6. Синтетический и аналитический учет реализации продукции

Под синтетическим учетом реализации готовой продукции понимается отражение в бухгалтерском учете всего объема отгрузки и отпуска в двух оценках – по фактической себестоимости, по отпускным ценам – с целью выявления финансовых результатов деятельности организации за отчетный месяц или период с начала года и за год.

Реализация готовой продукции отражается на счете 90 «Продажи». Счет 90 «Продажи» – активно-пассивный и частично финансово-результатный по назначению.

Планом счетов предусмотрена возможность открытия субсчетов к счету 90:

90-1 «Выручка»;

90-2 «Себестоимость продаж»;

90-3 «Налог на добавленную стоимость»;

90-4 «Акцизы»;

90-5 «Экспортные пошлины»;

90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

На субсчете 1 «Выручка» учитываются поступления активов, признаваемые выручкой.

На субсчете 2 «Себестоимость продаж» - себестоимость продаж, по которым на субсчете 1 «Выручка» признана выручка.

На субсчете 3 «Налог на добавленную стоимость» - суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика).

На субсчете 4 «Акцизы» – суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров).

На субсчете 5 «Экспортные пошлины» – для учета сумм экспортных пошлин.

Субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

При ручной обработке учетной информации такое требование можно выполнить, используя журнально-ордерную форму учета и ее регистры. В частности, журнал-ордер 11 и ведомости, открываемые к нему, позволяют накапливать информацию о продажах за соответствующие отчетные периоды.

Однако следует подчеркнуть, что согласно описанию к счету, 90 открытие субсчетов не является обязательным для организации. Поэтому, проанализировав виды деятельности, виды выпускаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг, необходимость в аналитической информации, в раздельном учете для расчета налога на прибыль или НДС, организация должна принять решение о применении указанных субсчетов. Отказ от использования субсчетов не означает, что отпадает необходимость в подсчете оборотов нарастающим итогом.

Отметим, что субсчета, открываемые к предлагаемому счету, облегчают составление «Отчета о прибылях и убытках» (ф. №2), так как отражают его основные позиции.

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» организуют по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др. Кроме того, аналитический учет можно вести по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

А в сельском хозяйстве – по направлениям продаж: заготовительным организациям, предприятиям своей системы, магазинам, предприятиям общественного питания, на рынке и др.

В организациях розничной торговли, ведущих учет по продажным ценам, по кредиту счета 90 отражается продажная стоимость проданных товаров (в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов, а по дебету – их учетная стоимость (в корреспонденции со счетом 41 «Товары») с одновременным сторнированием сумм скидок (накидок), относящихся к проданным товарам (в корреспонденции со счетом 42 «Торговая наценка»).

В сельскохозяйственных организациях в Дебет 90 «Продажи» в течении года списывается плановая себестоимость реализованной продукции, а по Кредиту отражается выручка в корреспонденции со счетом 62. В конце года плановая себестоимость по Дебету счета доводится до фактической путем отнесения разниц между рассчитанной фактической себестоимостью в конце года и плановой себестоимостью (суммы экономии сторнируются, суммы перерасхода проводятся дополнительной записью в дебет счета 90 с кредита счетов учета продукции или затрат на производство.

14.7. Особенности корреспонденции счетов по счету 90 в сельском хозяйстве

В сельском хозяйстве по счету 90 имеются особенности в корреспонденции счетов, вытекающие из особенностей отрасли. В связи с особенностями производимой продукции в сельском хозяйстве с дебетом счета 90 корреспондирует счет 10 «Материалы» – на стоимость реализуемых семян, кормов, удобрений, учитываемых на счете 10; счет 11 – на стоимость реализуемых выращиваемых и откармливаемых животных, взрослой птицы,

кроликов, зверей, семей пчел; счет 29 (обслуживающие производства и хозяйства) – на стоимость реализуемых изделий и блюд столовой и др.

По кредиту счета отражается выдача продукции своим работникам (комбайнерам, трактористам, животноводам и др.) в счет оплаты труда в корреспонденции с дебетом счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»; при продаже продукции на рынке дебетуют счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др. То есть

Дебет 90 Кредит 10, 11 29;

Дебет 70, 71 Кредит 90

Вопросы для самопроверки

1. Какая продукция считается полностью готовой?
2. По какой стоимости ведется учет готовой продукции?
3. Каким документом оформляется сдача готовой продукции на склад?
4. Какие особенности имеет применение счета 40?
5. Как определяется финансовый результат реализации?
6. В каком учетном регистре отражается движение готовой продукции и ее реализация?

15. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ И ПОРЯДОК ВЕДЕНИЯ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ

15.1. Понятие финансовых результатов деятельности предприятия

На каждом предприятии в конце года (или в другие установленные сроки) определяют финансовые результаты деятельности. Очевидно, что для отражения финансовых результатов должны применяться показатели, характеризующие конечную экономическую эффективность производства, степень окупаемости затрат. В качестве таких показателей могут быть использованы: валовой доход, чистый доход, прибыль. Прежде чем рассматривать вопрос о том, в какой степени каждый из этих показателей применим для характеристики финансовых результатов, необходимо рассмотреть их экономическое содержание.

Вся полученная в хозяйстве в результате процесса производства продукция образует его *валовую продукцию*. Следовательно, непосредственные результаты процесса производства после завершения производственной стадии кругооборота могут быть отражены, измерены через показатель валовой продукции. Стоимость валовой продукции определяется общественно необходимыми затратами живого и овеществленного труда, воплощенного в готовом продукте производства, и состоит из двух частей: стоимости израсходованных средств производства, т. е. перенесенной стоимости, и стоимости, вновь созданной живым трудом.

15.2. Учет финансовых результатов реализации продукции (от основной деятельности)

Финансовый результат хозяйственной деятельности формируется из двух его слагаемых, основным из которых является реализационный результат, полученный от продажи продукции, товаров, работ и услуг, а также от хозяйственных операций, составляющих предмет деятельности организации, 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, включающий операционные и вне-реализационные доходы и расходы. Если за отчетный период организация от продажи продукции, товаров, работ и услуг, и других операций, составляющих предмет ее деятельности, получила прибыль, то весь финансовый результат будет равен прибыли от продаж плюс прочие доходы минус прочие расходы. Если организация получит убыток от продаж, то общий финансовый результат будет равен сумме убытка от продаж плюс прочие расходы минус прочие доходы. Полученный таким образом общий финансовый результат корректируется на сумму потерь, расходов и доходов в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности организации.

Реализационный финансовый результат от продаж выявляется на бухгалтерском счете 90 «Продажи» и определяется в виде разницы между суммой выручки (без косвенных налогов и платежей – НДС, акцизы и др.), 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 доходы и расходы от операций, составляющих предмет деятельности предприятия (см. ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99).

15.3. Учет прочих доходов и расходов

Прочие доходы и расходы, включаемые в общий финансовый результат организации, отражаются в бухгалтерском учете обособленно от финансового результата продаж на счете 91 «Прочие доходы и расходы» путем «развернутого» отражения отдельных статей доходов и расходов в течение отчетного периода. Прочий финансовый результат состоит из двух частей: операционного и внереализационного.

В финансовой отчетности о прибылях и убытках операционные и внереализационные доходы в отдельных случаях могут показываться за минусом соответствующих расходов, относящихся к этим доходам, в случае, если это предусмотрено или не запрещено правилами бухгалтерского учета, или, если отдельные статьи доходов и связанные с ними аналогичные статьи расходов не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой хозяйственной операции, должно обеспечить возможность выявления финансового результата по каждой операции.

Следует иметь в виду, что записи по бухгалтерскому счету 91, как и по счету 90, осуществляются накопительным путем с начала отчетного года с таким расчетом, чтобы обеспечить формирование необходимой информации для составления отчета о прибылях и убытках (ф. № 2).

15.4. Учет чрезвычайных доходов и расходов

Чрезвычайные доходы и расходы отражаются непосредственно на счете 99 «Прибыли и убытки», доходы – по кредиту, расходы – по дебету в корреспонденции с соответствующими счетами по учету денежных средств, товарно-материальных ценностей, расчетов и т. д.

К *чрезвычайным доходам* относятся суммы страхового возмещения из других источников для покрытия убытков от стихийных бедствий, пожаров, национализации имущества и других чрезвычайных событий.

Дебет 76 Кредит 99 – начислено страховое возмещение.

К *чрезвычайным расходам* относятся потери от стихийных бедствий, убытки в результате пожаров, аварий, национализации имущества и других чрезвычайных событий.

Дебет 99 Кредит 10, 11, 41, 43 – списаны потери.

15.5. Учет прибылей и убытков

Учет финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий ведут на счете 99 «Прибыли и убытки». По своему экономическому содержанию он относится к группе счетов по учету хозяйственных средств и их источников; по структуре – к группе финансово-результатных счетов. По отношению к балансу счет является активно-пассивным. По кредиту его отражают суммы полученной прибыли, по дебету – убытки. На основе сопоставления дебетового и кредитового оборотов за отчетный период выводят финансовый результат деятельности предприятия –

чистую (балансовую) прибыль или соответственно чистый убыток.

Учет финансовых результатов на счете 99 ведут в разрезе трех источников:

- 1) финансовые результаты от продажи продукции (работ, услуг);
- 2) финансовые результаты от прочих доходов и расходов;
- 3) финансовые результаты от чрезвычайных доходов и расходов.

1) Финансовые результаты от продажи продукции (работ, услуг) списываются в установленном порядке со счета 90 «Продажи». Следует иметь в виду, что на сельскохозяйственных предприятиях в течение года по дебету счета 90 учитывают проданную продукцию в оценке по плановой себестоимости. Только в конце года после калькуляции фактической себестоимости и списания калькуляционных разниц плановая себестоимость проданной продукции может быть доведена до фактической и соответственно выведен уточненный (с учетом калькуляционной разницы) финансовый результат от продажи продукции.

2) Финансовые результаты от прочих доходов и расходов выносятся на счете 91 и перечисляются на счет 99, как и по предыдущему счету, сальдо, перечисляемое на счет 99, может быть и кредитовое (прибыль), и дебетовое (убыток).

3) Если по двум предыдущим каналам на счет 99 «Прибыли и убытки» перечисляются результаты, полученные путем сопоставления оборотов по счетам 90 и 91, то по данному каналу на счет 99 зачисляются конкретные суммы доходов и расходов по чрезвычайным обстоятельствам хозяйственной деятельности (стихийное бедствие, пожар, авария, национализация и др.).

15.6. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

Как было отмечено выше, по счету 99 на конец года остается нераспределенный остаток прибыли либо непокрытый убыток, которые в конце года заключительными записями декабря перечисляются на специально отведенный для этих сумм счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Нераспределенный остаток прибыли по счету 84 в первую очередь направляется на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утвержденной годовой бухгалтерской отчетности организации. Это фиксируется записью:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов», – учредителям – не членам данной организации или Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – учредителям – членам данной организации. Это основной канал использования нераспределенной прибыли по счету 84.

При недостаточности созданного в организации резервного фонда часть нераспределенной прибыли может быть направлена на увеличение резервного фонда:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 82 «Резервный капитал (резервный фонд)».

Собрание акционеров учредителей может принимать решение об увеличении за счет нераспределенной прибыли уставного (складочного) капитала

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 80 «Уставный (складочный) капитал».

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» строится по направлениям и использованию средств распределения прибыли и покрытия убытка.

15.7. Учет доходов будущих периодов

На счетах 90, 91, 99, 84 учитывают финансовые результаты деятельности за отчетный и предшествующий годы. Однако в хозяйстве могут иметь место различные поступления, относящиеся к будущим отчетным периодам. Эти суммы отражают сначала на счете 98 «Доходы будущих периодов», затем учтенные суммы относят на финансовые результаты соответствующих периодов по мере их наступления либо на другие счета по принадлежности.

В соответствии с действующим положением на счете 98 сельскохозяйственные предприятия учитывают следующие суммы, относящиеся к доходам будущих периодов:

- полученную вперед арендную или квартирную плату;
- плату за пользование пастбищными участками;
- безвозмездные поступления;
- абонементную плату по месячным и квартальным билетам (талонам) на питание в столовых;
- на автоперевозки, посещение зрелищных и других культурно-бытовых предприятий;

- предстоящие поступления задолженности по недостаткам, выявленным за прошлые годы;
- разницу между взыскиваемой суммой и фактической стоимостью недостающих и похищенных товарно-материальных ценностей и др.

Доходы будущих периодов на счете 98 учитывают в группировке по следующим субсчетам:

98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»;

98-2 «Безвозмездные поступления»;

98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостаткам, выявленным за прошлые годы»;

98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей».

15.8. Отражение операций по учету финансовых результатов деятельности в регистрах бухгалтерского учета

Для учета операций по финансовым результатам деятельности в регистрах бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях используются журнал-ордер № 15-АПК и ведомости № 76-АПК и 77-АПК аналитического учета.

В журнале-ордере № 15-АПК ведут учет кредитовых оборотов по счетам 99, 98, 84.

Журнал-ордер № 15-АПК является регистром месячного обращения. Но при небольшом числе операций один бланк журнала-ордера можно использовать в течение нескольких месяцев с выведением промежуточных итогов за месяц.

Для каждого счета, включенного в журнал-ордер № 15-АПК, в регистре выделяется отдельный раздел.

Аналитический учет операций по счету 99 «Прибыли и убытки» ведут в ведомости № 76-АПК аналитического учета. Ведомость открывают на календарный год. В ней по каждой позиции аналитического учета счета 99 выделяются предусмотренные действующей системой учета и отчетности данные.

Итоговые данные ведомости № 76-АПК используются для заполнения квартальной и годовой отчетности по форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках».

Вопросы для самопроверки

1. Какие расходы учитываются на счете 84?
2. По каким причинам возникают убытки предприятия?
3. За счет каких источников могут быть покрыты убытки предприятия?
4. В каких регистрах бухгалтерского учета отражаются финансовые результаты предприятия?
5. Какие доходы относятся к доходам будущих периодов?
6. Какие расходы относятся к расходам будущих периодов?

16. УЧЕТ КАПИТАЛОВ И РЕЗЕРВОВ

16.1. Экономическое содержание

Балансовый метод учета предполагает двоякую характеристику каждой суммы средств хозяйства: с одной стороны, отражается, в каких конкретно ценностях эти средства воплощены, и, с другой стороны, указываются источники их образования и целевое назначение.

Все собственные источники средств предприятий подразделяются на пять групп: 1) капитал; 2) фонды; 3) резервы; 4) финансирование; 5) прочие источники.

16.2. Учет уставного капитала

Стоимостное выражение вкладов собственников организации в имущество при ее создании называют *уставным капиталом*. Порядок формирования уставного капитала обществ различен. В обществах с ограниченной ответственностью он формируется за счет вкладов (долей) участников, а в акционерных обществах – путем продажи акций.

Можно выделить три основные функции, которые выполняет уставный капитал:

- является имущественной основой для деятельности общества, т. е. первоначальным (стартовым) капиталом;
- образование уставного капитала позволяет определить долю (процент) участия каждого учредителя (акционера, участника) в обществе, поскольку ей соответствует количество голосов участника на общем собрании и размер его дохода (дивиденда);
- уставный капитал гарантирует выполнение обязательств общества перед кредиторами, поэтому законодательством установлен его минимальный размер.

Величина уставного капитала определяется номинальной стоимостью долей его участников. Размер каждой доли устанавливается в учредительных документах в процентах или как отношение к общей сумме уставного капитала. Размер уставного капитала должен быть в открытых акционерных обществах не меньше 100 000 руб., в закрытых акционерных обществах и обществах с ограниченной ответственностью не менее 10 000 руб. Законодательством установлено, что на момент государственной

регистрации уставный капитал должен быть оплачен его участниками не менее чем наполовину. Оставшаяся не оплаченной доля уставного капитала подлежит оплате в течение первого года деятельности организации. Бухгалтерский учет операций по движению средств уставного капитала ведется на счете 80 «Уставный капитал» (пассивный, балансовый, фондовый счет). Уставный капитал открытого акционерного общества формируется путем выпуска и продажи акций. При этом может проводиться подписка на акции, определяющая доли учредителей в уставном капитале, поэтому при образовании и движении уставного капитала к счету 80 могут быть открыты субсчета:

- 80/1 «Объявленный капитал»;
- 80/2 «Подписной капитал»;
- 80/3 «Оплаченный капитал»;
- 80/4 «Изъятый капитал».

При формировании уставного капитала в бухгалтерском учете делаются записи:

Дебет счета 75 Кредит счета 80/1 – отражен уставный капитал, предложенный к государственной регистрации;

Дебет счета 80/1 Кредит счета 80/2 – отражено распределение уставного капитала по номинальной доле участников;

Дебет счета 80/2 Кредит счета 80/3 – оплачен подписной капитал.

Вкладами в уставный капитал могут быть:

1) Денежные средства:

Дебет счета 51, 50, 52 Кредит счета 75/1.

2) Ценные бумаги:

Дебет счета 58 Кредит счета 75/1.

3) Нематериальные активы:

Дебет счета 08 Кредит счета 75/1,

Дебет счета 04 Кредит счета 08.

4) Основные средства:

Дебет счета 08 Кредит счета 75/1,

Дебет счета 01 Кредит счета 08.

5) Прочие ценности: Дебет счета 10, 41 Кредит счета 75/1.

Оценка неденежных вкладов участников производится в соответствии с решением общего собрания учредителей при условии его единогласного принятия. Она должна быть произведена

независимым оценщиком. В учете будут сделаны записи на суммы, определенные независимым оценщиком.

По решению учредителей в процессе деятельности организации уставный капитал может быть увеличен:

- за счет имущества организации;
- за счет дополнительных вкладов участников или третьих лиц, принимаемых в состав учредителей.

Увеличение размеров уставного капитала может производиться за счет средств добавочного капитала или за счет чистой прибыли:

Дебет счета 83 Кредит счета 80 – за счет добавочного капитала;

Дебет счета 84 Кредит счета 80 – за счет нераспределенной прибыли;

Дебет счета 75/1 Кредит счета 80 – за счет взносов учредителей.

Сумма, на которую увеличивается уставный капитал, не должна превышать разницы между стоимостью чистых активов и суммой уставного и резервного капитала.

Показатель стоимости чистых активов введен первой частью Гражданского кодекса РФ для оценки степени ликвидности организаций отдельных организационно-правовых форм. Чистые активы – это величина, определяемая путем вычитания из суммы активов организации, принимаемых к расчету суммы ее обязательств, принимаемых к расчету. Активы, участвующие в расчете, – это денежное и неденежное имущество организации по балансовой стоимости. Суммы обязательств включают кредиты, заемные средства, резервы предстоящих расходов, целевые финансирования и поступления, арендные обязательства.

В течение своей деятельности организация может, а в отдельных случаях обязана произвести операции по уменьшению размера уставного капитала. Уменьшение уставного капитала должно производиться в обязательном порядке в следующих случаях:

- неполной оплаты участниками своих взносов в уставный капитал в течение года после регистрации;
- превышения размера уставного капитала над величиной чистых активов по итогам работы во втором и последующих финансовых годах после регистрации.

Дебет счета 80 Кредит счета 75/1 – отражено уменьшение уставного капитала, если он не оплачен учредителями, или при выходе из состава учредителей.

Дебет счета 80 Кредит счета 84 – отражено уменьшение уставного капитала.

Пример.

Учредительным договором ООО «Квант» предусмотрено формирование уставного капитала в сумме 60 000 руб.

Учредители ООО «Квант» – 2 юридических лица, вносят в уставный капитал по 30 000 руб. каждый. Первый учредитель внес основные средства на сумму 30 000 руб. Второй учредитель перечислил 30 000 руб. на расчетный счет ООО.

В учете организации будут сделаны записи:

Дебет счета 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал»

Кредит счета 80 – 60 000 руб. – отражен уставный капитал, предложенный к государственной регистрации.

Дебет счета 08 Кредит счета 75/1 – 30 000 руб. – отражена стоимость основных средств, внесенных учредителем.

Дебет счета 51 Кредит счета 75/1 – 30 000 руб. – отражены денежные средства, внесенные учредителем.

16.3. Учет резервного капитала

Учет резервного капитала ведется на счете 82 «Резервный капитал» (пассивный, фондовый, сальдовый, балансовый).

Создание резервного капитала является обязательным для акционерных обществ. Федеральным законом «Об акционерных обществах» (ред. от 07.08.2001 г.) установлено требование образования резервного капитала, размер которого должен составлять не менее 5% от уставного капитала. При этом процент обязательных ежегодных отчислений в резервный капитал должен быть не менее 5% от чистой прибыли.

Резервный капитал АО предназначен для покрытия убытков или для погашения облигаций и выкупа акций в случае отсутствия иных средств.

Дебет счета 84 Кредит счета 82 – направлена нераспределенная прибыль на формирование резервного капитала.

Резервный капитал может быть использован для начисления дивидендов по привилегированным акциям при недостаточных средствах чистой прибыли.

Дебет счета 82 Кредит счета 84 – средства резервного капитала направлены на погашение убытка;

Дебет счета 82 Кредит счета 66 – резервный капитал направлен на погашение краткосрочных облигаций ОАО;

Дебет счета 82 Кредит счета 67 – резервный капитал направлен на погашение долгосрочных облигаций ОАО.

Для предприятий с иностранными инвестициями размер резервного капитала составляет не менее 25% его уставного капитала.

Общества с ограниченной ответственностью, кооперативы и другие коммерческие организации могут создавать резервный капитал, если это предусмотрено уставом.

Синтетический учет резервного капитала ведется в журнале-ордере № 12.

Пример.

По итогам 2014 г. АО получило прибыль в размере 60 000 руб. (кредитовое сальдо счета 99). Размер обязательных ежегодных отчислений на формирование резервного капитала – 4500 руб.

В учете АО будут сделаны проводки:

31 декабря 2014 г.

Дебет счета 99 Кредит счета 84 – 60 000 руб. – списана нераспределенная прибыль отчетного года.

1 января 2015 г.

Дебет счета 84 Кредит счета 82 – 4500 руб. – направлена часть нераспределенной прибыли прошлого года на формирование резервного капитала.

16.4. Учет добавочного капитала

Добавочный капитал – это источник увеличения стоимости имущества организации.

Для учета добавочного капитала используется пассивный балансовый счет 83 «Добавочный капитал».

Формирование и увеличение добавочного капитала отражается по кредиту счета 83 и может производиться за счет:

- увеличения стоимости основных средств в результате переоценки;
- эмиссионного дохода от эмиссии ценных бумаг;
- направления в него части чистой прибыли;
- образования курсовой разницы при вносе в уставный капитал иностранной валюты.

Организации имеют право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств. Сумма дооценки основных средств в результате переоценки относится на добавочный капитал:

Дебет счета 01 Кредит счета 83 – на сумму прироста стоимости;

Дебет счета 83 Кредит счета 02 – на сумму увеличения амортизации.

Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие периоды и отнесенной на счет прочих расходов, относится к прочим доходам отчетного периода.

Эмиссионный доход образуется у организаций при продаже акций ОАО по рыночной цене выше номинала:

Дебет счета 75 Кредит счета 83.

В качестве взноса в уставный капитал может быть внесена иностранная валюта. В соответствии с ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала, подлежит отнесению на добавочный капитал.

К добавочному капиталу присоединяются ассигнования, получаемые из бюджета любого уровня, которые израсходованы организацией на финансирование долгосрочных инвестиций:

Дебет счета 86 «Целевое финансирование» Кредит счета 83 «Добавочный капитал».

Записи по дебету счета 83 могут быть сделаны в следующих случаях использования добавочного капитала:

- направления средств на увеличение уставного капитала:

Дебет счета 83 Кредит счета 75; Дебет счета 83 Кредит счета 80;

- погашения убытка: Дебет счета 83 Кредит счета 84;
- распределения сумм между учредителями организации: Дебет счета 83 Кредит счета 75.

При выбытии основных средств сумма дооценки переносится с добавочного капитала на нераспределенную прибыль организации:

Дебет счета 83 Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Аналитический учет по счету 83 организуется отдельно по каждому виду средств, за счет которых был сформирован добавочный капитал.

Синтетический учет добавочного капитала ведется в журнале-ордере №12.

16.5. Учет резервов предстоящих расходов

Учет резервов предстоящих расходов ведет на счете 96. В повседневной деятельности организаций может возникать необходимость создания резерва для покрытия предстоящих расходов и платежей. Он создается за счет внутренних ресурсов путем включения в затраты производства или в расходы на продажу в отчетном году.

Организации могут создавать резервы:

- на предстоящую оплату отпусков, включая платежи на социальное страхование и обеспечение;
- выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- ремонт основных средств (если предусмотрен учетной политикой организации);
- производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- предстоящие затраты на культивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание и т.д.;
- другие цели, предусмотренные законодательными нормативными правовыми актами Минфина РФ.

Для учета резервов предназначен пассивный счет 96 «Резервы предстоящих расходов», на котором отражаются суммы, зарезервированные в установленном порядке в целях равномерного включения расходов и платежей в затраты на производство и в расходы на продажу.

По кредиту этого счета ежемесячными отчислениями накапливаются источники средств для определенных целей,

разрешенных соответствующими законодательными и другими нормативными актами. При этом делаются записи: Кредит 96 Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др. По дебету счета 96 отражаются фактические расходы и платежи при наступлении срока на соответствующие цели. При этом делаются проводки: Дебет 96 Кредит 10 «Материалы», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 51 «Расчетные счета» и др. Сальдо 96-го счета показывает начисленный резерв в предыдущих периодах, который будет расходоваться в будущих отчетных периодах. Как правило, большинство резервов не имеют сальдо на конец года. Однако некоторые из них – резервы на оплату отпусков работникам, на ремонт основных средств, на культивацию земель, осуществление иных природоохранных мероприятий и др. – могут иметь переходящие остатки. Поэтому в конце года проверяется правильность использования этих резервов и при необходимости корректируется. В частности, сумма остатка резерва по ремонту основных средств используется следующим образом:

– суммы экономии или излишне образованный резерв в связи с сокращением объема работы относятся на доходы:

Дебет 96 Кредит 91;

– если ремонт основных средств незавершен, то резерв переносится на следующий год.

При недостаточности суммы резерва на ремонт основных средств затраты по нему относятся на текущие затраты на производство и расходы на продажу:

Дебет 20 «Основное производство», 44 «Расходы на продажу»
Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов».

Аналитический учет по счету 96 ведется по отдельным резервам.

Вопросы для самопроверки

1. Как определяется размер уставного капитала?
2. Какие вклады могут быть сделаны в уставный капитал предприятия?
3. Можно ли изменять размер уставного капитала?
4. В каких случаях обязательное уменьшение уставного капитала?
5. За счет каких средств создается резервный капитал?
6. На какие цели расходуются средства резервного капитала?
7. На каком счете учитывается добавочный капитал?

17. ЗАТРАТЫ: СУЩНОСТЬ, НАЗНАЧЕНИЕ И ИХ ВИДЫ

17.1. Производственный учет, как составляющая бухгалтерского учета

Производственный учет призван следить за издержками производства, анализировать причины перерасхода по сравнению с предыдущими периодами, сметами или прогнозами, а также выявлять возможные резервы экономии. Он должен четко и детально отражать все процессы, связанные с производством и реализацией продукции на предприятии. Только в рамках производственного учета удастся рассчитать себестоимость единицы продукции, приходящуюся на нее прибыль и уровень рентабельности.

Производственный учет является базой управленческого учета. Управленческий учет – это самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений. Этот процесс включает выявление, измерение, фиксацию, сбор, хранение, защиту, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций. Он является важным элементом системы управления организацией и функционирует параллельно с системой финансового учета.

Управленческий учет пересекается с финансовым в части учета издержек, различие лишь в методах учета затрат: в первом случае речь идет об аналитическом учете, во втором – о синтетическом. Предметом бухгалтерского управленческого учета является производственная деятельность организации и ее отдельных структурных подразделений. Объектами бухгалтерского управленческого учета являются затраты предприятия и отдельных его структурных подразделений.

17.2. Затраты, расходы и издержки: понятие и экономическая сущность

В процессе производства организация несет определенные затраты, необходимые для изготовления продукции.

Затраты – это денежная оценка стоимости материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других

видов ресурсов на производство и реализацию продукции за определенный период времени.

Затраты характеризуются:

- 1) денежной оценкой ресурсов, обеспечивая принцип измерения различных видов ресурсов;
- 2) целевой установкой (связаны с производством и реализацией продукции в целом или с какой-то из стадий этого процесса);
- 3) определенным периодом времени, то есть должны быть отнесены на продукцию за данный период времени.

В случае, если затраты не вовлечены в производство и не списаны (не полностью списаны) на данную продукцию, то затраты превращаются в запасы сырья, материалов и так далее, запасы в незавершенном производстве, запасы готовой продукции и тому подобное. Из этого следует, что затраты обладают свойством запасаемости и в данном случае их можно отнести к активам предприятия.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету 10/99 «Расходы организации» расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). Кроме того, предусматривается ряд условий для признания расходов в бухгалтерском учете и отчете о прибылях и убытках.

Согласно Налоговому кодексу РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы – это затраты определенного периода времени, документально подтвержденные, экономически оправданные (обоснованные), полностью перенесшие свою стоимость на реализованную за этот период продукцию. В отличие от затрат расходы не

могут быть в состоянии запасоемости, не могут относиться к активам предприятия. Они отражаются при расчете прибыли предприятия в отчете о прибылях и убытках.

Понятие «затраты» шире понятия «расходы», однако при определенных условиях они могут совпадать.

Понятие «издержки» используется в экономической теории и практике в качестве понятия «затраты» применительно к производству продукции (работ, услуг) в целом или его отдельным стадиям. Некоторые авторы рассматривают понятия «затраты на производство» и «издержки производства» как идентичные, однако это не соответствует действительности. Понятие «издержки» шире понятия «затраты».

Издержки – это совокупность различных видов затрат на производство и продажу продукции в целом или ее отдельных частей. Например, издержки производства – это затраты материальных, трудовых, финансовых и других видов ресурсов на производство и продажу продукции. Кроме того, «издержки» включают специфические виды затрат: отчисления на социальные нужды, потери от брака, гарантийный ремонт и др. Понятия «затраты на производство» и «издержки производства» могут совпадать и рассматриваться как идентичные только в определенных условиях.

17.3. Классификация затрат на производство

Затраты в зависимости от сферы деятельности могут быть распределены на следующие группы:

- затраты в сфере производства;
- затраты в сфере обращения;
- затраты в сфере капитальных вложений;
- затраты в сфере культурно-бытового обслуживания;
- затраты в сфере управления.

Затраты в сфере производства включают затраты труда и средств производства, направленные непосредственно на производство продукции.

К затратам труда относятся затраты труда работников, выполняющих работы, связанные с осуществлением технологического процесса по производству продукции. Сюда же относят затраты труда специалистов, осуществляющих руководство и контроль за производственными процессами – инженеров, бригадиров.

Затраты средств производства – это затраты средств труда и предметов труда в производственном процессе. Это стоимость сырья, материалов, топлива и прочих материальных оборотных ресурсов, а также амортизация основных средств производственного назначения. Затраты в сфере производства в зависимости от места их возникновения подразделяются на следующие виды:

- затраты в основном производстве, то есть в производстве, выпускающем основную продукцию;

- затраты по организации и руководству производством, то есть затраты труда лиц производственно-технического персонала – инженеров, техников, мастеров, бригадиров, и материальные затраты, связанные с процессами организации и руководства производством. В установленные сроки все эти затраты списываются на основное производство;

- затраты во вспомогательных производствах, которые обслуживают основное производство. Сюда относятся ремонтные мастерские, автомобильный транспорт, гужевой транспорт, электроснабжение, водоснабжение, теплоснабжение, газоснабжение. Работы и услуги вспомогательных производств, как правило, ежемесячно списываются на затраты соответствующих основных производств;

- затраты в обслуживающих производствах и хозяйствах, то есть затраты в жилищно-коммунальном хозяйстве, предприятиях общественного питания, бытового обслуживания, детских учреждениях (если они находятся на балансе предприятия). В отличие от вспомогательных производств данные затраты на основное производство не списываются. Каждое из них имеет собственные источники покрытия: выручку (столовые и буфеты), поступления от квартиросъемщиков (жилищно-коммунальное хозяйство), поступления от родителей и целевые источники (детские учреждения).

Затраты в сфере обращения включают денежно-материальные и трудовые затраты, связанные с обеспечением сбытовых и снабженческих операций предприятия.

К расходам по сбыту продукции на предприятиях относятся: затраты по упаковке, транспортные расходы, включая затраты по погрузке и разгрузке, расходы на рекламу, комиссионные расходы, оплата рыночных сборов, труд работников, занятых продажей.

К расходам по снабженческим операциям относятся: оплата стоимости погрузочно-разгрузочных работ (за поступившие товарно-материальные ценности), расходы по содержанию складов в

местах поступления материалов, оплата экспедиторов и снабженческого персонала.

Затраты по снабженческим операциям увеличивают себестоимость приобретаемых материалов (и уже через них включаются в издержки производства). Расходы по сбытовым операциям подлежат отнесению на счета коммерческих расходов и на счета реализации, минуя счета производственных затрат.

Затраты в сфере капитальных вложений – это затраты по восстановлению и расширению основных фондов предприятий. Капитальные вложения производятся за счет специально выделенных и обособленных источников средств.

Затраты в сфере культурно-бытового обслуживания – содержание клубов, библиотек и т. п. Источником покрытия затрат выступают прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия, созданные соответствующие фонды либо поступления целевого характера. В затраты производства они не включаются.

Затраты в сфере управления включают трудовые и денежно-материальные затраты, связанные с осуществлением общего управления хозяйственной деятельностью предприятия. Это затраты труда административно-управленческого персонала, канцелярские, почтовые, телеграфные, телефонные расходы, содержание здания конторы, расходы на служебные командировки и т.п.

По однородности состава затраты подразделяются на одноэлементные и комплексные.

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

Комплексными называются затраты, состоящие из нескольких элементов, например, цеховые и общезаводские расходы, в состав которых входит заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные затраты. Комплексные затраты включают в себя практически все экономические элементы.

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

В экономике предприятия принято выделять следующие экономические элементы:

1) *Материальные затраты* – относят стоимость топлива, энергии, вспомогательных материалов, запасных частей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, и других материальных ценностей, израсходованных на производственные и хозяйственные нужды.

2) *Затраты на оплату труда* – относят основную и дополнительную заработную плату штатного и внештатного персонала, а также премии за производственные результаты, стимулирующие и компенсирующие выплаты.

3) *Отчисления на социальные нужды* – относятся отчисления в пенсионный фонд, фонд социального страхования, фонд обязательного медицинского страхования.

4) *Амортизация основных средств* – включается сумма амортизационных отчислений на полное восстановление основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности.

5) *Прочие затраты* – относят затраты, которые не вошли в предыдущие экономические элементы. Плата за аренду основных средств, за подготовку и переподготовку кадров, затраты на командировки, платежи за полученную лицензию на право пользования патентом, ноу-хау; плата сторонним организациям за сторожевую и пожарную охрану и др.

Выделяют следующую типовую номенклатуру калькуляционных статей:

- 1) сырье и основные материалы;
- 2) покупные изделия, полуфабрикаты собственного производства, услуги сторонних организаций;
- 3) возвратные отходы (вычитаются);
- 4) топливо и энергия на технологические цели;
- 5) расходы на оплату труда производственных рабочих;
- 6) отчисления на социальные нужды;
- 7) расходы на подготовку и освоение производства;
- 8) цеховые расходы;
- 9) прочие производственные расходы;
- 10) общехозяйственные расходы;
- 11) потери от брака;
- 12) коммерческие расходы.

Итог первых девяти статей образует производственную себестоимость, а итог всех двенадцати статей – полную себестоимость продукции.

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

Прямые – это затраты, которые в момент их возникновения непосредственно относят на носитель затрат (объект калькулирования). Это прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Они учитываются по дебету счета 20 «Основное производство», и их можно отнести непосредственно на определенное изделие на основании первичных документов (накладных, нарядов).

Косвенные затраты невозможно прямо отнести на какое-либо изделие. Они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной организацией методике (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, количеству отработанных станко-часов, часов отработанного времени и т.п.). Эта методика описывается в учетной политике предприятия. Косвенные расходы подразделяются на две группы:

- общепроизводственные расходы – это общецеховые расходы на организацию, обслуживание и управление производством. В бухгалтерском учете информация о них накапливается на счете 25 «Общепроизводственные расходы».

- общехозяйственные расходы осуществляются в целях управления производством. Они напрямую не связаны с производственной деятельностью организации и учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Отличительной особенностью общехозяйственных расходов является то, что они не изменяются в зависимости от изменения объема производства (продаж).

По отношению к объему производства затраты подразделяются на постоянные и переменные.

Постоянные затраты не зависят от объема производства, то есть не изменяются при изменении объема производства. К ним можно отнести арендную плату, амортизацию и др.

Переменные затраты зависят от объема и изменяются прямо пропорционально изменению объема производства. К ним относятся затраты сырья и материалов, расходы на оплату труда производственных рабочих и др.

Кроме того, существуют *смешанные (условно-переменные или условно-постоянные)* затраты, которые содержат как постоянный, так и переменный компоненты. Часть этих затрат изменяется при изменении объема производства, а другая часть не зависит от объема производства и остается фиксированной в течение отчетного периода. Например, месячная плата за телефон включает постоянную сумму абонентской платы и переменную часть, которая зависит от количества и длительности междугородних телефонных разговоров.

По экономической роли в процессе производства затраты подразделяются на *основные и накладные*.

Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства: сырье и материалы, топливо и энергия на технологические цели, расходы на оплату труда производственных рабочих, амортизация ОПФ и др.

Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Они состоят из комплексных общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Величина этих расходов зависит от структуры управления подразделениями, цехами и предприятиями.

17.4. Объекты учета затрат и калькуляции, калькуляционные единицы

Объект учета затрат на производство продукции – это обособленная часть совокупности затрат производственной сферы организации, сгруппированных за отчетный период по определенному признаку и классификации в соответствии с техническими, организационными и экономическими факторами (по видам деятельности, видам производства, периодам возникновения затрат, способу включения их в себестоимость продукции, местам возникновения затрат и другим признакам).

В качестве объектов учета затрат выступают сельскохозяйственные культуры, группы культур, виды и технологические группы животных и птицы, отдельные производства и технологические процессы, по которым учитывают затраты с целью исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), наиболее эффективного управления процессом формирования себестоимости и организации внутрихозяйственного расчета.

Объекты учета затрат разграничиваются по видам деятельности (отдельно по уставной и сфере капитальных вложений), видам производств (в разрезе основного, вспомогательного и обслуживающих производств и хозяйств), местам возникновения (по структурным подразделениям).

Объектами калькуляции являются виды основной и сопряженной продукции, получаемой от каждой сельскохозяйственной культуры, вида животных, выполненные работы, оказанные услуги.

В растениеводстве кроме видов получаемой продукции, объектами исчисления себестоимости могут быть сельскохозяйственные работы, выполняемые в отчетном году под урожай будущего года и относящиеся к незавершенному производству.

В животноводстве, кроме видов получаемой продукции, исчисляется себестоимость живой массы, по которой оценивают выбывших животных (проданных, переведенных в основное стадо) и оставшихся на конец года.

Для измерения объектов калькуляции с целью исчисления себестоимости продукции используются калькуляционные единицы.

Калькуляционная единица – это измеритель объекта калькуляции.

На практике действуют следующие группы калькуляционных единиц:

- натуральные единицы – штуки, килограммы, тонны, литры, кубические метры, погонные метры, голова приплода и др.;
- натуральные единицы с учетом качества продукции (высшего сорта, определенной жирности, категории и т.д.);
- условно-натуральные единицы – 100 условных банок консервов, 100 пар обуви определенного вида и др.;
- единицы измерения выполненной работы, оказанной услуги (га, тонно-километры, киловатт-часы, машино-день, кубический метр, Гкал и др.);
- стоимостные единицы (тыс. руб., руб. и т.д.).

17.5. Методы калькуляции

Метод калькуляции – это совокупность способов и приемов, используемых для исчисления себестоимости конкретного вида продукции (всей и единицы).

Все применяемые способы (приемы) калькуляции по своим специфическим характерным чертам расчета себестоимости можно классифицировать на следующие:

1) Способ прямого расчета применяется в тех случаях, когда объект учета затрат на производство совпадает с объектом калькуляции. В этом случае себестоимость конкретного вида продукции (калькуляционного объекта) определяется непосредственно по данным прямого учета затрат по соответствующему объекту, а себестоимость калькуляционной единицы продукции исчисляется делением суммы затрат по объекту их учета на количество единиц произведенной продукции или выполненных работ, оказанных услуг.

2) Способ исключения затрат – из общей суммы затрат на производство исключается стоимость побочной продукции, отходов (возвратных и безвозвратных).

Под возвратными отходами производства понимаются остатки сырья, материалов и полуфабрикатов, образовавшихся в процессе производства продукции, утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса (химические или физические свойства) и в силу этого используются с повышенными затратами (понижение выхода продукции) или вовсе не используются по прямому назначению. К безвозвратным отходам относят отходы, которые не могут быть использованы. Безвозвратные отходы не оцениваются.

Возвратные отходы оценивают следующим образом:

- по пониженной цене исходного материала (если отходы могут быть использованы в основном производстве, но с повышенными затратами – пониженным выходом готовой продукции или для нужд вспомогательного производства проданы на сторону);
- по полной цене, если отходы реализуются на сторону для использования в качестве полноценного сырья.

3) Способ коэффициентов используется в тех случаях, когда затраты, учтенные по одному объекту, нужно распределить между несколькими видами продукции. Полученная из производства продукция переводится по установленным коэффициентам в условную. После этого исчисляется общее количество условной продукции и себестоимость ее калькуляционной единицы. По данным себестоимости единицы условной продукции и общего коли-

чества условной продукции определяют затраты на производство конкретных видов продукции.

Распределение затрат можно производить и по удельному весу условной продукции каждого вида в общем количестве условных единиц.

4) Способ распределения затрат пропорционально экономически обоснованной базе применяется, при необходимости распределения затрат, учтенных по одному объекту, между несколькими видами продукции, на которую не установлены коэффициенты. В этом случае затраты, учтенные по определенному объекту, распределяются между видами продукции пропорционально экономически обоснованной базе. В качестве такой базы может использоваться стоимость продукции, исчисленная по ценам реализации, кормовые единицы и другие показатели.

5) Способ суммирования затрат состоит в том, что себестоимость конкретного вида продукции исчисляется путем суммирования затрат, учтенных по соответствующим технологическим процессам (переделам).

6) 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 производимой продукции; достоверное документирование и учет затрат по действующим нормам и отклонениям от них.

7) Комбинированный способ калькулирования, базирующийся на нескольких последовательно используемых приемах.

Вопросы для самопроверки

1. Каково назначение производственного учета?
2. Сформулируйте определение управленческого учета.
3. Что является предметом и объектом бухгалтерского управленческого учета?
4. Какова связь бухгалтерского управленческого учета с производственным и финансовым учетом?
5. Дайте определение понятиям: затраты, издержки, расходы.
6. Идентичны ли понятия «затраты на производство» и «издержки производства»?
7. Какие затраты можно выделить в зависимости от сфер деятельности предприятия?

8. Какие затраты можно выделить по однородности их состава? Приведите пример.
9. Охарактеризуйте классификацию затрат по экономическим элементам. Приведите пример.
10. Назовите типовую номенклатуру статей затрат.
11. Чем полная себестоимость отличается от производственной?
12. Дайте определение прямым и косвенным расходам. Приведите пример.
13. Какие расходы относятся к основным и накладным?
14. Какие затраты можно выделить по отношению к объему производства?
15. Что является объектом учета затрат и объектом исчисления себестоимости?
16. Какие калькуляционные единицы могут использоваться на практике?
17. Дайте определение понятию «метод калькуляции».
18. Перечислите все возможные способы калькуляции. Дайте им характеристику.

18. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ВЫХОДА ПРОДУКЦИИ РАСТЕНИЕВОДСТВА

18.1. Объекты и статьи учета затрат в растениеводстве

Объектами учета затрат в растениеводстве являются: сельскохозяйственные культуры, группы однородных по технологии выращивания культур; виды работ незавершенного производства; затраты, предстоящие распределению.

Номенклатура объектов учета затрат по каждой из этих групп устанавливается с учетом специализации и технологии выращивания сельскохозяйственных культур и закрепляется приказом об учетной политике предприятия.

Первая группа. Во всех случаях, когда затраты можно отнести непосредственно на ту или иную сельскохозяйственную культуру, их учитывают отдельно по объектам учета затрат первой группы, т.е. по выращиваемым культурам.

Вторая группа. Объекты учета затрат по выполняемым сельскохозяйственным работам выделяются в том случае, если затраты по этим работам не могут быть отнесены на объекты учета по культурам (группам культур) под урожай текущего года. Это относится к затратам под урожай будущих лет, т. е. к незавершенному производству растениеводства. В данной группе выделяют в качестве объектов учета затрат следующие виды работ: посев озимых зерновых на зерно по каждой культуре, озимые зерновые на зеленый корм и силос, подзимний посев овощных культур (по культурам), подъем зяби, внесение органических удобрений, внесение минеральных удобрений, снегозадержание (в IV квартале), многолетние травы посева прошлых лет (переходящие под урожай будущих лет), пары под яровые культуры урожая будущего года, освоение новых земель, улучшенные (коренного улучшения) сенокосы и культурные пастбища (осенняя подкормка и другие виды работ). Затраты на конец года, учтенные на аналитических счетах этой группы, остаются в незавершенном производстве и переходят на следующий год. В следующем году их относят (если принадлежность ясна) или распределяют на объекты учета затрат по культурам. При этом применяются различные способы распределения.

Третья группа. Отдельные виды затрат нельзя сразу отнести на объекты учета первой или второй группы, так как они относятся к нескольким или многим объектам учета затрат. Их называют распределяемые затраты. В течение года их учитывают на отдельных аналитических счетах, а в конце года распределяют. Их отличие от объектов учета затрат второй группы состоит в том, что они полностью распределяются в отчетном году и в качестве незавершенного производства не остаются на следующий год.

К объектам учета затрат этой группы относятся следующие распределяемые расходы: амортизационные отчисления, затраты на ремонт (или отчисления на ремонт) основных средств, используемых в растениеводстве, затраты на орошение, затраты на осушение, затраты на содержание ползащитных полос.

По каждому из перечисленных объектов учета затрат открывают отдельный аналитический счет, на котором учитывают фактические расходы в соответствии с установленной номенклатурой статей (если они выделяются). В конце года эти аналитические счета закрывают путем распределения расходов на объекты учета затрат первой и второй групп. При этом применяют различные методы распределения в зависимости от специфики каждого вида затрат.

Учет затрат и выход продукции растениеводства ведется на счете 20 «Основное производство» субсчет 1 «Растениеводство» по следующей номенклатуре статей:

1) Материальные затраты (ресурсы), используемые в производстве, в том числе:

1.1) Семена и посадочный материал – относят израсходованные под соответствующую культуру семена и посадочный материал (в том числе семена, израсходованные на подсев изреженных и пересев погибших посевов). Затраты семян и посадочного материала отражают в двух измерителях: в натуральном – количество (кг и тыс. шт.) и в денежном.

Стоимость израсходованных семян отражают по данной статье в балансовой оценке: покупных – по ценам приобретения плюс расходы на доставку; собственного производства, перешедших с прошлого года, – по фактической себестоимости, текущего – по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической. Затраты по этой статье относят непосредственно на соответствующую культуру.

1.2) «Удобрения минеральные и органические». Эта статья предназначена для учета внесенных под данную культуру (группу культур) собственных и покупных удобрений. При этом отдельно выделяют минеральные и органические удобрения. Не включают в данную статью затраты по подготовке удобрений к внесению. Затраты на удобрения относят прямо на объекты учета.

1.3) «Средства защиты растений» отражают затраты на борьбу с сорняками, вредителями и болезнями сельскохозяйственных растений различных средств химической и биологической защиты растений – пестицидов.

1.4) Нефтепродукты учитывают расход нефтепродуктов на работу машинно-тракторного парка, комбайнов, различных агрегатов. Эти затраты относят прямо на культуры или виды работ.

1.5) Топливо и энергия на технологические цели включают стоимость горюче-смазочных материалов и электрической энергии, израсходованных на работу агрегатов по производству витаминно-травяной муки, машин по сортировке и сушке зерновой и другой продукции растениеводства и других видов энергии на производственные цели растениеводства.

1.6) Работы и услуги сторонних организаций учитывают затраты на оплату услуг за технологические работы по повышению плодородия почв, химизации, мелиорации, обработке посевов средствами химической защиты, а также технологического транспорта, выполняемых на условиях договора аутсорсинга с агросервисными машинно-технологическими станциями и другими организациями.

2) Оплата труда (с подразделением по видам) относят все виды денежных и натуральных начислений, носящих характер оплаты труда работниками различных категорий, чей труд непосредственно используется на производстве той или иной культуры (группы культур), а также на работах незавершенного производства в растениеводстве.

3) Отчисления на социальные нужды – учитывают суммы отчислений на социальное страхование, платежи в пенсионный фонд, а также отчисления на медицинское страхование от суммы оплаты труда работников растениеводства.

4) Содержание основных средств (амортизация и ремонт основных средств):

а) амортизация основных средств. По этой статье отражают суммы амортизационных отчислений, отнесенных на данную культуру (группу культур) или работы в незавершенном производстве. При этом суммы начисленной амортизации предварительно учитывают на аналитическом счете «Амортизационные отчисления по основным средствам, используемым в растениеводстве, подлежащие распределению» в составе счета 20-1. Сюда относят износ по зданиям, сооружениям, машинам, оборудованию, передаточным устройствам и т. п., используемым в растениеводстве. Их распределяют пропорционально прямым затратам;

б) ремонт основных средств – на данную статью относят затраты либо отчисления на ремонт основных средств, использованных на производство по данной культуре (группе культур). Предварительно эти суммы учитывают на соответствующих аналитических счетах: «Затраты (отчисления) на ремонт основных средств, используемых в растениеводстве, подлежащие распределению» в составе счета 20-1 (по зданиям, сооружениям, машинам, оборудованию, передаточным устройствам, используемым в растениеводстве).

5) Работы и услуги вспомогательных производств – учитывают стоимость услуг собственных вспомогательных производств, оказываемых растениеводству. На данную статью относят затраты на услуги грузового автомобильного транспорта, гужевого транспорта, расходы по энергетическому обеспечению и другим вспомогательным производствам.

6) Финансовые затраты – относят платежи по добровольному страхованию урожая сельскохозяйственных культур и многолетних насаждений, платежи по обязательным видам страхования отдельных работников, занятых в производстве продукции растениеводства, суммы платежей, начисленных в бюджет по земельному налогу (в организациях, не перешедших на уплату ЕСХН), а также прочие денежные расходы по возделыванию данной культуры (группы культур), оплаченные через подотчетных лиц.

7) Прочие затраты – включают прочие основные затраты по возделыванию данной культуры (группы культур), не отраженные в перечисленных выше калькуляционных статьях.

8) Затраты на организацию производства и его обслуживание учитывают бригадные и общепроизводственные расходы в порядке из распределения со счета 25.1 «Общепроиз-

водственные расходы растениеводства» на соответствующие культуры, группы культур и незавершенное производство под урожай будущего года.

9) Расходы на нужды управления – относят долю общехозяйственных расходов, списываемую в конце года в порядке их распределения со счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Продукцию, полученную в результате сбора урожая в растениеводстве, на основании первичных документов принимают к бухгалтерскому учету на синтетическом счете 43 «Готовая продукция», субсчет 1 «Растениеводство».

Таблица 5

**Типовая корреспонденция счетов по учету затрат и выходу
продукции растениеводства**

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислена оплата труда работникам отрасли растениеводства	20-1	70
Начислены страховые взносы от сумм оплаты труда работников растениеводства	20-1	69
Создан резерв на оплату отпусков работникам растениеводства	20-1	96
Отпущены семена на посев сельскохозяйственных культур	20-1	10-6
Списаны нефтепродукты на работу тракторного парка	20-1	10-3
Начислена амортизация по основным средствам, занятым в отрасли растениеводства	20-1	02
Оказаны услуги сторонними организациями	20-1	76
Оказаны услуги тракторным парком при возделывании сельскохозяйственных культур	20-1	23-3
Учены затраты средств защиты растений	20-1	10-1
Включены в затраты основного производства общепроизводственные расходы	20-1	25-1
Включены в затраты основного производства общехозяйственные расходы	20-1	26
Оприходовано зерно	43	20-1
Оприходованы семена собственного производства	10-6	20-1
Оприходованы зерноотходы	10-6	20-1
Отпущены зерноотходы на корм скоту	20-2	10-6
Списано зерно на реализацию	90-2	43

Оприходованная продукция используется по целевому назначению: на внутрихозяйственные нужды (на семена, на корм скоту), на реализацию.

18.2. Первичный, аналитический и синтетический учет затрат и выхода продукции растениеводства

Первичный учет. Основанием для совершения хозяйственных операций и для отражения их впоследствии в регистрах бухгалтерского учета по соответствующим статьям является правильно

оформленная и своевременно составленная первичная документация. Выделяют следующие группы первичных документов: по учету затрат труда, предметов труда, средств труда и выхода продукции.

Документы по учету затрат труда фиксируют произведенные в отрасли растениеводства трудовые затраты на выполнение конкретных работ по возделываемым культурам и начисленную при этом оплату.

Для учета начисленной оплаты труда работникам растениеводства и трактористам-машинистам, работающим на сельскохозяйственных работах, используются следующие документы: книжка бригадира по учету труда и выполненных работ (ф. №505-АПК), учетный лист тракториста-машиниста (ф. № 411-АПК), путевой лист трактора (ф. № 412-АПК).

Для учета труда и начисленной оплаты привлеченным работникам может использоваться наряд на сдельную работу (ф. №414-АПК).

На механизированных сельскохозяйственных работах используются учетные листы тракториста-машиниста, которые выписывают на каждого механизатора отдельно. Они предназначены для учета затрат отработанного времени, объема выполненных работ и начисления заработной платы за 10-15 дней. В учетных листах ежедневно отмечают наименование и объем выполненных работ, отработанное время, начисленную заработную плату и другие реквизиты.

Транспортные работы, выполняемые трактористами, фиксируются в путевом листе трактора. В данном документе отражаются объем выполненных работ (в т·км), затраченное время и начисленная заработная плата.

К документам по учету затрат предметов труда относятся: акт на списание семян и посадочного материала (ф. № 208-АПК), акт об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений и гербицидов (ф. № 420-АПК), акт об использовании ядохимикатов, требование-накладная (ф. м-11).

Акт на списание семян и посадочного материала и акт об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений и гербицидов, акт об использовании ядохимикатов составляются бригадиром для списания в затраты производства семян,

удобрений и ядохимикатов после завершения работ, но не позднее окончания месяца и утверждаются руководителем предприятия.

Основанием для списания горючесмазочных материалов в затраты отдельных сельскохозяйственных культур или видов работ являются путевые листы трактора и учетные листы трактористов-машинистов. В данных документах фиксируется помимо объемов выполненных работ, затраченного времени и начисленной заработной платы также расход горючего как по норме, так и фактически израсходованного на выполненный объем работ.

Данные первичных документов в конце месяца систематизируют в отчетах о движении материальных ценностей, после этого делают соответствующие записи о расходе материальных ценностей в лицевых счетах подразделений.

К документам по учету затрат средств труда относятся: ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам (ф. № 49-АПК), ведомость расчета амортизации по автотранспорту и отчислений в ремонтный фонд.

Расходы по организации и управлению относятся на объекты затрат растениеводства на основании ведомости распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Документы по учету выхода продукции фиксируют получение и оприходование продукции отрасли растениеводства: зерновых, технических культур, овощей, кормов и т. д. К ним относятся: реестр отправки сельскохозяйственной продукции с поля; накопительная ведомость поступления сельскохозяйственной продукции; акт на сортировку и сушку продукции растениеводства; акт приемки грубых и сочных кормов; акты на оприходование пастбищных кормов.

К документам по учету выхода продукции относятся: реестр отправки зерна и другой продукции с поля (ф. № СП-1), путевка на вывоз продукции с поля (СП-4), талоны (ф. № 165 а, б, в-АПК) при талонном способе учета зерна, реестр приемки зерна и другой продукции (ф. № 162-АПК), реестр приемки зерна весовщиком (СП-2), ведомость движения зерна и другой продукции (СП-11); дневник поступления сельскохозяйственной продукции (СП-14), акт приемки грубых и сочных кормов, (СП-17), акты на оприходование пастбищных кормов (СП-19).

Переработка, сортировка и сушка зерновой продукции оформляется актом на сортировку и сушку продукции растениеводства. Акт составляется в одном экземпляре.

Корма, скормленные скоту без их предварительной уборки (путем выпаса), на складе и в бухгалтерских регистрах не прихoduются. Количество скормленных кормов определяет комиссия с участием специалистов зоотехнической и агрономической служб расчетным путем. Количество зеленой массы устанавливают исходя из количества полученной продукции животноводства и норм расхода кормов и списывают их в затраты на те группы животных, которые пользовались выпасами, при этом составляют акт на оприходование пастбищных кормов, учтенных зоотехническим методом.

В отрасли растениеводства данные всех первичных документов обязательно систематизируют по объектам учета затрат в накопительных ведомостях или журналах. В конце месяца по каждой выполненной работе (услуге) или культуре в накопительной ведомости подсчитывают итоги затрат, которые затем переносятся в лицевой счет (производственный отчет) подразделения (ф. № 83-АПК).

Синтетический учет затрат и выхода продукции растениеводства ведется на синтетическом счете 20 «Основное производство» субсчете 1 «Растениеводство». Счет по отношению к балансу – активный, сальдовый, по назначению – калькуляционный.

По дебету данного счета отражается остаток незавершенного производства на начало отчетного периода, а также учтенные за отчетный период фактические затраты на производство продукции растениеводства, а по кредиту – сумма затрат, относящихся к гибели посевов от стихийных бедствий, выход продукции в плановой оценке, которая в конце года доводится до уровня фактических затрат путем списания с кредита счета калькуляционных разниц.

В конце года на дебет счета списывают расходы по организации и управлению производством, которые предварительно учитывают на счетах 25.1 «Общепроизводственные расходы растениеводства», 26 «Общехозяйственные расходы».

Аналитический учет затрат на производство и выход продукции растениеводства осуществляется в разрезе производственных подразделений по объектам учета и калькуляционным статьям.

Обобщающим регистром о затратах и выходе продукции по соответствующему подразделению является лицевой счет (производственный отчет) подразделения. Он состоит из двух разделов: 1) затраты на производство (дебет счета); 2) выход продукции (кредит счета). В первом разделе лицевого счета (производственного отчета) на каждый объект учета отведена отдельная графа. В строках указывают затраты по их конкретным видам, сгруппированные согласно установленной номенклатуре статей затрат в растениеводстве. Виды затрат в статьях выделены в соответствии с корреспонденцией счетов. Записи в первом разделе лицевого счета (производственного отчета) делают на основании накопительных ведомостей учета затрат. По затратам, которые не отражаются в накопительных ведомостях, записи осуществляют на основании соответствующих сводных, а в отдельных случаях и первичных документов. Во втором разделе лицевого счета (производственного отчета) отражают выход продукции, т. е. кредит счета. В нем на каждый вид получаемой продукции выделяют отдельные строки для указания количества и стоимости продукции. В графах выхода продукции показывают общее количество и стоимость полученной продукции за месяц и нарастающим итогом с начала года.

Лицевые счета (производственные отчеты) составляют в подразделениях хозяйства и в установленные графиком документооборота сроки представляют в бухгалтерию хозяйства. В бухгалтерии лицевые счета (производственные отчеты) подразделений проверяют на соответствие показанных в них сумм данным первичных документов. После проверки сводные данные из лицевых счетов (производственных отчетов) записывают с разбивкой по корреспондирующим счетам в журнал-ордер №10-АПК по счету 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство».

В целом по хозяйству аналитический учет затрат и выхода продукции по растениеводству ведут в сводном лицевом счете (сводном производственном отчете) по хозяйству в целом.

18.3. Исчисление себестоимости продукции растениеводства (зерновых культур)

Учет затрат осуществляется в течение отчетного периода по плановой себестоимости на счете 20 «Основное производство» субсчете 2 «Растениеводство» на соответствующих аналитических

счетах с корректировкой в конце года до фактической себестоимости. Объектами исчисления фактической себестоимости продукции является основная и побочная продукция. Фактические затраты должны быть распределены по видам продукции (между основной, сопряженной и побочной продукцией).

Рассмотрим методику исчисления фактической себестоимости продукции растениеводства путем исключения из общей суммы затрат стоимости побочной продукции.

Отнесение затрат на солому производится исходя из затрат в хозяйстве на уборку, прессование, транспортировку, скирдование и другие работы по заготовке соломы. Используемые зерноотходы с примесью зерна при расчете переводят в полноценное зерно исходя из данных лабораторного анализа по определению процента содержания зерна в зерноотходах.

Чтобы исчислить фактическую себестоимость полноценного зерна и используемых зерновых отходов, нужно из общей суммы фактических затрат по возделыванию культуры и расходов по доработке зерна на току исключить стоимость соломы по установленным нормативам. Оставшуюся сумму затрат следует распределить между полноценным зерном и используемыми зерновыми отходами пропорционально их удельному весу в общем количестве полученного зерна в пересчете на полноценное. В конце отчетного периода плановая себестоимость продукции корректируется и доводится до фактической.

Таблица 6

Выдержка из лицевого счета 20-1-1 «Яровая пшеница»

Дт 20-1-1		Яровая пшеница	Кт 20-1-1
Кт	Статьи затрат	Выход продукции	Дт
70	Оплата труда с отчислениями на соц. нужды	зерно 20 000 ц · 600 руб = 12 000 тыс. руб.	43
10-6	Семена	зерноотходы 4000 ц · 200 руб. = 800 тыс. руб.	10
23, 02, 60, 76	Работы и услуги Содержание основных средств Прочие затраты	солома = 450 тыс. руб.	10
Итого фактические затраты 12000 тыс. руб.		Итого по плановой стоимости 13250 тыс. руб.	
		Корректировка – 1250 тыс. руб.	

Решение.

1) Вычтем из фактических затрат стоимость побочной продукции (соломы) в плановой оценке

$$12\,000 - 450 = 11\,550 \text{ тыс. руб.}$$

2) Ценность зерноотходов – 40%.

Переведем зерноотходы в условное зерно и найдем общее количество условного полноценного зерна:

$$4\,000 \text{ ц} \cdot 0,4 = 1\,600 \text{ ц условного зерна в зерноотходах;}$$

$$20\,000 \text{ ц} + 1\,600 \text{ ц} = 21\,600 \text{ ц условного полноценного зерна.}$$

3) Определим фактическую себестоимость 1 ц зерна:

$$11\,550 \text{ тыс. руб.} / 21\,600 \text{ ц} = 534,7 \text{ руб./ц.}$$

4) Определим фактическую себестоимость 1 ц зерноотходов:

$$534,7 \cdot 0,4 = 214 \text{ руб./ц}$$

5) Выполним корректировку плановой себестоимости продукции до уровня фактической:

– в случае перерасхода (фактические затраты > плановые затраты) способ корректировки называется дописание или дополнительная запись;

– в случае экономии (фактические затраты < плановые затраты) – метод «красное сторно» – сэкономленная сумма пишется красными чернилами.

Экономия:

$$\text{– по зерну } (534,7 - 600) \cdot 20\,000 \text{ ц} = -1306 \text{ тыс. руб.}$$

$$\text{– по зерноотходам } (214 - 200) \cdot 4000 \text{ ц} = 56 \text{ тыс. руб.}$$

$$\text{Общая сумма экономии } (-1306 + 56) = -1250 \text{ тыс. руб.}$$

В конце отчетного периода счет 20-1 «Основное производство. Растениеводство» закрывается и остатка не имеет, за исключением наличия незавершенного производства.

Вопросы для самопроверки

1. Перечислите первичные документы по учету затрат труда в отрасли растениеводства.

2. Назовите первичные документы по учету затрат предметов труда отрасли растениеводства.

3. На основании каких первичных документов отражаются затраты средств труда в растениеводстве?

4. Какими первичными документами приходится продукция растениеводства?

5. В каком документе осуществляется аналитический учет затрат и выхода продукции растениеводства?

19. УЧЕТ ЗАТРАТ И ВЫХОДА ПРОДУКЦИИ ЖИВОТНОВОДСТВА

19.1. Объекты и статьи учета затрат в животноводстве

Объектами учета затрат в животноводстве являются следующие виды и группы животных:

I) Скотоводство. 1) КРС молочного направления: а) основное стадо (коровы и быки-производители), б) животные на выращивании и откорме (молодняк текущего года рождения, молодняк рождения прошлых лет до перевода в основное стадо; животные, выбракованные из основного стада и поставленные на откорм); 2) КРС мясного направления: а) основное стадо (коровы с телятами до восьми месяцев и быки-производители), б) животные на выращивании и откорме (молодняк старше восьми месяцев и взрослый скот на откорме);

II) Свиноводство – во всех хозяйствах (кроме специализированных) без подразделения на технологические группы, а в специализированных с подразделением на следующие группы: а) основное стадо свиней, б) свиньи на выращивании и откорме.

III) Овцеводство (по направлениям производства): тонкорунное, полутонкорунное, полугрубошерстное, грубошерстное, каракульское, смушковое. В пределах каждой отрасли выделяют две группы: основное стадо овец, овцы на выращивании и откорме.

IV) Птицеводство – во всех хозяйствах (кроме специализированных) по каждому виду птицы (куры яичного направления, куры мясного направления, гуси, утки, индейки) и внутри каждого вида выделяют: а) основное стадо, б) молодняк на выращивании и инкубация яиц.

V) Коневодство, ослы, мулы – основное стадо и молодняк на выращивании. Отдельно выделяют выращивание молодняка рабочего скота.

VI) Звероводство – затраты учитываются по каждому виду зверей (соболі, лисицы, норки, нутрии, песцы), а в нутрии видов – по группам: а) основное стадо и б) молодняк.

VII) Кролиководство – учет ведут в целом по отрасли.

VIII) Рыбоводство. 1) Выращивание товарной группы. 2) Выращивание сеголетков.

IX) Пчеловодство (учет ведут по направлениям).

Х) Оленеводство и верблюдоводство – по учетно-возрастным группам животных (основное стадо, молодняк по годам рождения).

Учет затрат и выход продукции растениеводства ведется на счете 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» по следующей номенклатуре статей:

1) Материальные затраты (ресурсы), используемые в производстве, в том числе:

1.1) Корма – учитывают расход кормов собственного производства и покупных на содержание данного вида (группы) животных; сюда же относят расходы, связанные с приготовлением и обработкой кормов в кормоцехах путем списания их с соответствующего аналитического счета и распределения на объекты учета пропорционально массе приготовленных (отпущенных) кормов. Корма, перешедшие с прошлого года, оцениваются по фактической себестоимости; произведенные в текущем году – по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической; покупных – по ценам приобретения, включая расходы за доставку в хозяйство.

1.2) «Средства защиты животных» – отражают расход на данную учетную группу скота биопрепаратов, медикаментов, дезинфицирующих средств (как стоимость самих медикаментов и т. п., так и расходы по их введению).

1.3) Нефтепродукты – отражают стоимость горючего и смазочных материалов, израсходованных на технологических и транспортных работах по обслуживанию производства в животноводстве, транспортных работах, выполненных собственным грузовым автотранспортом. Затраты нефтепродуктов учитывают по количеству и стоимости, которая складывается из цены приобретения и расходов на доставку в хозяйство.

1.4) Топливо и энергия на технологические цели – включают стоимость приобретаемого со стороны топлива всех видов, кроме нефтепродуктов, расходуемого на технические цели, выработку и приобретение всех видов энергии – электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов, расходуемой на технологические, энергетические, двигательные и иные производственные, хозяйственные и управленческие нужды организации);

1.5) Работы и услуги сторонних организаций – учитывают затраты на оплату услуг производственного характера, по выполне-

нию отдельных операций технологического процесса в отраслях растениеводства и животноводства (по техническому обслуживанию животноводства, искусственному осеменению животных и т.п.).

2) Оплата труда (с подразделением по видам) – относят все виды денежных и натуральных начислений, носящих характер оплаты труда работниками различных категорий, чей труд непосредственно используется на производстве того или иного вида продукции в животноводстве.

3) Отчисления на социальные нужды – учитывают суммы отчислений на социальное страхование, платежи в пенсионный фонд, а также отчисления на медицинское страхование от суммы оплаты труда работников животноводства.

4) Содержание основных средств – включают затраты, связанные с содержанием основных средств, используемых непосредственно в данном производстве: а) амортизационные отчисления основных средств, непосредственно относимые на данный вид животных; б) затраты на все виды ремонтов и техническое обслуживание основных средств.

5) Работы и услуги вспомогательных производств – учитывают затраты на работы и услуги вспомогательных производств своего предприятия (организации), обеспечивающих производственные нужды (автомобильный грузовой автотранспорт, гужевой транспорт, производство и службы по электро-, тепло-, водо-, газоснабжению, холодильным установкам).

6) Налоги, сборы и другие платежи – относят:

- налоги, сборы и платежи в бюджет (земельный налог, экологический налог, т.е. платежи за допустимые в пределах установленных лимитов выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду; транспортный и другие налоги, определенные действующим законодательством);

- платежи по обязательным видам страхования, по страхованию имущества юридических лиц, грузов и риска непогашения кредитов, а также отдельных категорий работников, занятых в производстве соответствующих видов продукции (работ, услуг) в соответствии с порядком, установленным действующим законодательством, а также прочие денежные расходы.

7) Прочие затраты – отражают затраты, непосредственно связанные с производством продукции, не относящейся ни к одной из указанных выше статей.

В состав расходов, отражаемых по данной статье, включают:

- расходы по искусственному осеменению животных (содержанию пункта осеменения животных, стоимость спермы и другие затраты);
- расходы будущих периодов (затраты на строительство и содержание летних лагерей, загонов, навесов и других сооружений некапитального характера для животных);
- затраты по ограждению ферм, оборудованию дезбарьеров, строительству санпропускников и других объектов, связанные с ветеринарно-санитарными мероприятиями, не предусмотренные сметами.

Таблица 7

Типовая корреспонденция счетов по учету затрат и выходу
продукции животноводства

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислена заработная плата работникам, занятым на содержании крупного рогатого скота	20-2	70
Произведены отчисления на социальные нужды на заработную плату работников животноводства	20-2	69
Произведены отчисления в резерв на оплату отпусков работникам животноводства	20-2	96
Израсходованы корма на содержание крупного рогатого скота	20-2	10-6
Начислена амортизация на животноводческую ферму	20-2	02
Списаны услуги грузового транспорта, оказанные животноводческой отрасли	20-2	23-4
Акцептован счет Водоканала за водоснабжение животноводческих ферм	20-2	76
Списаны расходы ремонтной мастерской по ремонту животноводческих ферм	20-2	23-1
Начислены платежи по страхованию животных	20-2	76
Оприходовано молоко	43	20-2
Оприходован приплод	11	20-2
Вывезен навоз на поля	20-1	20-2

8) Потери от падежа животных – учитывают потери от гибели молодняка и взрослого скота, находящегося на выращивании и откорме, птицы, зверей, кроликов, а также семей пчел. На эту статью не относят потери, подлежащие взысканию с виновных лиц, а также потери вследствие стихийных бедствий.

9) Общепроизводственные расходы – учитывают фермерские общепроизводственные расходы в порядке их распределения со счета 25.2 «Общепроизводственные расходы животноводства» на соответствующие группы животных.

10) Общехозяйственные расходы – относят долю общехозяйственных расходов, списываемую в конце года в порядке их распределения со счета 26 «Общехозяйственные расходы».

19.2. Организация первичного, аналитического и синтетического учета затрат в животноводстве

Для осуществления первичного учета выделяют несколько групп документов: по учету затрат труда, предметов труда (в том числе по расходу кормов и прочих материальных ценностей), по использованию средств труда, по учету выхода продукции, прироста живой массы и приплода.

Основным документом по учету затрат труда работников животноводства является расчет начисления оплаты труда работникам животноводства; журналы учета надоя молока (ф. СП-21), акты на оприходование приплода животных (ф. СП-39), ведомости взвешивания животных (ф. СП-43), акты на перевод животных из группы в группу (ф. СП-47). На основании зафиксированного в этих документах выхода продукции начисляют оплату труда животноводам в соответствии с действующими в хозяйстве расценками.

Учет отработанного времени работниками животноводства ведут ежедневно по каждому работнику фермы в таблице учета рабочего времени.

К документам по учету предметов труда относятся ведомость учета расхода кормов (ф. СП-20); лимитно-заборные ведомости (ф. № 117а-АПК), накладные (по учету биопрепаратов, медикаментов, дезинфицирующих).

Затраты средств труда в животноводстве фиксируют в документах по начислению амортизации и отчислений в ремонтный фонд.

Для учета выхода продукции в животноводстве применяют две группы документов: по оприходованию продуктов животноводства и оприходованию прироста живой массы и приплода.

К первой группе документов относятся: журнал учета надоя молока (ф. СП-21), акт настрига и приема шерсти (ф. СП-24), дневник поступления сельскохозяйственной продукции (ф. СП-14) – для оприходования яиц. Ко второй группе документов относятся: акт на оприходование приплода животных (ф. № СП-39), накопительный акт на оприходование приплода зверей, ведомость взвешивания животных (ф. СП-43) и расчет определения прироста живой массы (ф. СП-44).

Аналитический учет ведут в лицевом счете (производственном отчете) подразделения по животноводству (ф. № 83-АПК) на основании данных первичных документов.

Подразделения хозяйства ежемесячно в установленные графикам документооборота сроки представляют лицевые счета (производственные отчеты) по животноводству в центральную бухгалтерию. Синтетический учет ведется в сводном лицевом счете (сводном производственном отчете) по животноводству. Одновременно с записями в сводный лицевой счет (сводный производственный отчет) итоговые данные из лицевых счетов (производственных отчетов) подразделений с группировкой по корреспондирующим счетам заносят в журнал-ордер № 10-АПК, а из него кредитовые обороты в установленном порядке ежемесячно переносят в Главную книгу.

19.3. Исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства

В молочном скотоводстве для отражения затрат по объектам учета открываются отдельные аналитические счета: «Основное стадо», по которому учитываются затраты на содержание коров и быков-производителей, и «Животные на выращивании и откорме», по которому учитываются затраты на выращивание молодняка всех возрастов и откорм взрослых животных, выбракованных из основного стада.

Объектами калькуляции по «Основному стаду» являются молоко и приплод, калькуляционными единицами – 1 ц и 1 голова.

Для определения себестоимости молока и приплода применяется комбинированный метод калькуляции. Из общей суммы затрат на содержание основного стада за год (собранных по дебету счета 20 «Основное производство» субсчета 2 «Животноводство»

исключается стоимость побочной продукции (навоз, шерсть-линька) в плановой оценке. Оставшуюся сумму затрат, приходящуюся на сопряженную продукцию (молоко и приплод), распределяют в соответствии с расходом обменной энергии кормов: на молоко – 90%, на приплод – 10%. Полученные данные о затратах на производство молока и приплода необходимо разделить соответственно на количество молока и количество голов приплода, в результате получают фактическую себестоимость 1 ц молока и 1 головы приплода.

Пример.

Таблица 8

Выписка из аналитического счета «Основное стадо крупного рогатого скота молочного направления» (условно за год)

Содержание записей	Дебет, тыс. руб.	Кредит					
		молоко		приплод		навоз	
		количество, ц	стоимость, тыс. руб.	количество, ц	стоимость, тыс. руб.	количество, ц	стоимость, тыс. руб.
Оборот за год	3 465	3060	3 075,3	123	344,4	750	120

1) Из общей суммы затрат исключаем стоимость побочной продукции (навоза) в плановой оценке

$$3\,465 - 120 = 3\,345, \text{ тыс. руб.}$$

2) Полученный результат распределяем между молоком и приплодом пропорционально обменной энергии кормов:

$$3\,345 \cdot 0,9 = 3\,010,5 \text{ (тыс. руб.)} - \text{затраты на молоко;}$$

$$3\,345 \cdot 0,1 = 334,5 \text{ (тыс. руб.)} - \text{затраты на приплод.}$$

3) Определяем себестоимость единицы продукции:

– себестоимость 1 ц молока:

$$3\,010,5 \text{ тыс.руб.} / 3060 \text{ ц} = 983,82 \text{ руб./ ц}$$

– себестоимость 1 головы приплода:

$$334,5 \text{ тыс. руб.} / 123 \text{ гол.} = 2\,719,51 \text{ руб./гол.}$$

Объектом калькуляции по животным на выращивании и откорме является прирост живой массы и живая масса животных, калькуляционной единицей – 1 ц.

Исчисление себестоимости 1 ц прироста живой массы молодняка всех возрастов и взрослых животных, выбракованных из основного стада на откорм, производится путем деления суммы затрат по содержанию таких животных, за вычетом стоимости

побочной продукции в принятой оценке, на количество прироста живой массы. Если в данной группе животных в течение отчетного периода движения не было, то количество прироста живой массы определяется как разница между массой животных на конец и начало отчетного периода.

$$\text{Прирост ж.м.} = \text{Ж.М. к.г.} - \text{Ж.М. н.г.}$$

Если же в течение отчетного периода наблюдалось движение внутри поголовья, то прирост живой массы рассчитывается по формуле

$$\text{Прирост ж.м.} = \text{Ж.М. к.г.} + \text{Ж.М. выб.} - \text{Ж.М. пост.} - \text{Ж.М. н.г.}$$

$$\text{Себестоимость 1 ц}_{\text{прироста ж.м.}} = \frac{\text{Фактические затраты} - \text{Побочная продукция}}{\text{Прирост ж.м.}}$$

Чтобы оценить выбывающее поголовье молодняка КРС, взрослого скота на откорме (реализация, перевод в другие возрастные группы, падеж по вине работников животноводства, в результате стихийных бедствий и т.д.) и остающееся в хозяйстве на конец отчетного года, необходимо исчислить фактическую себестоимость живой массы путем деления стоимости живой массы животных на живую массу животных.

Живая масса животных определяется по формуле

$$M_{ж} = M_n + M_{пр} + M_p + M_n - M_{пав},$$

где $M_{ж}$ – живая масса поголовья, ц;

M_n – живая масса поголовья на начало отчетного года;

$M_{пр}$ – живая масса приплода;

M_p – прирост живой массы;

M_n – живая масса поступивших животных;

$M_{пав}$ – живая масса павших животных (на дату последнего взвешивания), плановая оценка которых включена в затраты животноводства по статье «Потери от падежа животных».

Стоимость живой массы животных определяется по формуле:

$$C_m = C_n + C_{пр} + C_n + C_{прпр} - C_{пад},$$

где C_m – стоимость живой массы поголовья;

C_n – стоимость животных на начало года;

C_n – стоимость животных, поступивших со стороны;

$C_{пр}$ – фактическая стоимость приплода;

$C_{прпр}$ – стоимость прироста живой массы;

$C_{пад}$ – стоимость павших животных, отнесенная в плановой оценке в затраты животноводства.

Вопросы для самопроверки

1. Что является объектом учета затрат в растениеводстве?
2. Перечислите статьи учета затрат в растениеводстве.
3. Охарактеризуйте первичный учет затрат и выхода продукции в растениеводстве.
4. Какой документ является обобщающим регистром по учету затрат и выходу продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве?
5. Каким образом организуется синтетический учет затрат в животноводстве?
6. Назовите объекты учета затрат в животноводстве.
7. По каким статьям учитываются затраты в животноводстве?
8. Какие первичные документы предусмотрены для учета затрат и оприходования продукции в животноводстве?
9. Какой метод калькулирования применяется для исчисления себестоимости зерновых культур?
10. Что является объектом калькулирования в молочном скотоводстве?
11. Какова методика исчисления себестоимости продукции основного стада крупного рогатого скота молочного направления?

20. УЧЕТ ЗАТРАТ ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ ПРОИЗВОДСТВ

20.1. Задачи и основные принципы учета вспомогательных производств

Вспомогательные производства организуются для обслуживания основных отраслей в порядке выполнения для них определенных работ или оказания услуг.

К ним относятся: ремонт основных средств, автомобильный транспорт, гужевой транспорт, электро-, водо-, тепло- и газоснабжение, холодильные установки, прочее производство.

Машинно-тракторный парк является частью основного производства, но его затраты не могут быть прямо отнесены на основное производство, поэтому они накапливаются на счете вспомогательных производств, а потом распределяются на соответствующие счета основного производства.

Учет затрат и выполненных работ по вспомогательным производствам ведут на балансовом счете 23 «Вспомогательные производства», в составе которого могут быть выделены субсчета по видам производств.

На дебет счета 23 собирают все затраты, относящиеся к вспомогательным производствам; с кредита счета 23 эти затраты ежемесячно списывают на счета основного производства, как правило, по плановой себестоимости. В конце года осуществляется корректировка плановой себестоимости до уровня фактической.

Схему учета затрат по вспомогательным производствам можно представить следующим образом:

- Первичные документы.
- Журналы учета затрат или накопительные ведомости.
- Лицевые счета (производственные отчеты) подразделений.
- Сводные лицевые счета (сводные производственные отчеты).

Основными задачами учета затрат по вспомогательным производствам являются:

- правильное и точное определение размеров затрат, выполненных работ и услуг по каждому производству;
- правильное списание произведенных работ и услуг (по машинно-тракторному парку – затрат) и распределение отклонений от их плановой себестоимости по назначению.

20.2. Учет ремонта основных средств

Затраты на ремонт основных средств учитывают на двух субсчетах:

- 1) 23/1 «Ремонтные мастерские» – учитывают затраты на ремонт сельскохозяйственной техники, осуществляемый в мастерских хозяйства;
- 2) 23-2 «Ремонт зданий и сооружений».

Счет 23/1 «Ремонтные мастерские». По результатам осмотра машин устанавливают имеющиеся дефекты, износившиеся части, которые необходимо реставрировать или заменить, определяют объем предстоящих ремонтных работ и затраты.

На каждую машину, нуждающуюся в ремонте, составляется Ведомость дефектов на ремонт машин.

Ведомость дефектов составляется в двух экземплярах. Один передается на склад запасных частей и служит основанием для отпуска запасных частей и ремонтных материалов (по лимитно-заборным картам или накладным внутрихозяйственного назначения), второй остается в мастерской и служит основанием для выписки наряда на сдельную работу. По окончании ремонта ведомость сдается в бухгалтерию.

Затраты на ремонт формируются в Журнале учета затрат в ремонтной мастерской. В конце месяца затраты ремонтной мастерской переносят в лицевой счет (производственный отчет подразделения) и группируют по следующим статьям:

- 1) оплата труда с отчислениями на социальные нужды – учитывают основную и дополнительную заработную плату работников мастерской за выполненные работы по ремонту техники, изготовлению мелкого инвентаря, запасных частей:

Дебет 23-1 Кредит 70, 69.

При создании резерва на предстоящую оплату отпусков работникам делается запись:

Дебет 23-1 Кредит 96-2;

- 2) сырье для переработки – относят стоимость израсходованных на ремонт запасных частей, других ремонтных материалов, топлива и масел на обкатку и промывку:

Дебет 23-1 Кредит 10;

- 3) содержание основных средств – отражают затраты, связанные с содержанием оборудования ремонтной мастерской;

Дебет 23-1 Кредит 02, 23;

4) работы и услуги – относят затраты на работы и услуги других вспомогательных производств организации, а также сторонних организаций, обеспечивающих нужды ремонтного производства:

Дебет 23-1 Кредит 23-3, 23-4, 23-7

Дебет 23-1 Кредит 60 услуги сторонних организаций;

5) организация производства и управление - учитывают затраты по организации и управлению ремонтной мастерской (общепроизводственные расходы):

Дебет 23-1 Кредит 23 «Цеховые расходы»;

6) прочие затраты – отражают расход инвентаря и хозяйственных принадлежностей, специальной одежды и обуви, а также прочие основные затраты, не учтенные в предыдущих статьях:

Дебет 23-1 Кредит 10-11 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности».

По завершении ремонта фактические затраты по ремонтируемым объектам относят на счета основного, вспомогательного и обслуживающих производств, то есть на те объекты учета затрат, где они ранее использовались:

Дебет 23-3, 23-4, 20-1, 20-2, 20-3, 25

Кредит 23-1 «Ремонтная мастерская».

Если был создан ремонтный фонд для покрытия затрат (Дебет 20, 23, 25 Кредит 96-1 «Ремонтный фонд»), то фактическую себестоимость работ по оконченному ремонту списывают:

Дебет 96-1 «Ремонтный фонд»

Кредит 23-1 «Ремонтная мастерская».

Если капитальный ремонт техники выполнялся на стороне (на ремонтном заводе, в других агросервисных организациях), то суммы законченного ремонта по предъявленным счетам, включая расходы по доставке ремонтируемых объектов к месту ремонта и обратно списывают:

Дебет 20, 23, 25, 26, 19 Кредит 60

При изготовлении в ремонтной мастерской различных предметов, запасных частей, их приходуют:

Дебет 10 Кредит 23-1

Счет 23-2 «Ремонт зданий и сооружений».

По данному субсчету выделяют две группы аналитических счетов: первая группа – для учета затрат объектов капитального ремонта, вторая – для учета затрат объектов текущего ремонта.

Капитальный ремонт может осуществляться либо силами самой сельскохозяйственной организации (хозяйственным способом), либо с привлечением специализированных строительных или ремонтных организаций (подрядным способом).

Затраты на ремонт группируются по следующей номенклатуре статей:

- 1) оплата труда с отчислениями на социальные нужды;
- 2) ремонтно-строительные материалы;
- 3) работы и услуги;
- 4) прочие производственные затраты.

Если ремонт осуществлялся хозяйственным способом – составляется запись: Дебет 23-2 Кредит 10, 02, 23-4, 70, 69

По окончании ремонта Дебет 20-1, 20-2, 96 Кредит 23-2

Если капитальный ремонт выполняется подрядным способом, сельскохозяйственная организация заключает с подрядчиком договор на проведение ремонта. После его окончания подрядчик выписывает счет-фактуру для оплаты выполненных работ. На их стоимость составляется следующая проводка:

Дебет 23-2, 19 Кредит 60

Дебет 20-1, 20-2, 96 Кредит 23-2

По окончании капитального ремонта отремонтированные объекты принимают в эксплуатацию на основании «Акта приема-сдачи отремонтированных и реконструированных объектов» (ф. ОС-3).

Затраты на ремонт основных средств собираются в лицевых счетах (ф. № 83-АПК) подразделений, осуществляющих ремонт.

Аналитический учет ведут в Ведомости учета затрат по капитальным вложениям и ремонту (ф. № 79-АПК) в разрезе затрат на текущий и капитальный ремонты, по объектам затрат и подразделениям. Ведомость открывается на год с вкладными листами. По окончании месяца обороты из ведомости переносят в журнал-ордер № 10-АПК.

20.3. Учет затрат по автотранспорту и гужевому транспорту

Учет затрат по содержанию и эксплуатации автомобильного транспорта ведут на субсчете 23-4 «Автомобильный транспорт».

Первичными документами по учету работы автомашин являются путевые листы: грузового и легкового автомобиля,

специального транспорта. Их выписывает заведующий гаражом или механик. В конце рабочего дня или после выполнения задания путевые листы вместе с оправдательными товарно-транспортными документами представляются в бухгалтерию, где проверяется правильность их оформления, определяются результаты работы автомобилей и производится расчет оплаты труда водителям.

В конце месяца данные из путевых листов переносят в Накопительную ведомость учета затрат (ф. № 301-АПК), в которой на каждую машину (водителя) отводится отдельная страница. В данной ведомости ведут учет пробега, перевозки грузов, расхода ГСМ, сумм начисленной з/пл.

В сводной ведомости подводят итоги затрат и выполненной работы, на основании которой составляется лицевой счет (производственный отчет) по автотранспорту (ф. № 83-АПК), куда заносятся расходы на содержание автотранспорта в разрезе каждой статьи затрат, данные об объеме выполненных работ в денежной оценке по потребителям услуг. Записи делают с разбивкой по грузовым, легковым и специальным автомобилям.

Аналитический учет затрат ведут по следующим статьям:

1) оплата труда с отчислениями на социальные нужды – учитывают заработную плату водителей: Дебет 23-4 Кредит 70. Оплату труда грузчиков не отражают, ее относят непосредственно на счета тех производств и процессов, для которых грузовой автотранспорт выполнял работы:

Дебет 10, 20, 25, 26, 44 Кредит 70;

2) содержание основных средств – отражают амортизационные отчисления, расходы на ремонт, стоимость ГСМ:

Дебет 23-4 Кредит 02, 10-3, 23;

3) работы и услуги – отражается стоимость услуг собственных вспомогательных производств или сторонних организаций:

Дебет 23-4 Кредит 23, 60;

4) организация производства и управление – относят цеховые расходы автотранспорта (оплата труда завгаражом, механика, инженера, диспетчера и других работников гаража; амортизация и отчисления на ремонт здания и оборудования гаража; затраты на мероприятия по охране труда и прочие расходы, связанные с организацией и управлением работы гаража):

Дебет 23-4 Кредит 23 «Цеховые расходы»;

5) прочие затраты.

В конце года на основании итоговых записей лицевого счета (производственного отчета) по автопарку определяют фактическую себестоимость 1 т·км путем деления общей суммы затрат по содержанию и эксплуатации автотранспорта на объем перевозок в тонно-километрах.

При перевозке людей определяется фактическая себестоимость 1 машино-дня путем деления расходов, отнесенных на пассажирский автотранспорт, на количество затраченных в этих целях машино-дней.

В конце года исчисленную фактическую себестоимость 1 т·км перевезенного груза сопоставляют с плановой и определяют калькуляционную разницу. Умножив исчисленную калькуляционную разницу на объем перевозок, выполненных грузовым автотранспортом за год по отраслям и объектам учета в целом по организации, устанавливают сумму, которую необходимо отнести дополнительно (при перерасходе) на счета или сторнировать (при экономии) со счетов, на которых были отражены в течение года эти перевозки по плановой себестоимости. В этом и заключается смысл закрытия субсчета 23-4 «Автомобильный транспорт». Для списания разницы между фактической и плановой себестоимостью работ, выполненных автомобильным грузовым транспортом, составляют специальную бухгалтерскую справку «Ведомость на закрытие счетов бухгалтерского учета».

После списания разницы между фактической и плановой себестоимостью выполненных тонно-километров субсчет 23-4 «Автомобильный транспорт» закрывается и в заключительном балансе сальдо не имеет.

Учет затрат по гужевому транспорту учитывают на 23-7 субсчете «Гужевого транспорт».

Затраты по содержанию гужевого транспорта отражаются в соответствующих первичных документах: ведомостях учета расходов кормов, накладных внутрихозяйственного назначения и лимитно-заборных ведомостях, ведомостях расчетов и начисления амортизации, учетных листах труда и выполненных работ.

Данные этих документов о затратах, продукции и услугах гужевого транспорта являются основанием для составления Накопительной ведомости учета затрат (ф. №301-АПК), информация которой переносится в конце месяца в лицевой счет (производственный отчет, ф. № 83-АПК).

На субсчете 23-7 учитываются все фактические затраты хозяйства по содержанию рабочего скота. Учет затрат осуществляется по тем же статьям, что и на 23-4 субсчете, дополнительная статья – корма.

В лицевом счете делают записи по статьям затрат и отражают выполненную гужевым транспортом работу в оценке по плановой себестоимости.

По кредиту счета 23/7 учитывают выход продукции от рабочего скота и услуги гужевого транспорта, которые списываются на счета потребителей услуг (приплод, навоз, работа в коне-днях).

Списание стоимости услуг рабочего скота производится ежемесячно по плановой стоимости 1 коне-дня (рабочего дня) с кредита счета 23/7 «Гужевого транспорт» в дебет счетов по учету затрат тех производств, для которых осуществлялись работы. В конце года определяются фактическая себестоимость и делают корректировочные записи.

Расходы по содержанию молодняка рабочего скота учитывают на отдельном аналитическом счете 20-2 субсчета «Животноводство».

После отражения калькуляционных разниц по приплоду и выполненным работам (услугам) аналитический счет 23-7 «Гужевого транспорт» закрывается и в заключительном балансе по состоянию на 1 января сальдо не имеет.

20.4. Учет затрат по электро-, тепло-, водоснабжению и прочим вспомогательным производствам

Учет ведут на аналитических счетах субсчета 5 «Энергетические производства» и субсчета 6 «Водоснабжение» 23 счета.

К энергетическим производствам сельскохозяйственных организаций относятся электрохозяйство, котельные, паросиловые станции, компрессорные установки для выработки холода и др. Затраты по эксплуатации и содержанию этих производств (хозяйств) ведут на субсчете «Энергетические производства (хозяйства)» синтетического счета 23 «Вспомогательные производства». Учет осуществляется раздельно по отдельным видам производств (хозяйств). С этой целью открывают аналитические счета: «Электро-снабжение», «Теплоснабжение», «Газоснабжение», «Холодоснабжение».

Учет ведется по установленным статьям затрат: «Оплата труда с отчислениями на социальные нужды», «Содержание основных средств», «Работы и услуги», «Организация производства и управление», «Прочие затраты».

Энергию, выработанную собственными электростанциями, учитывают в Журнале учета работы электрогенератора. При этом отражаются следующие бухгалтерские записи:

Дебет 23-5 Кредит 70, 69, 71, 50, 10, 02.

Энергия, приобретенная у сторонних организаций, приходится:

Дебет 23-5,19 Кредит 60.

Для списания выработанной электроэнергии на производственные, культурно-бытовые и прочие нужды применяют Отчет об использовании электроэнергии, где фиксируется общее количество выработанной и полученной со стороны энергии и ее использование, определяется плановая себестоимость 1 кВт/ч. В конце года определяется фактическая себестоимость 1 кВт/ч и осуществляются корректировочные записи.

Списание энергии отражается:

Дебет 20-1, 20-2, 20,3- 25, 26, 29 Кредит 23-5

Заккрытие счетов начинают с того, продукция которого имеет наибольшее количество потребителей; как правило, это счет 23-5 «Энергетические производства и хозяйства».

Аналогично ведется учет затрат теплоснабжения, водоснабжения и т.д.

В результате отражения калькуляционных разниц по счетам потребителей аналитический счет «Электроснабжение» на 1 января закрывается. Калькуляционной единицей в теплоснабжении является 1 Гкал (гигакалория) тепла или 10 Гкал, в водоснабжении – 1 м³, в газоснабжении – 1 м³.

20.5. Учет затрат машинно-тракторного парка (МТП)

Первичными документами по учету затрат машинно-тракторного парка являются учетные листы трактористов-машинистов (ф. № 411-АПК) и путевые листы тракторов (ф. № 412-АПК), на основании которых заполняется Накопительная ведомость учета затрат (ф. № 301-АПК). Аналитический учет

затрат, а также работ машинно-тракторного парка ведут в лицевом счете (производственном отчете ф. № 83-АПК).

Для учета затрат по эксплуатации и содержанию машинно-тракторного парка предназначен счет 23-3, к которому открывают два аналитических счета: 23-3-1 «Содержание и эксплуатация машинно-тракторного парка», на котором учитывают затраты по содержанию тракторов, с/х машин, гаражей, навесов и других основных средств, связанных с содержанием и эксплуатацией этих машин; 23-3-2 «Содержание и эксплуатация самоходных машин», на котором отражают затраты по содержанию всех видов комбайнов и других самоходных машин, гаражей, навесов, площадок и других основных средств, связанных с содержанием и эксплуатацией этих машин.

Учет расходов по субсчету 23-3 осуществляется с подразделением на следующие статьи:

1) оплата труда с отчислениями на социальные нужды – учитывают основную и дополнительную оплату труда трактористов-машинистов за выполненные транспортные работы (кроме работ для растениеводства), а также отчисления в резерв на оплату отпусков (если он формируется), на социальное страхование и обеспечение. Оплата труда грузчиков относится непосредственно на соответствующие счета объектов учета перевозимых грузов. Заработная плата на сельскохозяйственных работах списывается прямо на соответствующие счета основного производства.

При начислении оплаты труда на транспортных работах:

Дебет 23-3 Кредит 70.

Отчисления на социальные нужды отражают:

Дебет 23-3 Кредит 69.

Отчисления в резерв на отпуска:

Дебет 23-3 Кредит 96-1.

2) содержание основных средств – относят стоимость горючего и смазочных материалов, израсходованных на транспортных работах тракторов:

Дебет 23-3 Кредит 10-4.

Нефтепродукты, использованные для выполнения сельскохозяйственных работ, на счете 23/3 не отражаются, их стоимость списывается непосредственно на объекты учета затрат в растениеводстве. По этой же статье в течение года учитываются амортизационные отчисления, расходы на ремонт или отчисления

в ремонтный фонд на покрытие затрат, связанных с ремонтом основных средств машинно-тракторного парка:

Дебет 23-3 Кт 02, 96-2 «Ремонтный фонд»;

3) работы и услуги – учитывают услуги вспомогательных производств и сторонних организаций по обслуживанию МТП:

Дебет 23-3 Кт 23-1, 60;

4) организация производства и управление – учитывают суммы цеховых (общепроизводственных) расходов по содержанию МТП:

Дебет 23-3 Кредит 23 «Цеховые расходы»;

5) прочие затраты – относят расходы по охране труда и технике безопасности, различных материалов, спецодежды и обуви, другие расходы, связанные с содержанием машинно-тракторного парка:

Дебет 23-3 Кредит 10.

Выполненные тракторами транспортные работы измеряются количеством тонно-километров и условных эталонных гектаров.

В течение года транспортные работы (за исключением транспортных работ в растениеводстве) списываются по плановой себестоимости условно-эталонного гектара:

Дебет 10, 20-2, 20-3, 25, 26, 08 Кредит 23-3.

В конце года амортизационные отчисления (отчисления в ремонтный фонд), работы и услуги, а также прочие затраты машинно-тракторного парка распределяют на объекты учета основного производства пропорционально объему выполненных механизированных работ, включая транспортные, в условно-эталонных гектарах:

Дебет 20-1 Кредит 23-3

Дебет 20-2, 20-3 Кредит 23-3.

Распределяют указанные затраты между сельскохозяйственными и транспортными работами на основе Ведомости распределения амортизационных отчислений, отчислений в ремонтный фонд и других распределяемых затрат (ф. № 74-АПК).

В конце года определяют фактическую себестоимость 1 усл. эталонного гектара путем деления суммы затрат по дебету 23-3 счета на весь объем выполненных работ и проводят корректировку плановой себестоимости до уровня фактической.

Вопросы для самопроверки

1. Каковы задачи учета затрат вспомогательных производств?
2. Какие виды производств относятся к вспомогательным?
3. Каким образом осуществляется учет затрат в ремонтных мастерских предприятия?
4. Как учитываются затраты на ремонт зданий и сооружений?
5. Охарактеризуйте порядок учета затрат по содержанию и эксплуатации автомобильного транспорта.
6. Каким образом осуществляется учет затрат по электро-, тепло- и водоснабжению?
7. По каким статьям учитываются затраты машинно-тракторного парка?

21. УЧЕТ РАСХОДОВ НА ОРГАНИЗАЦИЮ ПРОИЗВОДСТВА И УПРАВЛЕНИЕ

21.1. Учет общепроизводственных расходов

Общепроизводственные расходы включают в себя расходы на организацию производства и управление отдельными отраслями производства или подразделениями, а также различные производственные расходы, которые нельзя непосредственно отнести на ту или иную культуру либо на тот или иной вид продукции, так как они относятся к отрасли или производственному подразделению в целом.

Учет общепроизводственных расходов ведут на собирательно-распределительном счете 25 «Общепроизводственные расходы». По дебету его учитывают затраты в течение года, а по кредиту списывают эти затраты на счета основного производства.

Общепроизводственные расходы подразделяются по отраслевому признаку: растениеводство, животноводство, промышленные производства, другие производства. В соответствии с данным делением открываются субсчета к счету 25:

- 1) «Общепроизводственные расходы растениеводства»;
- 2) «Общепроизводственные расходы животноводства»;
- 3) «Общепроизводственные расходы промышленных производств».

Общепроизводственные расходы подразделяют на отраслевые, которые учитывают по отрасли в целом (растениеводство, животноводство), подразделенческие, которые учитывают непосредственно по каждому подразделению хозяйства (бригады, фермы, участка, отделения и т. п.). В связи с этим по каждому субсчету ведутся аналитические счета по отдельным подразделениям.

Учет общепроизводственных расходов ведется по установленной номенклатуре статей затрат. Эти статьи для общепроизводственных расходов растениеводства, животноводства, других производств практически совпадают.

- 1) Материальные затраты учитывают стоимость различных материалов, топлива, производственного и хозяйственного инвентаря:

Дебет 25 Кредит 10;

- 2) «Оплата труда» – относят основную и дополнительную оплату труда главного агронома, главного зоотехника, главного ветврача,

руководителей отраслей (цехов) и прочего персонала аппарата управления (агрономов-селекционеров, зоотехников, бригадиров, заведующих фермами, учетчиков, бухгалтеров комплексов и ферм и т.д.:

Дебет 25 Кредит 70;

3) «Отчисления на социальные нужды» – учитывают отчисления по установленным ставкам от суммы оплаты труда соответствующего цехового персонала в Фонд социального страхования, Пенсионный фонд, Фонд обязательного медицинского страхования:

Дебет 25 Кредит 69;

4) «Содержание основных средств» – отражается амортизация, затраты на ремонт или отчисления в ремонтный фонд, затраты на содержание зданий, сооружений и инвентаря общепроизводственного назначения. В эту статью включаются расходы на отопление, освещение, уборку зданий, сооружений и других основных средств общепроизводственного назначения, полевых станков, агрокабинетов, агрохимлабораторий, ветлабораторий, ветлечебниц, зоокабинетов, ветапек и других отраслевых объектов:

Дебет 25 Кт 02, 23, 96, 60;

5) Услуги вспомогательных производств – учитывают стоимость работ, выполненных собственными вспомогательными производствами (автомобильный, гужевой транспорт) по транспортному обслуживанию: доставка работников для работы в бригадах и фермах; подвоз воды и нефтепродуктов для тракторов и комбайнов, внутрихозяйственная переброска материальных ценностей, продукции:

Дебет 25 Кредит 23;

6) Прочие расходы, к которым относятся затраты общепроизводственного характера, не предусмотренные предыдущими статьями (командировочные расходы общепроизводственного персонала, затраты, связанные с проведением ветеринарно-санитарных и карантинных мероприятий и т.д.):

Дебет 25 Кредит 71, 60, 76;

7) Непроизводительные расходы (учитывают суммы оплаты труда и отчислений на социальные нужды работников за время простоев по внутрихозяйственным причинам; стоимость испорченных ценностей при хранении их на складах, а также суммы пособия по нетрудоспособности, возникшим вследствие производственных

травм, выплачиваемых на основании судебных решений, прочие непроизводительные расходы).

Общепроизводственные затраты на основании соответствующих первичных документов ежемесячно накапливаются по установленным объектам и статьям в «Накопительной ведомости учета общепроизводственных расходов».

Итоги в конце месяца с Ведомости переносят в Производственный отчет по общепроизводственным и общехозяйственным расходам, где ведут аналитический учет затрат по бригадам, фермам, цехам и другим местам возникновения затрат.

Бригадные, фермерские, цеховые расходы включаются в себестоимость только той продукции, которая производится в бригаде, на ферме или в данном цехе. Общеотраслевые расходы распределяются и включаются в себестоимость продукции, производимой в растениеводстве, животноводстве, промышленными производствами.

Ежемесячно (или ежеквартально) суммы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», распределяют по объектам затрат основного производства пропорционально общей сумме затрат каждого объекта (без затрат на организацию и управление производством), за исключением в соответствующих производствах затрат на семена, корма, сырье и полуфабрикаты:

Дебет 20-1, 20-2, 20-3 Кредит 25.

При этом фермские, бригадные, цеховые расходы распределяются на объекты учета затрат только соответствующих структурных подразделений. В результате счет 25 «Общепроизводственные расходы» закрывается и сальдо не имеет.

21.2. Учет общехозяйственных расходов и порядок их распределения

Общехозяйственные расходы включают расходы на управление и обслуживание хозяйства в целом. Для их учета выделен собирательно-распределительный счет 26 «Общехозяйственные расходы», по дебету которого учитывают затраты в течение года, а по кредиту списывают их в установленные сроки по назначению.

В состав общехозяйственных расходов включают следующие группы затрат:

1) Затраты, связанные с управлением производством: содержание работников аппарата управления предприятия и его структурных подразделений, отчисления на социальные нужды;

- содержание служебного легкового автотранспорта;
- затраты на командировки;
- содержание и обслуживание вычислительных центров, узлов связи, средств сигнализации и др.;
- оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг;

– представительские расходы, связанные с коммерческой деятельностью предприятий (расходы по проведению официального приема представителей других предприятий, включая иностранных, на посещение культурно-зрелищных мероприятий, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате предприятия);

2) Затраты, связанные с изобретательством и рационализацией, – это проведение опытно-экспериментальных работ, изготовление и испытание образцов по изобретениям и рационализаторским предложениям, организация выставок и смотров, конкурсов и других мероприятий по изобретательству и рационализации, выплата авторских вознаграждений и др.

3) Затраты на выполнение санитарно-гигиенических требований. К ним относятся затраты на содержание помещений и инвентаря, организацию медпунктов непосредственно на территории предприятия, поддержание чистоты и порядка на производстве, обеспечение противопожарной и сторожевой охраны и других специальных требований, предусмотренных правилами технической эксплуатации предприятий, надзора и контроля за их деятельностью.

4) Хозяйственные расходы на содержание зданий и других объектов общехозяйственного назначения.

5) Текущие затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией объектов природоохранного назначения: очистных сооружений, расходы на захоронение экологически опасных отходов, оплату услуг сторонних организаций за прием, хранение и уничтожение экологически опасных отходов, очистку сточных вод, на другие виды текущих природоохранных затрат.

6) Затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров:

– оплата отпусков с сохранением заработной платы лицам, обучающимся в высших и средних специальных учебных заведениях, оплата проезда указанных лиц к месту учебы и обратно;

– затраты, связанные с выплатой стипендий, платой за обучение на основе договоров с учебными заведениями.

7) Затраты, связанные с набором рабочей силы, включая оплату выпускникам ПТУ и вузов проезда к месту работы, а также отпусков перед началом работы.

8) Амортизация по нематериальным активам

9) Налоги, сборы и другие обязательные отчисления, включаемые в издержки производства (налог на пользователей автомобильных дорог, налог с владельцев транспортных средств, плата за землю и т. д.).

10) Непроизводственные расходы: недостачи и потери.

Ежемесячно суммы общехозяйственных расходов отражают в лицевом счете (производственном отчете) по общехозяйственным расходам в разрезе установленных статей затрат в соответствии с корреспонденцией счетов. Типовая номенклатура общехозяйственных расходов состоит из следующих статей: материальные затраты; оплата труда; отчисления на социальные нужды; амортизация основных средств; услуги вспомогательных производств; налоги, сборы и другие платежи; прочие расходы; непроизводительные расходы. Распределение общехозяйственных расходов на соответствующие объекты учета производят пропорционально общей сумме затрат (без затрат по организации и управлению производством), за исключением стоимости семян – в растениеводстве, кормов – в животноводстве, а также сырья, материалов и полуфабрикатов в подсобных промышленных производствах. По окончании года счет 26 закрывается и конечного сальдо не имеет.

Вопросы для самопроверки

1. Что представляют собой общепроизводственные расходы?
2. По каким статьям осуществляется учет общепроизводственных расходов?
3. Какой документ является основным учетным регистром по учету общепроизводственных расходов?
4. Каким образом распределяются общепроизводственные расходы на счета основного производства?
5. Что относится к общехозяйственным расходам?
6. Какие статьи входят в состав общехозяйственных расходов?

22. БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ

22.1. Нормативное регулирование бухгалтерской (финансовой) отчетности

В России в настоящее время применяется четырехуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- *первый уровень* представлен законодательными актами, которые устанавливают единые правовые методологические основы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- *второй уровень* составляют Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), в которых рассматриваются отдельные методологические вопросы конкретных операций; План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению;

- *третий уровень* включает различные документы, носящие рекомендательный характер и конкретизирующие общие методологические указания, изложенные в законах и Положениях по бухгалтерскому учету;

- *четвертый уровень* объединяет приказы, инструкции и иные документы, которые регламентируют организацию бухгалтерского учета конкретного предприятия. Данные документы разрабатываются на базе документов первых трех уровней и утверждаются организацией.

К первому уровню относятся основные законодательные акты, регулирующие деятельность хозяйствующих субъектов России: Гражданский кодекс РФ и Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. №208-ФЗ «Об акционерных обществах» (в ред. Федерального закона №181-ФЗ от 18 июля 2009 г.).

Основные нормы, связанные с бухгалтерской (финансовой) отчетностью, закреплены в Федеральном законе от 06 декабря 2011 г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. Федерального закона №344-ФЗ от 4 ноября 2014 г.), Федеральном законе от 27 июля 2010 г. №208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» (в ред. Федерального закона №344-ФЗ от 4 ноября 2014 г.) и Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденном приказом Министерства

финансов РФ от 29 июля 1998 г. №34н (в ред. приказа Министерства финансов РФ №186н от 24 декабря 2010 г.).

Среди нормативных документов второго уровня главными являются:

1) Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. №43н (в ред. приказа Министерства финансов РФ №142н от 8 ноября 2010 г.);

2) Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 2 февраля 2011 г. №11н;

3) Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 28 июня 2010 г. №63н (в ред. приказа Министерства финансов РФ №57н от 6 апреля 2015 г.).

Вопросы дополнительного раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности отражены в следующих нормативно-правовых документах:

– Положении по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98), утвержденном приказом Министерства финансов РФ от 25 ноября 1998 г. №56н (в ред. приказа Министерства финансов РФ №57н от 6 апреля 2015 г.);

– Положении по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утвержденном приказом Министерства финансов РФ от 13 декабря 2010 г. №167н (в ред. приказа Министерства финансов РФ №57н от 6 апреля 2015 г.);

– Положении по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008), утвержденном приказом Министерства финансов РФ от 29 апреля 2008 г. №48н (в ред. приказа Министерства финансов РФ №57н от 6 апреля 2015 г.);

– Положении по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010), утвержденном приказом Министерства финансов РФ от 8 ноября 2010 г. №143н;

– Положении по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02), утвержденном приказом Министерства финансов РФ от 2 июля 2002 г. №66н (в ред. приказа Министерства финансов РФ №57н от 6 апреля 2015 г.);

– Положении по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утвержденном приказом Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г. №114н (в ред. приказа Министерства финансов РФ №57н от 6 апреля 2015 г.);

– Методических рекомендациях по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденных приказом Министерства финансов РФ от 21 марта 2000 г. № 29н.

Практическое содержание понятий бухгалтерской (финансовой) отчетности регламентируется документами третьего уровня, основными из которых являются:

– Указания об объеме форм бухгалтерской отчетности, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 2 июля 2010 г. №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (в ред. приказа Министерства финансов РФ №57н от 6 апреля 2015 г.);

– Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 30 декабря 1996 г. №112 (в ред. приказа Министерства финансов РФ №126н от 14 сентября 2012 г.);

– Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 20 мая 2003 г. № 44н (в ред. приказа Министерства финансов РФ №132н от 25 октября 2010 г.).

В системе документов четвертого уровня важнейшим является учетная политика организации. В ней подлежат описанию и закреплению конкретные способы и приемы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности: схема документооборота хозяйствующего субъекта; рабочий план счетов организации; порядок оценки объектов учета и применяемые на предприятии учетные процедуры в том случае, когда нормативными актами, регулирующими бухгалтерский учет в РФ, предусмотрены возможные варианты или данный порядок не регламентирован.

22.2. Понятие, виды и пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности

Бухгалтерская отчетность организации представляет собой завершающий этап учетного процесса.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 06 декабря 2011 г. №402-ФЗ *бухгалтерская отчетность* – информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными указанным Федеральным законом.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденному приказом Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. №43н, *бухгалтерская отчетность* – единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

В зависимости от назначения бухгалтерская отчетность подразделяется на управленческую, т.е. внутреннюю, и финансовую (внешнюю).

Управленческая отчетность предназначена для руководителей различных уровней управления. Она формируется по правилам и в сроки, установленным руководством предприятия. Финансовая отчетность составляется по правилам, установленным государством.

В условиях рынка предприятия являются независимыми производителями. Однако финансовые результаты их деятельности интересуют достаточно большое количество пользователей информации, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Прежде всего, информация о деятельности предприятия интересует тех, кто входит в так называемые партнерские группы организации, т.е. непосредственно участвует в его финансовой и хозяйственной деятельности, вносит свой вклад в эту деятельность, требует компенсации за свой вклад и, исходя из своих интересов, анализирует информацию о предприятии.

Целью бухгалтерской (финансовой) отчетности является полное и достоверное представление широкому кругу пользователей информации о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Исходя из цели перед бухгалтерской (финансовой) отчетностью стоят следующие *задачи*:

- создание необходимых условий для существующих и потенциальных пользователей информации при принятии ими управленческих решений о взаимодействии с организацией;
- возможность оценки времени, вероятности и объемов причиняющихся пользователям выплат от деятельности организации;
- обеспечение адекватности отражения состояния экономических ресурсов организации, включая все возможные внешние обстоятельства.

Пользователь – это юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации об организации.

Пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности делятся на две группы – внутренние и внешние.

Внутренние пользователи – физические лица, сотрудники предприятия, осуществляющие свою деятельность в рамках данного экономического субъекта и принимающие решения на основе информации о деятельности данной организации.

Внешние пользователи – физические и юридические лица, которые являются обособленными по отношению к данному предприятию, но в своей деятельности применяющие информацию о нем.

Не все группы пользователей имеют равный доступ к информации: только администрация и частично собственники могут анализировать все данные управленческого и финансового учета, бухгалтерской (финансовой) и другой отчетности. Остальные группы ограничены только данными публичной бухгалтерской (финансовой) отчетности. Эти пользователи, потребители финансовой информации, непосредственно и «жестко» заинтересованы в финансовых результатах деятельности предприятия, так как от этих результатов зависит их собственное финансовое благополучие, доходы бюджета.

Кроме того, бухгалтерская (финансовая) отчетность является связующим звеном между предприятием и его внешней средой. Целью представления предприятием отчетности внешним пользователям в условиях рынка является, прежде всего, получение дополнительных финансовых ресурсов на финансовых рынках. Таким образом, от того, что представлено в финансовой отчетности, зависит будущее предприятия. Ответственность за обеспечение эффективной связи между предприятием и финансовыми рынками несут финансовые менеджеры высшего управленческого звена

предприятия. Поэтому для них финансовая отчетность важна и потому, что они должны знать, какую информацию получают внешние пользователи и как она повлияет на принимаемые ими решения.

В свою очередь, среди внешних пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности выделяются 2 группы:

1) *Заинтересованные лица* – внешние пользователи, принимаемые решения которых зависят от показателей деятельности предприятия.

2) *Незаинтересованные лица* – внешние пользователи, принимаемые решения которых не зависят от показателей деятельности организации.

К первой группе относятся:

1) нынешние и потенциальные собственники предприятия, которым необходимо определить увеличение или уменьшение доли собственных средств предприятия и оценить эффективность использования ресурсов руководством компании;

2) государство, прежде всего в лице налоговых органов и внебюджетных фондов, которые проверяют правильность составления отчетных документов, расчета налогов и страховых взносов, определяют политику;

3) поставщики и покупатели, определяющие надежность деловых связей с данным клиентом;

4) нынешние и потенциальные кредиторы, использующие отчетность для оценки целесообразности представления или продления кредита, определения условий кредитования, определения гарантий возврата кредита, оценки доверия к предприятию как к клиенту;

5) служащие компании, интересующиеся данными отчетности с точки зрения уровня их заработной платы и перспектив работы на данном предприятии.

Вторая группа пользователей внешней бухгалтерской (финансовой) отчетности – это те юридические и физические лица, кому изучение отчетности необходимо для защиты интересов первой группы пользователей. В эту группу входят:

1) аудиторские службы, проверяющие данные отчетности на соответствие законодательству и общепринятым правилам учета, и отчетности с целью защиты интересов инвесторов;

2) консультанты по финансовым вопросам, использующие отчетность в целях выработки рекомендаций своим клиентам относительно помещения их капиталов в ту или иную компанию;

3) биржи ценных бумаг;

4) регистрирующие и другие государственные органы, принимающие решения о регистрации фирм, приостановке деятельности компаний, и оценивающие необходимость изменения методов учета и составления отчетности;

5) законодательные органы;

6) юристы, нуждающиеся в отчетности для оценки выполнения условий контрактов, соблюдения законодательных норм при распределении прибыли и выплате дивидендов, а также для определения условий пенсионного обеспечения;

7) пресса и информационные агентства, использующие отчетность для подготовки обзоров, оценки тенденций развития и анализа деятельности отдельных компаний, и отраслей, расчета обобщающих показателей финансовой отчетности;

8) торгово-производственные ассоциации, использующие отчетность для статистических обобщений по отраслям и для сравнительного анализа и оценки результатов деятельности на отраслевом уровне;

9) профсоюзы, заинтересованные в финансовой информации для определения своих требований в отношении заработной платы и условий трудовых соглашений, а также для оценки тенденций развития отрасли, к которой относится данное предприятие.

Таким образом, информация, в которой заинтересованы все пользователи, должна давать возможность оценить способности предприятия воспроизводить денежные средства и другие активы, генерировать прибыль, стабильно функционировать, а также давать возможность сравнить информацию за разные периоды времени для того, чтобы определить тенденции интересующих пользователей показателей и финансового положения в целом.

22.3. Требования, предъявляемые к бухгалтерской (финансовой) отчетности

При составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо выполнять требования законодательных и нормативных актов по бухгалтерскому учету в отношении раскрытия в фи-

нансовой отчетности информации об изменениях учетной политики, оказавших существенное влияние на финансовое положение, об операциях в иностранной валюте, о движении денежных средств или финансовых результатах деятельности предприятия, об активах, капитале, о резервах и обязательствах, доходах и расходах предприятия.

Информация для целей составления бухгалтерской (финансовой) отчетности формируется на основе следующих основных принципов:

1) Имущественная обособленность организации.

Согласно данному принципу, имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящихся в данной группе организаций.

2) Непрерывность деятельности организации.

Данный принцип формирования бухгалтерской отчетности основан на предположении, что предприятие будет существовать в обозримом будущем. Поэтому для проведения анализа, контроля и выбора оптимальных схем налогообложения необходимо периодически получать сводные данные об имущественном положении организации и финансовых результатах ее деятельности.

3) Последовательность применения учетной политики.

Данный принцип базируется на применении принятой учетной политики последовательно от одного отчетного года к другому. При внесении изменений в учетную политику показатели бухгалтерской отчетности на начало того отчетного года, в котором будет применяться новая учетная политика, должны быть пересчитаны в соответствии с новыми положениями учетной политики.

4) Временная определенность фактов хозяйственной деятельности.

В соответствии с данным принципом все финансово-хозяйственные операции подлежат отражению в бухгалтерском учете в момент их осуществления, а не в момент погашения задолженности (поступления или выплаты денежных средств).

Федеральным законом «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ и Положением «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) определены *требования* к информации, формируемой

в бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- 1) полезность;
- 2) достоверность;
- 3) полнота;
- 4) существенность;
- 5) нейтральность;
- 6) последовательность;
- 7) соблюдение отчетного периода.

Информация, представляемая в бухгалтерской (финансовой) отчетности, должна быть полезна. Информация считается *полезной*, если она уместна, надежна, сравнима и своевременна.

Информация уместна, если наличие или отсутствие ее оказывает или способно оказать влияние на решения (включая управленческие) пользователей отчетности, помогая им оценить прошлые, настоящие или будущие события, подтверждая или изменяя ранее сделанные оценки.

Информация надежна, если она не содержит существенных ошибок. Чтобы быть надежной, информация должна объективно отражать факты хозяйственной деятельности, к которым она фактически или предположительно относится.

Сравнимость информации означает возможность для пользователей отчетности сравнивать показатели деятельности за разные периоды времени, чтобы определить тенденции в финансовом положении организации и финансовых результатах ее деятельности. Пользователи должны также иметь возможность сопоставлять информацию о разных организациях, чтобы сравнить их финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения в финансовом положении.

Информация своевременна, если она способна наилучшим образом удовлетворить потребности пользователей, связанные с принятием решений, т.е. если достигнут баланс между ее уместностью и надежностью.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. *Достоверной* считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Выполнение требования *полноты* представления информации достигается при условии отражения на счетах бухгалтерского учета всех финансово-хозяйственных операций, осуществленных предприятием за отчетный период. Если при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то организация включает в отчетность соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Данные об отдельных активах, обязательствах, доходах и расходах должны приводиться обособленно в случае их *существенности*. Показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. Организация может принять решение, когда существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее пяти процентов.

Показатели об отдельных видах активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций могут приводиться в бухгалтерской (финансовой) отчетности общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, если каждый из этих показателей в отдельности не существенен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

При формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности организацией должна быть обеспечена *нейтральность* информации, содержащейся в ней, т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими. Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий.

Последовательность заключается в необходимости соблюдения постоянства в содержании отчетности и непротиворечивости

показателей одной формы показателям других форм. Юридическое лицо при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности должно придерживаться принятых им содержания и форм отчетности последовательно от одного отчетного периода к другому. Изменение принятых содержания и формы бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и пояснений к ним допускается в исключительных случаях, например, при изменении вида деятельности. Организацией должно быть обеспечено подтверждение обоснованности каждого такого изменения. Существенное изменение должно быть раскрыто в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах вместе с указанием причин, вызвавших это изменение.

22.4. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности

Бухгалтерская (финансовая) отчетность подразделяется на промежуточную и годовую в зависимости от периода, за который она представляется.

Отчетный период – это период, за который организация должна составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность. *Отчетная дата* – дата, по состоянию на которую организация должна составлять отчетность. Отчетной датой для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности считается последний календарный день отчетного периода, за исключением случаев реорганизации и ликвидации юридического лица.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется и представляется за отчетный год.

Отчетным годом для всех организаций является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно. Для вновь созданных организаций первым отчетным годом считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря того же календарного года включительно. В случае, если государственная регистрация экономического субъекта, за исключением кредитной организации, произведена после 30 сентября, первым отчетным годом является период с даты государственной регистрации по 31 декабря календарного года, следующего за годом его государственной регистрации, включительно.

Требования к составу годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности содержатся в приказе Министерства финансов РФ от

2 июля 2010 г. №66н «О формах бухгалтерской отчетности» и ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Другие органы, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, утверждают в пределах своей компетенции формы бухгалтерской отчетности банков, страховых и других организаций и инструкции о порядке их заполнения, не противоречащие нормативным актам Министерства финансов РФ.

В состав годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности включаются:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о финансовых результатах;
- приложения к ним, в том числе отчет об изменениях капитала и отчет о движении денежных средств;
- пояснительная записка.

Некоммерческие организации помимо перечисленных форм представляют специальную отчетную форму – отчет о целевом использовании полученных средств.

Бухгалтерский баланс в структуре отчетности организаций – наиболее важная форма отчета. Основным элементом бухгалтерского баланса является балансовая статья. Баланс состоит из двух частей: актива и пассива, итоговые значения которых должны быть равны между собой. В активе баланса отражается дебетовое сальдо, в пассиве – кредитовое сальдо синтетических счетов. Остатки, сформированные на счетах на конец отчетного периода, вносят в форму из Главной книги. При журнально-ордерной форме учета, которая превалирует на сельскохозяйственных предприятиях, обороты по кредиту каждого счета записывают в Главную книгу только из журналов-ордеров. Обороты по дебету отдельных счетов собирают в Главной книге из нескольких журналов-ордеров в разрезе корреспондирующих счетов. Если сельскохозяйственное предприятие применяет мемориально-ордерную форму учета, то записи на счетах Главной книги осуществляют непосредственно по данным мемориальных ордеров. При использовании на сельскохозяйственных предприятиях компьютерных бухгалтерских программ данные в Главную книгу заносятся из регистров, которые формирует компьютер в зависимости от программы.

Бухгалтерский баланс отражает состав имущества организации (актив баланса) и источники формирования этого имущества (пассив баланса) на конкретную дату. Актив баланса состоит из

двух разделов: I «Внеоборотные активы» и II «Оборотные активы»; пассив баланса – из трех разделов: III «Капитал и резервы», IV «Долгосрочные обязательства» и V «Краткосрочные обязательства».

В первом разделе I «Внеоборотные активы» представлены следующие группы статей: нематериальные активы; результаты исследований и разработок; нематериальные и материальные поисковые активы; основные средства; доходные вложения в материальные ценности; долгосрочные финансовые вложения; отложенные налоговые активы; прочие внеоборотные активы.

Раздел II «Оборотные активы» включает следующие группы статей: запасы; налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям; дебиторская задолженность; краткосрочные финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов); денежные средства и денежные эквиваленты; прочие оборотные активы.

Раздел III «Капитал и резервы» пассива баланса объединяет долгосрочные источники организации: уставный капитал; собственные акции, выкупленные у акционеров; добавочный капитал; резервный капитал; нераспределенную прибыль (непокрытый убыток).

Раздел IV «Долгосрочные обязательства» представлен следующей информацией: займы и кредиты; отложенные налоговые обязательства; оценочные обязательства; прочие долгосрочные обязательства.

Раздел V «Краткосрочные обязательства» объединяет суммы следующим образом: займы и кредиты; кредиторская задолженность; доходы будущих периодов; оценочные обязательства; прочие краткосрочные обязательства.

Отчет о финансовых результатах в отличие от баланса, представляющего собой «моментальную фотографию» имущества организации и источников его формирования, предназначен для характеристики финансовых результатов деятельности. В отчете о финансовых результатах отражаются доходы и расходы организации с подразделением на следующие группы:

- доходы и расходы от обычных видов деятельности;
- прочие доходы и расходы.

Также в отчете о финансовых результатах отражаются показатели прибыли (убытка):

- валовая прибыль (убыток);
- прибыль (убыток) от продаж;
- прибыль (убыток) до налогообложения;
- чистая прибыль (убыток) организации (за минусом величины налога на прибыль, единого налога на вмененный доход, единого сельскохозяйственного налога);
- совокупный финансовый результат периода.

Отчет об изменениях капитала содержит данные о состоянии и движении собственного капитала организации, целевом финансировании и целевых поступлениях, резервах предстоящих расходов и платежей и оценочных резервах.

Отчет об изменениях капитала включает следующие разделы:

- I) Движение капитала;
- II) Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок;
- III) Чистые активы.

Отчет о движении денежных средств отражает показатели движения денежных средств по трем видам деятельности организации: текущей (операционной), инвестиционной и финансовой.

В положении по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011), утвержденном приказом Министерства финансов РФ от 2 февраля 2011 г. №11н, разъяснено, что для целей составления отчета:

- под текущей деятельностью понимается деятельность организации, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имеющая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности, т.е. производством и реализацией промышленной, сельскохозяйственной продукции, выполнением строительных работ, оказанием услуг и др.;
- под инвестиционной деятельностью понимается деятельность организации, связанная с приобретением и продажей земли, недвижимости, нематериальных и других внеоборотных активов; осуществлением собственного строительства; осуществлением финансовых вложений;
- под финансовой деятельностью понимается деятельность организации, в результате которой изменяются величина и состав собственного капитала организации, заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, предоставления займов).

Каждый раздел формы отчета о движении денежных средств завершается строками, представляющими сальдо на конец отчетного периода и включающими суммы чистых денежных средств, полученных в результате всех трех видов деятельности, остающихся на балансе организации.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах заполняют на основании регистров бухгалтерского учета: журналов-ордеров, ведомостей, оборотных ведомостей и других. При составлении этой формы требуются данные не только синтетического, но и аналитического учета. Информация этой формы дополняет данные бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, раскрывает их содержание и позволяет провести более детальный анализ финансового состояния организации и финансовых результатов ее деятельности.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах состоят из следующих разделов:

- 1) Нематериальные активы и расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы.
- 2) Основные средства.
- 3) Финансовые вложения.
- 4) Запасы.
- 5) Дебиторская и кредиторская задолженность.
- 6) Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат).
- 7) Резервы под условные обязательства.
- 8) Обеспечение обязательств.
- 9) Государственная помощь.

Пояснительная записка составляется в произвольной форме, обычно текстовой. В ней могут быть указаны самые разнообразные данные, которые, по мнению главного бухгалтера предприятия, влияют на принятие решений пользователями отчетности. Информация, представленная в пояснительной записке к годовому отчету, может содержать данные о деловой активности, учредителях и руководстве предприятия, причинах возникновения прибылей или убытков за текущий период, появления задолженности; могут быть приведены расшифровки отдельных статей баланса и других форм отчетности. Кроме того, вероятно включение некоторых данных небольшого экспресс-анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия и выводы по результатам анализа.

Отчет о целевом использовании полученных средств составляют некоммерческие организации, чтобы показать расходование средств, поступающих в счет целевого финансирования, для обеспечения выполнения задач, поставленных перед такими организациями.

Годовой отчет сельскохозяйственных предприятий существенно отличается от отчетности прочих организаций. Он включает в себя кроме указанных форм специализированные формы годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, утвержденные Министерством сельского хозяйства РФ:

- форму №5-АПК «Отчет о численности и заработной плате работников организации»;
- форму №6-АПК «Отчет об отраслевых показателях деятельности организаций агропромышленного комплекса»;
- форму №8-АПК «Отчет о затратах на основное производство»;
- форму №9-АПК «Сведения о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции растениеводства»;
- форму №10-АПК «Отчет о средствах целевого финансирования»;
- форму №13-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства»;
- форму №15-АПК «Отчет о наличии животных»;
- форму №16-АПК «Баланс продукции»;
- форму №17-АПК «Отчет о сельскохозяйственной технике и энергетике».

Также сельскохозяйственные организации сдают в органы Госкомстата РФ текущую и годовую статистическую отчетность.

Малые предприятия представляют годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность в приведенном объеме только в случае, если у них приняты к учету показатели, изменяющие суммы собственного капитала и денежных средств, а также если они обязаны проводить независимую аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности. Все прочие субъекты малого предпринимательства имеют право представлять в составе годового отчета только бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах.

Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется экономическим субъектом в случаях, установленных законодательством РФ; нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета; договора-

ми, учредительными документами экономического субъекта; решениями собственника экономического субъекта. Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный период менее отчетного года.

Отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с 1 января по отчетную дату периода (первый квартал, первое полугодие, девять месяцев), за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно. Первым отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с даты государственной регистрации экономического субъекта по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно.

В состав промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности включаются бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах.

22.5. Основные правила составления и сроки представления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Публичность бухгалтерской (финансовой) отчетности

Составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности предшествует значительная подготовительная работа, важным этапом которой является закрытие в конце отчетного периода всех операционных счетов: калькуляционных, собирательно-распределительных, сопоставляющих, финансово-результативных.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна составляться на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета, а также информации, определенной федеральными и отраслевыми стандартами. Она должна включать показатели деятельности всех подразделений экономического субъекта, включая его филиалы и представительства, независимо от их места нахождения.

Статьи бухгалтерской (финансовой) отчетности, составляемой за отчетный год, должны подтверждаться результатами инвентаризации активов и обязательств.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на русском языке и в валюте РФ. Показатели в бухгалтерской (финансовой) отчетности приводятся в тысячах либо миллионах рублей без десятичных знаков.

По каждому числовому показателю бухгалтерской (финансовой) отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный год, должны быть приведены данные минимум за два года – отчетный и предшествующий отчетному. Если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах вместе с указанием причин, вызвавших эту корректировку.

Организация имеет право раскрывать данные по каждому числовому показателю более чем за два года.

При представлении отчетности по типовым формам в случае отсутствия у организации числовых данных по активам, обязательствам, доходам, расходам, хозяйственным операциям соответствующие строки (графы) в типовых формах прочеркиваются.

В формах представляемой бухгалтерской (финансовой) отчетности обязательно наличие следующих данных:

- наименование формы бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- указание отчетной даты, по состоянию на которую составлена бухгалтерская (финансовая) отчетность, или отчетного периода, за который она составлена;
- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- полное наименование юридического лица (в соответствии с учредительными документами, зарегистрированными в установленном порядке);
- вид деятельности (указывается вид деятельности, который признается основным);
- организационно-правовая форма;
- форма собственности;
- единица измерения (указывается формат представления числовых показателей: тыс. руб. – код по ОКЕИ 384; млн. руб. – код по ОКЕИ 385);
- местонахождение предприятия (указывается в форме бухгалтерского баланса).

В бухгалтерской (финансовой) отчетности не допускается зачет между статьями актива и пассива, статьями прибылей и

убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен правилами, установленными нормативными актами.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность утверждается в порядке, установленном законодательно и указанном в учредительных документах организации. При этом отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации. В организациях, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией (централизованной бухгалтерией) или бухгалтером-специалистом, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем организации и руководителем специализированной организации (централизованной бухгалтерии) либо специалистом, ведущим бухгалтерский учет. Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации обязательно должна содержать фактическую дату ее подписания.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется, хранится и представляется пользователям отчетности в установленной форме на бумажных носителях. При наличии технических возможностей и с согласия пользователей отчетности организация может представлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность в электронном виде.

Все организации, за исключением бюджетных, представляют годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствии с учредительными документами учредителям, участникам организации или собственникам имущества, а также территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации. Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую (финансовую) отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом. Сельскохозяйственные предприятия кроме налоговой инспекции и органов статистики представляют отчеты в районные управления сельского хозяйства с целью дальнейшего их свода и представления в Министерство сельского хозяйства РФ. Другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям бухгалтерская (финансовая) отчетность представляется в соответствии с законодательством РФ.

Обязательные экземпляры бухгалтерской (финансовой) отчетности вместе с аудиторскими заключениями составляют государственный информационный ресурс. Заинтересованным лицам обеспечивается доступ к указанному государственному информационному ресурсу, за исключением случаев, когда в интересах сохранения государственной тайны такой доступ должен быть ограничен.

Предприятия обязаны представлять годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность в течение 90 дней по окончании года, а промежуточную – в течение 30 дней по окончании отчетного периода.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность может быть представлена пользователям организацией непосредственно или передана через ее представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Днем представления бухгалтерской (финансовой) отчетности считается:

- дата отправки почтового отправления с описью вложения;
- дата отправки по телекоммуникационным каналам связи;
- дата фактической передачи по принадлежности.

Если дата представления бухгалтерской (финансовой) отчетности приходится на нерабочий (выходной) день, то срок ее представления переносится на первый следующий за ним рабочий день (п. 47 ПБУ 4/99).

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность всех без исключения организаций является открытой для заинтересованных пользователей (банков, инвесторов, кредиторов, покупателей, поставщиков и др.), которые имеют право знакомиться с ней и получать ее копии при условии возмещения расходов на копирование.

Утверждение и опубликование бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляются в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами.

В отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности не может быть установлен режим коммерческой тайны. Предприятие обязано обеспечить возможность ознакомиться с бухгалтерской (финансовой) отчетностью всем заинтересованным пользователям.

Публичность бухгалтерской (финансовой) отчетности заключается в ее опубликовании в газетах и журналах, доступных

пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности, либо распространении среди них брошюр, буклетов и других изданий, содержащих бухгалтерскую (финансовую) отчетность, а также в ее передаче органам государственной статистики по месту регистрации организации для предоставления заинтересованным пользователям.

Публикация бухгалтерской (финансовой) отчетности должна производиться не позднее 1 июня года, следующего за отчетным. Порядок публикации бухгалтерской (финансовой) отчетности устанавливается Министерством финансов РФ и органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета. В случае опубликования бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, такая бухгалтерская (финансовая) отчетность должна опубликовываться вместе с аудиторским заключением.

Организации обязаны хранить бухгалтерскую (финансовую) отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

Вопросы для самопроверки

1. Дайте определение понятия «бухгалтерская (финансовая) отчетность».
2. Что является целью бухгалтерской (финансовой) отчетности в рыночной экономике?
3. Назовите виды бухгалтерской (финансовой) отчетности.
4. Перечислите задачи, стоящие перед бухгалтерской (финансовой) отчетностью в рыночной экономике.
5. Дайте определение понятия «пользователь бухгалтерской (финансовой) отчетности».
6. Приведите пример внешних и внутренних пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.
7. Раскройте понятия полезности, уместности и надежности информации, формируемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности.
8. Дайте определение отчетного периода и отчетной даты.
9. В чем заключается принцип непрерывности деятельности организации?
10. Приведите пример заинтересованных и незаинтересованных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.
11. Каковы сроки утверждения и представления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности?

12. Раскройте понятия последовательности, сравнимости, достоверности информации, формируемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

13. Укажите состав годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

14. Каков порядок утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности?

15. Что понимается под публичностью бухгалтерской (финансовой) отчетности?

16. Раскройте принцип имущественной обособленности организации.

17. Перечислите требования, предъявляемые к информации, формируемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

18. Назовите основные нормативные акты, регулирующие составление бухгалтерской (финансовой) отчетности в РФ.

19. Раскройте понятия существенности, нейтральности, своевременности и полноты информации, формируемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

20. В чем заключается принцип начисления?

21. Назовите основные правила составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

22. Раскройте принцип последовательности применения учетной политики.

23. Что понимается под отчетным годом?

24. Каковы сроки утверждения и представления промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности?

25. Укажите состав промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

26. Какой день считается датой представления бухгалтерской (финансовой) отчетности?

27. Что представляет собой государственный информационный ресурс?

ТЕРМИНЫ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Активы – хозяйственные средства, контролируемые организацией в результате прошлых событий ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем.

Амортизация – систематическое распределение ранее оцененной стоимости объекта по периодам его полезного функционирования.

Аналитический счет – счет, группирующий детальную информацию об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета. На этих счетах учет ведется в денежном, натуральном и трудовом измерении.

Баланс – способ группировки и обобщения средств предприятия и источников их образования на определенную дату в денежном выражении, представляет собой двухстороннюю таблицу, где правая сторона – «Пассив», отражающая информацию об источниках хозяйственных средств, а левая – «Актив», отражающая информацию о хозяйственных средствах.

Бухгалтерская отчетность – единая система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на определенную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период.

Бухгалтерский счет – способ экономической группировки, текущего отражения имущества, обязательств и операций по качественно однородным признакам, обусловленным приемом двойной записи.

Внеоборотные (долгосрочные) активы – активы организации, срок использования которых превышает один год или операционный цикл. К таким активам относят основные средства, нематериальные активы, капитальные вложения и долгосрочные финансовые вложения.

Восстановительная (текущая) стоимость – стоимость, которая характеризует современные затраты на приобретение аналогичного средства.

Вспомогательное производство – производство, которое предназначено для того, чтобы обеспечить нормальную работу основного производства путем предоставления ему определенного вида услуг или выполнения работ. Они также выполняют

соответствующие работы и оказывают услуги своему капитальному строительству и другим сферам деятельности предприятия.

График документооборота – план продвижения первичных учетных документов на этапах их создания, проверки и обработки с указанием предельных сроков проведения этих работ.

Двойная запись – метод отражения хозяйственной операции в системе бухгалтерских счетов посредством записи каждой операции по дебету одного и кредиту другого счета.

Дебет – элемент бухгалтерского счета – левая сторона счета.

Документация – способ первичного отражения влияния фактов хозяйственной деятельности на состояние объектов бухгалтерского наблюдения, обеспечивающий сплошное непрерывное отражение хозяйственной деятельности предприятия.

Документооборот – движение учетных документов в организации с момента их составления до сдачи в архив после их обработки и отражения в учете

Долговое обязательство – обязательство организации, существующее на отчетную дату, возникшее в результате прошлых событий хозяйственной деятельности, расчеты по которому приведут к оттоку из организации ресурсов, содержащих экономические выгоды.

Доходы – это увеличение экономических выгод в результате поступления активов и погашение обязательств, приводящее к увеличению капитала организации за исключением вкладов учредителей.

Единица калькуляции – измеритель объекта калькуляции.

Инвентаризация – прием бухгалтерского учета, проверка фактического наличия числящегося на балансе имущества путем подсчета, взвешивания, взаимной сверки, оценки выявленных средств и сравнение с данными бухгалтерского учета.

Источники хозяйственных средств – каналы поступления хозяйственных средств организации. Это объекты, обеспечивающие производственно-хозяйственную и финансовую деятельность организации: вклады учредителей, нераспределенная прибыль, резервный капитал, добавочный капитал, целевое финансирование, займы, кредиты, обязательства по распределению и др.

Калькуляция – способ группировки затрат их обобщения и определение стоимости произведенной и реализуемой продукции, приобретенных ценностей.

Капитальное уравнение – уравнение связывающее между собой три базовых понятия активы экономического субъекта, капитал собственника, долговые обязательства экономического субъекта, выраженное равенством величины активов величине полного капитала, инвестированного владельцами и сторонними кредиторами.

Корреспонденция счетов – взаимосвязь между бухгалтерскими счетами, возникающая в результате отражения на них хозяйственной операции.

Косвенные затраты – затраты, обусловленные производством не одного, а нескольких видов продукции, не могут быть включены непосредственно в себестоимость каждого вида продукции и поэтому подлежат распределению в соответствии с тем или иным принципом.

Кредит – элемент бухгалтерского счета – правая сторона счета.

Накладные расходы – затраты, которые необходимы на производственной стадии, данные расходы обусловлены выполнением функции руководства производством, контроля и организации производственного процесса.

Оборот – сумма записей по дебету или по кредиту бухгалтерского счета.

Оборотные (краткосрочные) активы – активы организации, используемые менее одного года. К таким активам относят денежные средства, текущие финансовые вложения, дебиторская задолженность, материально-производственные запасы (производственные запасы, незавершенное производство, готовая продукция, товары), расходы будущих периодов.

Обслуживающие производства – производства, которые занимаются в основном оказанием социально-бытовых услуг своему персоналу и частично населению, территориально проживающему в районе организации.

Объект бухгалтерского учета – хозяйственные средства, источники их образования и хозяйственные операции.

Объект калькуляции – изделие или продукт хозяйственной деятельности (молоко, прирост животных, зерно пшеницы, объем работ или услуг), а также технологическая стадия (передел, часть производства).

Основное производство – производство, занятое изготовлением той продукции, для выпуска которой создана организация. Продукция основного производства, как правило, предназначена для продажи (реализации) на рынке, поэтому оно имеет решающее значение для экономики предприятия.

Основные расходы – затраты, связанные непосредственно с производственным процессом, поскольку без них он невозможен, их возникновение вызывается выполнением технологических производственных операций по изготовлению продукции.

Остаточная стоимость – сумма недоамортизированной части объектов, подлежащих амортизации (первоначальная стоимость за вычетом износа за период эксплуатации объектов).

Отчетность – совокупность показателей учета, отражающих финансовое и имущественное положение предприятия на отчетную дату и финансовые результаты ее деятельности за период.

Отчетность – совокупность показателей, характеризующих результаты хозяйственной деятельности организации за отчетный период.

Оценка – способ выражения объектов бухгалтерского учета в обобщающем денежном измерителе.

Пассивы – источники хозяйственных средств организации, представляемые в правой стороне баланса, складывающиеся из собственного капитала организации и её долговых обязательств.

Первичный бухгалтерский учет – это единый повторяющийся во времени, организованный процесс сбора, измерения, регистрации, накопления и хранения информации о хозяйственной деятельности предприятия.

Первичный учетный документ – оформленное в установленном порядке письменное свидетельство о совершении хозяйственной операции или о праве на её совершение, придающее ей юридическую силу.

Первоначальная стоимость (фактическая стоимость приобретения) – стоимость, которая формируется в процессе приобретения, строительства или иного вида поступления объектов в организацию и складывается из фактически понесенных затрат на формирование.

План счетов – систематизированный перечень синтетических счетов бухгалтерского учета.

Полная себестоимость – себестоимость, включающая производственную себестоимость и издержки, связанные с приобретением (покупкой) материально-производственных ресурсов и сбытом (продажей) готовой продукции и их продвижением в сфере обращения.

Предприятие – самостоятельный хозяйствующий субъект, имеющий право юридического лица, осуществляющий производственную, научно-исследовательскую, коммерческую деятельность с целью получения прибыли.

Производственная себестоимость – включает стоимость ресурсов, расходы на технологические операции и расходы, связанные с управлением и организацией производства.

Простая проводка – проводка, в которой один счет дебетуется и один счет кредитруется.

Процесс производства – это изготовление продукции, оказание услуг, выполнение работ. Происходит взаимодействие рабочей силы, заготовительных материалов, средств труда.

Процесс реализации – процесс продажи произведённой продукции, работ, услуг, а также осуществление договорных обязательств перед покупателями и заказчиками.

Процесс снабжения – это приобретение товарно-материальных ценностей различного вида, необходимых для осуществления процесса производства, удовлетворения хозяйственных нужд, процесса реализации.

Прямые затраты – затраты, обусловленные производством определенного вида продукции и могут непосредственно включаться в ее себестоимость.

Разноска – запись хозяйственных операций в соответствии с указанной корреспонденцией по бухгалтерским счетам.

Расходы – уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала за исключением уменьшения вкладов учредителей.

Сальдо (остаток) – показатель, характеризующий состояние объекта бухгалтерского наблюдения на отчетную дату, определяется как разница между дебетовым и кредитовым оборотом бухгалтерского счета, свидетельствует о наличии средств или источников на определенную дату и бывает соответственно дебетовым или кредитовым.

Сводный документ – документ, который составляют на основании первичных документов; в нем отражаются операции, уже оформленные прежде первичными документами. Сводные документы составляют для обобщения данных первичных документов с целью получения укрупненных или новых показателей.

Синтетический счет – счет, обобщающий данные аналитических счетов, учет на них ведут только в денежном измерении.

Сложная проводка – проводка, в которой один счет дебетуется и несколько счетов кредитуются или наоборот.

Стандартизация первичных документов – установление строго определенных размеров бланков типовых документов.

Стоимостный износ – сумма накопленных амортизационных отчислений за период использования актива, величина уже распределенной стоимости объекта учета.

Таксировка – оценка натуральных показателей в денежном (стоимостном) выражении.

Техника бухгалтерского учета – способ регистрации учетной информации средствами оргтехники или вручную в учетных регистрах.

Унификация первичных документов – установление единых форм, являющихся типовыми для однородных операций во всех организациях отдельных отраслей или народного хозяйства в целом.

Учетная политика – правила ведения бухгалтерского учета, выбранные конкретной организацией из совокупности законодательно установленных методов, закреплённые документально.

Учетные регистры – представляют собой носители данных определенной формы, построенные в соответствии с экономической группировкой информации об активах, капитале, обязательствах экономического субъекта.

Хозяйственная операция – конкретное действие, с каким-либо средством или источником средств предприятия, которое меняет их величину и структуру, оформленное документально.

Хозяйственные средства – это материальные ресурсы и денежные средства предприятия. К ним относятся основные средства, нематериальные активы, оборотные средства, денежные средства, средства в расчетах, отвлеченные средства.

Хозяйственный процесс – целенаправленная деятельность предприятия по производству той или иной продукции.

РЕКОМЕНДУЕМАЯ ЛИТЕРАТУРА

1. Агеева, О. А. Международные стандарты финансовой отчетности. Теория и практика : учебник / О. А. Агеева, А. Л. Ребизова. – М. : Юрайт, 2013. – 447 с.
2. Бабаев, Ю. А. Бухгалтерский финансовый учет : практикум / под ред. проф. Ю. А. Бабаева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Вузовский учебник, 2013. – 496 с.
3. Бабаев, Ю. А. Теория бухгалтерского учета : учебник / Ю. А. Бабаев, А. М. Петров ; под ред. Ю. А. Бабаева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Проспект, 2013. – 240 с.
4. Бухгалтерская финансовая отчетность / под ред. А. И. Нечитайло и Л. Ф. Фоминой. – Изд. 2-е, доп. и перераб. – Ростов-на-Дону : Феникс, 2013. – 655 с.
5. Жуков, В. Н. Основы бухгалтерского учета : учебное пособие. – СПб. : Питер, 2013. – 336 с.
6. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский управленческий учет : учебное пособие / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2013 – 367 с.
7. Палий, В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности : учебник. – 2-е изд., доп. и испр. – М. : ИНФРА-М, 2013. – 506 с.
8. Сайгидмагомедов, А. М. Бухгалтерский финансовый учет в сельском хозяйстве : учебное пособие. – М. : ФОРУМ, 2013. – 768 с.
9. Томшинская, И. Н. Бухгалтерский и налоговый учет в коммерческих организациях : учебное пособие для бакалавров и специалистов. – СПб. : Питер, 2013. – 336 с.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

Перечень нормативных актов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета в РФ

Наименование нормативного акта	Реквизиты документа, которым нормативный акт был введен в действие	Организации, на которые распространяется действие нормативного акта
Закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»		Организации, находящиеся на территории России, в том числе филиалы и представительства иностранных организаций, (за исключением случаев, когда указанные филиалы и представительства ведут учет доходов, расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном налоговым законодательством))
План счетов (вместе с Инструкцией по его применению)	Приказ Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н	Организации, ведущие бухгалтерский учет методом двойной записи, за исключением кредитных и бюджетных организаций
Приказ Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности»		Организации, за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений)
Положения по бухгалтерскому учету		
ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»	Приказ Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н	– организации, за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений; – филиалы и представительства иностранных организаций по своему усмотрению применяют ПБУ 1/2008 или правила учета, установленные в стране нахождения иностранной организации, если они не противоречат Международным стандартам финансовой отчетности
ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»	Приказ Минфина России от 24 октября 2008 г. № 116н	Организации, выступающие в качестве: – подрядчиков (субподрядчиков) в договорах строительного подряда; – исполнителей в договорах оказания услуг в области архитектуры, инженерно-технического проектирования в строительстве и иных услуг, неразрывно связанных со строящимся объектом; на выполнение работ по восстановлению зданий, сооружений, судов, по ликвидации (разборке) их, включая связанное с ней восстановление окружающей среды Длительность выполнения работ (услуг) по

Наименование нормативного акта	Реквизиты документа, которым нормативный акт был введен в действие	Организации, на которые распространяется действие нормативного акта
		указанным договорам должна составлять более одного отчетного года (долгосрочный характер), или сроки начала и окончания этих работ (услуг) должны приходиться на разные отчетные годы Малые и микропредприятия (за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг) применяют ПБУ 2/2008 по своему усмотрению
ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»	Приказ Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н	Организации, за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений
ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»	Приказ Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н	Организации, за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений
ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»	Приказ Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н	Организации, за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений
ПБУ 6/01 «Учет основных средств»	Приказ Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н	Организации, за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений
ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»	Приказ Минфина России от 25 ноября 1998 г. № 56н	Коммерческие организации, за исключением кредитных организаций
ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»	Приказ Минфина России от 13 декабря 2010 г. № 167н	Коммерческие организации, за исключением кредитных организаций Малые и микропредприятия, не выпускающие публично размещаемые ценные бумаги, применяют ПБУ 8/2010 по своему усмотрению
ПБУ 9/99 «Доходы организации»	Приказ Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н	– коммерческие организации, за исключением кредитных и страховых организаций; – некоммерческие организации, за исключением государственных (муниципальных) учреждений
ПБУ 10/99 «Расходы организации»	Приказ Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н	– коммерческие организации, за исключением кредитных и страховых организаций; – некоммерческие организации, за исключением государственных (муниципальных)

Наименование нормативного акта	Реквизиты документа, которым нормативный акт был введен в действие	Организации, на которые распространяется действие нормативного акта
		учреждений
ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах»	Приказ Минфина России от 29 апреля 2008 г. № 48н	Коммерческие организации, за исключением кредитных организаций Малые и микропредприятия, у которых отсутствует обязанность публиковать свою бухгалтерскую отчетность, применяют ПБУ 11/2008 по своему усмотрению
ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам»	Приказ Минфина России от 8 ноября 2010 г. № 143н	Коммерческие организации, за исключением кредитных организаций
ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи»	Приказ Минфина России от 16 октября 2000 г. № 92н	Коммерческие организации, за исключением кредитных организаций
ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Приказ Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н	Организации, за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений
ПБУ 15/2008 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию»	Приказ Минфина России от 6 октября 2008 г. № 107н	Организации, за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений
ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»	Приказ Минфина России от 2 июля 2002 г. № 66н	Коммерческие организации, за исключением кредитных организаций Малые и микропредприятия (за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг) применяют ПБУ 16/02 по своему усмотрению
ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»	Приказ Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 115н	Коммерческие организации (кроме кредитных организаций), которые выполняют научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы собственными силами и (или) являются по договору заказчиком указанных работ
ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»	Приказ Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н	Организации, являющиеся плательщиками налога на прибыль, за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений Малые и микропредприятия и некоммерческие организации применяют ПБУ 18/02 по своему усмотрению

Наименование нормативного акта	Реквизиты документа, которым нормативный акт был введен в действие	Организации, на которые распространяется действие нормативного акта
ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»	Приказ Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н	Организации, за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений
ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»	Приказ Минфина России от 24 ноября 2003 г. № 105н	Коммерческие организации, за исключением кредитных организаций
ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений»	Приказ Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н	Организации, за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений
ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»	Приказ Минфина России от 28 июня 2010 г. № 63н	Организации, за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений
ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств»	Приказ Минфина России от 2 февраля 2011 г. № 11н	Коммерческие организации, за исключением кредитных организаций
ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов»	Приказ Минфина России от 6 октября 2011 г. № 125н	Организации, за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений, являющиеся пользователями недр
Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций*	Письмо Минфина России от 30 декабря 1993 г. № 160	Организации, осуществляющие долгосрочные инвестиции
Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности*	Приказ Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н	– организации, за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений; – филиалы и представительства иностранных организаций по своему усмотрению ведут бухгалтер, исходя из правил учета, установленных в стране нахождения иностранной организации, если они не противоречат Международным стандартам финансовой отчетности
Методические указания и рекомендации по бухгалтерскому учету и отчетности		
Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств	Приказ Минфина России от 13 октября	Организации, за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений

Наименование нормативного акта	Реквизиты документа, которым нормативный акт был введен в действие	Организации, на которые распространяется действие нормативного акта
	2003 г. № 91н	
Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды	Приказ Минфина России от 26 декабря 2002 г. № 135н	Организации, за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений
Указания об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга	Приказ Минфина России от 17 февраля 1997 г. № 15	Организации, за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений
Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов	Приказ Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н	Организации, за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений
Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств	Приказ Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49	Организации, за исключением кредитных организаций
Указания по отражению в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом	Приказ Минфина России от 28 ноября 2001 г. № 97н	Организации, за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений
Указания по отражению в бухгалтерском учете и отчетности операций при исполнении соглашений о разделе продукции	Приказ Минфина России от 11 августа 1999 г. № 53н	Организации – участники соглашения о разделе продукции (в т. ч. иностранные инвесторы), за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений
Методические указания по формированию отчетности при осуществлении реорганизации организаций	Приказ Минфина России от 20 мая 2003 г. № 44н	Организации, за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений
Методические рекомендации по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли*	Письмо Комитета РФ по торговле от 10 июля 1996 г. № 1-794/32-5	Организации, за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений

Прмечание: * Нормативный акт применяется в части, не противоречащей действующим ПБУ.

Приложение 2

Уставный (складочный) капитал (паевой фонд) коммерческой организации

Организационно-правовая форма	Название первоначального капитала	Требования к минимальному размеру первоначального капитала	Основание
Полное товарищество	Складочный капитал	—	п. 2 ст. 70 ГК РФ
Товарищество на вере	Складочный капитал	—	п. 2 ст. 83 ГК РФ
Общество с ограниченной ответственностью	Уставный капитал	Не менее 10 000 руб.*	п. 1 ст. 14 Закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ
Акционерное общество	Уставный капитал	Не менее 1000 МРОТ (100 000 руб.)*	ст. 26 Закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ
Производственный кооператив	Паевой фонд (состоящий из паевых взносов)	—*	ст. 10 Закона от 8 мая 1996 г. № 41-ФЗ, ст. 35 Закона от 8 декабря 1995 г. № 193-ФЗ
Государственное унитарное предприятие, основанное на праве хозяйственного ведения	Уставный фонд	Не менее 5000 МРОТ (500 000 руб.)*	п. 3 ст. 12 Закона от 14 ноября 2002 г. № 161-ФЗ
Муниципальное унитарное предприятие, основанное на праве хозяйственного ведения	Уставный фонд	Не менее 1000 МРОТ (100 000 руб.)*	п. 3 ст. 12 Закона от 14 ноября 2002 г. № 161-ФЗ
Казенное унитарное предприятие	Уставный фонд не формируется	—	п. 5 ст. 12 Закона от 14 ноября 2002 г. № 161-ФЗ

Примечание: * в законодательстве установлены особые требования по соотношению минимального размера уставного капитала организации (уставного или паевого фонда) к ее чистым активам (п. 4 ст. 90, п. 4 ст. 99 ГК РФ, п. 4 ст. 10 Закона от 8 мая 1996 г. № 41-ФЗ, п. 9 ст. 35 Закона от 8 декабря 1995 г. № 193-ФЗ, п. 3 ст. 14 Закона от 14 ноября 2002 г. № 161-ФЗ).

**Порядок формирования и использования резервного фонда в организациях
различных организационно-правовых форм**

Организационно-правовая форма	Обязательность создания резервного фонда	Размер резервного фонда	Источники формирования резервного фонда и размер отчислений	Цели использования резервного фонда	Основание
Коммерческие организации					
Акционерное общество	В обязательном порядке	Не менее 5% от уставного капитала	Ежегодные отчисления в размере не менее 5% от чистой прибыли, сформированной по итогам года	– покрытие убытков; – выкуп собственных акций; – погашение собственных облигаций	п. 1 ст. 35 Закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ
Общество с ограниченной ответственностью	В добровольном порядке	Определяются уставом общества			п. 1 ст. 30 Закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ
Унитарное предприятие	В обязательном порядке	В размере, определенном уставом предприятия	Отчисления от чистой прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, в размере, определенном уставом	Покрытие убытков	п. 1 ст. 16 Закона от 14 ноября 2002 г. № 161-ФЗ
Сельскохозяйственный производственный кооператив	В обязательном порядке	Не менее 10% от паевого фонда	– ежегодные отчисления в размере не менее 10% от прибыли; – иные источники, предусмотренные уставом кооператива	– покрытие убытков; – иные цели, предусмотренные уставом кооператива	п. 6, 7 ст. 34, п. 6 ст. 36 Закона от 8 декабря 1995 г. № 193-ФЗ
Некоммерческие организации					
Товарищество собственников жилья	В добровольном порядке	Определяются уставом товарищества			подп. 5 ч. 2 ст. 145, ч. 3 ст. 151 Жилищного кодекса РФ
Сельскохозяйственный потребительский кооператив	В обязательном порядке	Не менее 10% от паевого фонда	В порядке и размерах, определенных уставом кооператива	– покрытие убытков; – иные цели, предусмотренные уставом кооператива	п. 6, 7 ст. 34, п. 7 ст. 36 и п. 3 ст. 37 Закона от

Организационно-правовая форма	Обязательность создания резервного фонда	Размер резервного фонда	Источники формирования резервного фонда и размер отчислений	Цели использования резервного фонда	Основание
сельский кооператив			ва, за счет: – отчислений от доходов; – дополнительных (целевых) взносов членов кооператива пропорционально их участию в деятельности кооператива; – иных источников, предусмотренных уставом кооператива	смотренные уставом кооператива	8 декабря 1995 г. № 193-ФЗ
Кредитный кооператив	В обязательном порядке	Не менее 5% (не менее 2% – для кооператива, срок деятельности которого менее двух лет со дня его создания) средств, полученных от членов (пайщиков) кооператива и отраженных в финансовой (бухгалтерской) отчетности на конец предыдущего отчетного периода	В порядке и размерах, установленных внутренними нормативными документами кооператива, за счет доходов кооператива, в том числе взносов его членов (пайщиков)	– на покрытие убытков в течение года (кроме убытка по итогам года); – на покрытие непредвиденных расходов	п. 16 ч. 3 ст. 1, п. 1 ч. 4 ст. 6, ч. 4 ст. 25, ч. 3 ст. 26 Закона от 18 июля 2009 г. № 190-ФЗ п. 9 ст. 40.1 Закона от 8 декабря 1995 г. № 193-ФЗ
Жилищный накопительный кооператив	В обязательном порядке	Не менее 1,5% от паевого фонда кооператива	В порядке и размерах, определенных уставом кооператива, за счет: – взносов членов кооператива; – доходов от предпринимательской деятельности	– покрытие убытков; – покрытие непредвиденных расходов	ч. 4 ст. 16 и ч. 1 ст. 53 Закона от 30 декабря 2004 г. № 215-ФЗ
Потребительское общество, союз	В добровольном порядке	В порядке и размерах, определенных уставом кооператива		Покрытие убытков от чрезвычайных обстоятельств	ст. 1, п. 2 и 3 ст. 23 Закона от 19 июня 1992 г. № 3085-1

**План счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций
агропромышленного комплекса**

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
Раздел I. Внеоборотные активы		
Основные средства	01	1. Производственные основные средства основной деятельности 2. Непроизводственные основные средства 3. Скот рабочий и продуктивный 4. Многолетние насаждения 5. Земельные участки и объекты природопользования 6. Объекты неинвентарного характера 7. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 8. Прочие объекты основных средств 9. Выбытие основных средств
Амортизация основных средств	02	1. Амортизация собственных основных средств 2. Амортизация арендованных и полученных по лизингу
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
Амортизация нематериальных активов	05	
.....	06	
Оборудование к установке	07	
Вложения во внеоборотные активы	08	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств

1	2	3
Вложения во внеоборотные активы	08	5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных 8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
Отложенные налоговые активы	09	
Раздел II. Производственные запасы		
Материалы	10	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе 11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации 12. Прочие материалы
Животные на выращивании и откорме	11	1. Молодняк животных 2. Животные на откорме 3. Птица 4. Звери 5. Кролики 6. Семьи пчел 7. Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам 8. Скот, принятый от населения для продажи 9. Скот, переданный в переработку на сторону
.....	12	

1	2	3
.....	13	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	
.....	17	
.....	18	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	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
Раздел III. Затраты на производство		
Основное производство	20	1. Растениеводство 2. Животноводство 3. Промышленные производства 4. Прочие основные производства
Полуфабрикаты собственного производства	21	
.....	22	
Вспомогательные производства	23	1. Ремонтные мастерские 2. Ремонт зданий и сооружений 3. Машино-тракторный парк 4. Автомобильный транспорт 5. Энергетические производства (хозяйства) 6. Водоснабжение 7. Гужевой транспорт 8. Прочие вспомогательные производства
.....	24	
Общепроизводственные расходы	25	1. Растениеводства 2. Животноводства 3. Промышленных производств
Общехозяйственные расходы	26	
.....	27	
Брак в производстве	28	

1	2	3
Обслуживающие производства и хозяйства	29	
.....	30	
.....	31	
.....	32	
.....	33	
.....	34	
.....	35	
.....	36	
.....	37	
.....	38	
.....	39	
Раздел IV. Готовая продукция и товары		
Выпуск продукции (работ, услуг)	40	
Товары	41	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	
Готовая продукция	43	1. Растениеводства 2. Животноводства 3. Промышленности и подсобных производств 4. Вспомогательных, обслуживающих и других производств 5. Принятая у населения продукция для продажи
Расходы на продажу	44	1. Коммерческие расходы 2. Издержки обращения
Товары отгруженные	45	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	
.....	47	
.....	48	
.....	49	
Раздел V. Денежные средства		
Касса	50	1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы
Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	
.....	53	

1	2	3
.....	54	
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета 4. Прочие счета
.....	56	
Переводы в пути	57	
Финансовые вложения	58	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение финансовых вложений	59	
Раздел VI. Расчеты		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
.....	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	
Резервы по сомнительным долгам	63	
.....	64	
.....	65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	По видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
.....	72	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба
.....	74	

Продолжение прил. 4

1	2	3
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам
Отложенные налоговые обязательства	77	
.....	78	
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом
Раздел VII. Капитал		
Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли)	81	
Резервный капитал	82	
Добавочный капитал	83	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
.....	85	
Целевое финансирование	86	По видам финансирования
.....	87	
.....	88	
.....	89	
Раздел VIII. Финансовые результаты		
Продажи	90	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 5. Прибыль/убыток от продаж
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 9. Сальдо прочих доходов и расходов
.....	92	
.....	93	

1	2	3
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
.....	95	
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
Прибыли и убытки	99	
Забалансовые счета		
Арендованные основные средства	001	
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002	
Материалы, принятые в переработку	003	
Товары, принятые на комиссию	004	
Оборудование, принятое для монтажа	005	
Бланки строгой отчетности	006	
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007	
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008	
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009	
Износ основных средств	010	
Основные средства, сданные в аренду	011	

АЛФАВИТНО-ПРЕДМЕТНЫЙ УКАЗАТЕЛЬ

- Актив** 30
Активно-пассивный счет 56
Активный счет 54
Аналитический счет 64
Баланс-брутто 51
Баланс-нетто 51
Балансовое обобщение 47
Бухгалтерская отчетность 46, 326
Бухгалтерский баланс 47, 340
Бухгалтерский счет 45, 54
Валюта баланса 49
Внеоборотные активы 32
Готовая продукция 37, 250
Двойная запись 45, 68
Дебет 54
Денежные средства 36, 82
Децентрализованная система учета 75
Добавочный капитал 41, 124, 171, 271
Документ 45
Документация 348
Документооборот 348
Доходы 29, 261
Заработная плата 244
Затраты 276
Издержки 277
Инвентаризация 45, 89, 240, 348
Источники хозяйственных средств 39, 348
Калькуляционная единица 283
Калькуляция 46, 348
Комплексные затраты 279
Контрировка 349
Корреспонденция счетов 46
Косвенные затраты 281
Кредит 54
Материально-производственные запасы 37, 231
Метод калькуляции 283
Накладные расходы 282
Оборот счета 54
Оборотные активы 36
Общепроизводственные расходы 281
Общехозяйственные расходы 281
Объект бухгалтерского учета 15, 349
Объект учета затрат 282
Объекты калькуляции 283, 349
Одноэлементные затраты 279
Основные расходы 350
Основные средства 32, 164
Отчетность 46, 326
Оценка 46, 350
Пассив 48, 336
Пассивный счет 55
Первичный учет 75, 350
Переменные затраты 281
План счетов 66
Покупатели 109
Поставщики 106
Постоянные затраты 281
Предмет бухгалтерского учета 15
Предприятие 26
Производственный учет 275
Процесс производства 27, 351
Процесс реализации 28, 351
Процесс снабжения 27, 351
Прямые затраты 281, 351
Расходы 30, 351
Резервный капитал 41, 270
Сальдо счета 54
Сводный документ 351
Синтетический счет 65
Статья баланса 48
Счет бухгалтерский 54
Управленческий учет 8, 275

Уставный капитал 40, 267
Учетная политика 79
Финансовые вложения 36, 212
Финансовые результаты 260
Хозяйственная операция 28
Хозяйственные средства 30, 352
Хозяйственный процесс 352
Централизованная система
учета 74

ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие.....	3
1. Общая характеристика бухгалтерского учета.....	5
1.1. Хозяйственный учет, его виды и место в системе управления экономическими субъектами.....	5
1.2. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.....	9
1.3. Цели, задачи и функции бухгалтерского учета.....	15
1.4. Принципы бухгалтерского учета.....	17
1.5. Пользователи бухгалтерской информации.....	21
2. Предмет, объекты и метод бухгалтерского учета.....	26
2.1. Предмет бухгалтерского учета и его объекты.....	26
2.2. Классификация активов экономического субъекта.....	30
2.3. Классификация источников формирования средств предприятия.....	39
2.4. Основные методические приемы и правила.....	44
3. Балансовое обобщение как метод отражения информации...	47
3.1. Понятие о бухгалтерском балансе. Содержание актива и па- сива баланса.....	47
3.2. Виды баланса.....	49
3.3. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций.....	51
4. Бухгалтерские счета и двойная запись.....	54
4.1. Счета бухгалтерского учета, их содержание и строение.....	54
4.2. Взаимосвязь данных счетов и бухгалтерского баланса.....	57
4.3. Классификация счетов бухгалтерского учета.....	59
4.4. План счетов. Синтетический и аналитический учет.....	64
4.5. Сущность и контрольное значение двойной записи.....	68
5. Организация бухгалтерского учета на предприятии.....	70
5.1. Принципы организации бухгалтерского учета.....	70
5.2. Механизм организации бухгалтерского учета.....	71
5.3. Системы организации бухгалтерского учета. Типы структу- ры аппарата бухгалтерии.....	74
5.4. Права и обязанности главного бухгалтера.....	77
5.5. Учетная политика предприятия.....	79
6. Учет денежных средств.....	82
6.1. Содержание объекта и задачи учета денежных средств организации.....	82

6.2. Учет кассовых операций.....	83
6.3. Учет операций на расчетном счете.....	92
6.4. Учет валютных операций.....	97
6.5. Учет денежных средств на специальных счетах в банках.....	98
6.6. Учет денежных средств в пути.....	102
7. Учет расчетов и текущих обязательств.....	105
7.1. Понятие и формы расчетов с дебиторами и кредиторами.....	105
7.2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.....	106
7.3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками.....	109
7.4. Учет расчетов с бюджетом.....	111
7.5. Учет расчетов по внебюджетным социальным платежам.....	113
7.6. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами.....	115
7.7. Учет расчетов с подотчетными лицами.....	120
7.8. Учет расчетов персоналом по прочим операциям.....	121
7.9. Учет расчетов с учредителями.....	123
7.10. Учет кредитов и займов.....	128
8. Учет вложений во внеоборотные активы.....	141
8.1. Экономическое содержание долгосрочных инвестиций и капитальных вложений.....	141
8.2. Учет строительства, осуществляемого подрядным способом	144
8.3. Учет строительства, осуществляемого хозяйственным способом.....	147
8.4. Учет накладных расходов по строительству.....	154
8.5. Учет приобретения основных средств.....	157
8.6. Учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений.....	159
8.7. Учет затрат по формированию основного стада.....	160
9. Учет основных средств.....	164
9.1. Экономическое содержание основных средств. Задачи учета основных средств.....	164
9.2. Классификация основных средств.....	166
9.3. Порядок оценки и переоценки основных средств.....	168
9.4. Организация документального и инвентарного учета основных средств.....	171
9.5. Учет поступления и выбытия основных средств.....	175
9.6. Амортизация основных средств.....	182

9.7. Учет операций по текущей аренде основных средств у арендодателя.....	190
9.8. Учет операций по текущей аренде основных средств у арендатора.....	191
9.9. Учет лизинговых операций.....	192
9.10. Учет ремонта основных средств.....	199
10. Учет нематериальных активов.....	203
10.1. Основное содержание объекта учета.....	203
10.2. Оценка нематериальных активов.....	204
10.3. Учет поступления нематериальных активов.....	206
10.4. Учет выбытия нематериальных активов.....	206
10.5. Учет амортизации нематериальных активов.....	207
10.6. Учет инвентаризации нематериальных активов.....	209
10.7. Особенности учета деловой репутации.....	209
11. Учет финансовых вложений.....	212
11.1. Экономическое содержание финансовых вложений.....	212
11.2. Виды ценных бумаг.....	213
11.3. Общие принципы учета финансовых вложений.....	215
11.4. Учет паев и акций.....	218
11.5. Учет долговых ценных бумаг.....	222
11.6. Учет предоставленных займов.....	225
11.7. Учет векселей.....	227
11.8. Учет обесценивания финансовых вложений.....	228
12. Учет материально-производственных запасов.....	231
12.1. Экономическое содержание производственных запасов.....	231
12.2. Организация складского хозяйства и учет производственных запасов на складе.....	233
12.3. Оценка материально-производственных запасов.....	236
12.4. Синтетический учет материалов.....	238
12.5. Контроль за сохранностью материальных ценностей.....	240
12.6. Инвентаризация материалов.....	240
13. Учет труда и заработной платы.....	244
13.1. Содержание объекта учета.....	244
13.2. Синтетический учет расчетов по оплате труда.....	246
13.3. Учет удержаний из заработной платы и расчетов с работниками предприятия.....	247

14. Учет готовой продукции и ее реализации.....	250
14.1. Понятие готовой продукции. Основные задачи учета.....	250
14.2. Документальное оформление.....	251
14.3. Учет и распределение коммерческих расходов.....	252
14.4. Синтетический и аналитический учет сельскохозяйственной продукции.....	254
14.5. Учет выпуска готовой продукции.....	255
14.6. Синтетический и аналитический учет реализации продукции.....	256
14.7. Особенности корреспонденции счетов по счету 90 в сельском хозяйстве.....	258
15. Основное содержание и порядок ведения учета финансовых результатов и использования прибыли.....	260
15.1. Понятие финансовых результатов деятельности предприятия.....	260
15.2. Учет финансовых результатов реализации продукции (от ос- новной деятельности).....	260
15.3. Учет прочих доходов и расходов.....	261
15.4. Учет чрезвычайных доходов и расходов.....	262
15.5. Учет прибылей и убытков.....	262
15.6. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).....	263
15.7. Учет доходов будущих периодов.....	264
15.8. Отражение операций по учету финансовых результатов дея- тельности в регистрах бухгалтерского учета.....	265
16. Учет капиталов и резервов.....	267
16.1. Экономическое содержание.....	267
16.2. Учет уставного капитала.....	267
16.3. Учет резервного капитала.....	270
16.4. Учет добавочного капитала.....	271
16.5. Учет резервов предстоящих расходов.....	273
17. Затраты: сущность, назначение и их виды.....	275
17.1. Производственный учет, как составляющая бухгалтерского учета.....	275
17.2. Затраты, расходы и издержки: понятие и экономическая сущность.....	275
17.3. Классификация затрат на производство.....	277

17.4. Объекты учета затрат и калькуляции, калькуляционные единицы.....	282
17.5. Методы калькуляции.....	283
18. Учет затрат на производство и выхода продукции растениеводства.....	287
18.1. Объекты и статьи учета затрат в растениеводстве.....	287
18.2. Первичный, аналитический и синтетический учет затрат и выхода продукции растениеводства.....	291
18.3. Исчисление себестоимости продукции растениеводства (зерновых культур).....	295
19. Учет затрат и выхода продукции животноводства.....	298
19.1. Объекты и статьи учета затрат в животноводстве.....	298
19.2. Организация первичного, аналитического и синтетического учета затрат в животноводстве.....	302
19.3. Исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства.....	303
20. Учет затрат вспомогательных производств.....	307
20.1. Задачи и основные принципы учета вспомогательных производств.....	307
20.2. Учет ремонта основных средств.....	308
20.3. Учет затрат по автотранспорту и гужевому транспорту.....	310
20.4. Учет затрат по электро-, тепло-, водоснабжению и прочим вспомогательным производствам.....	313
20.5. Учет затрат машинно-тракторного парка (МТП).....	314
21. Учет расходов на организацию производства и управление...	318
21.1. Учет общепроизводственных расходов.....	318
21.2. Учет общехозяйственных расходов и порядок их распределения.....	320
22. Бухгалтерская (финансовая) отчетность.....	323
22.1. Нормативное регулирование бухгалтерской (финансовой) отчетности.....	323
22.2. Понятие, виды и пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности.....	325
22.3. Требования, предъявляемые к бухгалтерской (финансовой) отчетности.....	329
22.4. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности.....	333

22.5. Основные правила составления и сроки представления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Публичность бухгалтерской (финансовой) отчетности.....	339
Термины и определения.....	345
Рекомендуемая литература.....	351
Приложения.....	352
Алфавитно-предметный указатель.....	367

Учебное издание

**Макушина Татьяна Николаевна
Газизьянова Юлия Юнусовна
Кудряшова Юлия Николаевна
Чернова Юлия Владимировна**

Бухгалтерский финансовый учет

Учебное пособие

Технический редактор О. Ю. Панкратова

Подписано в печать 17.11.2015. Формат 60×84/16

Усл. печ. л. 21,8, печ. л. 23,44.

Тираж 100. Заказ №320.

Редакционно-издательский центр ФГБОУ ВО Самарской ГСХА
446442, Самарская область, г. Кинель, п.г.т. Усть-Кинельский, ул. Учебная, 2

Тел.: (84663) 46-2-47

Факс 46-6-70

E-mail: ssaariz@mail.ru

Отпечатано с готового оригинал-макета в ООО «Медиа-Книга»

443070, г. Самара, ул. Песчаная, 1, оф. 310

Тел. (846) 267-36-82. E-mail: izdatkniga@yandex.ru