

Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°

В. М. Швецкая, Н. А. Головки

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Учебник

Издание третье,
переработанное и дополненное

*Рекомендовано Министерством образования
Российской Федерации в качестве учебника
для студентов образовательных учреждений
среднего профессионального образования,
обучающихся по специальности
«Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)»*

Москва, 2008

УДК 657
ВБК 65.025
ШЗ5

Рецензенты:

А.П. Бархатов, доктор экономических наук, профессор,
зав. кафедрой бухгалтерского учета Московского университета
потребительской кооперации;

В.В. Бурицев, доктор экономических наук, профессор кафедры
бухгалтерского учета и аудита Российской государственной
академии им. Г. В. Плеханова

Швецкая В. М., Головкин Н. А. Бухгалтерский учет:
ШЗ5 Учебник для студентов средних специальных учебных
заведений. — М.: Издательско-торговая корпорация
«Дашков и К°», 2008. — 416 с.

ISBN 978-5-91131-481-1

Учебник подготовлен в соответствии с требованиями Государственного образовательного стандарта, утвержденного Министерством образования РФ. Адаптирован к учебному плану и программе по бухгалтерскому учету специальности «Экономика и бухгалтерский учет», но может быть использован при изучении бухгалтерского учета студентами других специальностей.

Материал изложен на базе новой редакции Федерального закона о бухгалтерском учете, в соответствии с Положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ), с учетом изменений в Налоговом кодексе РФ, содержит образцы первичных документов и учетных регистров, контрольные вопросы и тесты по каждой главе. Учтены все последние изменения в учете и налогообложении.

Для студентов колледжей, слушателей курсов дополнительного профессионального образования, слушателей учебнометодических центров и всех, кто изучает бухгалтерский учет.

ISBN 978-5-91131-481-1

) В. М. Швецкая, Н. А. Головкин, 2007

ПРЕДИСЛОВИЕ

В последние годы значительно выросла потребность в специалистах в области бухгалтерского учета, интерес к данной профессии не уменьшается. Развитие рыночных отношений в России, появление новых форм предпринимательской деятельности привели к быстрому росту числа хозяйствующих субъектов, в каждом из которых должен быть организован бухгалтерский учет на основании Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г. № 129-ФЗ.

Бухгалтерский учет является обязательным предметом при подготовке специалистов по бухгалтерскому учету, финансам, кредиту, налогам и налогообложению, страхованию и другим экономическим специальностям.

Учебник состоит из отдельных глав, соответствующих отдельным темам бухгалтерского учета. В приложениях представлены типовые формы первичных документов и учебных регистров. В конце каждой главы даны вопросы для самоконтроля.

Весь материал излагается в соответствии с системой национальных бухгалтерских стандартов — Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) и новым Планом счетов, переход на который был осуществлен в течение 2001 г.

Госстандарт по дисциплине «Бухгалтерский учет» определяет базовый объем знаний для получения теоретических и практических профессиональных навыков современными специалистами.

В результате ее изучения студент должен знать:

- законодательство по бухгалтерскому учету и отчетности;
- систему национальных бухгалтерских стандартов (ПБУ);
- финансовый учет;
- управленческий учет.

Должен уметь:

- пользоваться инструкциями, положениями и другими нормативными актами по бухгалтерскому учету;
- заполнять и обрабатывать бухгалтерские документы;

- составлять бухгалтерские проводки;
- вести бухгалтерскую отчетность.

Реформирование бухгалтерского учета в России и совершенствование его нормативного регулирования — очень длительный процесс, становление которого обусловлено многими объективными факторами. Этот процесс будет происходить непрерывно и никогда не закончится, так как прийти к идеалу невозможно по определению. В книге учтены приказы Минфина РФ от 18.09.2006 г. № 115н и № 116н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету», а также Федеральный закон от 29.12.2006 г. № 255-ФЗ «Об обеспечении пособиями по временной нетрудоспособности, по беременности и родам граждан, подлежащих обязательному социальному страхованию».

Данный учебник облегчит изучение бухгалтерского учета на современном этапе и может быть использован студентами и преподавателями экономических специальностей учебных заведений, а также в системе дополнительного профессионального образования.

Раздел I

ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Глава 1

ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

1.1. ОРГАНИЗАЦИЯ РАБОТЫ АППАРАТА БУХГАЛТЕРИИ

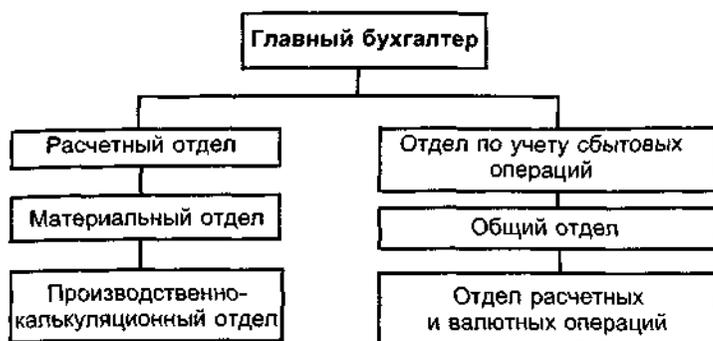
Первичным звеном бухгалтерского учета является бухгалтерия организации. Бухгалтерия — самостоятельная структурная единица организации и не может входить в состав какого-либо другого организационного подразделения; организация, не имеющая бухгалтерии, может привлекать для ведения бухгалтерского учета специализированную организацию или соответствующего специалиста на договорных началах.

Структура аппарата бухгалтерии зависит от содержания и объема учетной работы. В объединениях и на крупных предприятиях бухгалтерия подразделяется на ряд отделов (см. рисунок).

Расчетный отдел бухгалтерии ведет расчеты с рабочими и служащими по оплате труда и социальному страхованию, осуществляет расчеты с финансовыми органами, банками и депонентами, составляет отчетность по труду и заработной плате.

Материальный отдел занимается учетом расчетов с поставщиками, учитывает движение основных средств, материалов, тары. Проверяет правильность ведения складского учета материальных ценностей, составляет *отчет о* наличии и движении материальных и других имущественных ценностей.

Производственно-калькуляционный отдел осуществляет учет издержек производства, исчисляет себестоимость продукции, составляет



отчетность о выполнении плана по выпуску продукции и ее себестоимости. В функции этого подразделения бухгалтерии входят также общее руководство и контроль за наличием, движением и сохранностью полуфабрикатов собственного и незавершенного производства.

Отдел по учету сбытовых операций учитывает наличие и движение готовых изделий на складах отдела сбыта. В этом отделе ведется учет готовой продукции, ее реализации. Отдел ведет учет расчетов с покупателями, осуществляет контроль за правильностью и своевременностью поступления платежей от них.

Отдел расчетных и валютных операций занимается учетом банковских и валютных операций. На этот же отдел при отсутствии финансовой службы возлагается функция организации финансовой работы.

Общий отдел бухгалтерии предприятия ведет учет всех остальных хозяйственных операций, составляет сводные и обобщающие документы, организует бухгалтерский архив.

Рассмотренная структура организации аппарата бухгалтерии применяется на большинстве средних, а иногда и крупных предприятий и носит название *вертикальной*.

На небольших предприятиях, как правило, применяется *линейная* структура, при которой все работники аппарата бухгалтерии подчиняются непосредственно главному бухгалтеру.

На крупных предприятиях используется комбинированная система организации аппарата бухгалтерии, при которой в составе бухгалтерии выделяются службы, занятые выполнением замкнутого

цикла работ (по видам производства). В этих случаях права главного бухгалтера будут передаваться его заместителям в пределах их полномочий.

В современных условиях ведение бухгалтерского учета основывается на самом широком использовании средств вычислительной техники. Организационные формы механизации бухгалтерского учета различны и зависят от вида вычислительной техники, ее, размещения, степени оснащенности ею отрасли, объема обрабатываемой информации, сферы обслуживания.

1.2. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ ГЛАВНОГО БУХГАЛТЕРА

Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии несет его руководитель. Он обязан создать необходимые условия для правильного ведения учета, обеспечить неукоснительное выполнение всеми структурными подразделениями требований главного бухгалтера по вопросам оформления и представления для учета документов и сведений. Бухгалтерский учет на предприятии осуществляется бухгалтерией. Возглавляет ее главный бухгалтер, который должен обеспечивать правильность постановки учета, его достоверность, осуществлять контроль за сохранностью, рациональным и экономным использованием всех средств предприятия. Он обязан организовать внедрение передовых форм и методов учета, отвечающих требованиям оперативного руководства предприятием.

Главный бухгалтер назначается на должность (освобождается от должности) руководителем предприятия и подчиняется непосредственно ему. Он должен руководствоваться в своей работе Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21.10.96 г. № 129-ФЗ, Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ от 29.07.98 г. № 34н, другими нормативными актами, а также нести ответственность за соблюдение содержащихся в них единых правовых и методологических принципов ведения бухгалтерского учета. Главный бухгалтер несет ответственность за формирование учетной политики, обеспечивает контроль и отражение на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций, представление оперативной информации, составление в установленные сроки бухгалтерской отчетности, проведение (совместно с другими службами) экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности

в целях выявления и мобилизации внутрихозяйственных резервов предприятия. Главный бухгалтер совместно с руководителем предприятия подписывает документы, служащие основанием для приемки и выдачи товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также расчетные, кредитные и финансовые обязательства и хозяйственные договора. Указанные документы без подписи главного бухгалтера считаются недействительными и к исполнению не принимаются. Право подписи может быть предоставлено лицам, уполномоченным на это письменным распоряжением руководителя предприятия.

Главному бухгалтеру запрещается принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, противоречащим законодательству и нарушающим договорную и финансовую дисциплину. О таких документах главный бухгалтер письменно сообщает руководителю, который может письменным распоряжением обязать принять указанные документы к учету. С этого момента ответственность за незаконность совершенных операций несет руководитель предприятия.

С главным бухгалтером согласовывается назначение, увольнение и перемещение материально ответственных лиц (кассира, заведующих складом и др.). Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждается руководителем предприятия по согласованию с главным бухгалтером. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерскую службу документов и сведений обязательны для всех работников предприятия.

На главного бухгалтера не могут возлагаться обязанности, непосредственно связанные с материальной ответственностью за денежные средства и материальные ценности. Ему не разрешается получать по чекам и другим документам денежные средства и товарно-материальные ценности для предприятия. На малых предприятиях, не имеющих в штате кассира, его обязанности могут выполняться главным бухгалтером или другим работником по письменному распоряжению руководителя предприятия.

При освобождении главного бухгалтера производится сдача дел вновь назначенному главному бухгалтеру (а при отсутствии последнего — работнику, назначенному приказом руководителя). Одновременно проводится проверка состояния бухгалтерского учета и достоверности данных с составлением акта, утверждаемого руководителем предприятия.

1.3. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ПРЕДПРИЯТИЯ

Учетная политика предприятия определяется как *«совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной (уставной) деятельности»*. К способам ведения бухгалтерского учета относятся методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, приемы организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы учетных регистров, обработки информации и др.

Выбор учетной политики зависит от специфики предприятия, особенностей организации управления, особенностей коммерческой деятельности, текущих и долгосрочных целей. На учетную политику влияют налоговые условия, льготы, валютная политика государства, характер владения, формы собственности, квалификация персонала и др.

При выборе учетной политики учитываются следующие требования:

- постоянство учетной политики в течение длительного периода;
- регламентация принципов учетной политики действующей нормативной базой;
- извещение внешних потребителей информации об изменениях в учетной политике.

В 1998 г. вступил в действие первый стандарт по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия», в котором исходя из международной практики указано, что учетная политика формируется руководителем предприятия и оформляется приказами или распоряжениями. Она едина и применяется всеми подразделениями предприятия независимо от места их расположения. Впервые в российской практике бухгалтерского учета были установлены допущения и требования как отправные точки при организации учетной политики предприятия, а именно:

- имущество и обязательства предприятия существуют отдельно от его собственников и других предприятий;
- предприятие продолжит свою деятельность в обозримом будущем;
- факты хозяйственной деятельности отражаются в учете в том отчетном периоде, в котором они имели место.

Учетная политика применяется последовательно в течение ряда лет и должна обеспечивать:

- полную отражения в бухгалтерском учете всех хозяйственных операций за отчетный период;
- большую готовность к бухгалтерскому учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов;
- отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя из правовой нормы и экономического содержания фактов и условий хозяйствования;
- равенство данных аналитического и синтетического учета, а также соответствие показателей отчетности записям на счетах бухгалтерского учета;
- рациональное ведение бухгалтерского учета с учетом хозяйственной деятельности и величины предприятия.

Изменения в учетной политике предприятия допускаются при реорганизации предприятия (слиянии, разделении, присоединении), смене собственников, изменении законодательства РФ и нормативного регулирования бухгалтерского учета, разработке и применении новых способов бухгалтерского учета. Результаты изменений оценивают в стоимостном выражении и сообщают пользователям финансовой отчетности.

Основные направления учетной политики, которую утверждают руководители предприятия, указаны в Федеральном законе о бухгалтерском учете:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- формы первичных документов, по которым не предусмотрены типовые формы, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок осуществления контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Особое место в учетной политике занимают ее методические и организационные **аспекты**.

Методические аспекты включают:

1. Порядок начисления износа (амортизация) по основным средствам и нематериальным активам.
2. Порядок отражения на счетах операций приобретения и заготовления материальных ценностей.
3. Метод оценки производственных запасов и расчета их фактической себестоимости.
4. Варианты учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.
5. Способы распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов.
6. Перечень резервов предстоящих расходов.
7. Порядок учета и финансирования ремонта основных средств.
8. Сроки погашения расходов будущих периодов.
9. Варианты учета выпуска продукции.
10. Порядок создания резерва по сомнительным долгам.
11. Варианты определения выручки от реализации продукции (работ, услуг).
12. Сроки списания доходов будущих периодов.
13. Варианты распределения и использования чистой прибыли.
14. Порядок начисления и выплаты дивидендов.
15. Порядок оценки кредиторской задолженности.
16. Порядок формирования резервного капитала.
17. Метод распределения расходов на продажу.

Организационные аспекты включают:

1. Выбор формы бухгалтерского учета.
2. Организацию работы в бухгалтерии.
3. Системы внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля.
4. Порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств.
5. План счетов бухгалтерского учета.
6. Технологию обработки учетной информации.
7. Объем, сроки и адреса представления отчетности.
8. Систему взаимоотношений с аудиторскими службами.

Таким образом, при разработке учетной политики предприятия следует учитывать, что поскольку она утверждается приказом руководителя предприятия, то приобретает юридическую силу. Поэтому в

нее необходимо включить все перечисленные выше аспекты, которые должны быть подкреплены нормативными документами. Приведенный перечень является примерным, количество пунктов может изменяться в сторону увеличения или уменьшения в зависимости от направления хозяйственной деятельности и величины предприятия.

В последние годы происходили значительные изменения, дополнения и уточнения в системе ведения бухгалтерского учета в России. Поэтому при разработке учетной политики предприятие должно обязательно учитывать Федеральный закон «О бухгалтерском учете», иные федеральные законы, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ и положения, приказы, инструкции Министерства финансов РФ и другие нормативные документы.

1.4. ТРЕБОВАНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ И ЕГО ЗАДАЧИ

К ведению бухгалтерского учета на всех предприятиях независимо от форм собственности предъявляются одинаковые требования. Они вытекают из нормативных документов.

1. *Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций предприятий ведется в валюте Российской Федерации — рублях. Документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности осуществляется на русском языке.*
2. *Имущество, являющееся собственностью предприятия, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.*
3. *Бухгалтерский учет ведется предприятием непрерывно с момента его регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.*
4. Организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций *путем двойной записи* на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета, который утверждается предприятием на основе Плана счетов бухгалтерского учета.

5. *Соблюдение равенства* данных аналитического учета оборотам и остаткам синтетического учета на первое число каждого месяца.
6. *Всехозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета* без каких-либо пропусков или изъятий.
7. В бухгалтерском учете организации текущие затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг и затраты, связанные с капитальными и финансовыми вложениями, учитываются отдельно.

На этапе перехода к рыночным отношениям перед бухгалтерским учетом ставятся следующие основные задачи:

1. *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.
2. *Обеспечение информацией*, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами.
3. *Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.*

*} *Вопросы для самоконтроля*

-
1. *Что понимается под организацией бухгалтерского учета?*
 2. *Какие отделы включает структура аппарата бухгалтерии?*
 3. *Основные аспекты учетной политики организации.*
 4. *Какие требования предъявляются к бухгалтерскому учету?*

Раздел II

**ФИНАНСОВЫЙ
УЧЕТ**

Глава 2

УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

2.1. УЧЕТ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

Кассовые операции занимают одно из центральных мест в хозяйственной деятельности организации. Потребность в наличных денежных средствах возникает постоянно и связана с выплатой заработной платы, пособий, средств на командировочные и хозяйственные расходы, оплату услуг наличными и т. п. В то же время в кассу ежедневно могут поступать платежи наличными за услуги, в погашение долга работниками, поступления с расчетного счета или от заказчиков и др.

Для хранения, поступления и выдачи денежных средств наличными организация создает специальный участок бухгалтерии — кассу. Ее возглавляет кассир — материально ответственное лицо, с которым заключается договор о полной материальной ответственности.

По приказам руководителя и главного бухгалтера организации кассир выполняет операции по движению денежной наличности.

В небольших организациях обязанности кассира может выполнять главный бухгалтер. При этом главный бухгалтер назначается приказом по предприятию с разрешением выполнять обязанности кассира и с обязательным заключением с ним договора о полной материальной ответственности кассира.

Общий порядок организации денежного обращения в Российской Федерации регламентируется Банком России посредством Положе-

ния о правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации, утвержденного его приказом от 05.01.98 г. № 14-П.

Кроме того, им же разработан Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации от 04.10.93 г. № 18, п. 1 которого гласит: «Предприятия, объединения, организации и учреждения независимо от организационно-правовых форм и сферы деятельности обязаны хранить свободные денежные средства в учреждениях банков», а п. 5: «Предприятия могут иметь в своих кассах наличные деньги в пределах лимитов, установленных банками, по согласованию с руководителями предприятий. При необходимости лимиты остатков касс пересматриваются».

Сверх установленных норм наличные деньги могут храниться в кассе только в дни выплаты заработной платы, пенсий, пособий, стипендий в течение трех рабочих дней, включая день получения денег в кредитном учреждении.

Для установления лимита остатка наличных денег в кассе организация представляет в банк, осуществляющий ее расчетно-кассовое обслуживание, расчет по форме № 0408020 «Расчет на установление предприятию лимита остатка кассы и оформление разрешения на расходование наличных денег из выручки, поступающей в его кассу».

Основными задачами ведения бухгалтерского учета кассовых операций предприятий являются:

- обеспечение сохранности денежных средств (материальная ответственность, условия хранения, проведение ревизий);
- своевременное и точное оформление первичных документов и регистрация их в журнале.

2.1.1. ДОКУМЕНТАЦИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

Касса принимает наличные деньги по приходным кассовым ордерам (форма № КО-1), подписанным главным бухгалтером или уполномоченным лицом.

При этом вносителю выдается квитанция к приходному кассовому ордеру за подписью главного бухгалтера и кассира, скрепленная печатью и штампом организации. При получении денежных средств в банке по чеку бухгалтером также выписывается приходный кассо-

ХОБСКОГО

и

вый ордер с регистрацией его номера и даты на оборотной стороне корешка чека.

Выдача наличных денег производится по расходным кассовым ордерам или другим надлежаще оформленным документам (платежным ведомостям, заявлениям на выдачу денег, счетам и др.), на которые ставится специальный штамп, имеющий реквизиты расходного кассового ордера (форма № КО-2).

Документы на выдачу денег подписывают руководитель и главный бухгалтер или лица, ими уполномоченные. Если на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах имеется разрешающая подпись руководителя организации, то его подпись на расходном кассовом ордере не обязательна. Приходные и расходные кассовые ордера выписываются бухгалтером общего или финансового отдела или главным бухгалтером.

Деньги отдельному лицу, не работающему в данной организации, выдаются при предъявлении им паспорта или иного документа, удостоверяющего личность, по расходному кассовому ордере, где представляются подпись в получении и данные предъявленного документа.

Заработная плата, пособия, премии выплачиваются по платежным ведомостям без составления расходного кассового ордера на каждого получателя. По истечении трех рабочих дней, установленных для выплаты заработной платы, бухгалтер выписывает расходный кассовый ордер на общую выплаченную по платежной ведомости сумму. Никаких подчисток, помарок или исправлений в кассовых документах не допускается.

**Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов
за 200 г.**

Приходные документы				Расходные документы			
Дата	Номер	Сумма	Примечание (целевое назначение- код)	Дата	Номер	Сумма	Примечание (целевое назначение- код)
Итого за месяц							

Деньги по кассовым ордерам принимаются и выдаются только в день составления этих документов. Приходные, расходные кассовые ордера или заменяющие их документы не выдаются на руки лицам, вносящим или получающим деньги. Квитанция к приходному кассовому ордеру подписывается главным бухгалтером и кассиром, заверяется печатью (штампом), регистрируется в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов и выдается на руки сдавшему деньги, а приходный ордер остается в кассе. Они передаются в кассу лицом, выписавшим документ. При выдаче денежных средств по доверенности они прилагаются к расходному кассовому ордеру или ведомости на выдачу средств.

По мере выполнения кассовых операций кассир обязан подписать их и, кроме того, приложенные к ним документы погасить штампом или надписью «оплачено» или «получено» («число, месяц, год»).

До передачи в кассу на исполнение кассовые документы записываются бухгалтером в специальном журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров с указанием кодов (цифровых обозначений), причин и условий поступления и выдачи наличных денежных средств.

Журнал регистрации построен таким образом, что по его данным контролируется целевое назначение полученных и израсходованных наличных денежных средств организаций, присваиваются номера кассовым документам, проверяется полнота произведенных кассиром операций, составляется отчетность.

Коды целевого назначения поступления и выдачи из кассы денежных средств разрабатываются организацией самостоятельно.

Представим примерный перечень условных обозначений совершаемых кассовых операций.

Код целевого назначения	Содержание операций
1	2
01	Поступило с расчетного счета: На выдачу заработной платы, премий
02	На выплату депонированной заработной платы
03	На выплату средств социального характера и назначения
04	На командировочные и хозяйственные нужды

1	2
05	На прочие выплаты
06	Возврат подотчетных сумм
07	Прочие поступления в результате реализации услуг, материальных ценностей, готовой продукции и пр. Внесено на расчетный счет:
11	Депонированная заработная плата
12	Сверхлимитный остаток кассовой наличности
13	Выдано на подотчет
15	Выдана заработная плата и прочие платежи
16	Прочие выплаты и перечисления

2.1.2. КАССОВАЯ КНИГА, ЕЕ СТРОЕНИЕ И ПОРЯДОК ВЕДЕНИЯ

Кассовая книга — это регистр аналитического учета, защищающий интересы как кассира, так и организации. Каждая организация может иметь только одну кассовую книгу. Листы в книге нумеруются, прошнуровываются и опечатываются печатью организации. На последней странице книги делается надпись: «В настоящей книге всего пронумеровано _____ листов» и проставляются подписи руководителя и главного бухгалтера организации.

Записи в кассовой книге ведутся в двух экземплярах через копировальную бумагу. Вторые экземпляры должны быть отрывными, они служат отчетом кассира. Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге запрещаются; исправления, сделанные корректурным способом, заверяются подписями кассира и главного бухгалтера. Разрешается ведение кассовой книги с использованием вычислительной техники; регистрация исполнительных кассовых документов в кассовую книгу производится сразу после получения или выдачи денег. По окончании дня кассир обязан подсчитать итоги операций за день, вывести остаток денег в кассе и передать в бухгалтерию отчет с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге (на первом экземпляре):

- а) в платежной (расчетно-платежной) ведомости против фамилий лиц, которым не произведены указанные выплаты, поставить штамп или сделать отметку от руки: «Депонировано»;
- б) составить реестр депонированных сумм;
- в) в конце платежной (расчетно-платежной) ведомости сделать запись о фактически выплаченных и подлежащих депониро-

ванию суммах, сверить их с общим итогом платежной ведомости и скрепить запись своей подписью.

Приходные кассовые ордера и квитанции к ним, а также расходные ордера должны быть заполнены счетными работниками четко и ясно чернилами, шариковой ручкой. Подчистки, помарки или исправления в этих документах не допускаются. В приходных и расходных кассовых ордерах указывается основание для их составления и перечисляются прилагаемые к ним документы.

Кассир обязан независимо от календарного периода сдачи в бухгалтерию отчета (за один, три, пять дней и т. д.) ежедневно подсчитывать обороты за день и остаток на конец дня в кассовой книге.

Фирма «Дон»

Кассовая книга

Касса за 20 января 20__г.				
№ документа	От кого получено или кому выдано	Номер корреспондирующего счета	Приход	Расход
Остаток на начало дня			800	X
РКО № 1	Иванову А.Н. — перерасход по авансовому отчету	71		50
ПКО № 2	От банка по чеку № 036060	51	9000	
РКО № 2	Сидорову П.И. — на командировочные расходы	71		1000
РКО № 3	Выдана заработная плата	70		7800
Итого за день			9000	8850
Остаток на конец дня в том числе на заработную плату			950	X X

Кассир (подпись)

Проверил документы в количестве
одного приходного
трех расходных
число 20.01.200__г. получил

Бухгалтер (подпись)

2.1.3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

После проверки правильности записи кассовых документов в кассовой книге бухгалтер приступает к обработке приходных кассовых ордеров.

Корреспонденция счетов, указанная в документе, фиксируется в отчете кассира (второй экземпляр кассовой книги), и на его основании информация переносится в соответствующие учетные регистры (ведомости, журналы-ордера, машинограммы и др.).

Для учета наличия и движения денежных средств организации используется активный счет 50 «Касса». Сальдо счета указывает на наличие суммы свободных денег организации на начало и конец месяца; оборот по дебету — суммы, поступившие в кассу, оборот по кредиту — суммы, выданные наличными. Кассовые операции, записанные по кредиту счета 50, отражаются в журнале-ордере № 1. Обороты по дебету этого счета записываются в разных журналах-ордерах и, кроме того, контролируются ведомостью № 1.

Основанием для заполнения журнала-ордера № 1 и ведомости № 1 служат отчеты кассира. Каждому отчету в регистре отводится одна строка. Количество занятых строк в журнале-ордере и ведомости должно соответствовать количеству сданных кассиром отчетов.

В кассе организации могут храниться не только наличные денежные средства, но и ценные бумаги, денежные документы, являющиеся бланками строгой отчетности. К денежным документам относятся путевки в дома отдыха и санатории, приобретенные для работников предприятия, почтовые марки, марки госпошлины, единые и проездные билеты (трамвайные, троллейбусные, автобусные).

Бланки строгой отчетности (трудовые книжки и вкладные листы к ним, квитанции путевых листов автотранспорта и т. п.) учитываются на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности».

При осуществлении внешнеэкономической деятельности и ведении переговоров с иностранными партнерами у организации может возникнуть необходимость в использовании наличной иностранной валюты. Отдельного счета для учета ее движения не предусмотрено, поэтому в составе счета 50 «Касса» следует открыть отдельный субсчет 50/4 «Касса в иностранной валюте».

Рассмотрим корреспонденции счетов по счету 50 «Касса».

Счет 50 «Касса»

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
	С — остаток наличных денежных средств		
51	Поступление наличных денег с расчетного счета организации	Выданы наличными зарплата, премии	70
71	Сдан остаток аванса неиспользованных денежных средств подотчетными лицами	Выдана депонированная зарплата	76/4
73	Погашения наличными задолженности по недостачам, растратам, хищениям и прочим платежам	Выдано наличными по исполнительным листам	76
62, 76, 90, 91	Оплата наличными реализованной продукции, оказанных услуг, материальных ценностей, основных средств	Выдано под отчет на хозяйственные нужды и командировочные расходы	71
76	Погашение дебиторской задолженности Возникновение кредиторской задолженности	Выдача материальной помощи, пособий	91
91	Сумма излишков, выявленных при инвентаризации (ревизии) кассы	Выдано единовременных пособий за счет средств фонда социального страхования	69
73	Знос наличными в погашение задолженности сотрудников за товары, проданные в кредит, и т д	Сдан сверхлимитный остаток свободных денежных средств кассы	51
75	Взнос учредителей	Суммы недостач, выявленные при инвентаризации кассы	94

Приведем пример практического использования журнально-ордерной формы учета кассовых операций.

Кассовые операции ЗАО «Дон» за май.

Кассовые операции по приходу за май 20__ г.

№ п/п	Краткое содержание хозяйственных операций	3 мая	15 мая	26 мая	Корреспондирующий счет
1	2	3	4	5	6
	Поступило (д-т сч. 50 "Касса")				
1	Получено с расчетного счета наличными на различные цели	50 000	—	82 000	51
2	Оприходована выручка от оказанных платных услуг и реализации продукции, работ	6000	7000	4000	62
	То же: от реализации основных средств	—	2000	—	76
	От реализации материальных ресурсов, нематериальных активов и ценных бумаг	12 000	7000	3000	76
3	Приняты наличные денежные средства в качестве авансов за продукцию	2 000	3000	5000	62/1
4	Возвращен наличными долг по заработной плате	—	3200	—	70
5	Получено от своих работников в возмещение долга: по возмещению материального ущерба, за приобретенные путевки, продукцию, услуги, фирменную одежду, по займам	8000	—	2000	73
6	Сдан наличными остаток подотчетных сумм	70	50	120	71
7	Внесено наличными инвесторами — вклад в уставный капитал	7000	12 000	2000	75
8	Взнос наличными в оплату затрат на содержание детей в детских учреждениях	500	—	6000	76
9	Оприходованы излишки кассы, выявленные при инвентаризации	—	—	700	91

Окончание табл.

1	2	3	4	5	6
10	Получены наличными денежными средствами, предназначенные для целевого финансирования	—	—	4000	86
	Итого	85 570	49 250	108 820	

Организация «Дон»

Ведомость № 1**за май 20__г.****По дебету счета 50 «Касса» с кредита счетов**

Сальдо на начало месяца 30 800 руб.

№ п/п	Дата	51	62	70	71	73	75	Прочие счета				Итого
								62/1	76	99	86	
	А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	03	50 000	6000		70	8000	7000	2000	12 500			85 570
2	15	15 000	7000	3200	50		12 000	3000	9000			49 250
3	26	82 000	4000		120	2000	2000	5000	9000	700	4000	108 820
	Итого	147 000	17 000	3200	240	10 000	21 000	10 000	30 500	700	4000	243 640

Сальдо на конец месяца 67 140 руб.

В том числе на заработную плату 64 000 руб.

Кассовые операции по расходу за май 20__г.

№ п/п	Краткое содержание хозяйственных операций	4 мая	16 мая	23 мая	Корреспондирующий счет
1	2	3	4	5	6
	Выплачено (к-т сч. 50 "Касса")				
1	Сдан на расчетный счет сверхлимитный остаток кассы	3000	4000	—	51
2	Оплачено наличными за приобретенные марки госпошлины, путевки в санатории, проездные билеты	7000	2000	5000	50/3
3	Инкассированная банком сумма наличных денежных средств	3000	6000	5500	57

Окончание табл.

1	2	3	4	5	6
4	Выплачены пособия по случаю рождения ребенка	7000	—	—	69
5	Выплачена работникам списочного и несписочного состава заработная плата	45 000	15 000	—	70
6	Выплачены пособия по временной нетрудоспособности	2000	—	10 000	70
7	Выплачены суммы наличных дивидендов по акциям	—	7000	—	75
8	Выдано в подотчет работникам на разные цели: командировочные, хозяйственные нужды, приобретение талонов на бензин и в погашение перерасхода по авансовым отчетам	17 000	22 000	15 000	71
9	Выплачены работникам суммы компенсаций за использование личных автомобилей в служебных целях	1600	2000	8000	73
10	Выплачены суммы арендной платы предпринимателям без образования юридического лица по арендованным автомобилям	—	4 000	2000	76
11	Выплачены пособия и прочие выплаты за счет средств бюджета	1200	—	2000	86
12	Сдана на расчетный счет сумма депонированной заработной платы	3000	—	8000	51
	Итого	89 800	62 000	55 500	

Организация «Дон»

Журнал-ордер № 1

за май 20__г.

по кредиту счета 50 «Касса» в дебет счетов

Стро- ка, №	Дата	51	50/3	57	69	70	71	73	75	76	86	Итого
	А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	04	6000	7000	3000	7000	47 000	17 000	1600			1200	89 800
2	16	4000	2000	6000		15 000	22 000	2000	7000	4000		62 000
3	23	8000	5000	5500		10 000	15 000	8000		2000	2000	55 500
Итого		180 000	14 000	14 500	7000	72 000	54 000	11 600	7000	6000	3200	207 300

2.1.4. РЕВИЗИЯ КАССЫ

Одной из особенностей бухгалтерского учета кассовых операций является ежемесячная взаимосверка данных бухгалтерского учета и фактического наличия денежных средств в кассе организации. В обязанность руководителя входит правильная и надежная организация кассового узла, а кассира — полная материальная ответственность за правильное своевременное оприходование и выдачу денежных средств, т. е. их сохранность.

Инвентаризация (ревизия) наличия денежных средств в кассе производится согласно Положению о порядке ведения кассовых операций, утвержденному Банком России 04.10.93 № 18 (не менее одного раза в месяц). Комиссией, назначенной приказом руководителя организации, в присутствии кассира проводится внезапная ревизия кассы. При этом поштучно проверяются наличные деньги, денежные документы, ценные бумаги, бланки строгой отчетности.

Расписки на выданные суммы наличными, не оформленные расходными ордерами, в остаток по кассе не включаются. Хранение в кассе денежных средств, не принадлежащих организации, запрещается, и при обнаружении они считаются излишками. Результаты инвентаризации оформляются актом.

На оборотной стороне акта материально ответственное лицо пишет объяснение причин излишков или недостач, установленных инвентаризацией, а руководитель организации по результатам инвентаризации принимает решение. Выявленные излишки наличных денег приходяются с последующим зачислением их в доход организации следующей бухгалтерской проводкой:

Д-т сч. 50 «Касса»,

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

В случае выявления недостачи суммы подлежат взысканию с материально ответственного лица (кассира) и оформляются следующими записями:

- 1) Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». К-т сч. 50 «Касса» — отражена недостача денежных средств в кассе.
- 2) Д-т сч. 73/2 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — сумма недостачи отнесена на виновника.
- 3) Д-т 50 К-т 73/2 — внесена сумма недостачи в кассу.
- 4) Д-т 70 К-т 73/2 — удержана из зарплаты сумма недостачи.

***} Вопросы для самоконтроля**

1. *Каким документом установлены правила работы с наличными деньгами?*
2. *Какую ответственность несет кассир и за что?*
3. *Назовите документы для оформления кассовых операций.*
4. *Могут ли кассовые документы иметь исправления?*
5. *Укажите номер счета, который используют для кассовых операций.*
6. *Покажите бухгалтерскую проводку при излишке денег в кассе, выявленном в ходе ее инвентаризации.*
7. *Что может храниться в кассе предприятия?*
8. *Каковы меры ответственности за несоблюдение кассовой дисциплины?*

2.2. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ И УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ НА РАСЧЕТНОМ СЧЕТЕ

Все временно свободные денежные средства предприятия, за исключением наличных денег в кассе, должны храниться на его расчетном счете, открываемом в отделении банка.

На расчетный счет предприятия зачисляются выручка за реализованную продукцию (работы, услуги) от покупателей, заказчиков и другие поступления. Наличные деньги для зачисления на расчетный счет (выручка от реализации продукции, работ, услуг, невыданная заработная плата и др.) банк принимает от представителя владельца счета.

Банк выполняет поручения предприятия о перечислении или выдаче соответствующих сумм в оплату приобретенных товарно-материальных ценностей, по погашению ссуд банка и займов, обязательств перед бюджетом, внебюджетными фондами, поставщиками, другими кредиторами, для расчетов с членами трудового коллектива по оплате труда, на командировочные, хозяйственные и представительские расходы, приобретение горюче-смазочных материалов, другие цели в пределах остатка средств на счете и соблюдения очередности, предусмотренной законодательством.

Списание денежных средств с расчетного счета по требованиям, относящимся к одной очередности, производится в порядке календарной очередности поступления документов.

Банк контролирует операции, совершаемые по расчетному счету. В частности, проверяет, не проводит ли предприятие — владелец счета операции, не соответствующие характеру его деятельности, предусмотренной уставом, нарушающие установленный порядок использования средств или правил расчетов.

При недостаточности или отсутствии средств на расчетном счете предприятия предъявленные к оплате платежные документы банк помещает в картотеку 2. Документы, помещенные в картотеку, банк оплачивает по мере поступления средств на расчетный счет предприятия, соблюдая условия очередности.

2.2.1. ПОРЯДОК ОТКРЫТИЯ РАСЧЕТНОГО СЧЕТА

Для открытия расчетного счета предприятие представляет в учреждение банка:

- заявление установленной формы на открытие счета;
- копии устава предприятия и учредительного договора, заверенные нотариально;
- копию регистрационного свидетельства предприятия, заверенную нотариально;
- свидетельство налогового органа о регистрации предприятия в качестве налогоплательщика;
- копию документа о регистрации в качестве плательщика в Пенсионный фонд РФ;
- карточку с образцами подписей руководителя, заместителя руководителя и главного бухгалтера предприятия и оттиском печати предприятия по установленной форме, заверенную нотариально;

- копию справки о присвоении статистических кодов.

Право первой подписи на банковских документах принадлежит руководителю предприятия или его заместителю, а второй — главному бухгалтеру или его заместителю.

Предприятия обязаны информировать свою налоговую инспекцию обо всех открытых счетах. Одновременно такая же обязанность возложена на отделения банков, в которых предприятиями были открыты счета.

2.2.2. НАЛИЧНЫЕ РАСЧЕТЫ

Все операции по расчетному счету банк проводит с согласия владельца или на основании его распоряжений (документов установленной формы).

Наличные деньги с расчетного счета выдаются предприятию (на оплату труда, пособий по временной нетрудоспособности, премий, на командировочные, представительские и хозяйственные расходы, на приобретение горюче-смазочных материалов) на основании чеков. *Денежный чек* представляет собой распоряжение предприятия банку выдать указанную в нем сумму наличных денег с его расчетного счета. Предприятие получает чековые книжки в обслуживающем его учреждении банка. Чек заполняют от руки чернилами или шариковой ручкой. В нем указывают сумму, дату выдачи, наименование получателя, а также сведения о назначении полученных сумм (на оплату труда, на хозяйственные, представительские или командировочные расходы и т. д.).

Чеки подписывают лица, которым предоставлено право первой и второй подписи по счету, и скрепляют печатью предприятия. Какие-либо исправления в чеках не допускаются. Банк выдает деньги по чеку после проверки подлинности подписей и печати, т. е. их соответствия образцам.

Наличные деньги банк принимает на расчетный счет предприятия по *объявлению на взнос наличными* — письменному приказу владельца счета. Объявление заполняют в одном экземпляре, в нем обязательно указывают источник вносимых денег (выручка за услуги, депонированная заработная плата и др.). На принятые суммы банк выдает кассиру квитанцию, которая служит основанием для составления в бухгалтерии расходного кассового ордера и списания денежных средств в кассе.

2.2.3. ФОРМЫ РАСЧЕТОВ ЗА ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЦЕННОСТИ

Большинство расчетов между организациями производится безналично. Безналичные перечисления ведутся путем перечисления (перевода) денежных средств со счета плательщика на счет получателя с помощью различных банковских операций (расчетных, кредитных и др.), заменяющих наличные деньги в обороте. Поэтому обязательным посредником при этом будет выступать банк как плательщика, так и получателя.

Банк осуществляет расчеты по требованию клиента, когда последний выступает или получателем (поставщиком), или плательщиком.

Организации используют следующие формы и способы расчетов: платежные поручения, платежные требования, посредством аккредитивов, в порядке плановых платежей, расчетные чеки, пластиковые карты, инкассовые поручения.

Выбранная партнерами форма расчетов обычно фиксируется в договорах по приобретению материальных ценностей, выполнению работ и услуг или их реализации. Выбор наиболее рациональной формы расчетов позволяет сократить разрыв между временем отгрузки и зачисления платежа или временем получения ценностей, работ, услуг и списания денежных средств за них. Это способствует ликвидации необоснованной кредиторской задолженности.

При любой форме расчетов банк выступает посредником между организациями-партнерами. Однако любая из указанных форм в первую очередь защищает интересы владельца денежных средств — плательщика, так как только с его согласия (акцепта) или по его поручению банк имеет право на списание денежных средств (за исключением безакцептного списания или погашения банковских ссуд и процентов).

Обо всех изменениях расчетного счета учреждение банка извещает своего клиента (предприятие) выписками из расчетного счета.

К выписке банка прилагаются документы, полученные от других предприятий и организаций, на основании которых зачислены или списаны средства, а также документы, выписанные предприятием.

Выписка из расчетного счета — второй экземпляр лицевого счета предприятия, открытого ему банком. Сохраняя денежные средства предприятий, банк считает себя должником предприятия (его кредиторская задолженность), поэтому остатки средств и поступления

на расчетный счет записывает по кредиту расчетного счета, а уменьшение своего долга (списания, выдача наличными) — по дебету. Обрабатывая выписки, бухгалтер должен помнить об этой особенности и записывать зачисленные суммы и остаток по дебету расчетного счета, а списания — по кредиту.

Выписка банка заменяет собой регистр аналитического учета по расчетному счету и одновременно служит основанием для бухгалтерских записей. Все приложенные к выписке документы гасятся штампом «погашено». Ошибочно зачисленные или списанные с расчетного счета суммы принимаются на счет 76/2 «Расчеты по претензиям», а банку немедленно сообщается о таких суммах для внесения исправлений. В последующих выписках банк вносит исправления, а в бухгалтерском учете предприятия задолженность списывается.

На полях проверенной выписки против сумм операций и в документах проставляются коды счетов, корреспондирующих со счетом 51 «Расчетные счета», на документах указывается еще и порядковый номер его записи в выписке. Эти данные необходимы для контроля за движением денежных средств, автоматизации учетных работ, справок, проверок и последующего хранения документов. Проверка и обработка выписок должны производиться в день их поступления.

Полученная из банка выписка проверяется и обрабатывается; подбираются все оправдательные документы, проставляются корреспондирующие счета справа от соответствующей суммы и порядковые номера приложенных оправдательных документов — слева. Выписка банка сшивается с оправдательными документами и служит для составления журнала-ордера № 2 и ведомости № 2 по счету 51 «Расчетные счета».

2.2.3.1. Учет расчетов платежными поручениями

Расчеты платежными поручениями (ф. 0401060) — самая распространенная форма расчетов, так как используется в местных, одногородных и иногородних расчетах между организациями, за материальные ценности, работы и услуги, с бюджетной системой по всем видам налогов и платежей, с органами социальной защиты по отчислениям и полученным средствам.

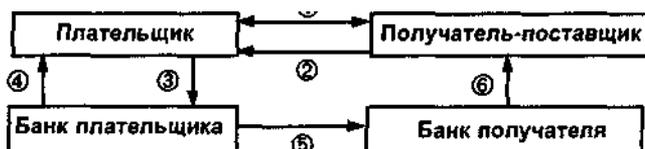
Организация представляет в свое отделение банка по месту нахождения расчетного счета установленное им количество экземпляров

ров платежных поручений, **но не менее трех**: первый экземпляр за подписью руководителя организации и главного бухгалтера скрепляется печатью и остается в документах для банка, второй пересылается в банк организации — получателя денежных средств, третий прилагается к выписке из расчетного счета плательщика.

В любых случаях банк имеет право принимать платежные и расчетные документы к оплате только при наличии у организации достаточной суммы денежных средств на расчетном счете.

Указанная форма расчетов требует участия для своего оформления целой группы счетов бухгалтерского учета.

Схема расчетов платежными поручениями:



- 1 — заключение договора-контракта;
- 2 — отгрузка продукции, оказание услуг, сдача работ;
- 3 — передача платежного поручения на право списания банком суммы платежа;
- 4 — выписка из расчетного счета о списании денежных средств;
- 5 — платежное поручение на право зачисления платежа на расчетный счет получателя;
- 6 — выписка из расчетного счета о зачислении платежа.

Самые широкоиспользуемые носят в этом случае следующий характер:

- с поставщиками и подрядчиками (Д-т сч. 60);
- с бюджетом по налогам и сборам (Д-т сч. 68);
- с органами социальной защиты, единый социальный налог (Д-т сч. 69);
- с прочими кредиторами (Д-т сч. 76).

Одновременно указанный объем денежных средств уменьшает их наличие на расчетных и прочих счетах организации в банках (К-т сч. 51, 52, 55).

2.2.3.2. Учет расчетов платежными требованиями и инкассовыми поручениями

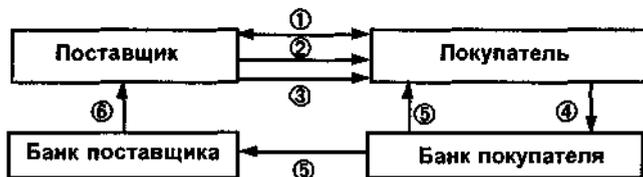
Платежное требование (ф. 0401061) представляет собой требование поставщика к покупателю произвести оплату на основании расчетных и отгрузочных документов поставляемых товарно-материальных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг.

Поставщик продукции (работ, услуг) выписывает платежное требование и сдает в банк на инкассо.

Инкассо представляет собой банковскую операцию, посредством которой банк по поручению и за счет клиента осуществляет действия по получению от плательщика платежа на основании расчетных документов.

Расчеты платежными требованиями могут осуществляться с предварительным акцептом или без акцепта плательщика.

Схема расчетов платежными требованиями:



1 — договор-соглашение с указанием формы расчетов — платежными требованиями;

2 — отгрузка продукции, товара,

3 — документы на отгрузку и платежные требования отправлены покупателю или вручены ему;

4 — покупатель дооформил платежные документы и сдал в свой банк на оплату,

5 — документы о зачислении платежа переданы банку поставщика, а выписка из расчетного счета передана покупателю;

6 — выписка из расчетного счета о зачислении платежа.

Согласие на оплату (акцепт) плательщик обязан дать в течение трех дней с момента получения платежного документа. При этом используется принцип: «молчание — знак согласия». В противном случае он имеет право отказаться от оплаты, но в письменной форме.

Со счетов плательщика оплачивают без его согласия (безакцептные платежи) требования за коммунальные услуги, электроэнергию, абонментную плату за телефон, проценты за кредит и др.

В бухгалтерском учете следует различать порядок учета операций у поставщика, предъявившего требование, и плательщика, получающего материальные ценности, платящего за товар.

У поставщика учитывается факт реализации продукции:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

К-т сч. 90 «Продажи» в сумме договорной стоимости, указанной в платежном требовании.

По мере зачисления платежа — согласно выписке банка из расчетного счета:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»;

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в сумме договорной стоимости.

У покупателя учитывается факт приобретения материальных ценностей (акцепт платежного требования):

Д-т сч. 10 «Материалы»;

Д-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»;

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Согласно выписке банка из расчетного счета:

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

К-т сч. 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета».

Инкассовое поручение (ф. 0401071) является расчетным документом, на основании которого производится списание денежных средств со счетов плательщиков в беспорядном порядке.

Инкассовые поручения применяются:

- для взыскания денежных средств в соответствии с законодательством контролирующими органами;
- для взыскания по исполнительным документам;
- для списания денежных средств по договору с банком, предусматривающему право на списание денег со счета плательщика без его распоряжения.

2.2.3.3. Характеристика и назначение специальных счетов в банке

Счет 55 «Специальные счета в банках» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации и иностранных валютах, находящихся на территории РФ и за ее пределами в аккредитивах, чековых книж-

ках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных счетах.

К счету 55 «Специальные счета в банках» в дополнение к определенным в Плане счетов бухгалтерского учета при необходимости открываются следующие субсчета:

55/1 «Аккредитивы»;

55/2 «Чековые книжки»;

55/3 «Депозитные счета» и др.

На субсчете 55/1 «Аккредитивы» учитывается движение средств, находящихся в аккредитивах.

На субсчете 55/2 «Чековые книжки» учитывается движение средств, находящихся в чековых книжках.

На субсчете 55/3 «Депозитные счета» учитывается движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады.

Перечисление денежных средств во вклады отражается организацией по дебету счета 55 «Специальные счета в банках» в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета». При возврате кредитной организацией сумм вкладов в учете организации производятся обратные проводки.

Аналитический учет по субсчету 55/3 «Депозитные счета» ведется по каждому вкладу.

Аналитический и синтетический учет операций по счету 55 «Специальные счета в банках» организуются в журнале-ордере № 3 на основании выписок банка по лицевым специальным субсчетам.

Счет 55 «Специальные счета в банках»

Дебет	Кредит
С — остаток неиспользованных аккредитивов, чековых книжек и др.	Оплачены расходы или задолженность поставщикам посредством аккредитива, чековых книжек и банковских карт

2.2.3.4. Аккредитивная форма расчетов

Одним из распространенных видов расчетов является аккредитивная форма. При расчетах аккредитивами плательщик поручает обслуживающему его банку за счет депонированных своих средств или кредита банка произвести оплату товарно-материальных ценностей, выполненных работ, оказанных по месту нахождения получателя, на условиях, предусмотренных плательщиком в заявлении

на аккредитив. Аккредитив представляет собой поручение банка покупателя банку поставщика оплатить расчетные документы

При получении заявления на аккредитив банк плательщика бронирует эти средства на отдельном счете. Депонирование денег гарантирует поставщику своевременную оплату отгруженных ценностей, выполненных работ, оказанных услуг. Зачисление средств производится банком после предоставления документов, подтверждающих отгрузку или выполнение работ.

Аккредитивы бывают двух видов:

- покрытые,
- непокрытые.

Аккредитив называют покрытым, если денежные средства списываются с расчетного счета покупателя и депонируются банком для последующих платежей поставщику (подрядчику). Расходы по оплате услуг банка за обслуживание аккредитива могут списываться на увеличение стоимости приобретенных материальных ценностей (на счета 08, 10, 41 и т. д.), только если расчеты с поставщиком осуществляются с использованием этого аккредитива. В других случаях эти расходы учитываются в составе операционных расходов (счет 91/2). Аккредитив называют непокрытым, если банк поставщика списывает денежные средства с корреспондентского счета банка покупателя в пределах суммы, на которую открыт аккредитив. Средства покупателя остаются в обороте до момента списания их банком. Сумма, на которую открыт аккредитив, на счете 55 не отражается. Для ее учета применяется счет 009.

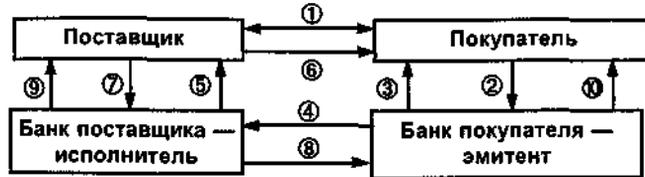
При открытии непокрытого аккредитива делают запись по дебету забалансового счета 009 «Обеспечение обязательств и платежей выданные». Использование непокрытого аккредитива отражают по кредиту счета 009. Оплата счетов поставщика отражается проводкой:

Дебет 60 (76) Кредит 51 (52)

В тех случаях, когда поставщик товара, материалов сомневается в платежеспособности покупателя и требует предварительной оплаты, а покупатель сомневается в надежности поставщика и боится перечислять деньги, аккредитивная форма расчета является удобным способом разрешения конфликта. Аккредитив может быть предназначен только для расчетов с одним поставщиком. Срок действия и порядок расчетов по аккредитиву устанавливается в договоре между

плательщиком и поставщиком. Обычно этот срок не более 45 дней. Учет операций при аккредитивной форме расчетов ведется на счете 55 «Специальные счета в банках» — активный, балансовый, суб-счет 55/1 «Аккредитивы».

Схема аккредитивной формы расчетов:



1 — заключение договора-контракта с указанием аккредитивной формы расчетов;

2 — заявление на открытие аккредитива (сумма, срок, условия использования его поставщиком);

3 — выписка из расчетного счета об открытии аккредитива;

4 — извещение об открытии аккредитива, его условия;

5 — сообщение поставщику условий аккредитива;

6 — отгрузка продукции, товаров по условиям аккредитива;

7 — поставщик представил платежные и прочие (товарные) документы на оплату за счет аккредитива;

8 — извещение об использовании аккредитива;

9 — выписка из расчетного счета — зачислен платеж;

10 — выписка со счета аккредитива об использовании аккредитива.

Пример

Отразить на счетах операции:

У покупателя:

1) Депонируется сумма средств на открытие аккредитива за счет собственных средств покупателя: Д-т 55/1 К-т 51;

краткосрочного кредита: Д-т 55/1 К-т 66.

2) Оплачены материалы за счет аккредитива: Д-т 60 К-т 55/1.

3) Остаток неиспользованного аккредитива направлен на уменьшение задолженности перед банком: Д-т 66 К-т 55/1.

4) Поступили ТМЦ, оплаченные с аккредитива: Д-т-10 К-т 60.

5) Закрыт аккредитивный счет Д-т 51 К-т 55/1.

У поставщика:

6) Отгружена продукция покупателю, оплаченная с аккредитива: Д-т 62 К-т 90.

7) Зачислены на расчетный счет средства в оплату отгруженной продукции: Д-т 51 К-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Аналитический и синтетический учет этих расчетов организуется в журнале-ордере № 3 на основании выписок банка.

2.2.3.5. Расчеты чеками

Расчетный чек — письменное поручение банку перечислить со счета чекодателя указанную в чеке сумму.

Чековые книжки организации могут получить в своем банке. Чеки действительны в течение 10 дней, не считая даты выписки. К оплате принимаются чеки на различные суммы.

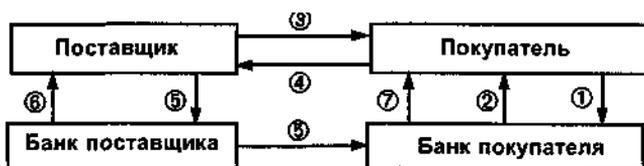
В настоящее время чеки применяются редко, так как не имеют достаточных степеней защиты.

Чеки можно использовать в расчетах с магазинами, оптовыми базами, за товары и услуги транспорта и связи. Выдавая чекovou книжку, банк должен указать лимит, на который можно выписывать чеки; лимит устанавливает организация, а срок использования — банк (не более 6 мес).

Чекодатель — лицо, выписавшее чек. Лицо, получившее чек, называется *чекодержателем*.

По мере расчетов с поставщиками чекодатели выписывают чек на сумму, но не более лимита, и передают его поставщику. Поставщик проверяет все реквизиты чека и на обратной стороне ставит штамп и подпись. Полученные чеки передаются в банк поставщика с указанием банка плательщика, номера его расчетного счета и других реквизитов плательщика. Банк плательщика зачисляет на рас-

Схема расчетов чеками-



- 1 — заявление на покупку чековой книжки;
- 2 — выдача чековой книжки с депонированием лимитированной суммы;
- 3 — передача товара, отгрузка продукции;
- 4 — передача чека в оплату товара или услуг;
- 5 — документы на оплату и реестр чеков;
- 6 — зачисление средств на расчетный счет поставщика, передача документов банку покупателя;
- 7 — выписка из счета депонированных сумм.

четный счет получателя суммы платежа по чеку. Учет выдачи чековых книжек ведется на счете 55/2.

Пример.

Отразить на счетах операции по расчетам чеками:

- 1) Депонируются средства на покупку чековой книжки: Д-т 55/2 К-т 51.
- 2) Выдана подотчетному лицу чековая книжка: Д-т 71 К-т 55/2.
- 3) Поступили материалы, оплаченные чеком: Д-т 10 К-т 60.
- 4) Утвержден отчет экспедитора о приобретении материалов: Д-т 55/2 К-т 71.
- 5) Получен к оплате чек за приобретение материалов: Д-т 60 К-т 55/2.
- 6) Остаток неиспользованных средств зачислен на расчетный счет: Д-т 51 К-т 55/2.

Учет выдачи чековых книжек ведется на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки», в журнале-ордере № 3.

2.2.3.6. Расчеты в порядке плановых платежей

Такие расчеты осуществляются между организациями при постоянных равномерных поставках товарно-материальных ценностей или оказании услуг.

Договором между потребителем и поставщиком устанавливается постоянная плановая сумма стоимости и количества продукции или услуг, подлежащая оплате ежедневно. Оплата оформляется платежными требованиями или платежными поручениями. В согласован-

Счет 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки»

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
	С - остаток неиспользованного лимита по чековым книжкам	Оплата чеками поставщикам товаров, работ, услуг	76
51	Получение лимитированных книжек и пополнение лимита за счет собственных средств организации	Выдана чековая книжка подотчетному лицу	71
66	Получение лимитированных книжек и пополнение лимита за счет кредита банка	Возврат неиспользованных чеков	51

ные сроки расчеты регулируются, т. е. сопоставляются выплаченные суммы с фактическим объемом полученной продукции или услуг. Излишне уплаченные суммы могут засчитываться в последующих платежах или возвращаются покупателю, а недостающие — доплачиваться. Такие расчеты ведут у поставщика на счете 62: по дебету отражаются счета, причитающиеся с покупателей, а по кредиту — суммы поступивших платежей.

Аналитический учет ведется в ведомости № 7, а синтетический — в журнале-ордере № 11.

2.2.3.7. Расчеты с использованием векселей

Вексель — вид ценной бумаги, представляющий собой письменное долговое обязательство, составленное по установленной законом форме, удостоверяющее ничем не обусловленное обязательство векселедателя или иного указанного в векселе плательщика выплатить в установленные сроки денежные средства.

Различают два вида векселя.

Простой вексель — письменное долговое денежное обязательство одной стороны уплатить определенную сумму денег по наступлении срока платежа другой стороне в уплату за продукцию, выполненные работы или оказанные услуги.

Переводной вексель (тратта) — выписывается кредитором и содержит приказ дебитору уплатить указанную в векселе сумму третьему лицу или предъявителю векселя.

С помощью передаточной надписи (индоссамент) вексель может использоваться неоднократно, выполняя функцию кредитно-расчетного документа. Для ускорения процесса оборота средств векселедержатель посредством индоссамент передает вексель банку до наступления срока платежа и получает вексельную сумму за вычетом процента в пользу банка.

Выдача кредита под вексель:

Д-т 51, 52 К-т 66, 67 — на величину полученного кредита.

Д-т 26, 91 К-т 66, 67 — на сумму процентов за кредит.

После оплаты векселя плательщиком делается запись:

Д-т 66, 67 К-т 62 — векселя полученные.

Если плательщик по векселю не выполняет в установленный срок своих обязательств, векселедержатель обязан вернуть деньги, полученные от банка:

Д-т 66, 67 К-т 51.

Учет расчетов векселями у векселедателя

Векселедатель осуществляет учет выданных векселей на счете 60 (субсчет «Векселя выданные») в сумме, указанной в векселе, в корреспонденции с дебетом счетов учета материальных ценностей или издержек производства в части работ, услуг. Сумму процентов, причитающихся к уплате по векселю, в зависимости от конкретного содержания хозяйственной операции векселедатель отражает по дебету счетов производственных запасов, затрат на производство и т. п.

Учет расчетов векселями у векселедержателя

Организация — получатель денег по векселю при получении векселя на сумму, указанную в нем, отражает по дебету счета 62 (субсчет «Векселя полученные») в корреспонденции с кредитом счета 90 «Продажи».

Поступление средств по векселю отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62 (субсчет «Векселя полученные»).

Разница между суммой, указанной в векселе, и суммой задолженности за поставленную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги, в счет оплаты которых получен вексель, отражается по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Пример

ООО «Искра» выдает ЗАО «Ореол» вексель номинальной стоимостью 150 000 руб. ЗАО «Искра» за материалы стоимостью 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.). Через два месяца ЗАО «Ореол» предъявило вексель к оплате и ООО «Искра» погасило задолженность по векселю.

При поступлении материалов в учете ООО «Искра» были сделаны проводки:

Д-т 10 К-т 60 (субсчет «Векселя выданные») — 100 000 руб. — оприходованы материалы;

Д-т 19 К-т 60 (субсчет «Векселя выданные») — 18 000 руб. — учтен НДС;

Д-т 10 К-т 60 (субсчет «Векселя выданные») — 32 000 руб. — отражена разница между стоимостью товара и номиналом векселя.

После оплаты векселя:

Д-т 60 К-т 51 — 150 000 руб. — оплачен вексель;

Д-т 68 К-т 19 — 18 000 руб. — возмещен из бюджета НДС по оприходованным и оплаченным материалам.

В бухгалтерском учете ЗАО «Ореол» будут сделаны записи:

Д-т 62 К-т 90 — 118 000 руб.;

Д-т 90 К-т 68 (субсчет «Расчеты по НДС») — 18 000 руб. — начислен НДС;

Д-т 62 К-т 91 — 32 000 руб. — отражена разница между стоимостью товара и номинальной стоимостью векселя;

Д-т 91 К-т 18 (субсчет «Расчеты по НДС») — 4881 руб. (32 000 x 18% : 118%) — начислен НДС;

Д-т 51 К-т 62 — 150 000 руб — получена оплата по векселю;

2.2.4. СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ НА РАСЧЕТНОМ СЧЕТЕ

Для учета операций расчетного счета предусмотрен активный денежный счет 51 «Расчетные счета». На дебете счета 51 отражают поступления средств на расчетный счет с кредита разных счетов в зависимости от вида поступлений.

Бухгалтерские записи по поступлению денежных средств на расчетный счет

Дебет счета 51 (операции)	Кредитуемые счета
1	2
Поступила выручка за реализацию: продукции (работ, услуг)	90
основных средств	91
прочего имущества	91
Наличные деньги внесены в кассу	50
Возврат неиспользованных остатков аккредитивов (55/1) и лимитированных чековых книжек (55/2)	55
Зачисленные суммы, числящиеся в пути	57
От покупателей и заказчиков	62
Возврат поступления по претензиям	76/2
Возмещены излишне перечисленные платежи в бюджет	68
Зачислены страховые возмещения: От страховщиков по договору имущественного и личного страхования	76/1
Из Фонда социального страхования РФ (69/1), Пенсионного фонда РФ (69/2), Федерального или территориальных (69/3) фондов обязательного медицинского страхования	69
От отдельных лиц в погашение задолженности по беспроцентным займам (73/1), за причиненный ущерб (73/2), за форменную одежду (73/3)	73

Окончание табл.

1	2
От учредителей (участников) взносы в уставный капитал и другие поступления	75
Погашена дебиторская задолженность	76
От филиалов предприятия, выделенных на самостоятельный баланс	79
Зачислены: Штрафы за нарушение хозяйственных договоров, ранее списанная на потери дебиторская задолженность, пени, неустойки, проценты по расчетному счету, дивиденды по акциям, проценты по облигациям	91/1
Зачислены кредиты банка; займы: краткосрочные долгосрочные	66 67
Зачислены средства целевого финансирования	86

По кредиту счета 51 отражают списание денежных средств с расчетного счета в дебет разных счетов в зависимости от вида расходов.

Бухгалтерские записи по выбытию денежных средств
с расчетного счета

Кредит счета 51 (операции)	Кредитуемые счета
1	2
Оплаченные банку комиссионные за совершение операций (обналичивание денежных средств и др.)	20,26
Выставлены аккредитивы (55/1), приобретены лимитированные чековые книжки (55/2)	55
Произведены финансовые вложения	58
Оплачены счета поставщиков и подрядчиков за отпущенные товарно-материальные ценности и оказанные услуги	60
Перечислены платежи по договору страхования имущества предприятия, по договору индивидуального страхования членов трудового коллектива	76/1

Окончание табл.

1	2
Погашена задолженность предприятия по предъявленным претензиям	76/2
Перечислены платежи в бюджет (налоги и штрафы за нарушение налогового законодательства)	68
Перечислены платежи в фонды: социального страхования (69/1), Пенсионный фонд РФ (69/2), Федеральный (69/3) и территориальные (69/4) фонды обязательного медицинского страхования	69
Перечислена заработная плата	70
Перечислены авансы подотчетным лицам	71
Перечислены платежи учредителям (участникам): возврат финансовых вложений при выбытии, дивиденды по итогам за год	75
Уплачены штрафы, пени, неустойки по хозяйственным договорам	91
Погашена задолженность по кредитам банка и проценты по ним: краткосрочным, долгосрочным	66, 67
Произведены платежи за счет нераспределенной прибыли	84

Регистром аналитического учета по учету операций на расчетном счете является выписка банка, она дает бухгалтеру достоверную информацию о состоянии счета и движении средств по счету предприятия.

Обязательными реквизитами выписки являются: номер расчетного счета клиента, дата предыдущей выписки и ее исходящий остаток, суммы, поступившие на расчетный счет или списанные с него.

К банковским выпискам при выдаче их клиентам на руки прилагаются оправдательные документы. Бухгалтер, получив выписку, сверяет суммы по выписке с суммами в оправдательных документах, проставляет бухгалтерские проводки на полях выписки рядом с каждой суммой. Оправдательные документы раскладываются в соответствии с суммами в выписке банка и сшиваются с ней.

На основе корреспонденции счетов, проставленной на банковской выписке, составляется журнал-ордер № 2 по кредиту счета 51 и ведомость № 2 по дебету счета 51 «Расчетные счета».

? Вопросы для самоконтроля

1. На основании каких первичных документов и учетных регистров осуществляются записи по синтетическому счету 51 «Расчетные счета»?
2. Что является регистром аналитического учета по операциям на расчетном счете?
3. Что значит обработать выписку банка?
4. Первичные документы по зачислению на расчетный счет и списанию с него денег.
5. В каких регистрах ведут синтетический учет операций на расчетном счете?

2.3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РАСЧЕТНЫХ ОТНОШЕНИИ

ХАРАКТЕРИСТИКА СЧЕТОВ

В зависимости от содержания операций расчеты делятся на два вида:

1. По товарным операциям, если предприятие выступает поставщиком своей готовой продукции, товара или покупателем, заготавливающим товарно-материальные ценности;
2. По нетоварным операциям, связанным с движением денежных средств, т. е. с погашением задолженности бюджету, банку, внебюджетным фондам, работникам и т. д.

Для ведения расчетных операций используются счета:

- счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками за полученные товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и потребленные услуги;
- счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — для учета расчетов за отгруженную продукцию (товары); выполненные работы и оказанные услуги (если моментом реализации является дата отгрузки). Счет активный, балансовый, расчетный. По дебету счета отражается задолженность покупателя после

отгрузки ему продукции, товара и предъявления расчетных документов.

По кредиту счета отражается погашение задолженности после оплаты в корреспонденции со счетами 50, 51, 52. Иногда организация в счет предстоящей поставки продукции, товаров (выполненных работ, оказания услуг) получает от покупателей (заказчиков) авансы. Для учета таких сумм к счету 62 открывается субсчет «Расчеты по авансам полученным»;

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

С кредитасчетов	Дебет	Кредит	В дебетсчетов
	С — задолженность покупателей и заказчиков по отгруженной им продукции, сданным работам, услугам		
90	Стоимость отгруженных товаров в отчетном месяце	Получено наличными за продукцию, работы, услуги	50
90	То же, продукции, работ, услуг	То же, зачислено на расчетный или валютный счет	51,52
91	То же, переданных основных средств, прочих активов	Оплата векселей полученных	51,52
		Списание на убытки не погашенной в срок дебиторской задолженности покупателей	91

счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» — для учета расчетов с бюджетом по налогам, уплачиваемым организацией, налогов, удержанных с персонала этой организации;

счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — для учета расчетов по отчислению на государственное социальное страхование, пенсионное обеспечение и медицинское страхование персонала организации — единый социальный налог;

счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — для учета расчетов с персоналом как состоящим, так и не состоящим в списочном составе организации, по оплате труда (по всем ви-

дам заработной платы, премиям, пособиям и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации;

- счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — для учета расчетов с работниками организации по суммам, выданным им под отчет на административно-хозяйственные и операционные расходы, а также на служебные командировки;
- счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» — для учета всех расчетов с персоналом организации, кроме расчетов по оплате труда, расчетов с подотчетными лицами и депонентами;

**Счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»,
субсчет 1 «Расчеты по предоставленным займам»**

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
	С — сумма задолженности работников по непогашенным ссудам на индивидуальное и кооперативное строительство, на приобретение садовых домиков и т.п.		
50	Вновь выданные ссуды данного вида (одновременно д-т сч 51, к-тсч 93)	Суммы очередных платежей в зависимости от характера их погашения	50,51,70
91	Начисление процентов по кредиту		

**Счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»,
субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»**

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
1	2	3	4
	С — сумма задолженности материально ответственных лиц организации по недостачам и хищениям		

Окончание табл

1	2	3	4
94	Сумма возникшей в отчетном месяце задолженности материально ответственных лиц по недостачам и хищениям денежных и товарно-материальных ценностей по фактической себестоимости	Суммы, удержанные из заработной платы в погашение задолженности по недостачам и хищениям	70
98,28	На разницу между взыскиваемой суммой порозничной цене и суммой, отраженной по счету 94 по мере взыскания за потери от брака продукции	Суммы, внесенные наличными в погашение указанной задолженности	50
		Суммы, списанные ввиду неплатежеспособности виновного лица	91,63

- счет 75 «Расчеты с учредителями» — для учета всех видов расчетов с учредителями организации (акционерами акционерного общества, участниками ООО, членами кооператива и т. п.) по вкладам в уставный (складочный) капитал, по выплате доходов и др.;
- счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — для учета расчетов по всякого рода операциям с дебиторами и кредиторами, разными организациями по операциям некоммерческого характера (с учебными заведениями, научными организациями и т. п.); транспортными (железнодорожными и водными) организациями за услуги, оплачиваемые чеками; по депонированным суммам заработной платы, премий и других аналогичных выплат; по суммам, удержанным из заработной платы работников организации в пользу разных организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судебных органов и др.;
- счет 76/1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» — для учета расчетов по страхованию имущества и персонала (кроме расчетов по социальному страхованию и обес-

печению и медицинскому страхованию) организации, в которой организация выступает страхователем.

Страхование бывает двух видов:

- обязательное;
- добровольное (по решению организации).

Расходы на обязательное страхование учитываются при налогообложении в полном объеме, расходы на добровольное страхование в пределах тарифов, установленных законом (ст. 263 НК РФ).

Начисление страховых платежей отражается по кредиту счета 76/1:
Дебет 20, 23, 25, 26, 44, 91/2... Кредит 76/1.

Сумму начисленных платежей можно выплатить страховой организации из кассы или перечислить с банковского счета:

Дебет 76/1 Кредит 50, 51, 52.

При наступлении страхового случая застрахованному работнику полагается выплата страхового возмещения:

Дебет 50, 51, 52 Кредит 76/1 — поступила сумма страхового возмещения.

Дебет 76/1 Кредит 73 — начислена сумма страхового возмещения работнику.

Дебет 73 Кредит 50 (51) — сумма страхового возмещения выплачена работнику организации;

- счет 76/2 «Расчеты по претензиям» — для учета расчетов по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, по предъявленным им и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам, а также при ошибочно зачисленных или списанных банком суммах с расчетного счета организации;

Счет 76/2 «Расчеты по претензиям»

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
1	2	3	4
	С — задолженность различных организаций за принятые претензии		

Окончание табл.

1	2	3	4
60	Возникновение задолженности за недогруз ценностей, несоответствие цен, арифметические ошибки в платежных документах, обнаруженные после акцепта платежных требований	Суммы поступивших платежей от дебиторов или суммы, ошибочно зачисленные банком на расчетный счет	51
51	Ошибочно снятые банком суммы с расчетного счета и списание ошибочно зачисленных		
26	Суммы претензий к поставщикам энергии за простой по внешним причинам		
91	Суммы штрафов, пеней, неустоек, взыскиваемых с поставщиков за несоблюдение договорных обязательств в размерах, ими признанных или присужденных арбитражем		

- счет 76/3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» — для учета сумм дивидендов и других доходов (например, доходов, полученных по договору о совместной деятельности), которые причитаются организации;

Счет 76/3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
1	2	3	4
	С — задолженность разных организаций предприятию	С — задолженность организации разным кредиторам	
51,52,50	Погашение кредиторской задолженности разным организациям	Погашение дебиторской задолженности разным организациям и лицам	50,51
91	Начислена арендная плата по нежилым помещениям	Возникновение прочей кредиторской задолженности	50,51

Окончание табл.

1	2	3	4
50,51	Возникновение прочей дебиторской задолженности	Приобретение материальных ценностей	10, 19
		Услуги по капитальному строительству	8, 19
		Производственные услуги	19, 20, 25, 26

счет 76/4 «Расчеты по депонированным суммам» — для учета своевременно не полученной заработной платы (рассмотрен в теме «Учет труда и заработной платы»);

Счет 76/4 «Расчеты по депонированным суммам»

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
		С — задолженность организации сотрудникам по не полученной ими заработной плате	
50	Суммы, выданные в отчетном месяце (депонированной заработной платы)	Суммы не полученной заработной платы в отчетном месяце	70

- счет 76/5 «Расчеты по исполнительным документам» — для учета алиментов и других удержаний по исполнительным листам.

Счет 76/5 «Расчеты по исполнительным документам»

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
1	2	3	4
		С — задолженность организации учреждениям и лицам, в пользу которых произведены удержания по исполнительным листам	

Окончание табл.

1	2	3	4
50	Суммы, выданные наличными в погашение задолженности по исполнительным листам	Удержания по исполнительным листам в отчетном месяце	70
51	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности по исполнительным листам		

Аналитический учет по счетам ведется в ведомости № 7, а по счету 76 такая ведомость открывается для каждого субсчета.

Формы ведомостей по всем указанным ранее счетам аналогичны ведомости № 7, которая составлена для счета 76. В конце месяца по ведомости аналитического учета подсчитывают итоги оборотов и выводят сальдо на следующий месяц.

Кредитовые обороты в разрезе корреспондирующих счетов из ведомостей № 7 записывают в журнал-ордер № 8 по кредиту счетов 62, 68, 73, 76 и др.

2.4. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

В процессе финансово-хозяйственной деятельности у организаций возникает потребность в использовании наличных денежных средств для расчетов с работниками по командировкам, выдачи им средств на представительские цели, для покупки товаров в других организациях или у физических лиц, а также на иные хозяйственно-операционные нужды.

При выдаче денежных средств организация обязана:

1. Определить сумму подотчетных средств и срок, на который она выдается.
2. Получить от подотчетного лица отчет о расходах в срок не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который выданы средства.
3. Выдавать денежные средства работнику под отчет при условии полного отчета им по ранее выданным авансам.
4. Запретить передачу подотчетных денежных средств от одного работника другому.

Бухгалтерский учет расчетов с подотчетными лицами по выданным наличным денежным средствам ведется организацией на активно-пассивном, сальдовом, расчетном счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» предназначен для учета расчетов с работниками по суммам, выданным им под отчет на административно-хозяйственные и операционные расходы. На выданные под отчет суммы счет 71 дебетуется в корреспонденции со счетами учета денежных средств. На израсходованные подотчетными лицами суммы счет 71 кредитуется в корреспонденции со счетами, на которых учитываются затраты или приобретенные ценности. Остатки подотчетных сумм, не возвращенные работниками в установленные сроки, отражаются по кредиту счета 71 и дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Эти суммы списываются со счета 94 в дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (т. е. удержаны из оплаты труда работника) или 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (когда они не могут быть удержаны из оплаты труда работника). Аналитический учет по счету 71 ведется по каждой сумме, выданной под отчет.

2.4.1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ ПО СЛУЖЕБНЫМ КОМАНДИРОВКАМ

Бухгалтерский учет расчетов с подотчетными лицами по выданным наличным денежным средствам ведется организацией на счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». При этом на сумму денежных средств, выданных под отчет, делается запись:

Д-тсч. 71, К-тсч. 50.

Для целей налогообложения размер отдельных видов командировочных расходов принимается в пределах установленных законодательством норм.

Состав затрат, включаемых в командировочные расходы, а также предельные их размеры, принимаемые при налогообложении прибыли, определяются Министерством финансов России (пограничным командировкам — по согласованию с Министерством иностранных дел России).

В состав расходов по служебным командировкам включаются затраты:

- по найму жилого помещения;
- по бронированию гостиничных номеров и авиабилетов;

- по проезду к месту командировки и обратно, к месту постоянной работы в размере стоимости проезда воздушным, железнодорожным и автомобильным транспортом общего пользования (кроме такси);
- по уплате страховых платежей по государственному обязательному страхованию пассажиров на транспорте;
- по оплате сборов за предварительную продажу билетов (проездных документов);
- по оплате расходов за пользование в поездах постельными принадлежностями;
- суточные за время нахождения в командировке (при однодневных командировках в пределах России право работника на суточные определяет руководитель организации);
- по возмещению расходов на телефонные переговоры, если они связаны с производством и подтверждены соответствующими документами.

Для командировки работнику оформляется командировочное удостоверение.

По возвращении из командировки работник обязан в течение трех дней представить руководителю организации для утверждения авансовый отчет с приложением командировочного удостоверения и документов, подтверждающих достоверность произведенных расходов. По утверждению отчета руководителем он передается в бухгалтерию для отражения в бухгалтерском учете используемых сумм.

Порядок учета расходов по служебной командировке для целей налогообложения имеет следующие особенности:

- налогооблагаемая прибыль корректируется (уменьшается) на сумму превышения применяемой в организации нормы суточных (фактических расходов) над ее размером, установленным Минфином России. При этом сумма превышения суточных, выплаченная командированному работнику, подлежит обложению налогом на доходы физических лиц;
- сумма расходов работника по оплате услуг по найму помещения при отнесении на затраты подлежит уменьшению на сумму НДС, приходящуюся на них, при наличии счета-фактуры;
- расходы по найму жилого помещения принимаются для целей налогообложения прибыли предприятия без ограничений, в полном объеме, по фактическим расходам, подтвержденным документами.

Пример

ООО «Полет» 1.02 направило Семенова С. В. в командировку сроком на 14 дней. Цель командировки — заключение договора о поставке сырья. ООО «Полет» установило, что суточные для командировок по России составляют 150 рублей в день. Перед командировкой Семенов получил из кассы 9100, в том числе суточные 2100 руб. (14 дн. x 150 руб.). После возвращения из командировки Семенов С. В. представил авансовый отчет, автобусные билеты на проезд туда и обратно стоимостью 300 руб., счет гостиницы на сумму 5600 руб. и счет-фактуру. В бухгалтерском учете ООО «Полет» будут сделаны проводки:

Д-т 71 К-т 50 — 9100 руб. — выдан аванс на командировочные расходы;

Д-т 26 К-т 71 — 2100 руб. — в расходы включены суточные;

Д-т 26 К-т 71 — 300 руб. — в расходы включены затраты на проезд;

Д-т 26 К-т 71 — 4746 руб. (5600 - 5600 x 18% : 118%) — в расходы включены затраты на проживание без НДС;

Д-т 19 К-т 71 — 854 руб. — учтен НДС по проживанию согласно счету-фактуре.

В налоговом учете в состав расходов войдут суточные в пределах норм, установленных Правительством РФ — 1400 руб. (14 дн. x 100 руб.).

Из денег, выданных под отчет, работник не израсходовал: 9100 руб. - 5600 руб. - 2100 руб. - 300 руб. = 1100 руб.

Д-т 50 К-т 71 — 1100 руб. — возвращена в кассу неиспользованная сумма аванса.

С суточных, превышающих 100 руб. в день, необходимо удержать налог на доходы физических лиц:

Д-т 70 К-т 68 — 91 руб., т. е. (2100 - 1400) x 13% — удержан налог на доходы со сверхнормативных суточных.

Нормы возмещения работнику командировочных расходов на территории РФ в 2007 г.

Виды выплат	Нормы возмещения расходов в сутки
Оплата найма жилого помещения: • по фактическим расходам, подтвержденным документами	По фактическим расходам, подтвержденным документами
Суточные (за каждый день нахождения в командировке) для целей налогообложения	100 руб.

Наряду с командировочными расходами работники организации могут получать в кассе наличные денежные средства на хозяйственно-операционные расходы, на представительские нужды.

2.4.2. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ ПО ХОЗЯЙСТВЕННО-ОПЕРАЦИОННЫМ РАСХОДАМ

Под хозяйственно-операционными понимаются расходы работников на покупку в установленных пределах товаров, включая оплату ГСМ, на оплату работ и услуг. При этом необходимо учитывать, что:

- наличные денежные средства выдаются работникам в размере 10-дневной потребности и на срок не более 15 рабочих дней;
- платежи наличными производятся в пределах лимита, установленного Банком России для расчетов наличными между юридическими лицами, — 10 000 руб.;
- лимит устанавливается на один платеж, под которым понимается платеж по одному документу или платеж в день по нескольким документам;
- при покупке у физического лица сделка оформляется договором купли-продажи, который содержит данные физического лица — продавца товара;
- при покупке сельхозпродукции у населения составляется закупочный акт, который должен содержать обязательные реквизиты (паспортные данные, местожительство продавца, наименование продуктов и т. п.).

Дебет		Кредит	
С дебета счета 71 в кредит счетов		С кредита счета 71 в дебет счетов	
К-т			Д-т
50	Выдано под отчет из кассы на хозяйственные нужды или на командировочные расходы	Использование подотчетных сумм на приобретение сырья и материалов	10
50	Возврат подотчетному лицу перерасхода согласно утвержденному авансовому отчету	Списание расходов по командировке на общехозяйственные расходы	26
51	Перечисление подотчетных сумм с расчетного счета	Подотчетные суммы, использованные на покрытие расходов, связанных с реализацией продукции	44
52	Получение для командировки валютных средств	Взнос неиспользованных подотчетных сумм	50
55	Оплата подотчетных сумм чеками	Возмещение долга по подотчетным суммам	70

Нарушение указанного правила может привести к уплате организацией штрафа в двукратном размере суммы произведенного платежа.

При этом в бухгалтерском учете делаются записи:

Д-тсч. 71, К-тсч. 50 -

выданы денежные средства под отчет;

Д-т сч. 10, 19, 20, 26 и др., К-т сч. 71 -

оприходованы ценности или списаны расходы согласно утвержденному отчету и предъявленным приходным документам;

Д-тсч. 41, К-тсч. 71 —

оприходованы ценности, купленные в торговых розничных организациях (*Примечание:* согласно главе 21 НК РФ суммы НДС по материальным ценностям (работам, услугам), приобретенным для производственных нужд у организаций, освобожденных от уплаты НДС, к зачету у покупателей не принимаются и расчетным путем не выделяются);

Д-тсч. 50, К-тсч. 71 —

возвращен неиспользованный аванс;

Д-тсч. 71, К-тсч. 50 —

выдано в счет перерасхода по авансовому отчету.

Учет расчетов с подотчетными лицами должен обеспечивать правильность и своевременность расчетов, поэтому он ведется по каждой выданной под отчет сумме и каждому подотчетному лицу в журнале-ордере № 7, который имеет линейно-позиционную форму построения, позволяет вести синтетический и аналитический учет по каждому подотчетному лицу.

*} Вопросы для самоконтроля

-
1. На какие цели из кассы могут выдаваться наличные деньги и кто их имеет право получить ?
 2. Что называется служебной командировкой ?
 3. Как оформляется авансовый отчет об израсходованных подотчетных суммах?
 4. Какой счет предназначен для учета расчетов с подотчетными лицами? Дайте характеристику счета.
 5. Как можно организовать аналитический учет расчетов с подотчетными лицами ?

2.5. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ НА ВАЛЮТНОМ СЧЕТЕ

Организации, осуществляющие внешнеэкономическую деятельность, открывают в банке валютный счет. Банк должен иметь лицензию Центрального банка России на ведение валютных операций и осуществление контроля за правильным и своевременным оформлением валютных операций. Между банком и предприятием заключается договор о расчетно-кассовом обслуживании, в котором фиксируется перечень услуг банка, тарифы комиссионных вознаграждений за услуги. Количество валютных счетов, которое может быть открыто, не ограничено и зависит в основном от видов валют.

Основным документом, на основании которого зачисляют или снимают валюту со счета, является заявление на перевод, а обо всех произведенных операциях банк сообщает организации в выписках банка с валютного счета в двух валютах (иностранной и ее рублевом эквиваленте).

Для учета операции по движению средств на валютных счетах применяют счет 52 «Валютные счета» — активный, денежный, балансовый.

К нему относятся:

- 52/1 «Транзитный валютный счет»,
- 52/2 «Текущий валютный счет»,
- 52/3 «Специальный транзитный счет».

Все поступившие в адрес организации валютные средства зачисляются вначале на транзитный счет.

С этого счета организация может осуществлять продажу валютной выручки от экспорта товаров (работ, услуг) на внутреннем валютном рынке через уполномоченные банки по рыночному курсу рубля.

На валютном счете также отражаются:

- поступления в качестве взносов в уставный капитал;
- поступления от продажи акций, облигаций;
- поступления в виде кредитов;
- поступления в виде пожертвований на благотворительные цели;
- средства, купленные на внутреннем валютном рынке РФ.

Организации имеют право приобрести валюту на командировочные расходы, операции по выполнению обязательств по договорам, контрактам и др.

Для этого открывается специальный транзитный валютный счет, на который зачисляется только иностранная валюта, купленная за рубли на валютном рынке. Снятие наличной иностранной валюты со специального транзитного валютного счета не допускается, за исключением случаев оплаты командировочных расходов. В случае, если приобретенная валюта не была использована по назначению в течение семи дней со дня зачисления на специальный транзитный счет, она подлежит обратной продаже.

Для учета покупки и продажи валюты используется счет 57 «Переводы в пути», к которому могут быть открыты субсчета:

57/1 — валютные средства, перечисленные для продажи;

57/2 — депонированная банком валюта для продажи;

57/3 — средства, перечисленные для покупки валюты — для учета рублевых средств, которые перечислены для покупки, до дня покупки валюты.

В учете движение валютных средств отражается следующими проводками:

Д-т 52/1 К-т 90 — зачисление экспортной валютной выручки (при учете реализации по моменту оплаты);

Д-т 52/1 К-т 62 — зачисление сумм, поступивших от иностранных покупателей (при учете реализации по моменту отгрузки);

Д-т 52/2 К-т 66, 67 — зачисление кредитов банков;

Д-т 52/2 К-т 75/1 — погашение задолженности по вкладам иностранного учредителя в уставный капитал;

Д-т 57/1 К-т 52/1 — перечисление валютных средств для обязательной продажи;

Д-т 52/2 К-т 52/1 — зачисление на текущий валютный счет оставшейся после продажи части валютных средств;

Д-т 68 К-т 52/2 — перечисление задолженности перед бюджетом в валюте;

Д-т 66, 67 К-т 52/2 — погашение кредитов банка;

Д-т 52/3 К-т 57/3 — зачисление приобретенной иностранной валюты;

Д-т 91 К-т 52/3 — оплата услуг банка.

2.5.1. ОПЕРАЦИИ ПО ПРОДАЖЕ ВАЛЮТЫ

Организация может продать свою экспортную выручку.

Вся выручка сначала зачисляется на транзитный валютный счет организации. Его открывает банк на основании договора банковского валютного счета.

Когда экспортная выручка поступает на счет, бухгалтер делает проводку:

Д-т 52 субсчет «Транзитный валютный счет» К-т 62, 90 — поступила экспортная выручка.

Далее бухгалтер может направить в банк поручение на продажу части экспортной выручки.

После этого бухгалтер делает запись:

Д-т 57 К-т 52 субсчет «Транзитный валютный счет» — направлена часть валютной выручки на продажу.

Предприятие имеет право расходовать иностранную валюту, поступившую на транзитный счет. Например, этой валютой можно оплатить:

- перевозку грузов за границей;
- экспортные таможенные пошлины и таможенные сборы;
- перевод денег с транзитного счета.

Для определения результата от продажи валюты используется счет 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету этого счета записывается стоимость иностранной валюты по курсу Банка России на день продажи, а также расходы, связанные с указанными операциями, по кредиту — сумма в рублях, полученная за проданную валюту. Поскольку счет 91 закрывается, после каждой операции определяется ее результат, который списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

В случае если валюта продается или покупается уполномоченным банком не сразу, а спустя несколько дней после перечисления денежных средств, то для учета перечисленных денежных средств используется отдельный субсчет, открываемый к счету 57 «Переводы в пути».

При этом в учете выполняются следующие бухгалтерские проводки:

Д-т 57/1 К-т 52 — списание валюты банком с валютного счета организации для продажи;

Д-т 91 К-т 57/2 — списание проданной валюты по курсу Банка России на день продажи;

Д-т 91 К-т 51, 52, 76 — расходы, связанные с продажей;

Д-т 51 К-т 91 — зачисление рублевого эквивалента проданной валюты;

Д-т 91 К-т 99 — прибыль от продажи валюты;

Д-т 99 К-т 91 — убыток от продажи валюты.

Пример 1

ЗАО «Континент» получило на свой транзитный счет 100 000 долл. США. За перевозку экспортного груза по территории Польши оно должно заплатить ООО «Транском» 8000 долл. США. ЗАО «Континент» перечислило деньги ООО «Транском» со своего транзитного валютного счета до того, как продать часть валютной выручки.

ЗАО «Континент» решило продать на внутреннем валютном рынке 9200 долл. США.

Рубли, полученные от продажи иностранной валюты, зачисляются на расчетный счет предприятия. При этом в учете бухгалтер делает проводку:

Д-т 51 К-т 91 субсчет «Прочие доходы» — зачислены деньги, полученные от продажи иностранной валюты.

Обычно курс иностранной валюты на дату, когда ее списывают для продажи, не совпадает с тем курсом, который установлен на дату получения рублей. Из-за этого образуется курсовая разница. И если курс вырос, то в учете делается следующая проводка:

Д-т 57 К-т 91 субсчет «Прочие доходы» — отражена положительная курсовая разница.

Если же курс иностранной валюты упал, то в учете записывают:

Д-т 92 субсчет «Прочие расходы» К-т 57 — отражена отрицательная курсовая разница.

Рассчитывая налог на прибыль, бухгалтер должен уменьшить доходы своей организации на отрицательную курсовую разницу. А на положительную разницу, наоборот, нужно увеличить облагаемую прибыль.

Кроме того, официальный курс Центрального банка РФ, как правило, превышает банковский курс. Получившуюся из-за этого разницу организация может исключить из своей прибыли. Ведь подпункт 6 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса РФ позволяет отнести эту разницу к внереализационным расходам.

За то, что банк продал иностранную валюту, ему положено вознаграждение. В учете банковское вознаграждение отражается следующей проводкой:

Д-т 91 субсчет «Прочие расходы» К-т 51 (52) — отражено вознаграждение банку.

Для организации сумма комиссионного вознаграждения банка является прочим расходом. На это вознаграждение нужно уменьшить облагаемую базу по налогу на прибыль.

Когда часть экспортной выручки продана, остаток денег, полученных от иностранного партнера, перечисляется на текущий валютный счет организации. При этом в учете делается проводка:

Д-т 52 субсчет «Текущий валютный счет» К-т 52 субсчет «Транзитный валютный счет» — зачислена часть экспортной выручки на текущий валютный счет.

Пример 2 отражения в бухгалтерском учете операций по продаже валюты (цифры условные).

На транзитный валютный счет предприятия зачислены экспортная валютная выручка в размере \$300 000 и вклад в уставный капитал от иностранного учредителя в размере \$100 000. Курс на день поступления составлял 30 руб./\$. Предприятие совершило продажу \$30 000. Курс на дату снятия валюты со счета составлял 31 руб./\$, а курс продажи — 30,50 руб./\$. Сумма выручки в рублях от проданной валюты была зачислена на расчетный счет. Комиссия банка составила \$100.

Вариант бухгалтерского оформления таких операций выглядит следующим образом:

Д-т 52/1 К-т 62 — \$300 000 / 9 000 000 руб. — зачислена экспортная валютная выручка;

Д-т 52/2 К-т 75/1 — \$100 000 / 3 000 000 руб. — погашена задолженность по вкладу в уставный капитал;

Д-т 57/1 К-т 52/3 — \$30 000 / 930 000 руб. — сумма, перечисленная для продажи;

Д-т 91 К-т 57/1 — \$30 000 / 915 000 руб. — суммы валюты, списанные по курсу Банка России на день продажи;

Д-т 51 К-т 91 — 915 000 руб. — суммы, зачисленные после продажи валюты;

Д-т 91 К-т 52/1 — \$100 / 3100 руб. — комиссия банка;

Д-т 91 К-т 57/1 — 15 000 руб. — отрицательная курсовая разница на счете 57/1.

Обязательно надо продавать валюту, которую предприятие купило и не потратило в течение семи дней после этого. Такая продажа называется обратной.

Порядок ее отражения в учете рассмотрим на конкретном примере.

Пример 3

ЗАО «Восход» приобрело 5000 долл. США, чтобы погасить свой валютный заем. Валюта была зачислена на специальный транзитный валютный счет организации. Однако ЗАО «Восход» так и не поручило банку перевести купленную валюту иностранному заимодавцу. Поэтому банк на восьмой день с момента зачисления валюты продал купленные ЗАО «Восход» доллары. За это банк получил комиссионное вознаграждение — 1000 руб.

Курс доллара США, установленный Центральным банком РФ на дату списания валюты и дату зачисления выручки от ее продажи, равен 30,8 руб. Однако доллары были проданы по курсу 30,7 руб.

Бухгалтер ЗАО «Восход» сделал такие проводки:

Д-т 57 К-т 52 субсчет «Специальный транзитный валютный счет» — 154 000 руб. (5000 USD x 30,8 руб./USD) — списана валюта для обязательной продажи;

Д-т 51 К-т 91 субсчет «Прочие доходы» — 153 500 руб. (5000 USD x 30,7 руб./USD) — зачислены на расчетный счет средства, поступившие от обязательной продажи валюты;

Д-т 91 субсчет «Прочие доходы» К-т 57 — 154 000 руб. (5000 USD x 30,8 руб./USD) — списана проданная валюта;

Д-т 91 субсчет «Прочие расходы» К-т 51 — 1000 руб. — списано с расчетного счета комиссионное вознаграждение банка;

Д-т 99 К-т 91 субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов» — 1500 руб. (154 000 + 1000 - 153 500) — отражен убыток от продажи валюты.

В налоговом учете бухгалтер ЗАО «Восток» должен отразить в составе внереализационных расходов:

- убыток от превышения курса Центрального банка РФ над курсом коммерческого банка — 500 руб. (5000 USD x (30,8 руб./USD - 30,7 руб./USD));
- вознаграждение банка за продажу валюты — 1000 руб.

Организации могут продавать иностранную валюту без ограничений. Для этого им достаточно направить в банк поручение на продажу валюты. При этом предприятие несет такие расходы;

- комиссионное вознаграждение банка;
- убытки от превышения курса Центрального банка РФ над курсом коммерческого банка.

Все эти расходы в налоговом учете относятся к прочим. Потому на эту сумму нужно уменьшить доход, рассчитывая налог на прибыль.

Рассмотрим на примере, как отражается в учете продажа валюты.

Пример 4

ЗАО «Восход» подало в банк заявку на продажу 20 000 долл. США. Банк продал валюту по курсу 30,6 руб. Официальный курс Центрального банка

РФ и на дату списания валюты и на дату зачисления выручки от ее продажи равен 30,8 руб.

Согласно договору, заключенному с банком, комиссионное вознаграждение списывается с рублевого счета предприятия и равно 2000 руб.

В учете ЗАО «Восход» делаются следующие проводки:

Д-т 57 К-т 52 субсчет «Текущий валютный счет» — 616 000 руб. (20 000 USD x 30,8 руб./USD) — списана валюта для продажи;

Д-т 51 К-т 91 субсчет «Прочие доходы» — 612 000 руб. (20 000 USD x 30,6 руб./USD) — зачислены на расчетный счет средства, поступившие от продажи валюты;

Д-т 91 субсчет «Прочие расходы» К-т 57 — 616 000 руб. (20 000 USD x 30,8 руб./USD) — списана проданная валюта;

Д-т 91 субсчет «Прочие расходы» К-т 51 — 2000 руб. — списано с расчетного счета комиссионное вознаграждение банка;

Д-т 99 К-т 91 субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов» — 6000 руб. (616 000 + 2000 - 612 000) — отражен убыток от продажи валюты.

В налоговом учете бухгалтер ЗАО «Восход» должен отразить в составе прочих расходов:

- убыток от превышения курса Центрального банка РФ над курсом коммерческого банка — 4000 руб. (20 000 USD x (30,8 руб./USD - 30,6 руб./USD));
- вознаграждение банка — 2000 руб.

2.5.2. ОПЕРАЦИИ ПО ПОКУПКЕ ВАЛЮТЫ

Рассчитываться долларами, евро или любой другой валютой на территории нашей страны российским предприятиям запрещено.

Однако, если организация заключила сделку с зарубежной компанией, то она может купить валюту, чтобы расплатиться с партнером. Валюту можно покупать в банках, у которых есть лицензия на проведение операций в иностранной валюте.

Организация может купить валюту, если:

- заключен импортный контракт;
- сотрудник едет в командировку за рубеж;
- есть представительство за границей;
- нужно заплатить банку комиссионное вознаграждение за продажу и покупку валюты.

В любом случае, чтобы купить валюту, организация должна заполнить и направить в банк поручение на покупку с указанием, для каких целей приобретается валюта.

После того как деньги на покупку валюты будут списаны с расчетного счета, бухгалтер делает проводку:

Д-т 57 «Переводы в пути», субсчет 57/3 «Средства, перечисленные для покупки валюты» К-т 51 «Расчетные счета». Вся купленная валюта должна быть зачислена на специальный транзитный счет. Этот счет открывает банк без подачи заявления с просьбой об открытии этого счета.

Зачисление приобретенной валюты по курсу на день зачисления:
Д-т 52/3 «Специальный транзитный валютный счет»,

К-т 57 «Переводы в пути», субсчет 57/3 «Средства, перечисленные для покупки валюты» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Сумма превышения рублевой суммы, снятой на покупку валюты, над рублевым эквивалентом приобретенной валюты списывается на внереализационные убытки:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы»,

К-т 57 «Переводы в пути», субсчет 57/3 «Средства, перечисленные для покупки валюты» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Превышение рублевого эквивалента приобретенной валюты над суммой, израсходованной на ее покупку, зачисляется во внереализационные доходы:

Д-т 57 «Переводы в пути», субсчет 57/3 «Средства, перечисленные для покупки валюты» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

К-т 91 «Прочие доходы и расходы».

В соответствии с пунктом II ПБУ 10/99 «Расходы организации» затраты на банковские услуги нужно включать в состав прочих расходов. После того, как банк спишет свое вознаграждение со счета предприятия, бухгалтер делает запись:

Д-т 91 К-т 51 (52) — отражено вознаграждение банку.

Но предприятие может поступить по-другому, если валюты была ему нужна, чтобы купить материально-производственные запасы или основные средства. Обратимся к положениям по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01). Эти документы позволяют учитывать банковское вознаграждение в первоначальной цене материально-производственных запасов (МПЗ) или основных средств. Но только в случае, если эти активы еще не

приняты к учету. Бухгалтеру же при этом следует сделать следующую проводку:

Д-т 10 (08...) К-т 51 — отражено вознаграждение банку.

Что же касается налогообложения, то, рассчитывая налог на прибыль, организация может уменьшить свой доход на банковское вознаграждение. Глава 25 Налогового кодекса РФ позволяет делать это двумя способами. Во-первых, сумму вознаграждения можно включить в стоимость материально-производственных запасов (п. 2 ст. 254 Налогового кодекса РФ) или в первоначальную цену амортизируемого имущества (п. 1 ст. 257 Налогового кодекса РФ). Так можно поступить, если предприятие оплатило эти активы до того, как приняло их к учету. Во-вторых, организация вправе отнести вознаграждение к прочим расходам (подп. 16 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ).

Пример 1

ЗАО «Русские цветы» получило материалы от иностранного поставщика. Предприятие должно погасить перед ним свою задолженность, которая составляет 20 000 долл. США. По поручению ЗАО «Русские цветы» банк купил доллары США по курсу 31 руб. На дату зачисления денег на специальный транзитный валютный счет официальный курс доллара США составил 30,8 руб. А когда деньги перечислялись поставщику, курс был равен 30,9 руб.

За покупку долларов США банк удержал с ЗАО «Русские цветы» комиссионное вознаграждение — 1000 руб.

ЗАО «Русские цветы» на покупку иностранной валюты выделило 625 000 руб.

В бухгалтерском учете ЗАО «Русские цветы» были сделаны следующие проводки:

Д-т 57 К-т 51 625 000 руб.— направлены денежные средства на покупку валюты;

Д-т 52 субсчет «Специальный транзитный валютный счет» К-т 57 616 000 руб. (30,8 руб./USD x 20 000 USD) — зачислена на специальный транзитный счет приобретенная валюта;

Д-т 91 субсчет «Прочие расходы» К-т 57 4000 руб. (20 000 USD x (31 руб./USD - 30,8 руб./USD)) — отражена разница между курсом покупки валюты и курсом Центрального банка РФ;

Д-т 51 К-т 57 5000 руб. (625 000 - 616 000 - 4000) — возвращены неизрасходованные деньги на покупку валюты;

Д-т 91 субсчет «Прочие расходы» К-т 51 1000 руб — списано с расчетного счета комиссионное вознаграждение банку;

Д-т 60 субсчет «Специальный транзитный валютный счет» К-т 52 618 000 руб. (20 000 USD x 30,9 руб./USD) — перечислены деньги поставщику;

Д-т 52 субсчет «Специальный транзитный валютный счет» К-т 91 субсчет «Прочие доходы» 2000 руб. (618 000 - 616 000) — отражена положительная курсовая разница;

Д-т 99 субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов» К-т 91 3000 руб. (4000 + 1000 - 2000) — отражено сальдо прочих доходов и расходов.

В налоговом учете бухгалтер ЗАО «Русские цветы» должен отразить:
— прочие расходы в размере 5000 руб. (4000 + 1000);
— прочие доходы — 2000 руб.

2.5.3. УЧЕТ КУРСОВОЙ РАЗНИЦЫ

Денежные средства, учитываемые на валютном счете, подлежат пересчету в рубли по курсу ЦБ РФ.

В результате изменения курса в учете возникает курсовая разница, образовавшаяся на валютном счете, — это разница между рублевой оценкой иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции и рублевой оценкой этой валюты по курсу ЦБ РФ, действующему:

- на дату совершения следующей операции с этой валюты;
- на конец отчетного периода.

Курсовые разницы могут быть положительными и отрицательными. Положительные курсовые разницы являются прочими доходами предприятия, а отрицательные — прочими расходами.

Курсовые разницы учитываются при определении налогооблагаемой прибыли предприятия.

Курсовая разница списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

Д-т 52 К-т 91	-	отражена положительная курсовая разница по остатку на валютном счете;
Д-т 91 К-т 52	-	отражена отрицательная курсовая разница.

Пример

По состоянию на 01.01 отчетного года остаток денежных средств на валютном счете предприятия составил \$10 000, курс \$ США на отчетную дату был установлен в размере 25 руб. В течение первого квартала операций по валютному счету не совершалось. На 31 марта отчетного года курс \$ США установлен ЦБ РФ в размере 30 руб. В конце квартала бухгалтер произвел переоценку остатка на валютном счете. В результате этой переоценки в отчете возникла курсовая разница. Для расчета курсовой разницы используются следующие данные:

- остаток денежных средств на счете 52 на начало отчетного квартала 250 000 руб. ($\$10\,000 \cdot 25$ руб.);
- остаток денежных средств на счете 52 на конец квартала 300 000 руб. ($\$10\,000 \cdot 30$ руб.).

Следовательно, образовалась положительная курсовая разница 50 000 руб. (300 000 руб. - 250 000 руб.).

В учете делаются следующие записи:

Д-т 99 К-т 91 50 000 руб.;

Д-т 99 К-т 68 12 000 руб. (50 000 руб \cdot 24%) — начислен налог на прибыль от курсовой разницы.

? Вопросы для самоконтроля

1. *Какие организации могут открывать валютный счет в банке?*
2. *В каком банке можно открыть валютный счет?*
3. *Какая часть валютной выручки подлежит обязательной продаже?*
4. *Какие поступления не подлежат обязательной продаже?*
5. *Как отражаются на счетах операции по покупке и продаже валюты?*

ПРИЛОЖЕНИЯ К ГЛАВЕ 2

**ЖУРНАЛ РЕГИСТРАЦИИ
ПРИХОДНЫХ И РАСХОДНЫХ КАССОВЫХ ДОКУМЕНТОВ**
2007 г.

старший кассир Макушина Наталья Михайловна
должность фамилия, имя, отчество

Приходный документ		Сумма, руб. коп.	Примечания	Расходный документ		Сумма, руб. коп.	Примечания
Дата	Номер			Дата	Номер		
1	2	3	4	5	6	7	8
05.01.07	1	10 000-00	Выручка	03.01.07	24	156 347-47	Зарплата
06.01.07	2	8000-00	Выручка	05.01.07	1	7500-00	Хоз.расходы
10.01.07	3	9000-00	Выручка				

Унифицированная форма № КО-1
Утверждена постановлением Госкомстата
России от 18.08.98 г. № 88

Форма по ОКУД
по ОКПО

ООО «Ялекс»
организация

структурное подразделение

Код
031001
4107218

КВИТАНЦИЯ

к приходному кассовому ордеру № 5
от «05» января 2007 г.

Принято от ЗАО «Синкон-Инвест»

Основание частичная оплата за отгруженную продукцию

ПРИХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР

Дебет	Кредит			Сумма, руб. коп.	Код целевого назначения
	Код структурного подразделения	Корреспондирующий счет, субсчет	Код аналитического учета		
50-1	—	62-1	7	10 000-00	04

Принято от ЗАО «Синкон-Инвест»
Основание частичная оплата за отгруженную продукцию

Сумма Десять тысяч руб. 00 коп.
прописью

В том числе налог на добавленную стоимость — 1666 руб. 66 коп.

Приложение накладная № 12 от 05.01.07 г., счет-фактура № 9 от 05.01.07 г.

Главный бухгалтер Еременко И. В.
подпись расшифровка подписи

Получил кассир Шалаева О. В.
подпись расшифровка подписи

ООО «Ялекс»
организация

Сумма 10 000 руб. 00 коп.
прописью

Десять тысяч руб. 00 коп.
В том числе НДС — 1666 руб. 66 коп.
«05» января 2007 г.

М П (штамп)

Главный бухгалтер Еременко И. В.
подпись расшифровка подписи

Кассир Шалаева О. В.
подпись расшифровка подписи

Унифицированная форма № КО-2
Утверждена постановлением Госкомстата
России от 18 08 98 г № 88

Форма по ОКУД
по ОКПО

Код
031001
4107218

ООО «Ялекс»
организация

структурное подразделение

Номер документа	Дата составления
3	10.01.07

РАСХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР

Дебет			Кредит	Сумма, руб. коп.	Код целевого назначения	
Код структурного подразделения	Корреспондирующий счет, субсчет	Код аналитического учета				
—	71	1	50-1	750-00	12	

Выдать Ларионову Алексею Сергеевичу

фамилия, имя, отчество

Основание: покупка канцелярских принадлежностей

Сумма. _____

Семьсот пятьдесят

руб. 00 коп.

Приложение приказ № 13 от 09.01.07 г.

Руководитель организации _____

должность

подпись

расшифровка подписи

Главный бухгалтер _____

Еременко И.В.

расшифровка подписи

Получил _____

Сумма прописью

Семьсот пятьдесят

руб. 00 коп.

10» января 2007 г.

Подпись _____

По паспорт: серия ХХХУТ № 654831, выданный ОВД Солнечногорского горисполкома

наименование, номер, дата и место выдачи документа,

Московской области

удостоверяющего личность получателя

Выдал кассир _____

Шалева О.В.

подпись

расшифровка подписи

Поступ. в банк плат. Оконч. срока акцепта Списано со сч. плат.

0401061

ПЛАТЕЖНОЕ ТРЕБОВАНИЕ № _____

		Дата	Вид платежа	
Сумма прописью		Срок для акцепта		
ИНН	Сумма			
Плательщик	Сч. №			
Банк плательщика	БИК			
	Сч. №			
Банк получателя	БИК			
	Сч. №			
ИНН	Сч. №			
Получатель	Вид. оп.	Срок плат.		
	Наз. пл.	Очер. плат.		
	Код	Рез. поле		

Назначение платежа

Дата отсылки (вручения) плательщику предусмотренных договором документов

Подписи

Отметки банка получателя

М. П. _____

№ ч. плат.	№ плат. ордера	Дата плат. ордера	Сумма частич- ного платежа	Сумма остатка платежа	Подпись

Дата помещения
в картотекуОтметки банка
плательщика

Поступ. в банк плат.

Списано со сч. плат.

ПЛАТЕЖНОЕ ПОРУЧЕНИЕ №

Дата

Вид платежа

0401060

Сумма
прописью

ИНН

КПП

Сумма

Плательщик

Сч №

Банк плательщика

БИК

Сч №

Банк получателя

БИК

Сч №

ИНН

КПП

Сч №

Получатель

Вид оп

Наз пл

Код

Срок плат

Очер плат

Рез поле

Назначение платежа

Подписи

Отметки банка

М П

Журнал-ордер № 8 за _____ месяц 200_ года

По кредиту счетов

№ 19 — НДС по приобретенным ценностям

№ 68 — Расчеты по налогам и сборам

№ 73 — Расчеты с персоналом по прочим операциям

№ 75 — Расчеты с учредителями

№ 76 — Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами

Основание (дата, номер документа)	В дебет счетов		
С кредита счета № 19			
С кредита счета № 68 Налог на доходы физи- ческих лиц			
Итого по счету № 68			
С кредита счета № 73			
С кредита счета № 75			
С кредита счета № 76			

Итого согласно документам по кредиту счетов

№ _____ № _____ № _____ № _____ № _____

Исполнитель _____

ВКСЕЛЬ № 05

(простой со сроком платежа по предъявлению)
г. Санкт-Петербург «01» сентября 2007 г.
Вексель на сумму 15 000 рублей
(сумма)

По предъявлении настоящего векселя ИНН 7812043850 АОЗТ "Керамика"
(векселедатель —
195160, г. Санкт-Петербург, Среднеохтинский пр., д. 48

наименование юридического / физического лица,

юридический адрес

обязуется заплатить ИНН 7513446041, ТОО "Псковский гончар"
наименование того, кому или по приказу кого

платеж должен быть совершен

в г. Пскове 15000 (Пятнадцать тысяч) рублей
(место платежа) (сумма цифрами и прописью)

в рублях

(валюта платежа)

На вексельную сумму начисляются проценты из расчета 100
процентов годовых с «01» ноября 2007 г.

Подпись векселедателя Первая подпись Фамилия, имя, отчество
(руководитель, (полностью)
главный бухгалтер) Вторая подпись

М.П.

ИНДОССАМЕНТ

1. Передаю требование по векселю ИНН 7845342500 АОЗТ "Строитель"
(наименование
195271, г. Санкт-Петербург, Пискаревский пр., дом 12. Р/счет 4070181000000000698
юридического / физического лица, юридический адрес,
в Социальном банке, к/счет 3010181000000000182 БИК 044030718
расчетный, корреспондентский счет, МФО

Подпись индоссанта ИНН 7812043850 АОЗТ "Керамика"
(наименование юридического / физического лица)

М.П. Первая подпись

2. Передаю свое требование заплатить по векселю ИНН 7845342500 АОЗТ "Строитель"
(наименование
195271, г. Санкт-Петербург, Пискаревский пр., дом 12. Р/счет 4070281000001356782
юридического / физического лица, юридический адрес,
в Социальном банке, к/счет 30101481000000000012 БИК 044030712
расчетный, корреспондентский счет, МФО

Подпись индоссанта ИНН 7513446041, ТОО "Псковский гончар"
(наименование юридического / физического лица)

М.П. Первая подпись

ОБЪЯВЛЕНИЕ №			0402001
на взнос наличными			
_____ 200 г.			
От кого	Для зачисления на счет №		
Банк получателя			
Получатель		Сумма цифрами	
Сумма прописью		руб.	коп.
Назначение вноса			
Подпись вносителя		Бухгалтер	
		Деньги принял кассир	

КВИТАНЦИЯ №			0402001
_____ 200 г.			
От кого	Для зачисления на счет №		
Банк получателя			
Получатель		Сумма цифрами	
Сумма прописью		руб.	коп.
Назначение вноса			
М. П.	Бухгалтер	Деньги принял кассир	

ОРДЕР №			0402001
_____ 200 г.			
От кого	ДЕБЕТ	Сумма	
	СЧ. № 030		
	КРЕДИТ	Общая	
Банк получателя	код	частные	код
Получатель			
	№№ сч.		
Назначение вноса		Вид опер	
		Назн, плат.	
Бухгалтер	Кассир	№ гр банка	

Корешок чека

РБ 9159715

НА [] Р. [] К. []

«...» 200 г.

ЧЕК ВЫДАН

кому

Подписи:

первая

вторая

ЧЕК ПОЛУЧИЛ

«...» 200 г.

отреза

чекодатель

РБ 9159715

№ счета чекодателя

ЧЕК РБ 9159715 НА [] Р. [] К. [] В КАССУ — контрольная марка

«...» 200 г.

место выдачи число месяц прописью

наименование учреждения банка

ЗАПЛАТИТЕ

Место печати чекодателя

линия

Банк

Чек действителен в течение десяти дней, не считая дня выдачи

МЕСТО ДЛЯ НАКЛЕЙКИ КОНТРОЛЬНОЙ МАРКИ

Оборот чека

Сим-вол	ЦЕЛИ РАСХОДА	СУММА	Свободный остаток сметных ассигнований на .. квартал без учета суммы по данному чеку
40	Зароботная плата		
46	Закупки сельхозпродуктов		
50	Пенсии, пособия и страховое возм.		
42	Командировочные без лимита		
53	Хоз.-операционные расходы		

Указанную в настоящем чеке сумму получил _____

подпись

Отметки, удостоверяющие личность получателя:

Предъявлен _____ за № _____

наименование документа

Выдан _____ «...» 200 г.

наименование учреждения

Место выдачи

ПРОВЕРЕНО

ОПЛАТИТЬ * «...» 200 г.

Отв исполнитель Оплачено

Бухгалтер Кассир

Контролер

Оприходовано по кассе, кассовый ордер № _____

от «...» 200 г.

Главный (старший) бухгалтер _____

подпись

* В этом месте работник банка подписывается в том случае, если личность получателя проверена по документам или чек выписан на предъявителя

КОРЕШОК ЧЕКА
Д № 027276

(чек выдан)

(кому)

(в уплату за что)

(№ и дата документов)

Остаток лимита
Списано по настоящему чеку
Остаток лимита к следующему чеку

сумма прописью

ЛИНИЯ ОТРЕЗА

Чек действителен в течение 10 дней, не считая дня выдачи

(место для штампа банка)

БАНК РФ
(штамп банка с указанием № по МФО)

Наименование владельца чековой книжки

Комбанк
РАСЧЕТНЫЙ ЧЕК Д № 027276
Из лимитированной книжки

Д-т сч. № _____
К-т сч. № _____

_____ 200_ г.
Подписи банка

(цифрами)

Перечислите

Сумма прописью

Место выдачи

Подписи

Выдача сдачи с этого чека наличными воспрещается

Оборот расчетного чека

Типовая форма № 884

Поставщик **РЕЕСТР № 1**

Представляем при этом на инкассо

на сумму _____

Р. _____

прописью

№ плат. треб.	Сумма	№ плат. треб.	Сумма

Подписи поставщика

М. П. _____

срок кредита _____

№ счета поставщика _____

цифрами

№ плат. треб.	Сумма

Проверено банком _____ 200_ г.

подпись _____

**ЗАЯВЛЕНИЕ
НА АККРЕДИТИВ № 7**

0401063

30 июля 200_г.

Дата

Вид платежа

Сумма прописью	<i>Двести пятьдесят тысяч рублей 00 копеек</i>		
ИНН	7801123425	Сумма	250000-00
Платательщик	ООО "Темп"	Сч. №	40701810000000521892
КБ "Викинг" в г. Санкт-Петербурге		БИК	044030820
Банк плательщика		Сч. №	30101810000001892822
КБ "Псковский" в г. Пскове		БИК	041030915
Банк получателя		Сч. №	30101812000000116512
ИНН	7513446041	Сч. № (40901)	4090100000000000702
		Вид. оп.	Срок дейст. 30.09.200_
		Наз. пл.	аккредит.
Поставщик	ТОО "Псковский гончар"	Код	Рез. поле
Вид аккредитива	<i>безотзывной, покрытый</i>		
Условие оплаты	<i>без акцепта</i>		

Наименование товара (услуг), №, дата договора, грузополучатель и ст. назначения, срок отгрузки товаров (оказания услуг)

*Посуда керамическая, договор № 41 от 28.06.200_г.,
для ООО "Сервис", станция Кутчино, 15.08.200_г.*

Платеж по представлению (вид документа)

Дополнительные условия

№ сч. поставщика 4070281090000000092

Подписи

Отметки банка

М. П.

Фирма "Дон"

ЖУРНАЛ-ОРДЕР № 3
 по кредиту счетов 55 "Специальные счета в банках", 55/3 "Денежные документы", 57 "Переводы в пути"
 и аналитические данные по счетам 55, 55/3 и 57
 за апрель 2001 г.

Сальдо по счету 55
 на начало месяца **242688** руб.

Сальдо по счету
 на начало месяца **10000** руб.

Сальдо по счету 57
 на начало месяца **86000** руб.

За- пись, №	Основание (№ докумен- та или дата выписки)	С кредита счета 55 в дебет счетов		С кредита счета 55/3 дебет счетов				С кредита счета 57 в дебет счетов		
		60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками	Итого по выписке банка	Основание (№ документа или дата выписки)	84 Нераспределен- ная прибыль (не- покрытый убыток)	26 Общео- заяительные расходы	Итого по выписке банка	Основание (№ документа или дата выписки)	51 Рас- четный счет	Итого по выписке банка
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	№ 309	58888	58888	Расходный кассо- вый ордер № 12 от 20.04.01	8000		8000			
2	№ 200	65000	65000	Расходный кассо- вый ордер № 22 от 23.04.01		2000	2000	Выписка из р/счета 01—30	86000	86000
3	№ 209	77000	77000							
	Итого	200888	200888		8000	2000	10000		86000	86000

Обороты по дебету счета 55 **207000** руб.
 Сальдо по счету 55 на конец месяца
248800 руб.

Обороты по дебету счета 55/3 **15000** руб.
 Сальдо по счету 55/3 на конец месяца
15000 руб.

Обороты по дебету счета 57 **0** руб.
 Сальдо по счету 57 на конец месяца
0 руб.

Учет денежных средств и расчетных операций

Унифицированная форма № АО-
Утверждена постановлением Правительства России
от 01.08.2001 № 55

Форма по ОКУД
по ОКПО

Код
0302001

наименование организации _____

Утверждаю

Отчет в сумме _____ руб _____ коп

АВАНСОВЫЙ ОТЧЕТ

Руководитель _____

_____ должность
подпись _____ расшифровка подписи
« » _____ 20 г

Структурное подразделение _____
Подотчетное лицо _____ фамилия инициалы _____ Табельный номер _____

Код

Профессия (должность) _____ Назначение аванса _____

Наименование показателя	Сумма, руб коп.		Бухгалтерская запись			
	остаток	перерасход	дебет		кредит	
Предыдущий аванс			счет, субсчет	сумма, руб коп	счет, субсчет	сумма, руб коп
Получен аванс 1 из кассы						
1а в валюте (справочно)						
2						
Итого получено						
Израсходовано						
Остаток						
перерасход						

Приложение _____ документов на _____ листах

Отчет проверен К утверждению в сумме _____
_____ сумма прописью _____ руб _____ коп (_____ руб _____ коп)

Главный бухгалтер _____
_____ подпись _____ расшифровка подписи

Бухгалтер _____
_____ подпись _____ расшифровка подписи

Остаток внесен _____ в сумме _____ руб _____ коп по кассовому ордеру № _____ от « » _____ 20 г

Перерасход выдан _____ Бухгалтер (кассир) _____
_____ подпись _____ расшифровка подписи « » _____ 20 г

Расписка Принят к проверке от _____ линия отреза _____ авансовый отчет № _____ от « » _____ 20 г
на сумму _____

_____ прописью _____ руб _____ коп, количество документов _____ на _____ листах
Бухгалтер _____
_____ подпись _____ расшифровка подписи от « » _____ 20 г

Оборотная сторона авансового отчета

Номер по порядку	Документ, подтверждающий производственные расходы		Наименование документа (расхода)	Сумма расхода				Дебет счета, субсчета
				по отчету		принятая к учету		
	дата	номер		в руб. коп.	в валюте	в руб. коп.	в валюте	
1-								
	Итого							

Подотчетное лицо _____
 подпись _____
 расшифровка подписи _____

Журнал-ордер № 7 за сентябрь 2007 г. (извлечение)

(руб)

№ п/п	Дата	Авансовый отчет	ФИО подотчетного лица	Порядковый номер по журналу-ордеру за прошлый месяц	Остаток на начало месяца			Выдано под отчет		
					Дата возникновения	Сумма		Дата	Кор счет	Сумма
						Дебет	Кредит			
1	07 09	102	Смирнов С В	7	25 08	300	—	—	—	—
2	29 09	101	Антонов А Т	9	29 08	—	25	—	—	—
3	06 09	103	Дмитриева О К	—	—	—	—	06 09	50	100
4	25 09	104	Пекина Н А	—	—	—	—	20 09	50	350
5	—	—	Прочие лица	—	—	—	—	29 09	50	500
			Итого			300	25			950

Окончание журнала-ордера № 7

№ п/п	Выдано в возмещение перерасхода			Возвращены неиспользованные суммы			Израсходовано из подотчетных сумм				Остаток задолженности на конец месяца	
	Дата	Кор счет	Сумма	Дата	Кор счет	Сумма	По утвержденному отчету	В том числе дебет счетов				
								26	44			
1	—	—	—	—	—	—	300	300	—	—	—	—
2	3	50	25	—	—	—	—	—	—	—	—	—
3	—	—	—	—	—	—	100	100	—	—	—	—
4	—	—	—	—	—	—	350	—	350	—	—	—
5	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	500
			25				750	400	350	—	—	500

Бухгалтер

(подпись)

Фирма "Дон"

ЖУРНАЛ-ОРДЕР № 3

по кредиту счетов 55 "Специальные счета в банках", 55/3 "Денежные документы", 57 "Переводы в пути" и аналитические данные по счетам 55, 55/3 и 57 за апрель 2007 г.

Сальдо по счету 55 на начало месяца 242688 руб

Сальдо по счету на начало месяца 10000 руб

Сальдо по счету 57 на начало месяца 86000 руб

Запись, №	Основание (№ документа или дата выписки)	С кредита счета 55 в дебет счетов		С кредита счета 55/3 дебет счетов				С кредита счета 57 в дебет счетов				
		60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками	Итого по выписке банка	Основание (№ документа или дата выписки)	84 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	26 Общехозяйственные расходы	Итого по выписке банка	Основание (№ документа или дата выписки)	51 Расчетный счет	Итого по выписке банка		
											1	2
1	№ 309	58888	58888	Расходный кассовый ордер № 12 от 20 04 07	8000		8000					
2	№ 200	65000	65000	Расходный кассовый ордер № 22 от 23 04 07		2000	2000	Выписка из р/счета 01—30	86000	86000		
3	№ 209	77000	77000									
	Итого	200888	200888		8000	2000	10000		86000	86000		

Обороты по дебету счета 55 207000 руб
Сальдо по счету 55 на конец месяца 248800 руб

Обороты по дебету счета 55/3 15000 руб
Сальдо по счету 55/3 на конец месяца 15000 руб

Обороты по дебету счета 57 0 руб
Сальдо по счету 57 на конец месяца 0 руб

Аналитические данные по счетам 55, 55/3 и 57 (оборотная сторона журнала-ордера № 3) *

Наименование счетов(или документов)	Срок действия	Сальдо на начало месяца	Обороты по дебету		Обороты по кредиту		Сальдо на конец месяца
			№ документа и дата	Сумма	№ документа и дата	Сумма	
А	Б	1	2	3	4	5	6
По счету 55							
Счет 55/1 "Аккредитивы"							
№6417	15 04	58888	—	—	05 04 № 309	58888	—
№ 7059	10 05	75000	25 04	15000	2004 № 200	65000	25000
№ 8296	25 05	—	24 04	192000	—		192000
Итого счет 55/1	—	133888	—	207000	—	123888	217000
Счет 55/4 "Финансирование капитальных вложений"	—	108800	-	-	26 04 № 209	77000	31800
Всего по счету 55	—	242688	—	207000	—	200888	248800
По счету 55/3							
Накладная № 7 от 22 03	Апрель	8000	-	-	РКО №20 от 02 04	8000	-
Накладная № 8 от 23 03	Апрель	2000	-	-	РКО №21 от 25 04	2000	-
Накладная № 25 от 15 04	Май	—	5 ед	3000			3000
Накладная № 30 от 26 04	Май		10 ед	12000			12000
Итого по счету 55 /3		10000	—	15000	—	10000	15000
По счету 57							
Средства в пути		86000					—
-	-	-	-	-	Выписка банка от 30 04	86000	-
Итого по счету 57	—	86000	—	—	—	86000	—

Журнал-ордер закончен " __ " 200_ г Данные листов-расшифровок и сальдо сверены В главной книге суммы оборотов отражены

* __ " ____ 200_ г

Исполнители

Главный бухгалтер

* Сокращенная форма

Глава 3

УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ

3.1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ

Долгосрочные инвестиции — это затраты предприятия на создание, увеличение размеров, а также на приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше 1 года), не предназначенных для продажи.

Долгосрочные инвестиции связаны со следующими действиями:

- осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, реконструкции, расширения, технического перевооружения действующих предприятий и объектов производственной сферы;
- приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других объектов основных средств;
- приобретением земельных участков и объектов природопользования;
- приобретением и созданием нематериальных активов;
- приобретением и откормом взрослого и рабочего скота;
- расходов на научно-исследовательские, опытно конструкторские и технологические работы (НИОКР).

Под расширением действующих предприятий понимается строительство дополнительных производств на действующем предприятии (сооружении), а также строительство новых и расширение существующих отдельных цехов и объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения на территории действующих предпри-

ятий. К расширению действующих предприятий относится также строительство филиалов, входящих в их состав, которые после ввода в эксплуатацию не будут находиться на самостоятельном балансе.

Реконструкция действующих предприятий рассматривается как переустройство существующих цехов и объектов основного подсобного и обслуживающего назначения, как правило, без расширения имеющихся зданий и сооружений, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономического уровня в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

Под техническим перевооружением действующих предприятий понимается комплекс мероприятий по повышению технико-экономического уровня отдельных производств, цехов, участков на основе внедрения передовой техники и технологии, автоматизации производства, модернизации и замены устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

Финансирование вложений во внеоборотные активы может осуществляться за счет следующих источников:

- собственных средств и приравненных к ним источников;
- заемных средств.

К *собственным средствам* относятся:

- амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств;
- часть чистой прибыли;
- бюджетные ассигнования, получаемые на безвозвратной основе;
- чрезвычайные доходы (суммы страховых возмещений, получаемые организациями на покрытие потерь и убытков от страховых случаев);
- средствами дольщиков, получаемыми на безвозвратной основе.

К *заемным средствам* относятся:

- займы;
- кредиты банков.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденному Минфином РФ от 30.12.93 г. № 160 и ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство», учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам:

- в целом по строительству и по отдельным объектам, входящим в него,
- по приобретаемым объектам основных средств, земельным участкам, нематериальным активам.

Долгосрочные инвестиции по новому строительству осуществляются по утвержденным сметам и проектам с организацией, строящей объекты.

Проект — комплекс технических документов, состоящий из чертежей и других документов.

На каждый объект составляется сметный расчет (смета), в котором определяется стоимость сооружаемого объекта, стройки, пускового комплекса.

Для учета долгосрочных инвестиций используют счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» и счет 07 «Оборудование к установке».

На счете 07 «Оборудование к установке» застройщик учитывает оборудование, требующее монтажа. Счет 07 — активный, сальдовый, инвентарный. Сальдо дебетовое отражает фактическую себестоимость имеющегося в наличии оборудования, не сданного в монтаж.

Оборот по дебету — фактические затраты на вновь приобретенное оборудование к установке.

Оборот по кредиту — фактическая себестоимость оборудования, сданного в монтаж.

Приобретение оборудования к установке отражают проводками:

- на покупную стоимость и затраты на доставку: Д-т 07 К-т 60, 76;
- на сумму НДС: Д-т 19 К-т 60, 76.

При передаче в монтаж оборудования на основании акта передачи делают проводку:

Д-т 08 К-т 07.

Затраты на приобретение оборудования, не требующего монтажа, учитывают сразу на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» и делают проводки:

- на покупную стоимость и затраты на доставку:
Д-т 08 К-т 60, 76;
- на сумму НДС: Д-т 19 К-т 60, 76.

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» — активный, сальдовый, калькуляционный.

Сальдо дебетовое — отражает стоимость незавершенного строительства, реконструкции, приобретения объектов.

Оборот по дебету — фактические затраты долгосрочных инвестиций в отчетном месяце

Д-т08 К-т60, 10, 70, 69 и др.

Оборот по кредиту — фиксирует сформированную первоначальную стоимость объектов, переданных и принятых в эксплуатацию

Д-т01,04 К-т08.

Всю совокупность затрат, относящихся к вновь возведенному, реконструированному или приобретенному объекту, называют его *инвентарной стоимостью*.

Она представляет собой первоначальную стоимость введенных в действие объектов, зачисленных в состав основных средств предприятия.

К счету 08 могут быть открыты субсчета:

- 08/1 «Приобретение земельных участков»,
- 08/2 «Приобретение объектов природопользования»,
- 08/3 «Строительство объектов основных средств»,
- 08/4 «Приобретение объектов основных средств»,
- 08/5 «Приобретение нематериальных активов»,
- 08/6 Перевод молодняка животных в основное стадо,
- 08/7 Приобретение взрослых животных,
- 08/8 Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ.

Существует два способа долгосрочных инвестиций:

- хозяйственный;
- подрядный.

3.2. ХОЗЯЙСТВЕННЫЙ СПОСОБ

Хозяйственный способ — это выполнение строительных и монтажных работ своими силами.

Предприятие, осуществляющее долгосрочные инвестиции хозяйственным способом, должно организовать в своем хозяйстве строительные-монтажные участки, цехи, отделы (ОКСы).

Фактические затраты на строительство и монтажные работы, произведенные застройщиком, относят либо сразу в дебет счета 08 «Вло-

жения во внеоборотные активы» с кредита расчетных счетов, счета «Материалы» и др.:

Д-т 08 К-тЮ, 70, 69, 02, 76, 60,

либо предварительно на счет 23 «Вспомогательное производство»:

Д-т 23 К-т 10, 70, 69, 02, 76, 60,

а в конце месяца их списывают со счета 23 на счет 08:

Д-т 08 К-т 23.

Аналитический учет долгосрочных инвестиций в основные средства ведут по каждому объекту в целом и по видам работ ежемесячно и нарастающим итогом с начала строительства до ввода объекта в действие в ведомости № 18 по дебету счета 08, 07. Ее открывают на год.

Синтетический учет долгосрочных инвестиций ведут в журнале-ордере № 16 по кредиту счетов 08, 07. Его заполняют на основании итоговых данных ведомости № 18.

Затраты организации, выполняемые хозяйственным способом, подлежат включению в налогооблагаемую базу при расчете суммы НДС, подлежащей взносу в бюджет по ставке 18%.

Налогооблагаемая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщиков на их выполнение, включая расходы реорганизованной (реорганизуемой) организации (ст. 159, п. 2 НК РФ).

Налоговый кодекс РФ позволяет возмещать НДС по:

- материалам (работам, услугам), которые были использованы при выполнении строительно-монтажных работ;
- строительно-монтажным работам для собственного потребления.

С 1 января 2006 г. начислять НДС при строительстве для собственных нужд (п. 10 ст. 167, п. 5 ст. 172 НК РФ) следует в конце каждого налогового периода (месяца или квартала).

«Входной» НДС по материалам, работам и услугам, использованным при строительстве, можно принять к вычету сразу же, как только эти материалы (работы и услуги) будут приняты к учету.

Пример

Налоговый период по НДС у ЗАО «Дон» равен месяцу. В январе 2007 г. ЗАО «Дон» начало строительство собственными силами производственного здания. Произведенный объект введен в эксплуатацию в ноябре 2007 г. В этом же месяце поданы документы на государственную регистрацию. Амортизацию по зданию начали начислять с декабря 2007 г. Расходы на строительство составили 2 000 000 руб., из них стоимость материалов — 590 000 руб., в том числе НДС 90 000 руб.

В бухгалтерском учете хозяйственные операции по строительству здания будут отражены проводками:

Январь.

1. Приобретены материалы для строительства:
Д-т 10 К-т 60 — 500 000 руб.
Д-т 19 К-т 60 — 90 000 руб.
2. Принят к вычету НДС по приобретенным и принятым к учету материалам:
Д-т 68 К-т 19 — 90 000 руб.
3. Израсходованы материалы на строительство:
Д-т 08 К-т 10 — 200 000 руб.
4. Начислена заработная плата работникам, занятым строительством:
Д-т 08 К-т 70 — 400 000 руб.
5. Начислен единый социальный налог с оплаты труда:
Д-т 08 К-т 69 — 1 04 000 руб.
6. Начислен в бюджет НДС на стоимость выполненных строительных работ в январе:
Д-т 19 К-т 68 — 1 26 720 руб. $(200\ 000 + 400\ 000 + 104\ 000) \times 18\%$.
7. Перечислен в бюджет НДС, начисленный на строительные работы.
Д-т 68 К-т 51 — 126 720 руб.
8. Принят к вычету из бюджета «входной» НДС на строительные работы, выполненные в январе.
Д-т 68 К-т 19 — 126 720 руб.

Февраль.

9. и т. д.

3.3. ПОДРЯДНЫЙ СПОСОБ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ

Подрядный способ — это выполнение всех работ: проектирование, подбор оборудования, строительство, монтажные работы сторонней организацией, т. е. подрядчиком. Объект сдается заказчику «под ключ».

При подрядном способе на соответствующих объектах заказчик и подрядчик ежемесячно составляют акт о приемке выполненных строительно-монтажных работ. Стоимость выполненных работ определяется по сметной стоимости.

На основании ежемесячных счетов подрядчика, принятых к оплате, заказчик делает проводки:

на сумму выполненных работ: Д-т 08 К-т 60,

на сумму НДС: Д-т 19 К-т 60.

Оплата счетов подрядчика отражается проводкой:

Д-т 60 К-т 51.

Окончательный расчет с подрядчиком происходит после завершения строительства объекта и утверждения акта государственной приемочной комиссией о вводе объекта в эксплуатацию.

При вводе построенного объекта в эксплуатацию и постановке на учет в состав основных средств делают бухгалтерскую запись на инвентарную стоимость:

Д-т 01 К-т 08.

Суммы НДС, уплаченные подрядным организациям при строительстве производственных основных средств, в первоначальную стоимость объектов не включаются и подлежат возмещению из бюджета.

Организация сможет принять НДС по строительно-монтажным работам к вычету сразу же, как только работы и услуги будут учтены на счете 08 (в каждом налоговом периоде).

Пример

В январе 2006 г. ООО «Единорог» заключило с подрядной организацией договор на строительство нового офиса. Дом строился из материала подрядчика. Стоимость работ в январе составила 1180 тыс. руб. (в том числе НДС — 180 тыс. руб.).

№	Содержание операций	Сумма, тыс. руб.	Дебет	Кредит
1	На стоимость строительных работ по счету в январе	1000	08	60
2	На сумму НДС по строительно-монтажным работам	1800	19	60
3	Принимается к вычету «входной» НДС по строительно-монтажным работам, выполненным в январе	180	68	19
4	Перечислено подрядной организации за строительство	1180	60	51

? Вопросы для самоконтроля

1. *Что относят к долгосрочным инвестициям ?*
2. *На каких счетах учитывают затраты долгосрочных инвестиций ?*
3. *Какие существуют способы долгосрочных инвестиций ?*
4. *Определение инвентарной стоимости объекта.*
5. *Регистры аналитического и синтетического учета долгосрочных инвестиций.*
6. *На каком счете ведут учет оборудования, требующего монтажа ?*
7. *Какой бухгалтерской записью отражают передачу оборудования в монтаж ?*
8. *Что означает бухгалтерская запись ?*
 - a) Д-т 07 К-т 60
Д-т 19 К-т 60
 - б) Д-т 01 К-т 08
 - в) Д-т 08 К-т 07
 - г) Д-т 08 К-т 10
 - д) Д-т 08 К-т 69
9. *Какими бухгалтерскими проводками отражают учет долгосрочных инвестиций при хозяйственном способе ?*
10. *Какими бухгалтерскими проводками отражают учет долгосрочных инвестиций при подрядном способе ?*

ПРИЛОЖЕНИЕ К ГЛАВЕ 3

Типовая машинописная форма № ИС-14
УТВЕРЖДАЮ

должность

подпись расшифровка подписи

АКТ № _____

приемки законченного строительства объекта
приемочной комиссией

Форма по ОКУД
по ОКПО

Коды
0336004

Организация _____

Дата составления	Код вида операции	Код			
		строительной организации	участка	объекта	

Местонахождение объекта _____

ПРИЕМОЧНАЯ КОМИССИЯ, назначенная _____

наименование органа, назначившего комиссию

решением (приказом, постановлением и др.) от «__» _____ 200__ г
УСТАНОВИЛА.

1. Исполнителем работ предьявлен комиссии к приемке _____

наименование объекта и вид строительства

расположенный по адресу _____

2. Строительство производилось в соответствии с разрешением на строительство, выданным _____

наименование органа, выдавшего разрешения

3. В строительстве принимали участие _____

наименование субподрядных организаций, их реквизиты,

виды работ, выполнявшихся каждой из них

4. Проектно-сметная документация на строительство разработана генеральным проектировщиком _____

наименование организации и ее реквизиты

выполнившим _____

наименование частей или разделов документации

и субподрядными организациями _____

наименование организаций, их реквизиты, выполненные части и

разделы документации. Перечень организаций может указываться в приложении

5. Исходные данные для проектирования выданы _____

наименование научно-исследовательских,

научно-исследовательских и других организаций, их реквизиты. Перечень организаций может указываться в приложении

6. Проектно-сметная документация утверждена _____

наименование органа утвердившего (перутвердившего)

проектно-сметную документацию на объект (очередь, пусковой комплекс)

«__» _____ 200__ г № _____

7. Строительно-монтажные работы осуществлялись в сроки

Начало работ _____

мес/ц, год

Окончание работ _____

мес/ц, год

3-я страница формы № КС-14

9. На объекте установлено предусмотренное проектом оборудование в количестве согласно актам о его приеме после индивидуального испытания и комплексного опробования (перечень указанных актов приведен в приложении).

10. Внешние наружные коммуникации холодного и горячего водоснабжения, канализации, теплоснабжения, газоснабжения, энергоснабжения и связи обеспечивают нормальную эксплуатацию объекта и приняты пользователями — городскими эксплуатационными организациями (перечень справок пользователей городских эксплуатационных организаций приведен в приложении).

11. Работы по озеленению, устройству верхнего покрытия подъездных дорог к зданию, тротуаров, хозяйственных, игровых и спортивных площадок, а также отделке элементов фасадов зданий должны быть выполнены (при переносе сроков выполнения работ):

Работы	Единица измерения	Объем работ	Срок выполнения
1	2	3	4

12. Стоимость объекта по утвержденной проектно-сметной документации

Всего _____ руб. коп.

в том числе:

стоимость строительно-монтажных работ _____ руб. коп.

стоимость оборудования, инструмента и инвентаря _____ руб. коп.

13. Стоимость принимаемых основных фондов _____ руб. коп.

в том числе:

стоимость строительно-монтажных работ _____ руб. коп.

стоимость оборудования, инструмента и инвентаря _____ руб. коп.

14. неотъемлемой составной частью настоящего акта является документация, перечень которой приведен в приложении _____

(в соответствии с приложением 3 СНиП РФ).

15. Дополнительные условия _____

пункт заполняется при совмещении приемки с вводом объекта в действие, приемке «под ключ», при частичном вводе в действие или приемке, в случае совмещения функций заказчика и исполнителя работ.

РЕШЕНИЕ ПРИЕМОЧНОЙ КОМИССИИ

Предъявленный к приемке _____

наименование объекта

выполнен в соответствии с проектом, отвечает санитарно-эпидемиологическим, экологическим, пожарным, строительным нормам и правилам и государственным стандартам и вводится в действие

Председатель комиссии

должность

подпись

расшифровка подписи

Члены комиссии — представители заказчика (застройщика):

генерального подрядчика

органов государственного санитарно-

эпидемиологического надзора

органов экологического надзора

органов государственного пожарного надзора

органов государственного

архитектурно-строительного надзора

генерального проектирования

Других заинтересованных органов и организаций

должность

подпись

расшифровка подписи

Глава 4

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

4.1. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА И ЗАДАЧИ ИХ УЧЕТА

Производственно-хозяйственная деятельность предприятий обеспечивается не только за счет использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, но и за счет основных фондов — средств труда и материальных условий процесса труда. *Средства труда* — станки, рабочие машины, передаточные устройства и т. п., а *материальные условия процесса труда* — производственные здания, транспортные средства и др.

Порядок учета и движения основных средств определяется Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01, утв. Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н (в ред. Приказа № 156н от 27.11.2006)).

Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» активы относят к основным средствам при одновременном выполнении следующих условий:

- используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- используются в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 мес;
- организацией не предполагается последующая перепродажа данного объекта;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит доход организации.

Отличительной особенностью основных средств является их многократное использование в процессе эксплуатации, сохранение первоначального внешнего вида (формы) в течение длительного периода (более 12 мес); они постепенно изнашиваются и переносят свою первоначальную стоимость на затраты производства в течение срока полезного использования путем начисления амортизации.

К основным средствам не относят оборудование, числящееся как готовые изделия на складах организаций-изготовителей или как товары на складах торговых организаций.

Основные средства играют важную роль в процессе труда, так как они в своей совокупности образуют производственно-техническую базу организации и определяют ее производственный потенциал.

На протяжении длительного периода использования основные средства поступают в организацию и передаются в эксплуатацию; изнашиваются в результате эксплуатации; подвергаются ремонту, при помощи которого восстанавливаются их физические качества; перемещаются внутри организации; выбывают из организации вследствие ветхости или нецелесообразности дальнейшего использования. Одним из показателей эффективного применения основных средств является увеличение времени их работы путем сокращения простоев, повышения коэффициента сменности, производительности на базе внедрения новой техники и технологии, фондоотдачи, т. е. увеличения выпуска продукции, объема выполняемых работ и услуг на каждый рубль основных средств.

Организация имеет право владения, пользования и распоряжения основными средствами: продавать или безвозмездно передавать другим организациям, обменивать, сдавать в аренду, предоставлять бесплатно во временное пользование либо займы принадлежащие ей здания, сооружения, оборудование, транспортные средства, инвентарь, списывать с баланса, если они изношены или морально устарели, независимо от того, полностью они амортизированы или частично.

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 организации;
- 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.

Эти задачи решаются с помощью надлежаще оформленной документации и обеспечения правильной организации учета наличия и движения основных средств, расчетов их амортизации и учета затрат на ремонт как по местам их эксплуатации, так и по организации в целом.

4.2. КЛАССИФИКАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Для организации учета основных средств, отвечающих поставленным задачам, важное значение имеет их классификация.

По назначению основные средства подразделяются на:

- производственные основные средства основной деятельности;
- производственные основные средства вспомогательных и обслуживающих производств;
- непроизводственные (жилищно-коммунального и культурно-бытового назначения).

К основным средствам производственного назначения относятся машины, станки, аппараты, инструменты, вычислительная техника, а также здания основных и вспомогательных цехов, отделов и служб, предназначенные для производственного процесса (связанные с осуществлением предпринимательской деятельности), или здания складов, резервуары, транспортные средства, используемые

для перемещения и хранения предметов и продуктов труда, хозяйственный инвентарь, мебель и другие основные средства, использование которых направленно на систематическое получение прибыли как основной цели деятельности организации.

Основные средства непромышленного назначения непосредственно не участвуют в процессе производства, но их используют для обеспечения культурно-бытовых нужд работников организации (основные средства жилищно-коммунального хозяйства, поликлиник, медицинских пунктов, клубов, стадионов, детских садов и т. д.).

По видам основные средства подразделяются на следующие группы:

- здания (производственные цеха, склады, фермы, жилые здания);
- сооружения (силосные башни, ток крытый, оросительные сооружения, охладители);
- передаточные устройства (трубопроводы, электросети);
- машины и оборудование (электродвигатели, измерительные приборы, вычислительная техника);
- транспортные средства (автомобили, автокары, гужевого транспорта);
- инструменты (электродрели);
- производственный инвентарь (верстаки, рабочие столы);
- хозяйственный инвентарь (конторская обстановка, кресла, шкафы);
- рабочий скот (рабочие лошади, волы, верблюды);
- многолетние насаждения (сады, виноградники, ягодники);
- капитальные затраты по улучшению земель (по корчевке пней, очистке полей от валунов);
- стоимость земельных участков, лесных, водных угодий, переданных предприятию в собственность;
- прочие основные средства (библиотечные фонды, спортивный инвентарь).

Классификация по видам положена в основу их аналитического учета и составления отчетности о наличии и движении основных средств.

Типовая классификация основных средств по их видам установлена органами Госкомстата России. Она соответствует Общероссийскому классификатору основных фондов (ОК 013-94), утвержденному Постановлением Госстандарта РФ от 26.12.94 г. № 359.

По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся:

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

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

- собственные;
- арендованные;
- объекты, находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении;
- полученные организацией в безвозмездное пользование и в доверительное управление.

4.3. ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Различают первоначальную, остаточную и восстановительную стоимость основных средств.

В бухгалтерском учете и отчетности основные средства отражаются, как правило, по **первоначальной стоимости**, которая определяется для объектов:

- изготовленных на самом предприятии, а также приобретенных за плату у других организаций и лиц — исходя из фактических затрат по сооружению или приобретению этих объектов, включая расходы по доставке, монтажу, установке;
- внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал — по договоренности сторон (согласованной стоимости);
- полученных от других организаций и лиц безвозмездно, а также в качестве субсидий правительственного органа — по рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость.

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
- таможенные пошлины и иные платежи;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств.

Первоначальная стоимость основных средств не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации (например, переоценка), а также в случае проведения на них работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, в случае их частичной ликвидации.

Основные средства в процессе эксплуатации изнашиваются, и первоначальная стоимость их уменьшается.

Остаточная стоимость определяется вычитанием из первоначальной стоимости суммы износа (начисленной амортизации) основных средств.

В балансе основные средства отражаются по остаточной стоимости.

Восстановительная стоимость — это стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях, т. е. это стоимость объектов, исходя из действующих цен на момент переоценки.

4.4. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ДВИЖЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Движение основных средств связано с осуществлением хозяйственных операций по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию основных средств. Указанные операции оформляют типовыми формами первичной учетной документации.

Поступающие основные средства принимает комиссия, назначаемая руководителем организации. Для оформления приемки комиссия составляет в одном экземпляре акт *приемки-передачи объекта основных средств* (ф. № ОС-1) на каждый объект в отдельности. Об-

щий акт на несколько объектов можно составлять лишь в том случае, если объекты однотипны, имеют одинаковую стоимость и приняты одновременно под ответственность одного и того же лица.

После оформления акт приемки-передачи основных средств передают в бухгалтерию предприятия. К акту прилагают техническую документацию, относящуюся к данному объекту (паспорт, чертежи и др.).

На основании акта бухгалтерия открывает инвентарную карточку, после чего техническую документацию передают в технический или другой отдел предприятия.

Акт утверждает руководитель организации. При передаче основных средств другой организации акт составляют в двух экземплярах — для передающей и принимающей основные средства организации.

Приемку законченных работ по достройке и дооборудованию объекта, производимых в порядке капитальных вложений, оформляют *актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств* (ф. № ОС-3).

Внутреннее перемещение основных средств из одного цеха (отдела, участка) в другой, а также их передачу из запаса (со склада) в эксплуатацию оформляют *накладной на внутреннее перемещение объектовосновныхсредств* (ф. № ОС-2).

Операции по ликвидации всех основных средств, кроме автотранспортных, оформляют *актом на списание объекта основных средств* (ф. № ОС-4), а списание грузового или легкового автомобиля, прицепа или полуприцепа — *актом на списание автотранспортныхсредств* (ф. № ОС-4а).

4.5. АНАЛИТИЧЕСКИЙ (ИНВЕНТАРНЫЙ) УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Единицей учета основных средств является отдельный инвентарный объект, под которым понимают законченное устройство, предмет или комплекс предметов со всеми приспособлениями и принадлежностями, выполняющими вместе одну функцию.

По отдельным классификационным группам основных средств инвентарным объектом считаются:

- по зданиям — каждое отдельно стоящее здание с его внутренними устройствами (система отопления, водо-, газопровод,

канализация, вентиляционные устройства) и надворные постройки (сарай, забор и др.);

- по сооружениям — каждое обособленное сооружение с устройствами, составляющими с ним органическое целое (мост вместе с опорами, фермами, подъездами и подходами к нему);
- по передаточным устройствам — каждое самостоятельное устройство, не являющееся составной частью здания или сооружения;
- по силовым машинам и оборудованию — каждая силовая машина с фундаментом и всеми приспособлениями к ней и принадлежностями, приборами и индивидуальным ограждением;
- по рабочим машинам и производственному оборудованию — каждый станок или аппарат, включая входящие в его состав приспособления, принадлежности и приборы, ограждение, а также фундамент, на котором смонтирован инвентарный объект;
- по транспортным средствам — каждый объект транспортных средств с включением относящихся к нему приспособлений и принадлежностей (автомобиль грузовой, включая запасные колеса с камерой и покрышкой и комплект инструмента);
- по инструментам и инвентарю — каждый предмет, который имеет самостоятельное значение и не является составной частью какого-либо инвентарного объекта (машины, станка, аппарата и т. п.).

Каждому инвентарному объекту присваивают определенный *инвентарный номер*, который сохраняется за данным объектом на все время его нахождения в эксплуатации, запасе или консервации. Инвентарный номер прикрепляется или обозначается на учитываемом предмете и обязательно указывается в документах, связанных с движением основных средств.

Инвентарные номера выбывших объектов могут присваиваться Другим, вновь поступившим основным средствам не ранее, чем через 5 лет после выбытия.

Арендуемые основные средства значатся у арендатора под инвентарными номерами, присвоенными им арендодателем.

Основным регистром аналитического учета основных средств являются *инвентарные карточки учета объекта основных средств* (ф. ОС-6).

Оборотная сторона инвентарной карточки предназначена для краткой индивидуальной характеристики объекта.

Инвентарные карточки ф. № ОС-6 составляют в бухгалтерии на каждый инвентарный номер в одном экземпляре.

В организациях, имеющих небольшое количество основных средств, пообъектный учет может быть организован *в инвентарной книге учета объектов основных средств* (ф. № ОС-66).

Инвентарные карточки (книги) заполняют на основании первичных документов (актов приемки-передачи основных средств, технических паспортов и др.), которые передают затем под расписку в соответствующий отдел предприятия.

Переоцененные объекты основных средств записываются по восстановительной стоимости в разделе «Достройка, дооборудование, реконструкция, модернизация объекта (бухгалтерская запись)» карточки (форма № ОС-6). Сумма амортизации, установленная при переоценке, указывается в соответствующем разделе карточки.

С целью контроля за сохранностью инвентарных карточек их регистрируют *в описи инвентарных карточек по учету объектов основных средств* (ф. № ОС-10), с указанием в них номера карточки, инвентарного номера объекта и его названия. Организации, учитывающие основные средства в инвентарной книге, описи не составляют.

В бухгалтерии инвентарные карточки формируют в инвентарную картотеку, построенную по видам основных средств.

Инвентарные карточки на поступившие, выбывшие и перемещенные внутри организации основные средства после соответствующих записей до конца месяца не раскладываются, а хранятся отдельно. Это необходимо, потому что на основе некоторых из них ежемесячно составляется расчет амортизации основных средств. Кроме того, по окончании месяца карточки с записями за данный месяц группируются по классификационным видам основных средств, суммируются обороты по поступлению и выбытию по каждому виду и записываются в карточку учета движения основных средств.

Карточки учета движения объектов основных средств (форма № ОС-12) открывают в начале января на текущий год. Сначала в них указывают наличие основных средств по видам на 1 января. Затем ежемесячно после записи оборотов за месяц определяют и записывают наличие основных средств на 1-е число следующего месяца. По их данным составляют оборотную ведомость движения

основных средств, итоги которой, сверенные с итогами Главной книги, служат основанием для составления отчетности о наличии и движении основных средств (формы № 1 и 5 годовой отчетности).

4.6. УЧЕТ НАЛИЧИЯ И ПОСТУПЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Синтетический учет наличия и движения основных средств, принадлежащих предприятию, ведут на счете 01 «Основные средства» по первоначальной стоимости.

Счет активный, сальдовый, инвентарный.

Сальдо дебетовое — отражает сумму первоначальной стоимости действующих и находящихся в запасе и на консервации собственных основных средств предприятия.

Оборот по дебету — отражает поступление, оборот по кредиту — выбытие объектов по разным причинам.

К синтетическому счету 01 могут быть открыты 2 субсчета:

01/1 «Собственные основные средства»,

01/2 «Арендованные основные средства».

Поступление основных средств на предприятие может происходить различными путями:

- создаваться на самом предприятии;
- приобретаться за плату у других организаций;
- быть получены безвозмездно, дарение;
- поступать от учредителей в виде вклада в уставный капитал и др.

Все затраты, связанные с поступлением основных средств, относятся вначале в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита различных счетов, а при постановке на учет основных средств эти затраты списывают со счета 08 на счет 01 «Основные средства» и отражают в бухгалтерском учете следующими проводками:

1. Строительство, дооборудование, реконструкция:

- в сумме фактических затрат:

Д-т 08 К-т 02, 70, 69, 10, 60, 76 и др.,

- на первоначальную стоимость при принятии к учету и вводе в эксплуатацию:

Д-т 01 К-т 08.

2. Приобретение у поставщиков:
 - на покупную стоимость: Д-т 08 К-т 60,
 - на сумму НДС: Д-т 19 К-т 60,
 - на первоначальную стоимость при принятии к учету:
Д-т 01 К-т 08.
3. Внесение учредителями в счет вклада в уставный капитал предприятия:
 - на остаточную стоимость: Д-т 08 К-т 75/1,
 - на первоначальную стоимость при принятии к учету:
Д-т 01 К-т 08.
4. Безвозмездное получение от других организаций (по рыночной стоимости):
 - Д-т 08 К-т 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления»,
 - Д-т 01 К-т 08 — на первоначальную стоимость,
 - на сумму ежемесячно начисленной амортизации (Д-т 20, 25, 26, 44 К-т 02) в течение срока полезного использования делают проводку:
Д-т 98/2 К-т 91/1 «Прочие доходы».

Налог на добавленную стоимость, уплаченный при приобретении основных средств производственного назначения, списывается в уменьшение задолженности бюджету проводкой Д-т 68 К-т 19.

При наличии затрат по доставке и монтажу оборудования, полученного безвозмездно, организация-получатель включает их в первоначальную стоимость объекта: Дебет 08 Кредит разных счетов и при принятии к учету делает запись: Д-т 01 К-т 08.

Синтетический учет по счету 01 ведут в журнале-ордере № 13 по кредиту счета 01 на основании актов на списание (ф. ОС-4) и актов приемки-передачи основных средств (ф. ОС-1).

Пример 1

Фирма приобрела агрегат. В счет-фактуре поставщика указано:

отпускная цена	—	70 000 руб.,
НДС	—	12 600 руб.,
Итого к оплате	—	82 600 руб.

Расходы по доставке и установке агрегата составили — 5 000 руб.

Отразить в учете расходы по приобретению агрегата и принятию его к бухгалтерскому учету.

1. Отражаются затраты на приобретение:
Д-т 08 К-т 60 70 000 руб.

Д-т 19К-Т60 12 600 руб.

Д-т 08 К-т 76, 70, 69 5000 руб.

2. Агрегат введен в эксплуатацию и оприходован в состав основных средств в сумме фактических затрат (по первоначальной стоимости): Д-т 01 К-т 08 75 000 руб. (70 000 + 5000).

3. Оплачен счет поставщика Д-т 60 К-т 51 — 82 600 руб., одновременно НДС, уплаченный поставщику, списывается в возмещение из бюджета: Д-т 68 К-т 19 — 12 600 руб.

Пример 2

Учредителями внесены основные средства по остаточной стоимости 25 000 руб. в счет вклада в уставный капитал. Расходы по доставке и установке составили 3000 руб.

Отразить в учете операции по оприходованию объекта в состав основных средств:

1. На остаточную стоимость: Д-т 08 К-т 75/1 25 000 руб.

2. На затраты по доставке: Д-т 08 К-т 70, 69, 76 3 000 руб.

3. Оприходование в состав основных средств по первоначальной стоимости:

Д-т 01 К-т 08 — 28 000 руб.

Пример 3

Безвозмездно получен новый персональный компьютер от другой организации. Рыночная цена ПК на дату принятия к учету — 25 000 руб. Срок полезного использования ПК — 5 лет. Затраты на наладку ПК составили 600 руб.

Отразить в учете эти операции.

1. На рыночную стоимость ПК: Д-т 08 К-т 98/2 — 25 000 руб.

2. На затраты по наладке: Д-т 08 К-т 70, 69 — 600 руб.

3. Оприходование в состав основных средств по первоначальной стоимости введенного в эксплуатацию ПК:

Д-т 01 К-т 08 — 25 600 руб. (25 000 + 600).

4. На сумму ежемесячно начисленной амортизации в течение 5 лет.

Д-т 20 К-т 02 426 руб. (25 600 : 5 : 12 мес).

Д-т 98/2 К-т 91/1 — 426 руб.

4.7. УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В процессе эксплуатации основные средства изнашиваются. Различают износ основных средств моральный и физический.

Моральный износ — это частичная утрата основными средствами их потребительской стоимости под влиянием технического прогресса и совершенствования процесса производства.

Физический износ — утрата основными средствами их первоначальных технико-эксплуатационных качеств.

Бухгалтерскому учету подлежит физический износ.

В соответствии с ПБУ 6/01 стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации.

Амортизация — включение в затраты производства изношенной части основных средств.

Амортизация не начисляется на:

- объекты жилищного фонда (жилые дома, общежития), кроме сданных в аренду;
- земельные участки и объекты природопользования;
- библиотечные фонды;
- объекты основных средств некоммерческих организаций.

По указанным объектам основных средств производится начисление износа в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчислений. Движение сумм износа по указанным объектам учитывается на забалансовом счете 010 «Износ основных средств».

Начисление амортизационных отчислений приостанавливается на период восстановления объектов основных средств, продолжительность которого превышает 12 мес.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию и принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо списания его с бухгалтерского учета.

Начисление амортизации по объекту прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или его списания с бухгалтерского учета.

В соответствии с Положением начисление амортизации основных средств производится с учетом следующих факторов: первоначальной стоимости, срока полезного использования каждого вида основных средств и способа начисления амортизации.

Срок полезного использования объектов основных средств определяется при их постановке на учет на основании:

- технических условий их эксплуатации;
- решений государственных органов (нормативный срок службы основных средств).

В случае отсутствия данных оснований срок полезного использования устанавливается организацией самостоятельно исходя из:

- срока ожидаемого использования объекта с учетом производительности и мощности применения;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количество смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, а также системы планово-предупредительных (всех видов) ремонтов;
- нормативно-правовых и других ограничений срока использования объекта (например, использование объекта по договору аренды).

Все амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования.

Амортизируемое имущество объединяется в следующие амортизационные группы:

- I группа — все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно;
- II группа — имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно;
- III группа — имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно;
- IV группа — имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно;
- V группа — имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно;
- VI группа — имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно;
- VII группа — имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;
- VIII группа — имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;
- IX группа — имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;
- X группа — имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Организации для целей бухгалтерского учета используют указанную классификацию для определения срока полезного использова-

ния объектов основных средств, принятых к бухгалтерскому учету, начиная с 1 января 2002 года (письмо Минфина РФ от 29.08.2002 № 04-05-06/34).

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей на дату ввода объекта в эксплуатацию.

При начислении амортизации предприятие имеет право на применение специальных коэффициентов, которые устанавливаются к основной норме амортизации. Повышающие коэффициенты в размере не выше 2 предусмотрены для основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды или повышенной сменности, и в размере не выше 3 для объектов, являющихся предметом лизинга. Данное положение не распространяется на основные средства, относящиеся к II—III амортизационным группам, в случае если организация применяет нелинейный метод.

Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

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

Применение одного из способов по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования.

С 1 января 2006 г. малоценные основные средства стоимостью до 20 000 руб. за единицу включительно могут отражаться в качестве материально-производственных запасов на счете 10 «Материалы». Это должно быть отражено в учетной политике.

По мере отпуска в эксплуатацию таких объектов их стоимость списывают с кредита 10 счета в дебет производственных счетов.

Пример

В январе 2007 г. ООО «Волна» приобрело и ввело в эксплуатацию принтер стоимостью 8000 руб. (без учета НДС).

Покупку и ввод в эксплуатацию принтера бухгалтер отразит проводками

1. На покупную стоимость принтера:
Д-т 10 К-т60 — 8000 руб.
2. На сумму НДС
Д-т 19 К-т 60 — 1440 руб.
3. Передача принтера в эксплуатацию
Д-т 26 К-т 10 — 8000 руб.
4. Оплачен принтер
Д-т 60 К-т 51 — 9440 руб.

4.7.1. ЛИНЕЙНЫЙ СПОСОБ НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ

Линейный способ состоит в равномерном начислении амортизации в течение срока полезного использования объекта. При этом способе амортизацию начисляют с учетом первоначальной или восстановительной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. В организациях с сезонным характером работ амортизация основных средств начисляется с использованием данного способа, но только в течение месяцев фактической работы сезонной организации в текущем году. Годовая сумма амортизации определяется путем умножения первоначальной стоимости на норму амортизации.

Пример

Приобретен объект стоимостью 50 000 руб. Срок полезного использования 5 лет. Принимаем первоначальную стоимость объекта при постановке на учет за 100%. Годовая норма амортизации составит

$$100\% : 5 \text{ лет} = 20\%,$$

а годовая сумма амортизации

$$50\,000 \text{ руб.} \cdot 20 : 100 = 10\,000 \text{ руб.}$$

4.7.2. СПОСОБ УМЕНЬШАЕМОГО ОСТАТКА

Годовую сумму начисления амортизации определяют, исходя из остаточной стоимости объекта основных средств, принимаемой на начало каждого отчетного года, и нормы амортизации, исчисленной при постановке на учет объекта основных средств, исходя из срока его полезного использования и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с законодательством РФ.

Применение этого метода не позволяет начислить полную амортизацию стоимости объекта в установленный срок. Поэтому при использовании его чаще применяется ускоренная амортизация, при

которой норма амортизационных отчислений увеличивается в 1,5–2 раза.

Годовую сумму амортизации определяют умножением остаточной стоимости объекта в конце каждого года на увеличенную норму амортизации.

Пример

Первоначальная стоимость объекта 50 000 руб. Срок полезного использования 5 лет. Ликвидационная стоимость объекта 1 000 руб. Годовая норма амортизации в нашем примере 20%, а при ускоренной амортизации равна $20\% \cdot 2 = 40\%$.

Период	Годовая сумма амортизации, руб.	Накопленный износ (амортизация), руб.	Остаточная стоимость, руб.
Конец 1-го года	$50\,000 \times 40\% = 20\,000$	20 000	30 000
Конец 2-го года	$30\,000 \times 40\% = 12\,000$	32 000	18 000
Конец 3-го года	$18\,000 \times 40\% = 7\,200$	39 200	10 800
Конец 4-го года	$10\,800 \times 40\% = 4\,320$	42 520	7 480
Конец 5-го года	6 480	49 000	1 000

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

4.7.3. СПОСОБ СПИСАНИЯ СТОИМОСТИ ПО СУММЕ ЧИСЕЛ ЛЕТ СРОКА ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ

Годовую сумму амортизационных начислений определяют исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и расчетного коэффициента.

В числителе коэффициента — число лет, оставшихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока службы объекта.

Годовую сумму амортизации определяют умножением первоначальной стоимости на расчетный коэффициент для каждого года.

Пример

Первоначальная стоимость объекта 50 000 руб. Полезный срок службы 5 лет. Сумма чисел лет срока службы равна $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$.

Сумма амортизации, подлежащая списанию в отчетном году, определяется:

в 1-й год: $50\,000 \cdot 5 / 15 = 16\,700$ руб.,

во 2-й год: $50\,000 \cdot 4 / 15 = 13\,300$ руб.,

в 3-й год: $50\,000 \cdot 3 / 15 = 10\,000$ руб.,

в 4-й год: $50\ 000 \cdot 2/15 = 6700$ руб.,

в 5-й год: $50\ 000 \cdot 1/15 = 3300$ руб.

4.7.4. СПОСОБ НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ В ЗАВИСИМОСТИ ОТ ОБЪЕМА ВЫПУСКА ПРОДУКЦИИ (ВЫПОЛНЕНИЯ РАБОТ)

При этом способе ежегодную сумму амортизации определяют путем умножения процента, исчисленного как отношение его первоначальной стоимости к предполагаемому объему выпуска продукции или работ за срок его полезного использования на показатель фактически выполненного объема продукции или работ за данный отчетный период.

Пример

Первоначальная стоимость объекта 48 000 руб. Срок полезной службы 5 лет. Предполагаемый объем выпуска продукции за весь нормативный период эксплуатации объекта — 120 000 руб.

Определяем процент ежегодного начисления амортизации:

$$(48\ 000 : 120\ 000) \cdot 100 = 40\%.$$

Период	Фактический выпуск продукции, руб.	Годовая сумма амортизации, руб.	Накопленный износ (амортизация), руб.	Остаточная стоимость, руб.
1-й год	20 000	$20\ 000 \times 40\% = 8000$	8000	40 000
2-й год	25 000	$25\ 000 \times 40\% = 10\ 000$	18 000	30 000
3-й год	30 000	$30\ 000 \times 40\% = 12\ 000$	30 000	18 000
4-й год	35 000	$35\ 000 \times 40\% = 14\ 000$	44 000	4000
5-й год	10 000	$10\ 000 \times 40\% = 4000$	48 000	-

В течение отчетного периода амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления, в размере 1/12 от годовой суммы.

Расчет оформляют в разработочной таблице №6 «Расчет амортизации основных средств» (при журнально-ордерной форме счетоводства).

На практике сумму амортизации за отчетный месяц определяют следующим образом: к сумме амортизации, начисленной в прошлом месяце, прибавляют амортизацию, начисленную по поступившим основным средствам в прошлом месяце, и вычитают амортизацию по выбывшим основным средствам в прошлом месяце.

4.7.5. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Учет амортизации основных средств ведут на счете 02 «Амортизация основных средств». Счет пассивный, сальдовый, регулирующий.

Сальдо кредитовое — отражает сумму начисленной амортизации всех объектов основных средств предприятия и одновременно сумму их возмещенной стоимости через амортизационные отчисления.

Оборот по кредиту — суммы начисленной амортизации за отчетный период.

Оборот по дебету — суммы амортизации по выбывшим основным средствам.

Суммы начисленной амортизации основных средств ежемесячно включаются в издержки производства и обращения в корреспонденции:

Д-т 20, 25, 26, 44 К-т 02.

Списание суммы начисленной амортизации при выбытии основных средств отражают проводкой

Д-т 02 К-т 01.

Счет 02 имеет два субсчета:

02/1 «Амортизация собственных основных средств»,

02/2 «Амортизация имущества, сданного в лизинг».

Сумма начисленной амортизации на счете 02 является источником долгосрочных инвестиций в основные средства, их реконструкцию, техническое перевооружение.

Синтетический учет по счету 02 «Амортизация основных средств» ведут в журналах-ордерах № 10, 10/1, ведомостях № 12, 15 на основании данных ведомости расчета амортизации.

4.7.6. ПОРЯДОК НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Согласно п. 1 ст. 256 Налогового кодекса РФ к амортизируемому имуществу относят имущество и результаты интеллектуальной деятельности, которые являются собственностью налогоплательщика и используются для извлечения дохода. Стоимость их погашается путем начисления амортизации. Под амортизируемым имуществом в Налоговом кодексе понимаются основные средства и нематериальные активы.

25-я глава (ст. 259) Налогового кодекса РФ предусматривает использование двух методов начисления амортизации для целей налогообложения: линейный и нелинейный.

Линейный метод начисления амортизации налогоплательщик применяет к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую—десятую амортизационные группы независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов. К остальным основным средствам налогоплательщик вправе применять любой из методов начисления амортизации.

При применении линейного метода сумма начисленной амортизации за один месяц определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

Норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле

$$K = \frac{1}{n}100\%,$$

где K — норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости; n — срок полезного использования, выраженный в месяцах.

При применении нелинейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение остаточной стоимости объекта и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

Норма амортизации при нелинейном методе определяется по формуле:

$$K = \frac{2}{n}100\%,$$

где K — норма амортизации в процентах к остаточной стоимости; n — срок полезного использования, выраженный в месяцах.

При этом с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта достигнет 20% от первоначальной стоимости этого объекта, амортизация по нему исчисляется в следующем порядке:

- 1) остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества в целях начисления амортизации фиксируется как его базовая стоимость для дальнейших расчетов;
- 2) сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении данного объекта определяется путем деления базовой стоимости данного объекта на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования.

Пример

В январе 2005 г. ЗАО «Феникс» приобрело персональный компьютер. Срок полезного использования — 5 лет (60 мес), первоначальная стоимость — 25 000 руб.

Амортизацию по персональному компьютеру ЗАО «Феникс» начисляет нелинейным способом.

Норма амортизации составляет $2/60 \text{ мес.} \cdot 100 = 3,33\%$.

Сумма амортизации за февраль:

$$25\,000 \cdot 3,33\% = 832,5 \text{ руб.}$$

сумма амортизации за март:

$$(25\,000 - 832,5) \cdot 3,33\% = 804,78 \text{ руб.}$$

сумма амортизации в апреле:

$$(25\,000 - 832,5 - 804,78) \cdot 3,33\% = 777,98 \text{ руб.}$$

и т. д.

В январе 2009 года (48-й месяц начисления амортизации)

Сумма начисленной амортизации достигнет 20 080,26 руб.

Остаточная стоимость: $25\,000 - 20\,080,26 = 4\,919,74 \text{ руб.}$

Это составляет $4\,919,74 / 25\,000 \cdot 100 = 19,68\%$ от его первоначальной стоимости.

Следовательно, с февраля 2009 г. амортизация по персональному компьютеру начисляется исходя из его базовой стоимости: 4 919,74 руб.

Сумма амортизации, которую следует начислять в каждом из 12 оставшихся месяцев (60 - 48) составит 409,48 руб. ($4\,919,74 / 12 \text{ мес.}$).

По легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам, имеющим первоначальную стоимость соответственно более 300 000 руб. и 400 000 руб., основная норма амортизации применяется с коэффициентом 0,5.

Организация, приобретающая объекты основных средств, бывшие в употреблении, вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками.

Остаточная стоимость объектов основных средств в бухгалтерском и налоговом учете может не совпадать. Во-первых, это связано с тем, что в налоговом и бухгалтерском учете по-разному формируется первоначальная стоимость основных средств. В бухгалтерском учете в первоначальную стоимость включаются все расходы по покупке основного средства, а в налоговом учете не включают суммовые разницы, проценты по кредитам и займам, невозмещаемые налоги.

Во-вторых, методы начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете могут различаться.

Убыток от продажи основных средств уменьшает налогооблагаемую прибыль не одновременно, а в течение определенного периода времени. Этот период рассчитывается как разница между фактическим сроком эксплуатации объекта и сроком его полезного использования.

Убытки от передачи объектов основных средств в уставный капитал другого предприятия, а также убытки от безвозмездной передачи объектов налогооблагаемую прибыль не уменьшают.

С 1 января 2006 г. статьей 259 НК РФ разрешается при покупке нового основного средства 10% их стоимости одновременно списать на расходы (амортизационная премия). Списание происходит в месяце, следующем за месяцем ввода объекта в эксплуатацию. При этом срок, в течение которого амортизируется стоимость основного средства за вычетом премии, равен сроку полезного использования.

При расчете ежемесячной амортизации величина премии в первоначальной стоимости не учитывается.

В бухгалтерском учете на сумму амортизационной премии начисляется отложенное налоговое обязательство, которое постепенно списывается в течение срока полезного использования.

Аналогичный порядок списания предусмотрен для затрат на модернизацию, достройку. Это позволит быстрее списать основное средство и снизить налог на прибыль уже в начальные периоды.

Пример.

В январе 2006 г. ООО «Альфа» приобрело и ввело в эксплуатацию башенный подъемный кран стоимостью 5 000 000 руб. (без НДС). В бухгалтерском и налоговом учете срок полезного использования крана 15 лет (180 мес). Амортизация рассчитывается линейным методом.

Амортизация начисляется с 1 февраля 2006 г.

В налоговом учете списано в феврале 10% стоимости крана, т.е. 500 000 руб.

В бухгалтерском учете сразу списать 500 000 руб. невозможно, поэтому образуется отложенное налоговое обязательство, равное 120 000 руб. ($500\,000 \times 24\%$). Норма амортизации составляет:

$$0,5556\% (1 : 180 \text{ мес.} \times 100).$$

В налоговом учете размер ежемесячной амортизации равен:

$$25\,002 \text{ руб. } ((5\,000\,000 - 500\,000) \times 0,5556\%).$$

В бухгалтерском учете ежемесячная сумма амортизации равна:

$$27\,780 \text{ руб. } (5\,000\,000 \times 0,5556\%).$$

Ежемесячно отложенное налоговое обязательство будет уменьшаться на 666,72 руб. ($(27\,780 - 25\,002) \times 24\%$).

Бухгалтерские проводки:

В январе 2006 г.

1. Приобретено основное средство:
Д-т 08 К-т 60 — 5 000 000 руб.
Д-т 19 К-т 60 — 900 000 руб.
2. Кран введен в эксплуатацию:
Д-т 01 К-т 08 — 5 000 000 руб.

В феврале 2006 г.

1. Возникло отложенное налоговое обязательство:
Д-т 68 К-т 77 — 1 20 000 руб.
2. Начислена амортизация за февраль 2006 г.:
Д-т 20 К-т 02 — 27 780 руб.
3. Уменьшено отложенное налоговое обязательство:
Д-т 77 К-т 68 — 666,72 руб.

4.8. УЧЕТ ВЫБИТИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Организация списывает с бухгалтерского учета объекты основных средств при их выбытии по различным причинам:

- при продаже;
- безвозмездной передаче;
- передаче по договору мены;
- списании с баланса, в случае морального и физического износа;
- ликвидации в результате аварий, стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций;
- передаче объектов в виде вклада в уставный капитал других организаций и др.

Для обобщения информации о выбытии основных средств и определения финансового результата от данных операций используется счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 91 активно-пассивный, сальдо не имеет, в балансе не отражается и в конце месяца закрывается, операционно-результативный.

Финансовый результат — прибыль или убыток, полученный от списания основных средств. Определяют его путем сопоставления оборотов на сч. 91. Превышение оборота по кредиту составляет прибыль, которая списывается на счет 99 «Прибыли и убытки» проводкой Д-т 91/9 К-т 99.

Превышение оборота по дебету на счете 91 составляет убыток, и он будет списан со счета 91 проводкой Д-т 99 К-т 91/9.

Д-т	сч. 91	К-т
1. Остаточная стоимость выбывших основных средств: Д-т 91/2 К-т 01		1. Выручка от продажи (по договорной стоимости, включая НДС): Д-т 50, 51, 62 К-т 91/1
2. НДС начисленный: Д-т 91/2 К-т 68		2. Стоимость оприходованных предметов, лома (по рыночной стоимости): Д-т 10 К-т 91/1
3. Затраты по выбытию: Д-т 91/2 К-т 70, 69, 60		

При любой причине выбытия списание объекта с баланса отражается проводками:

1. На сумму начисленной амортизации: Д-т 02 К-т 01.
2. На сумму остаточной стоимости: Д-т 91/2 К-т 01.

При длительном (по времени) процессе ликвидации объектов основных средств бухгалтерия может использовать отдельный субсчет 01/5 «Выбытие основных средств». В этом случае бухгалтерские проводки следующие:

- списывается первоначальная стоимость объекта:
Д-т 01/5 К-т 01;
- списывается сумма амортизации, начисленная за весь период его эксплуатации: Д-т 02/1 К-т 01/5;
- списывается остаточная стоимость выбывшего объекта:
Д-т 91/2 К-т 01/5.

Пример 1

Реализован персональный компьютер по договорной цене 25 000 руб. Первоначальная стоимость ПК — 36 000 руб.; сумма начисленной амортизации — 15 000 руб.

Определить результат от продажи ПК и отразить в учете эти операции.

1. Списывается первоначальная стоимость ПК:
Д-т 01/05 К-т 01 — 36 000 руб.;
2. Списывается сумма начисленной амортизации:
Д-т 02 К-т 01/05 — 15 000 руб.
3. Списывается остаточная стоимость ПК:
Д-т 91/2 К-т 01/05 — 21 000 руб. (36 000 - 15 000).
4. Отражена выручка от продажи ПК по продажной стоимости, включая НДС:
Д-т 62 К-т 91/1 — 29 500 руб. = (25 000 + 25 000 · 18 : 100).
5. Начислен НДС на проданный ПК:
Д-т 91/2 К-т 68 — 4500 руб.

6. Поступила на расчетный счет оплата за ПК:
Д-т 51 К-т 62 — 29 500 руб.
7. Определен финансовый результат от продажи ПК:

Д-т	сч. 91	К-т
3) 21 000		4) 29 500
5) 4500		
6) 4000		
ОБ = 29 500		ОБ = 29 500
=		=

Получена прибыль в сумме:

$$29\,500 - 21\,000 - 4500 = 4000 \text{ руб.}$$

Д-т 91/9 К-т 99

Пример 2

Фирма передала безвозмездно ксерокс другой организации. Первоначальная стоимость ксерокса 36 000 руб., сумма начисленной амортизации за время эксплуатации — 9 000 руб. Отразить в учете операции по выбытию ксерокса.

1. Списывается первоначальная стоимость: Д-т 01/05 К-т 01 — 36 000 руб.;
2. Списывается сумма начисленной амортизации:
Д-т 02 К-т 01/05 — 9000 руб.
3. Списывается сумма остаточной стоимости:
Д-т 91/2 К-т 01/05 — 27 000 руб.
4. Передающая сторона платит в бюджет НДС 18% от остаточной стоимости:
Д-т 91/2 К-т 68 — 4860 руб. ($27\,000 \cdot 18 : 100$).
5. На сумму убытка от безвозмездной передачи делают проводку:
Д-т 99 К-т 91/9 — 31 860 руб. ($27\,000 + 4860$).

Пример 3

Списывается пришедший в негодность агрегат. Первоначальная стоимость — 50 000 руб. Сумма начисленной амортизации за время эксплуатации — 49 900 руб. Начислена зарплата рабочим за разборку агрегата — 1 250 руб. Оприходован лом на сумму 1 200 руб. Отразить в учете операции по списанию агрегата:

1. На первоначальную стоимость: Д-т 01/05 К-т 01 — 50 000 руб.;
2. На сумму начисленной амортизации: Д-т 02 К-т 01/05 — 49 900 руб.
3. На остаточную стоимость Д-т 91/2 К-т 01/05 — 100 руб.
4. Отражены расходы по разборке:
 - а) начислена зарплата рабочим за разборку агрегата:
Д-т 91/2 К-т 70 — 1 250 руб. ,
 - б) начислен ЕСН с оплаты труда:
Д-т 91/2 К-т 69 — 325 руб. ($1250 \cdot 26 : 100$).
5. Оприходована стоимость лома: Д-т 10 К-т 91/1 — 1 200 руб.

6. Финансовый результат от разборки агрегата.

Д	91	К
3) 100		5) 1200
4) 1250		6) 475
325		
об = 1675		об = 1675
=		=

Получен убыток в сумме 1675 руб. - 1200 руб. = 475 руб.,
Д-т 99 К-т 91/9 — 475 руб.

При списании основных средств, подвергшихся дооценке, производится также списание и суммы дооценки, числящейся по кредиту счета 83 «Добавочный капитал» с отнесением ее на счет 84 «Нераспределенная прибыль».

Пример 4

Списан объект из эксплуатации вследствие полного износа. Первоначальная стоимость объекта — 28 500 руб. Сумма дооценки — 2 000 руб. (т. е. восстановительная стоимость — 30 500 руб.). Амортизация по нему начислена 30 500 руб. В бухгалтерском учете эта операция отражается следующими проводками:

1. На сумму начисленной амортизации: Д-т 02 К-т 01 — 30 500 руб.
2. Списание суммы ранее произведенной дооценки:
Д-т 83/1 К-т 84 — 2 000 руб.

4.9. ВОССТАНОВЛЕНИЕ 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 относят на затраты того периода, в котором они возникли, и отражают проводками:

Д-т 23 К-т 10, 70, 69; Д-т 25, 26 К-т 23.

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, акцепт которого оформляется проводками: Д-т 25, 26 К-т 60 и на сумму НДС: Д-т 19 К-т 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 использования сумм образованного резерва условиям работы организации периодически (а на конец года обязательно) проверяются по данным смет, расчетов и т. п. и при необходимости корректируются. Работы по сдаче-приемке оформляются 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: Д-т 25, 26 К-т 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 «Вспомогательные производства» с кредита счетов 10, 70, 69, а по окончании ремонта списывают на счет 96 проводкой:

Д-т96 К-т23.

Журнал хозяйственных операций по вопросам ремонта
и модернизации основных средств

№п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
1	Создание резерва на ремонт основных средств. Сумма резерва на предстоящий год — 120 000 руб., ежемесячная сумма резерва — 10 000 руб., создан резерв за полгода в сумме 60 000 руб.	20, 25, 26	96
2	Использование резерва на основании актов приемки выполненных ремонтных работ — 76 000 руб.: — в сумме имеющегося резерва — 60 000 руб.; — в сумме превышения ранее созданного резерва при его полном использовании — 16 000 руб.	96 97 (96)	60, 10, 70, 69 и др. 60, 10, 70, 69 и др.
3	Инвентаризация резерва: — на недоиспользуемую сумму (сторно); — на недостающую сумму — доначисление (16 000 руб.)	25, 26, 44 25, 26, 44	96
4	Если организация не создавала резерва, то сумма фактических затрат на ремонт списывается на расходы (76 000 руб.)	25, 26, 44	60, 70, 69, 10 и др.
5	Если организация списывает расходы по ремонту на расходы будущих периодов: — в сумме фактических затрат (76 000 руб.), — НДС (13 680 руб.)	97 19	60 60
6	Списание расходов на ремонт, приходящихся на текущий отчетный период (76 000 руб. : 12 мес. = 6 333 руб.)	20,25 26,44	97

При подрядном способе ремонтных работ на сумму акцептованного счета подрядчика делают проводки: Д-т 96 К-т 60 и Д-т 19 К-т 60. Оплату счета подрядчика отражают проводкой: Д-т 60 К-т 51.

Учетной политикой организации может быть предусмотрено, что расходы на ремонт сначала списываются на расходы будущих периодов (Д-т 97 К-т 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 (Д-т 20, 25, 26 К-т 97). В таком случае отнесение затрат на ремонт будет более равномерным, что позволит избежать скачков 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.

Расходы на ремонт основных средств, произведенные организациями промышленности, агропромышленного комплекса, транспорта, связи, строительства, жилищно-коммунального хозяйства в размере фактических затрат, признаются для целей налогообложения в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены (ст. 260 Налогового кодекса РФ).

4.9.1. КОНСЕРВАЦИЯ ОТДЕЛЬНЫХ ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Консервация — это вывод отдельных объектов основных средств из эксплуатации по причине сокращения объемов производства или смены ассортимента продукции, выполняемых работ и услуг, ликвидации структурных подразделений. Решение о консервации основных средств могут принять руководитель организации или федеральные органы исполнительной власти или министерства и ведомства.

Для осуществления консервации приказом руководителя организации назначается комиссия в составе представителя администрации, бухгалтерской, инженерно-технической службы и др. Эта комиссия оформляет протоколом решение о консервации основных средств с указанием перечня объектов, причины и сроков консервации. При необходимости проводится инвентаризация объектов основных средств, подлежащих консервации. На основании протокола комиссии составляется акт о переводе основных средств на консервацию, который утверждается руководителем организации и подписывается членами комиссии и материально ответственными лицами, за которыми числились эти объекты.

В бухгалтерском учете эти объекты остаются в составе операционных расходов (Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», К-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расхо-

ды»). Затраты по содержанию законсервированных мощностей и объектов (кроме затрат, возмещаемых за счет ведомственных источников) принимаются в целях налогообложения.

Если на консервацию переводятся объекты непроизводственного назначения, то затраты на их содержание списываются так же, как и прочие расходы: Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.

В случае перевода на консервацию объектов основных средств по решению федеральных органов власти, министерств и ведомств затраты на содержание могут компенсироваться ими:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета», К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Важно знать, что в соответствии с п. 23 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденному Приказом Минфина РФ от 30.03.01 г. № 26н, по объектам основных средств, переведенным на консервацию по решению руководства на срок более 3 мес, приостанавливается начисление амортизации.

Учет амортизации законсервированных объектов, используемых в хозяйственной деятельности, целесообразно вести на отдельных субсчетах, открываемых к счету 02: «Амортизация законсервированных основных средств», «Амортизация собственных основных средств». При переводе на консервацию делается запись:

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация законсервированных основных средств»,

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация собственных основных средств».

Стоимость объектов основных средств, находящихся на консервации по решению руководителя организации, участвует в расчете среднегодовой стоимости имущества и входит в налогооблагаемую базу.

4.10. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Положением о бухгалтерском учете и отчетности установлено, что инвентаризация основных средств проводится не реже одного раза в год перед составлением годового отчета.

Цель инвентаризации — выявить фактическое наличие и качественное состояние основных фондов предприятия, проверить техническую документацию, уточнить данные бухгалтерского учета.

Инвентаризацию проводит комиссия, назначаемая приказом руководителя предприятия. В результате проведения инвентаризации составляется инвентаризационная опись (ф. № инв-1) в одном экземпляре по каждому местонахождению ценностей и должностному лицу, ответственному за сохранность основных средств.

Опись подписывается комиссией, материально ответственным лицом и передается в бухгалтерию. В бухгалтерии данные описи сличают с данными учета (их берут из инвентарных карточек) и составляют сличительную ведомость, в которой определяют недостачи или излишки.

Излишки приходят как ранее не учтенные основные средства, бывшие в эксплуатации:

1. Д-т 01 «Основные средства»,
К-т 91/1 (по первоначальной стоимости);
2. Д-т 91/2 К-т 02 — на сумму начисленной амортизации.

При недостаче, порче основные средства списывают с баланса проводками:

1. На сумму начисленной амортизации: Д-т 02 К-т 01;
2. На сумму остаточной стоимости отражена недостача:
Д-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», К-т 01;
3. На виновное лицо недостачу относят по рыночной стоимости:
Д-т 73/2 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»,
К-т 94 «Недостача и потери от порчи ценностей» — на остаточную стоимость,
Д-т 73/2 К-т 98/4 «Доходы будущих периодов» — на сумму разницы между рыночной ценой и остаточной стоимостью;
4. По мере возмещения виновным лицом недостачи Д-т 50,70 К-т 73/2 доля доходов будущих периодов списывается со счета 98/4 на счет 91 субсчет «Прочие доходы» в корреспонденции Д-т 98/4 К-т 91/1.

Если конкретный виновник недостачи не установлен, тогда остаточную стоимость списывают на расходы организации:

Д-т 91/2 К-т 94.

Пример.

В результате инвентаризации выявлена недостача ксерокса. Первоначальная стоимость — 30 000 руб., начислена амортизация в размере 13 500 руб. Рыночная стоимость объекта — 22 000 руб. Отразить в учете недостачу.

1. На сумму начисленной амортизации: Д-т 02 К-т 01 — 13 500 руб.
2. На сумму остаточной стоимости: Д-т 94 К-т 01 — 16 500 руб. (30 000 - 13 500).

3. Списываем недостачу на виновное лицо:

Д-т 73/2 К-т 94 — 16 500 руб.

Д-т 73/2 К-т 98/4 5500 руб. (22 000 - 16 500).

4. Внесено в кассу в погашение недостачи:

Д-т 50 К-т 73/2 — 4 800 руб.

Одновременно доля доходов будущих периодов списывается на прочие доходы:

$5500 : 22\ 000 \cdot 4\ 800 = 1200$ руб. Д-т 98/4 К-т 91/1.

4.11. ПЕРЕОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Целью переоценки, особенно в период инфляции, является приведение балансовой стоимости основных средств в соответствие с действующими ценами и условиями воспроизводства.

Особенностью переоценки основных средств, начиная с 1998 г., является то, что она перестала быть обязанностью, а стала правом предприятий.

Согласно ПБУ 6/01 только коммерческие организации имеют право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по восстановительной (текущей) стоимости, путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

Для определения рыночной цены и документального ее подтверждения обычно приглашают специалистов-оценщиков. У оценщика должна быть лицензия.

При принятии решения о переоценке основных средств 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 основных средств зачисляется в добавочный капитал (счет 83), субсчет 1 «Прирост стоимости имущества за счет переоценки».

Если переоценка имущества проводится путем пересчета по рыночным ценам, в бухгалтерском учете расходы по оплате услуг специалистов-оценщиков относят на счет 26 «Общехозяйственные расходы».

Указанные расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль, поскольку они напрямую связаны с предпринимательской деятельностью и получением дохода.

Согласно ПБУ 6/01 сумму уценки основных средств следует относить на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет «Переоценка основных средств».

В бухгалтерском учете результаты переоценки отражаются на счетах только по окончании того года, в котором она проводилась.

Проводки по переоценке, проведенной в конце года, нужно сделать 31 декабря. Однако при составлении годового баланса за истекший год их не учитывают. Результаты переоценки нужно учесть во входящем сальдо на начало года в балансе за I квартал текущего года.

1. При применении повышающих коэффициентов (дооценка):

- на сумму прироста первоначальной стоимости:
Д-т 01 К-т 83 «Добавочный капитал», субсчет 1;
- одновременно на сумму превышения начисленной амортизации Д-т 83/1 К-т 02.

2. При применении понижающих коэффициентов (уценка):

- на сумму уменьшения балансовой стоимости (уценки):
Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» К-т 01;
- одновременно на сумму уменьшения начисленной амортизации: Д-т 02 К-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При переоценке помимо первоначальной стоимости объекта необходимо пересчитать еще и его амортизацию. Для этого рассчитывают специальный коэффициент

$$\frac{\text{Рыночная стоимость основного средства, которую определили в результате переоценки}}{\text{Первоначальная стоимость основных средств до переоценки}}$$

Затем этот коэффициент надо умножить на сумму амортизации, которая была начислена по основному средству до переоценки.

Пример.

По состоянию на конец 2006 г. предприятие имело следующие показатели:
— первоначальная стоимость основных средств — 45 000 руб.;
— сумма начисленной амортизации — 22 500 руб.

В декабре 2006 г. произведена переоценка основных средств. Восстановительная стоимость основных средств по документально подтвержденным рыночным ценам составила 38 000 руб. Отразить в учете результаты переоценки.

1. Определяем коэффициент пересчета амортизации:
 $38\,000 : 45\,000 = 0,84.$

- 2 Сумма амортизации после переоценки составит
 $22\ 500 \cdot 0,84 = 18\ 900$ руб
3. Списана на непокрытый убыток сумма уценки основных средств:
 $45\ 000 - 38\ 000 = 7\ 000$ руб. Д-т 84 К-т 01.
4. Списана сумма уценки амортизации-
 $22\ 500 - 18\ 900 = 3\ 600$ руб. Д-т 02 К-т 84.

4.12. УЧЕТ АРЕНДОВАННЫХ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Многие вновь создаваемые фирмы, предприятия часто не имеют финансовой возможности для приобретения зданий, машин, оборудования, транспортных средств. Временное затруднение удается преодолеть за счет получения в аренду объектов основных средств.

В результате арендных отношений одна сторона обязуется предоставить другой какое-либо имущество во временное пользование за определенное вознаграждение.

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, величину арендной платы, распределение обязанностей сторон по поддержанию имущества в эксплуатационном состоянии.

4.12.1. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ТЕКУЩЕЙ АРЕНДЕ У АРЕНДОДАТЕЛЯ

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:

Д-т76, 62 К-т91/1,

- на сумму начисленного НДС в бюджет:

Д-т91/2 К-т68,

- поступление арендной платы:

Д-т51 К-т76, 62,

- начисление амортизации по сданным в аренду основным средствам относят на уменьшение дохода и оформляют проводкой:

Д-т 91/2 К-т 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 субсчет «Прочие расходы»:

Д-т 91/2 К-т 10, 70, 69.

4.12.2. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ТЕКУЩЕЙ АРЕНДЕ У АРЕНДАТОРА

Арендатор учитывает арендованные основные средства на забалансовом счете 001. Бухгалтерские записи у арендатора:

- на сумму полученных в аренду основных средств:

Д-т 001;

- на сумму предъявленного счета-фактуры арендодателем — на всю сумму арендной платы:

Д-т 97 «Расходы будущих периодов»,

К-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

- на сумму НДС:

Д-т 19 К-т 76;

- перечисление всей суммы арендной платы, включая НДС:

Д-т 76 К-т 51;

- списывается в возмещение из бюджета сумма НДС, уплаченная арендатором:

Д-т 68 К-т 19.

Сумма арендной платы в течение срока аренды ежемесячно равными долями списывается со счета 97 на издержки производства и обращения:

Д-т 20, 26, 44 К-т 97.

Если арендная плата начисляется ежемесячно, тогда счет 97 не используется и сумма начисленной арендной платы сразу включается в издержки производства и обращения:

Д-т 20, 26, 44 К-т 76.

При возврате арендованных основных средств будет сделана запись: К-т 001.

4.13. УЧЕТ ЛИЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

Лизинг является одной из разновидностей финансовой аренды. Его особенность в том, что по договору аренды арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное пользование для предпринимательских целей.

Лизинг также дает возможность арендодателю (лизингодателю) реализовать дорогостоящее оборудование на условиях фирменного кредита.

В свою очередь арендатор (лизингополучатель) без больших капитальных затрат в течение длительного времени постепенно оплачивает его в виде арендных платежей.

Лизингодатель является собственником приобретенного имущества в течение срока договора лизинга, т. е. до момента выкупа его лизингополучателем. Приобретенное имущество для передачи в лизинг лизингодатель учитывает на активном счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет 1 «Имущество для сдачи в аренду» и отражает следующими проводками:

- на покупную стоимость: Д-т 08 К-т 60;
- на сумму НДС: Д-т 19 К-т 60;
- на первоначальную стоимость при постановке на учет: Д-т 03/1 К-т 08.

При лизинговых операциях возможны два варианта:

1. Переданное в аренду имущество продолжает числиться на балансе лизингодателя.
2. Сданное в аренду имущество числится на балансе лизингополучателя.

4.13.1. 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:
Д-т 20 К-т 10, 70, 69, 02, 71, 76.

В конце месяца их полностью списывают со счета 20 на счет 90 «Продажи» в сумме фактических затрат:

Д-т 90 К-т 20.

Причитающаяся сумма лизинговых платежей по договору лизинга, включая НДС, отражается проводкой: Д-т 62 К-т 90.

Поступление лизинговых платежей: Д-т 51 К-т 62.

При возврате лизингового имущества и прекращении его использования для лизинга лизингодатель переводит его в состав собственных основных средств: Д-т 01/1 К-т 03/1.

В. Операции у лизингополучателя

Принятое в аренду имущество принимается на учет: Д-т 001.

При возврате имущества лизингодателю делается запись: К-т 001.

На сумму начисленной арендной платы лизингополучатель делает проводку: Д-т 20,44 К-т 76.

Перечисление арендной платы лизингодателю отражают проводкой: Д-т 76 К-т 51.

4.13.2. 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: Д-т 90 К-т 03/1;
- на договорную стоимость, т. е. на стоимость причитающегося платежа по договору аренды: Д-т 76 К-т 90.

Разницу между суммой лизинговых платежей и стоимостью лизингового имущества, образовавшуюся на счете 90, списывают на счет 98 «Доходы будущих периодов»: Д-т 90 К-т 98.

На сумму поступивших лизинговых платежей от лизингополучателя делают запись: Д-т 51 К-т 76.

Одновременно на счет 91 «Прочие доходы и расходы» списывается часть доходов будущих периодов со счета 98 проводкой:

Д-т 98 К-т 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» (Д-т 011) до момента его возврата или перехода права собственности к лизингополучателю (К-т 011).

В. Операции у лизингополучателя

Принятое в аренду имущество лизингополучатель приходит следующими записями:

- на договорную стоимость: Д-т 08 К-т 76;
- на сумму НДС: Д-т 19 К-т 76;
- на первоначальную стоимость при постановке на учет:
Д-т 01/2 К-т 08;
- на сумму ежемесячно начисленной амортизации:
Д-т 20, 44 К-т 02/2;
- перечисление арендной платы: Д-т 76 К-т 51.

По окончании договора аренды имущество подлежит возврату либо переходит в собственность лизингополучателя.

В первом случае бухгалтерские записи следующие:

- списание начисленной амортизации: Д-т 02/2 К-т 01/2;
- списание остаточной стоимости: Д-т 91 К-т 01/2.

Во втором случае:

- на первоначальную стоимость: Д-т 01/1 К-т 01/2;
- на сумму начисленной амортизации: Д-т 02/2 К-т 02/1.

? Вопросы для самоконтроля

1. Что относят к основным средствам ?
2. Что называется инвентарным объектом ?
3. Из чего складывается первоначальная стоимость основных средств ?

4. *В каких случаях может изменяться первоначальная стоимость ?*
5. *Что называют остаточной стоимостью ?*
6. *По какой оценке основные средства отражаются в балансе ?*
7. *Назовите источники поступления основных средств.*
8. *Какие документы отражают поступление основных средств ?*
9. *Причины выбытия основных средств и каким документом оформляют списание вследствие морального и физического износа ?*
10. *На каком счете учитывают выбытие основных средств ?*
11. *Что является регистром аналитического учета основных средств ?*
12. *Что такое амортизация ?*
13. *На каком счете ведут учет амортизации основных средств ?*
14. *На каких счетах учитывают затраты на проведение ремонта основных средств ?*
15. *С какой целью проводят переоценку основных средств ?*
16. *Какими бухгалтерскими проводками отражают результаты переоценки ?*
17. *Как отражают в учете операции по текущей аренде у арендатора и арендодателя ?*
18. *Что такое лизинг ?*
19. *Как отражают в учете операции лизинга у лизингодателя ?*
20. *Как отражают в учете операции лизинга у лизингополучателя ?*

ПРИЛОЖЕНИЯ К ГЛАВЕ 4

Унифицированная форма № ОСП

"УТВЕРЖДАЮ"

Руководитель организации-сдатчика _____

подпись _____
 * " _____ 200_ г. М.П.

"УТВЕРЖДАЮ"

Руководитель организации-получателя _____

подпись _____
 * " _____ 200_ г. М.П.

АКТ

--	--

номер документа _____ дата составления _____

о приеме-передаче объекта основных средств
 (кроме зданий, сооружений)

		по ОКУД	по ОКВЭС		
Организация-получатель		наименование			
		адрес телефон факс			
		банковские реквизиты			
		наименование структурного подразделения			
Организация-сдатчик		наименование		по ОКПО	
		адрес телефон факс			
		банковские реквизиты			
		наименование структурного подразделения			
Основание для составления акта		приказ распоряжение договор		номер	
		с указанием его вида		основных обязательств	
		дата			
		Дата		принятия к бухгалтерскому учету	
				списания с бухгалтерского учета	
		Счет, субсчет, код аналитического учета			
				по ОКОФ	
		Номер		амортизационной группы	
				инвентарный	
				заводской	
		Государственная регистрация		номер	
		прав на недвижимость		дата	

Объект основных средств _____
 наименование назначение модель марка _____

Место нахождения объекта в момент приема-передачи _____

Организация-изготовитель _____

Справочно 1 Участники долевой собственности _____		Доля в праве общей собственности, % _____		наименование _____	
---	--	---	--	--------------------	--

2 Иностранная валюта*

наименование _____ курс _____ на дату _____ сумма _____

* Заполняется в случае, когда стоимость объекта основных средств при приобретении была выражена в иностранной валюте

Лист 3 формы № ОС-1

3 Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств

Объект основных средств, приспособления, принадлежности		Содержание драгоценных материалов (металлов, камней и т.д.)				
наименование	количество	наименование драгоценных материалов	номенклатурный номер	единица измерения	количество	масса
1	2	3	4	5	6	7

Другие характеристики

Лист 4 формы № ОС-1

Комиссия по приему-передаче

Результат испытания на "___" _____ 200__ г

Объект основных средств техническим условиям

соответствует/не соответствует

Доработка

требуется/не требуется

указать, что не соответствует

указать, что требуется

Заключение комиссии:

Приложение Техническая документация _____

Председатель комиссии

должность

подпись

расшифровка подписи

Члены комиссии:

должность

подпись

расшифровка подписи

должность

подпись

расшифровка подписи

должность

подпись

расшифровка подписи

Объект основных средств

Сдал

должность

подпись

расшифровка подписи

"___" _____ 200__ г Табельный номер

Отметка бухгалтерии:

В инвентарной карточке (книге) учета объекта основных средств выбытие отмечено

Главный бухгалтер _____

подпись

расшифровка подписи

Принял

должность

подпись

расшифровка подписи

"___" _____ 200__ г

По доверенности от "___" _____ 200__ г, № _____

выданной кем _____ фамилия, имя отчество

кому _____ фамилия, имя отчество

Объект основных средств принял на ответственное хранение

должность

подпись

расшифровка подписи

"___" _____ 200__ г Табельный номер

Отметка бухгалтерии об открытии инвентарной карточки учета объекта основных средств или записи в инвентарной книге

Номер документа	Дата составления

Главный бухгалтер _____

подпись

расшифровка подписи

Унифицированная форма № ОС-6

ИНВЕНТАРНАЯ КАРТОЧКА

номер документа

дата составления

учета объекта основных средств

		наименование организации		наименование структурного подразделения		наименование объекта	
		по ОКПО		по ОКФС		по ОКФС	
		по ОКФС		по ОКФС		по ОКФС	
		амортизационной группы		паспорта (регистрационный)		заводской	
		инвентарный					
Объект		Номер		Дата			
серия тип постройки или модель, марка				принятия к бухгалтерскому учету			
				списания с бухгалтерского учета			
				Счет, субсчет, код аналитического учета			

Местонахождение объекта основных средств

Место нахождения объекта в момент приема-передачи

Организация-изготовитель

наименование

1 Сведения об объекте
основных средств на дату передачи2 Сведения об объекте основных средств
на дату принятия к бухгалтерскому учету

Дата		Документ о вводе в эксплуатацию			Фактический срок эксплуатации	Сумма начисленной амортизации (износа), руб.	Остаточная стоимость, руб.	Первоначальная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, руб.	Срок полезного использования
выпуска (постройки)	последнего капремонта, модернизации, реконструкции	наименование	номер	дата					
1	2	3	4	5	6	7	8	1	2

3 Переоценка

Дата	Коэффициент пересчета (переоценки)	Восстановительная стоимость, руб.	Дата	Коэффициент пересчета (переоценки)	Восстановительная стоимость, руб.	Дата	Коэффициент пересчета (переоценки)	Восстановительная стоимость, руб.
1	2	3	1	2	3	1	2	3

4 Сведения о приемке, внутренних перемещениях выбытии (списании) объекта основных средств

Документ, дата, номер	Вид операции	Наименование структурного подразделения	Остаточная стоимость, руб	Фамилия, инициалы лица, ответственного за хранение
1	2	3	4	5

Справочно Участники долевой собственности

Доля в праве общей
собственности, %

5 Изменения первоначальной стоимости объекта основных средств Реконструкция, достройка, дооборудование, частичная ликвидация, модернизация					6 Затраты на ремонт Ремонт				
вид операции	документ			сумма затрат, руб.	вид ремонта	документ			сумма затрат, руб.
	наименование	дата	номер			наименование	дата	номер	
1	2	3	4	5	1	2	3	4	5

7 Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств

Объект основных средств, приспособления, принадлежности		Содержание драгоценных и/или полудрагоценных материалов (металлов, камней и т. д.)					Наименование конструктивных элементов и других признаков, характеризующих объект	Качественные и количественные характеристики (размеры, прочие сведения)					Примечание
наименование	количество	наименование драгоценных и/или полудрагоценных материалов	номенклатурный номер	единица измерения	кол-во	масса		основного объекта	приспособлений, принадлежностей, пристроенных помещений и др				
							10		11	12	13	14	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
							В том числе материалы						

Лицо, ответственное за ведение инвентарной карточки

должность

подпись

расшифровка подписи

Унифицированная форма № ОС-4

"УТВЕРЖДАЮ"

Руководитель организации-сдатчика _____

 АКТ
 номер документа дата составления

 подпись _____ расшифровка подписи _____
 " " _____ 200_ г

 о списании объекта основных средств
 (кроме автотранспортных средств)

		Формирование по ОКУД		
наименование организации		до ОКПО		
структурное подразделение				
Дата списания с бухгалтерского учета				
Основание для составления акта		приказ, распоряжение		номер
				дата
Материально ответственное лицо		фамилия, инициалы		Табельный номер

Причина списания _____

1 Сведения о состоянии объекта основных средств на дату списания

Наименование объекта основных средств	Номер		Дата		Фактический срок эксплуатации	Первоначальная стоимость на момент принятия к бухгалтерскому учету или восстановительная стоимость, руб.	Сумма начисленной амортизации (износа), руб.	Остаточная стоимость, руб.
	инвентарный	заводской	выпуска (постройки)	принятия к бухгалтерскому учету				
1	2	3	4	5	6	7	8	9

2 Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств

Объект основных средств, приспособления, принадлежности		Содержание драгоценных материалов (металлов, камней и т. д.)				
наименование	количество	наименование драгоценных материалов	номенклатурный номер	единица измерения	количество	масса
1	2	3	4	5	6	7

Заключение комиссии:

Предусмотренные работы договором (заказом) выполнены _____
 полностью
 не полностью указать, что именно не выполнено

По окончании работ _____ объект прошел испытания и сдан в эксплуатацию. Изменения
 ремонта, реконструкции, модернизации
 в характеристике объекта, вызванные штатным капитальным ремонтом, реконструкцией, модернизацией: _____

Председатель комиссии

_____ *должность* _____ *подпись* _____ *расшифровка подписи*

Члены комиссии:

_____ *должность* _____ *подпись* _____ *расшифровка подписи*

_____ *должность* _____ *подпись* _____ *расшифровка подписи*

Объект основных средств

Сдал _____ *должность* _____ *подпись* _____ *расшифровка подписи* _____ 200_ г.

М.П.

Принял _____ *должность* _____ *подпись* _____ *расшифровка подписи* _____ 200_ г.

М.П.

Главный бухгалтер

_____ *подпись* _____ *расшифровка подписи*

Унифицированная форма № ОС-1а

"УТВЕРЖДАЮ"

Руководитель организации-сдатчика _____

подпись _____ расшифровка подписи _____
 " _____ 200_ г М П

"УТВЕРЖДАЮ"

Руководитель организации-получателя _____

подпись _____ расшифровка подписи _____
 " _____ 200_ г М П

АКТ

номер документа дата составления

о приеме-передаче здания (сооружения)

		Форма по ОКУД	Код	
Организация-получатель		наименование	по ОКПО	
		адрес, телефон, факс		
		банковские реквизиты		
		наименование структурного подразделения		
Организация-сдатчик		наименование	по ОКПО	
		адрес, телефон, факс		
		банковские реквизиты		
		наименование структурного подразделения		
Основание для составления акта		приказ, распоряжение, договор	номер	
		с указанием его вида, основных обязательств	дата	
Объект	Дата	принятия к бухгалтерскому учету		
		списания с бухгалтерского учета		
	Счет, субсчет, код аналитического учета			
	по ОКОФ			
	Номер	амортизационной группы		
инвентарный				
Государственная регистрация прав на недвижимость	паспорта			
	номер			
		дата		

наименование, назначение

Место нахождения объекта в момент приема-передачи _____

Организация-проектировщик (исполнитель строительных работ) _____

		наименование	
Справочно 1	Участники долевой собственности	Доля в праве общей собственности, %	
2	Иностранная валюта*		

наименование курс на дату сумма

* Заполняется в случае, когда стоимость объекта основных средств при приобретении была выражена в иностранной валюте

Лист № 3 формы № ОС-1а

3 Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств

	Содержание драгоценных и/или полудрагоценных материалов (металлов, камней и т.д.)				
	наименование драгоценных и/или полудрагоценных материалов	номенклатурный номер	единица измерения	количество	масса
					5

Наименование конструктивных элементов и других признаков, характеризующих объект	Качественные и количественные характеристики				Примечание
	основного объекта	пристроенных помещений и др.			
	7	8	10	11	12
Общая площадь м ²					
Количество этажей					
Общий строительный объем м ³					
• в том числе подземной части м ³					
Площадь встроенных встроенно-пристроенных и пристроенных помещений м ²					
• в том числе					
— материалы					

Лист № 4 формы № ОС-1а

Комиссия по приему-передаче

"___" _____ 200__ г

Заключение комиссии:

Приложение Техническая документация _____

Председатель комиссии _____

Члены комиссии:

_____	_____	_____
<i>должность</i>	<i>подпись</i>	<i>расшифровка подписи</i>
_____	_____	_____
<i>должность</i>	<i>подпись</i>	<i>расшифровка подписи</i>
_____	_____	_____
<i>должность</i>	<i>подпись</i>	<i>расшифровка подписи</i>
_____	_____	_____
<i>должность</i>	<i>подпись</i>	<i>расшифровка подписи</i>

Объект основных средств

Сдал

"___" _____ 200__ г Табельный номер

Отметка бухгалтерии:

В инвентарной карточке (книге) учета объекта основных средств выбытие отмечено

Главный бухгалтер _____

Принял

"___" _____ 200__ г

По доверенности от "___" _____ 200__ г, № _____, выданной кем _____

кому _____

Объект основных средств принял на ответственное хранение

"___" _____ 200__ г Табельный номер

Отметка бухгалтерии об открытии

инвентарной карточки учета объекта основных средств или записи в инвентарной книге

Номер документа	Дата составления

Главный бухгалтер _____

НАКЛАДНАЯ

номер документа

дата составления

на внутреннее перемещение объектов основных средств

		Форма по ОКУД	
<i>наименование организации</i>			
Сдатчик	<i>наименование структурного подразделения</i>		
Получатель	<i>наименование структурного подразделения</i>		

Номер по порядку	Объект основных средств			Количество, шт.	Стоимость, руб.	
	наименование	дата приобретения (год выпуска, постройки)	инвентарный номер		единицы	всего
1	2	3	4	5	6	7

Номер по порядку	Объект основных средств			Количество, шт.	Стоимость, руб.	
	наименование	дата приобретения (год выпуска, постройки)	инвентарный номер		единицы	всего
1	2	3	4	5	6	7
Итого по документу:						

Примечание (краткая характеристика технического состояния объекта основных средств) _____

Объекты основных средств

Сдал _____ " ____ " _____ 200_ г. Табельный номер

должность подпись расшифровка подписи

Принял _____ " ____ " _____ 200_ г. Табельный номер

должность подпись расшифровка подписи

В инвентарной карточке (книге) учета объекта основных средств перемещение отмечено.

Главный бухгалтер (бухгалтер) _____
подпись расшифровка подписи

ИНВЕНТАРНАЯ КНИГА
учета объектов основных средств

за период с " _____ 200_ г. по " _____ 200_ г.

Лицо, ответственное за ведение книги _____ Табельный номер

Материально ответственное лицо _____
должность фамилия, инициалы

1-я страница формы № ОС-66

Номер по порядку	Наименование объекта основных средств	Инвентарный номер	Поступило				Первоначальная стоимость, руб.	Срок полезного использования	Сумма начисленной амортизации (износа), руб.
			документ, дата, номер	дата принятия к бухгалтерскому учету	структурное подразделение	ответственное лицо			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	

2-я страница формы № ОС-66

Остаточная стоимость, руб.	Переоценка			Внутренние перемещения, выбытие (списание)			
	дата	коэффициент пересчета (переоценки)	восстановительная стоимость, руб.	документ, дата, номер	структурное подразделение	ответственное лицо	причина выбытия (списания)
1	2	3	4	15	16	17	18

Глава 5

УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

5.1. ПОНЯТИЕ И ВИДЫ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Нематериальные активы — объекты долгосрочного пользования (более 12 мес), не имеющие материально-вещественной формы, но имеющие стоимостную оценку и приносящие доход.

Согласно ПБУ 14/2000 к нематериальным активам относят:

- исключительные права патентообладателя на изобретения, промышленные образцы, полезные модели и селекционные достижения;
- исключительные авторские права на программы для ЭВМ и базы данных;
- исключительные права владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- имущественное право автора на топологии интегральных схем;
- деловая репутация организации;
- права, возникающие из авторских и иных договоров, на произведения науки, литературы, искусства;
- права на «ноу-хау»;
- организационные расходы, связанные с образованием юридического лица (открытие расчетного счета, расходы на получение лицензии);
- права пользования природными ресурсами и др.

У организации должны быть в наличии документы, подтверждающие существование самого актива и исключительного права на

результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства и др.).

Объект НМА не должен быть предназначен для перепродажи.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов является совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав.

Характеристика отдельных видов нематериальных активов

Вид нематериального актива	Общая характеристика	Основной закон, регулирующий отношения по поводу создания и использования объектов
1	2	3
<i>Объекты промышленной собственности</i>		
Исключительное право на изобретение	Право на использование охраняемого патентом технического решения (устройства, способа, вещества, штамма микроорганизма, культуры клеток растений и животных), а также на применение известного ранее устройства, способа, вещества, штамма по новому назначению	Патентный закон РФ от 23.09.1992 № 3517-1 (ред. от 02.02.2006)
Исключительное право на полезную модель	Право на использование охраняемого свидетельством конструктивного выполнения средств производства и предметов потребления, а также их составных частей	То же
Исключительное право на промышленный образец	Право на использование охраняемого патентом художественно-конструктивного решения изделия, определяющего его внешний вид. Физически промышленные образцы могут представлять собой объемную модель (автомобиля, станка, посуды, мебели т. п.) или плоское изображение — промышленный рисунок ткани, ковра, шрифта и т. д.	То же
Исключительное	Право пользования и распоряжения охраняемыми свидетельством обозначениями	Закон «О товарных знаках, знаках обслуживания»

Продолжение табл.

1	2	3
право на товарный знак («знак обслуживания»)	чениями, способами отличить товары и услуги одних юридических или физических лиц от однородных товаров и услуг других юридических и физических лиц. Товарные знаки могут быть словесными, изобразительными, объемными и др.	и наименованиях мест происхождения товаров». Закон РФ от 23.09.1992 № 3520-1 (ред. от 02.02.2006)
Право на «ноу-хау»	Право на использование технической, организационной, коммерческой информации, составляющей секрет производства («ноу-хау»). Эта информация подлежит защите от незаконного использования третьими лицами при условии, что она имеет действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу неизвестности ее третьим лицам; к ней нет свободного доступа на законном основании; обладатель ее принимает надлежащие меры к охране ее конфиденциальности	Гражданское законодательство
Исключительное право на фирменное наименование	Право на использование фирменного наименования юридического лица (имени или устоявшегося обозначения, позволяющего идентифицировать это лицо)	То же
Исключительное авторское право на программы для ЭВМ	Право на опубликование, воспроизведение, распространение и иные действия по введению в хозяйственный оборот совокупности данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств с целью получения определенного результата, включая подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы для ЭВМ, и порождаемые ею аудиовизуальные отображения	Закон РФ «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных» (от 23.09.1992 № 3523-1 в ред. от 02.02.2006)
Исключительное авторское право на базу данных	Право на опубликование, воспроизведение, распространение и иные действия по введению в хозяйственный оборот совокупности данных (статей, расчетов и т. д.), систематизированных	Закон РФ «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных»

Продолжение табл.

1	2	3
	таким образом, чтобы эти данные могли быть найдены и обработаны с помощью ЭВМ	(от 23.09.1992 № 3523-1 в ред. от 02.02.2006)
И м у щ е - ственное право на топологию интегральных схем	Право на использование зафиксированного на материальном носителе пространственно-геометрического расположения совокупности элементов интегральной микросхемы и связей между ними	Закон РФ «О правовой основе топологий интегральных микросхем» от 23.09.1992 №3526-1 (в ред. от 02.02.2006)
<i>Другие объекты интеллектуальной собственности</i>		
Авторское право на литературные произведения (включая научные и учебные), аудиовизуальные произведения, переводы и т. п. объекты	Право на издание, публичное исполнение или иное использование указанных произведений науки, литературы и искусства	Закон РФ «Об авторском праве и смежных правах»
<i>Права пользования природными ресурсами</i>		
Право пользования земельным участком	Право владельца на соответствующее хозяйственное или иное использование земельного участка. Обладание правом пользования землей не означает передачу данного земельного участка в собственность организации. Организация может лишь использовать эту землю без права распоряжения ею	Земельное законодательство
<i>Организационные расходы</i>		
Расходы на создание организации	Совокупность затрат, понесенных в связи с созданием организации: расходы, связанные с разработкой технико-экономических обоснований и учредительных документов, плата за консультации в специализированных организациях, регистрационные сборы, рекламные расходы, затраты на подготовку эксплуатационного персонала	

Окончание табл.

1	2	3
	и т. п. В качестве нематериальных активов названные расходы принимаются к учету, например, в том случае, когда учредительные документы рассматривают их частью вклада в уставный (складочный) капитал	
Деловая репутация (гудвилл)	<p>Разница между оценочной стоимостью организации и чистой стоимостью ее имущества.</p> <p>Разница может быть отрицательной либо положительной</p> <p>Положительная деловая репутация означает, что стоимость организации превышает совокупную стоимость ее активов и обязательств, что организации присущи репутация качества, навыки маркетинга и сбыта, техническое «ноу-хау», деловые связи, уровень квалификации персонала, опыт управления.</p> <p>Деловая репутация не существует отдельно от организации.</p> <p>Под сроком «жизни» деловой репутации понимается время, в течение которого можно ожидать отдачи</p>	

5.2. ОЦЕНКА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

В учете нематериальные активы отражаются **по первоначальной** и остаточной стоимости.

Первоначальная стоимость определяется для объектов:

- приобретенных за плату у других организаций и лиц — по фактически произведенным затратам на приобретение объектов и доведение их до состояния, пригодного к использованию (оплата консультативных услуг, регистрационные сборы, пошлины и др.);
- внесенных в счет вклада в уставный капитал — по согласованной стоимости;

- полученных безвозмездно от других организаций и лиц — по рыночной стоимости на дату оприходования;
- созданных на предприятии — в сумме фактических затрат;
- поступивших по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами — в сумме стоимости имущества, которое передано взамен.

Сведения о действующей цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем. Расходы по созданию нематериальных активов в своей организации складываются из начисленной оплаты труда работникам, отчислений на социальное страхование и обеспечение, материальных затрат, общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, в балансе они отражаются по остаточной стоимости.

Остаточная стоимость нематериальных активов представляет собой расчетную величину, получаемую при вычитании из первоначальной стоимости, накопленной за все время эксплуатации амортизации.

Стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению.

5.3. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ДВИЖЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Для учета движения нематериальных активов типовые формы первичных документов отсутствуют. Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета организации могут самостоятельно разработать формы первичных документов, исходя из требований ФЗ «О бухгалтерском учете», определивших перечень обязательных реквизитов в документах, и особенностей учитываемых объектов.

К ним относят следующие документы:

- акт приемки нематериальных активов;
- акт списания нематериальных активов;
- карточку учета нематериальных активов (ф. НМА-1).

Самостоятельно разработанные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- номер документа;
- наименование организации;
- дата составления;
- наименование объекта;
- краткая характеристика объекта;
- способ приобретения;
- срок полезного использования.

Акты могут составляться в произвольной форме. При составлении актов следует обратить внимание на правильность оформления права на владение нематериальными активами:

- приобретенные права должны подтверждаться лицензионными договорами, зарегистрированными в Патентном отчете;
- должны быть оформлены договорами с юридическими и физическими лицами.

Документами, подтверждающими права организации-правообладателя и отражающими сущность сделок, являются:

- охранные документы — выдаются правообладателю по его просьбе уполномоченным органом и подтверждают исключительные права на объект интеллектуальной собственности;
- договор об уступке прав;
- лицензионные договоры;
- договоры на «ноу-хау»;
- договоры о создании объекта интеллектуальной собственности;
- прилагаемые к договорам оригиналы или копии выданных общественными организациями документов о регистрации авторских прав.

5.4. СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ И ПОСТУПЛЕНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Бухгалтерский учет нематериальных активов ведут на счете 04 «Нематериальные активы» по первоначальной стоимости. Счет активный, сальдовый. По дебету счета 04 отражаются сальдо и поступление нематериальных активов, по кредиту — выбытие.

Основными видами поступления нематериальных активов являются:

- их приобретение;
- создание своими силами и с привлечением сторонних исполнителей на договорной основе;

- приобретение на условиях обмена;
- поступление от учредителей в счет вклада в уставный капитал организации;
- безвозмездное поступление.

Основанием для оприходования объекта в состав НМА являются свидетельства на право пользования, патенты.

Расходы, связанные с поступлением нематериальных активов по любой причине, относят вначале в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита расчетных и материальных счетов:

Д-т 08 К-т 76, 10, 70, 69.

После ввода в эксплуатацию и принятия к учету приобретенных или созданных нематериальных активов они отражаются по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»:

д. т. 04 К-т 08.

В бухгалтерском учете поступление нематериальных активов отражается следующими проводками:

- При приобретении:
 - 1) Д-т 08 К-т 76 — на покупную стоимость,
Д-т 19 К-т 76 - на сумму НДС;
 - 2) Д-т 04 К-т 08 — на первоначальную стоимость при вводе в эксплуатацию.
- При создании своими силами:
 - 1) Д-т 08 К-т 10, 70, 69 — на сумму фактических затрат,
 - 2) Д-т 04 К-т 08 — на первоначальную стоимость.
- От учредителей в счет вклада в уставный капитал:
 - 1) Д-т 08 К-т 75/1 — на договорную стоимость,
 - 2) Д-т 04 К-т 08 — на первоначальную стоимость.
- Полученных безвозмездно:
 - 1) Д-т 08 К-т 98/2 — на рыночную стоимость,
 - 2) Д-т 04 К-т 08 — на первоначальную стоимость,
 - 3) Д-т 98/2 К-т 91/1 — на сумму ежемесячных начислений амортизации.

Сумма НДС по приобретенным нематериальным ценностям списывается со счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» в дебет счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на добавочную стоимость»:

Д-т 68 К-т 19.

Согласно ст. 159 Налогового кодекса РФ первоначальная стоимость НМА, созданных для собственных нужд, облагается НДС. Одновременно суммы НДС, уплаченные поставщикам ресурсов, которые использовались при создании НМА, возмещаются из бюджета.

Синтетический учет по счету 04 ведут в журнале-ордере № 13.

Аналитический учет нематериальных активов ведут в карточке учета (ф. НМА-1).

5.5. УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Стоимость нематериальных активов погашается посредством амортизации. Амортизация нематериальных активов призвана компенсировать затраты, произведенные организацией при их приобретении, и обеспечить формирование источника финансирования будущих приобретений соответствующих активов.

Амортизация НМА производится одним из следующих способов начисления амортизационных отчислений:

- линейный;
- уменьшаемого остатка;
- путем списания стоимости пропорционально объему продукции.

В течение отчетного года амортизационные отчисления начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы.

Годовую сумму начисления амортизационных отчислений при линейном способе определяют исходя из первоначальной стоимости НМА и нормы амортизации, исчисленной с учетом срока полезного использования этого объекта.

Срок полезного использования НМА определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету исходя из:

- срока действия патента, свидетельства;
- ожидаемого срока использования, в течение которого организация может получать доход.

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 20 лет (но не более срока деятельности организации!).

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта.

Амортизационные отчисления по НМА прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта либо его выбытия.

Годовую сумму начисления амортизационных отчислений определяют:

- при способе уменьшаемого остатка — исходя из остаточной стоимости НМА на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной с учетом срока полезного использования;
- при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) — исходя из натурального показателя объема продукции в отчетном периоде и расчетного коэффициента.

Учет амортизации нематериальных активов ведут на счете 05 «Амортизация нематериальных активов». Счет пассивный, сальдовый, регулирующий. По кредиту счета 05 отражают сальдо и начисление амортизационных отчислений:

Д-т 20, 25, 26, 44 К-т 05,

по дебету — списание амортизационных отчислений при выбытии нематериальных активов

Д-т 05 К-т 04.

Сумма амортизационных отчислений ежемесячно относится на издержки производства и обращения.

Синтетический учет по счету 05 «Амортизация НМА» ведут в журнале-ордере № 10.

Стоимость некоторых видов нематериальных активов погашают без начисления амортизации (например, «деловая репутация» — гудвилл). В денежном измерении деловая репутация или «имидж фирмы» равна положительной разнице между покупной стоимостью приобретаемого предприятия и рыночной стоимостью чистых активов этого предприятия. Этот вид НМА может возникнуть только у предприятия, купившего или поглотившего другую фирму. Разница между покупной и оценочной стоимостью имущества организации списывается ежемесячно непосредственно со счета 04 в дебет производственных счетов:

Д-т 20 К-т 04.

В этом случае остаток на счете 04 отражает не первоначальную, а остаточную стоимость. После полного погашения первоначальной стоимости данные активы отражаются в учете в условной оценке, принятой организацией, с отнесением суммы оценки на финансовые результаты:

Д-т 04 К-т 99.

Погашение стоимости отдельных видов нематериальных активов может не производиться. Это активы, стоимость которых со временем не уменьшается, либо активы, использование которых приносит постоянную «неуменьшающуюся прибыль», например: товарные знаки, «ноу-хау».

Пример 1

Предприятием приобретен патент на определенный вид деятельности сроком на 5 лет стоимостью 22 000 руб. (без НДС). Предприятие начисляет амортизацию линейным методом.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие проводки:

1) На покупную стоимость:

Д-т 08 К-т 76 22 000 руб.

2) На сумму НДС:

Д-т 19 К-т 76 3960 руб.

3) Принятие к учету и ввод в эксплуатацию:

Д-т 04 К-т 08 22 000 руб.

4) Оплата стоимости патента:

Д-т 76 К-т 51 25 960 руб.

5) На сумму учтенного НДС:

Д-т 68 К-т 19 3960 руб.

6) Расчет суммы амортизации:

— годовая норма амортизации $100\% : 5 = 20\%$,

— годовая сумма амортизации $22\ 000 \times 20 : 100 = 4400$ руб.,

— месячная сумма амортизации $4400 : 12$ мес. = 366,6 руб.

Д-т 20, 44 К-т 05.

Пример 2

Организационные расходы вновь созданной организации составили 10 000 руб. Срок полезного использования этих НМА определить невозможно, поэтому он установлен в 20 лет. Условная оценка этих НМА равна 300 руб. Предприятие начисляет амортизацию линейным способом.

Годовая норма погашения стоимости равна 5% ($100\% : 20$ лет).

Ежемесячно в бухгалтерском учете предприятия делается проводка:

Д-т 26 К-т 04,

10 000 руб. $\times 5 : 100 : 12$ мес. = 41,67 руб.

Через 20 лет эти НМА будут самортизированы и будет сделана проводка на сумму условной оценки:

Д-т 04 К-т 99 300 руб.

Пример 3

Предприятие А приобрело на аукционе предприятие Б за 2 600 тыс. руб. Упрощенный баланс предприятия Б имеет следующий вид:

Актив	Сумма, тыс. руб.	Пассив	Сумма, тыс. руб.
Основные средства	1 000	Уставный капитал	1 100
Производственные запасы	600	Расчеты с кредиторами	900
Денежные средства	400		
Баланс	2 000	Баланс	2 000

Деловая репутация приобретенного предприятия равна
 $2600 - (1\ 000 + 600 + 400 - 900) = 1\ 500$ (тыс. руб.).

Полученная положительная деловая репутация отражается в учете
 Д-т 04 К-т 76.

В течение 20 лет (но не более срока деятельности организации) деловая репутация ежемесячно амортизируется путем равномерного уменьшения ее первоначальной стоимости:

$1\ 500$ тыс. руб. : 20 лет : 12 мес. = 6,25 тыс. руб.,
 Д-т 26 К-т 04

Пример 5

Предприятие А приобрело на аукционе обанкротившуюся фирму Х.

Рыночная стоимость имущества фирмы Х составила 1 400 000 руб., в том числе:

- основные средства — 650 000 руб.;
- сырье и материалы — 250 000 руб.;
- готовая продукция — 400 000 руб.;
- дебиторская задолженность 100 000 руб.

Предприятием А уплачено за фирму Х 1 700 000 руб.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

- 1) уплачено за фирму по договору: Д-т 76 К-т 51 — 1 700 000 руб.;
- 2) отражено поступление ТМЦ: Д-т 10 К-т 76 — 250 000 руб.,
 Д-т 01 К-т 76 — 650 000 руб., Д-т 43 К-т 76 — 400 000 руб.;
- 3) принята к учету дебиторская задолженность: Д-т 76/1 К-т 76 —
 100 000 руб.;
- 4) поставлен на учет нематериальный актив — деловая репутация фирмы:
 Д-т 04 К-т 76 — 300 000 руб. ($1\ 700\ 000 - 1\ 400\ 000$);
- 5) НМА из расчета срока полезного использования 20 лет: Д-т 20 К-т 04 —
 $300\ 000 : 20$ лет : 12 мес. = 1250 руб.

5.6. НАЧИСЛЕНИЕ АМОРТИЗАЦИИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В отличие от правил бухгалтерского учета, в налоговом учете в составе НМА не учитывают:

- организационные расходы;
- положительную деловую репутацию;
- право владения на ноу-хау, секретную формулу, лицензии на право пользования недрами;
- право на фирменное наименование.

На налоговый учет не принимаются также следующие объекты НМА и активы, принятые к бухгалтерскому учету:

- приобретенные за счет бюджетных ассигнований;
- приобретенные (созданные) за счет средств целевого финансирования, включая средства иностранных инвесторов;
- первоначальная стоимость которых составляет до 10 000 руб.

Амортизация НМА начисляется в налоговом учете так же, как и амортизация основных средств, одним из двух методов — линейным и нелинейным. А вот срок полезного использования НМА определяется по-другому. Согласно п. 2 ст. 258 НК РФ этот срок равен тому периоду, на который выдан патент, свидетельство или другой документ, ограничивающий срок использования объектов интеллектуальной собственности. Если этот срок определить невозможно, то считается, что он будет служить 10 лет (в бухгалтерском учете — 20 лет).

Сумма амортизации НМА, начисленная в бухгалтерском и налоговом учете, может совпадать. Это возможно в случае, если и в бухгалтерском и в налоговом учете амортизация начисляется линейным методом. Актив в том и другом случае имеет одинаковую первоначальную стоимость и срок полезного использования. Тогда сумму амортизации, отраженную по кредиту счета 05 «Амортизация НМА», можно перенести в налоговый учет и использовать при расчете налога на прибыль.

Если сумма амортизации, начисленная в бухгалтерском учете, не совпадает с той, что начислена для налогового учета, то амортизацию придется начислять дважды.

Налогоплательщик вправе, как и по основным средствам, начислять амортизацию по НМА по нормам ниже установленных (ст. 259 НК).

При реализации НМА убыток от их реализации признается для целей налогообложения равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования НМА и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.

Пример.

ООО «Марс» 10 января 2006 г. приобрело два НМА — исключительное право на программу для ЭВМ и исключительное право на изобретение.

В договорах, по которым приобретались эти активы, записано, что исключительным правом на изобретение организация может пользоваться в течение 5 лет, а исключительное право на компьютерную программу перешло к организации навсегда.

ООО «Марс» в бухгалтерском и налоговом учете начисляет амортизацию линейным методом. Срок полезного использования в одном и другом случае одинаков и равен 5 годам (60 месяцев).

Срок полезного использования программы для ЭВМ в бухгалтерском учете 20 лет (240 месяцев), а в налоговом — 10 лет (120 мес). Информацию о НМА отражают в следующей ведомости:

Наименование объекта	Инв. №	Дата выдачи в эксплуатацию	В бухгалтерском учете		В налоговом учете	
			Первоначальная стоимость, руб.	Срок использования, лет	Первоначальная стоимость, руб.	Срок использования, лет
Исключительное право на изобретение	1	10.01.06	60 000	5	60 000	5
Исключительное право на программу ЭВМ	2	10.01.06	50 000	20	50 000	10

В бухгалтерском учете ежемесячно начисляется амортизация в сумме:

а) по исключительному праву на изобретение:

60 000 руб. : 5 лет : 12 мес. = 1000 руб.,

б) по исключительному праву на программу ЭВМ:

50 000 руб. : 20 лет : 12 мес. = 208 руб.

В бухгалтерском учете будет сделана проводка в феврале:

Д-т 26 К-т 05 1208 руб. (1000 + 208).

В налоговом учете норма амортизации исключительного права на изобретение равна: $1 : 60 \text{ мес.} \times 100 = 1,667\%$.

Сумма амортизации равна: $60 000 \text{ руб.} \times 1,667\% = 1000 \text{ руб.}$

Норма амортизации на исключительное право на программу для ЭВМ равна: $1 : 120 \text{ мес.} \times 100 = 0,834\%$.

Ежемесячная сумма амортизации равна: $50 000 \text{ руб.} \times 0,834\% = 417 \text{ руб.}$

Таким образом, в феврале 2006 г. в налоговом учете будет начислена амортизация в сумме 1417 руб

**Регистр-расчет суммы амортизации НМА за февраль 2006 г.
(в налоговом учете)**

Дата начисления амортизации	Наименование объекта	Метод начисления амортизации	Специальный коэффициент	Норма, % амортизации	Первоначальная стоимость объекта	Количество месяцев, истекших до истечения срока полезного использования	Сумма амортизации, руб.
28 02	Исключительное право на изобретение	Линейный	—	1,667	60 000	59	1000
28 02	Исключительное право на программу ЭВМ	Линейный	—	0,834	50 000	119	417
Итого							1417

5.7. УЧЕТ ВЫБЫТИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Нематериальные активы могут выбывать по следующим причинам:

- продажа (уступка прав),
- безвозмездная передача,
- передача в счет вклада в уставный капитал других организаций,
- прекращение срока действия патента, свидетельства,
- списание вследствие потери доходных свойств и др.

Основанием для списания являются акты передачи, акты на списание, протокол собрания акционеров и др.

Учет выбытия НМА ведут на активно-пассивном счете 91 «Прочие доходы и расходы».

По дебету счета 91 отражают:

1. Остаточную стоимость НМА:

Д-т 91/2 К-т 04.

2. Расходы, связанные с выбытием НМА:
Д-т 91/2 К-т 70, 71, 69.
3. Сумму НДС, начисленную в бюджет, на реализованные НМА:
Д-т 91/2 К-т 68.

По кредиту счета 91 отражают выручку от продажи НМА по договорным ценам, включая НДС:

Д-т 62 К-т 91/1.

На счете 91 «Прочие доходы и расходы» определяют финансовый результат от списания НМА путем сопоставления оборотов. Если оборот по дебету больше оборота по кредиту (сальдо дебетовое) — получим убыток, который будет списан на счет 99 «Прибыли и убытки» проводкой:

Д-т 99 К-т 91/9.

Если оборот по кредиту больше оборота по дебету (сальдо кредитовое), получим прибыль, которая будет списана на счет 99 проводкой:

Д-т 91/9 К-т 99.

При любой причине выбытия списание объекта НМА с баланса отражается проводками:

- на сумму начисленной амортизации:
Д-т 05 К-т 04.
- на сумму остаточной стоимости:
Д-т 91/2 К-т 04.

? Вопросы для самоконтроля

1. Что относят к нематериальным активам ?
2. Назовите способы оценки нематериальных активов.
3. Назовите способы начисления амортизации НМА.
4. По какой стоимости учитывают НМА в бухгалтерском учете?
5. По какой стоимости отражают НМА в балансе ?
6. Как определить норму амортизации НМА ?
7. На какие НМА не начисляется амортизация ?
8. Как отражается в учете поступление НМА ?
9. Какими бухгалтерскими проводками отражают выбытие объектов НМА ?
10. На каком счете ведут учет выбытия НМА и определяют финансовый результат от выбытия?
11. Что такое «деловая репутация фирмы» ?

ПРИЛОЖЕНИЕ К ГЛАВЕ 5

Типовая межотраслевая форма № НМА-1

КАРТОЧКА № 3
учета нематериальных активов

Форма по ОКУД
по ОКПО

Коды
031001

Организация ООО «Самшит»

Структурное подразделение бухгалтерия

Дата составления	Код вида операции	Документ на оприходование	
		Дата	Номер
20 04 07	—	20 04 07	7

Исключительное право на программу для ЭВМ

полное наименование и назначение объекта нематериальных активов

Предназначена для автоматизации бухгалтерского учета

Структурное подразделение	Вид деятельности	Счет субсчет	Код аналитического учета	Первоначальная (балансовая) стоимость руб коп	Срок полезного использования	Сумма начисленной амортизации руб коп	Норма амортизации % или сметная ставка	Код счета и объекта аналитического учета (для отнесения амортизации нематериальных активов)	Дата постановки на учет
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Бухгалтерия	Управление производством	04-7	23	17 622-00	10 лет	146-85	10%	26-7	20 04 07

Способ приобретения	Документ о регистрации (наименование номер дата)	Выбыло (передано)				
		по документу		Причина выбытия (перемещения)		Сумма выручки от реализации руб коп
		Номер	Дата	Наименование	Код	
11	12	13	14	15	16	17
Приобретено за плату	Свидетельство № 04756325 от 20 04 07					

Сумма износа руб коп

Оборотная сторона формы № НМА-1

КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ОБЪЕКТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Предназначена для работы в операционных системах Windows 2000, Windows NT

Карточку заполнил Бухгалтер
должность

подпись

расшифровка подписи

Глава 6

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ И ЦЕННЫХ БУМАГ

6.1. ВИДЫ ЦЕННЫХ БУМАГ

Ценная бумага — это денежный документ, удостоверяющий имущественное право или отношение займа владельца документа к лицу, выпустившему такой документ.

Под обращением ценных бумаг понимаются их купля-продажа и другие действия, приводящие к смене владельца ценных бумаг.

Ценные бумаги имеют право выпускать любые предприятия, акционерные общества (АО) и кредитные учреждения.

К ценным бумагам относятся акции акционерных обществ, облигации, депозитные сертификаты, векселя и др. Выпуск и обращение ценных бумаг регулируются законодательством **РФ**.

Акция — ценная бумага, подтверждающая внесение средств ее владельцем в уставный капитал АО, дающая право на получение дохода от его деятельности, распределение остатков имущества при ликвидации общества и на участие в управлении этим обществом.

Акция не имеет срока действия и существует, пока функционирует АО. Акции бывают именными и на предъявителя; обыкновенными и привилегированными.

Именные акции содержат имя собственника, фиксируются в книге регистрации акций с указанием в ней данных о каждой именной акции, времени приобретения и о количестве акций у отдельных акционеров.

По акциям на предъявителя в книге записывают только общее их количество, они не содержат имени собственника.

Обыкновенные акции дают право на участие в управлении АО, на получение дивиденда в размерах, определяемых собранием акционеров по окончании отчетного периода.

Привилегированные акции обеспечивают владельцу преимущественное право на получение дивидендов в форме твердого фиксированного процента, но не дают ему права голоса в АО.

Облигация — ценная бумага, подтверждающая обязательство возместить его держателю номинальную стоимость с уплатой фиксированного процента.

Обладатель облигации является кредитором АО или предприятия, выпустившего облигации.

Облигации могут выпускаться именными и на предъявителя, процентными и беспроцентными, свободно обращающимися или с ограниченным кругом обращения.

АО выпускает облигации только после полной оплаты всех выпущенных акций на сумму не более 25% уставного капитала.

Проценты по облигациям выплачиваются либо периодически в течение срока, на который они выпущены, либо одновременно по истечении срока облигации.

Сберегательные сертификаты — письменные свидетельства кредитных учреждений о депонировании денежных средств; удостоверяют право владельца на получение по истечении срока суммы депозита и процентов по нему. Сберегательные сертификаты могут выдаваться как государственными, так и коммерческими банками.

Проценты по сертификатам выплачиваются только по истечении срока депозита.

Различают сберегательные сертификаты двух видов: именные и на предъявителя. Именные сертификаты купле-продаже не подлежат, а на предъявителя — подлежат обращению.

Вексель — ценная бумага, удостоверяющая безусловное обязательство векселедателя уплатить по наступлении срока определенную сумму векселедержателю (владельцу векселя).

Вексель является не только удобной формой расчета, но и видом коммерческого кредита, так как оплата по векселю происходит не сразу, а через определенное время, в течение которого сумма по векселю находится в распоряжении векселедателя.

Вексель является денежным долговым односторонним обязательством, в котором только векселедатель обязуется уплатить указанную в нем сумму.

6.2. ПОНЯТИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Согласно ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» к **финансовым вложениям** относят инвестиции организации в уставные капиталы и ценные бумаги других организаций, затраты на приобретение государственных ценных бумаг, суммы предоставленных займов другим организациям.

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
- переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов, прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью, в результате его обмена, использовании при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости).

К финансовым вложениям организации не относятся:

- собственные акции, выкупленные акционерным обществом у аукционеров для последующей перепродажи или аннулирования;
- векселя, выданные организацией (продавцу) при расчетах за проданные товары продукцию, выполненные работы, оказанные услуги;
- драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности;

- вложения организации в недвижимое имущество, имеющее материально-вещественную форму, представляемые организацией за плату во временное пользование с целью получения дохода.

Финансовые вложения классифицируют по различным признакам:

- связи с уставным капиталом;
- формам собственности;
- срокам, на которые они произведены.

По формам собственности различают государственные и негосударственные ценные бумаги.

В зависимости от срока, на который они произведены, подразделяются на:

- долгосрочные, когда срок их погашения превышает 1 год;
- краткосрочные, когда срок их погашения не превышает 1 года.

6.3. ОЦЕНКА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Согласно п. 9 ПБУ 19/02 первоначальная стоимость финансовых вложений равна сумме фактических затрат организации без НДС и других возмещаемых налогов. К ним относят суммы, выплаченные предприятием продавцу и посреднику, стоимость информационных и консультационных услуг и др.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, может изменяться.

В зависимости от того, изменяется или нет первоначальная стоимость, финансовые вложения делят на две группы:

- вложения, по которым определяется рыночная стоимость;
- вложения, по которым рыночная стоимость не определяется.

К первой группе относят акции или облигации, которые продаются и покупаются на бирже, то есть котируются на бирже. Эти финансовые вложения отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного периода по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Эту корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально.

Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится у коммерческой организации на финансовые результаты в составе операционных доходов или расходов. В бухгалтерском учете результаты переоценки отражаются записями:

- при увеличении рыночной цены: Д-т 58 К-т 91/1;
- при снижении рыночной цены: Д-т 91/2 К-т 58;

Если на отчетную дату по каким-либо причинам организация не может определить текущую рыночную стоимость, то финансовые вложения отражаются по их последней оценке (п. 24 ПБУ 19/02).

Пример

В январе 2007 г. ООО «Триада» приобрело на бирже акции на сумму 150 000 руб.

Сделаны бухгалтерские записи:

Д-т 58 К-т 76 150 000 руб. — куплены акции;

Д-т 76 К-т 51 150 000 руб. — оплачена задолженность по приобретенным акциям.

В феврале 2007 г. рыночная стоимость акций выросла, и на 28 февраля она составила 155 000 руб.

Будет сделана бухгалтерская запись:

Д-т 58 К-т 91/1 5000 руб. (155 000 - 150 000) — скорректирована стоимость акций.

Вторая группа — финансовые вложения, по которым рыночная стоимость не определяется, показываются в бухгалтерском учете по их первоначальной стоимости (п. 21 ПБУ 19/02). По долговым ценным бумагам (облигациям, векселям), которые не котируются на бирже, разницу между первоначальной и номинальной стоимостью можно списать на операционные доходы или расходы равномерно в течение срока их обращения.

При выбытии финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, применяют следующие способы оценки:

- по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета;
- по средней первоначальной стоимости;
- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

При выбытии финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется организацией исходя из последней оценки.

6.4. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Для учета наличия и движения инвестиций организации в государственные ценные бумаги, акции, облигации, в уставные капиталы других организаций, а также предоставленных другим организациям займов используют счет 58 «Финансовые вложения». Счет активный, сальдовый.

По дебету счета 58 отражают финансовые вложения, осуществленные организацией в корреспонденции:

Д-т 58 К-т 51, 52, 91, 90.

По кредиту счета 58 отражают погашение (выкуп) и продажу ценных бумаг в корреспонденции Д-т 91 К-т 58, а также возврат займов в корреспонденции Д-т 51, 52 К-т 58.

Для учета затрат по приобретению финансовых вложений используют либо отдельный субсчет к счету 58 «Финансовые вложения», либо субсчет к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 76/8 «Учет расчетов по приобретению ценных бумаг» с последующим оприходованием финансовых вложений непосредственно на счет 58 (при условии перехода права собственности на ценные бумаги).

При предварительной оплате расходов по приобретению ценных бумаг в учете делают записи:

- Д-т 76 субсчет «Авансы выданные» К-т 51 — на сумму перечисленного аванса;
- Д-т 58 К-т 76 субсчет «Авансы выданные» — оприходованные ценные бумаги.

При получении ценных бумаг по договору простого товарищества — Д-т 58 К-т 80.

При безвозмездном поступлении ценных бумаг на их рыночную стоимость делают запись Д-т 58 К-т 98/2.

Курсовая разница от дооценки ценных бумаг в связи с изменением курса валюты отражается в виде Д-т 58 К-т 91/1.

К счету 58 могут быть открыты следующие субсчета:

- 58/1 «Паи и акции»,
- 58/2 «Долговые ценные бумаги»,
- 58/3 «Предоставленные займы»,
- 58/4 «Вклады по договору простого товарищества».

Аналитический учет финансовых вложений ведут по видам вложений (паи, акции, облигации) и объектам, в которые осуществлены эти вложения (организациям-продавцам ЦБ, организациям-заемщикам).

При использовании журнально-ордерной формы учета записи по кредиту счета 58 производят в журналах-ордерах № 8, 2 и в ведомости № 7. Дебетовые записи отражают в журналах-ордерах № 2, 2/1, 8, в корреспонденции: Д-т 58 К-т 51, 52, 76.

Все ценные бумаги, которые хранятся на предприятии, должны регистрироваться в книге ценных бумаг. Книга должна быть пронумерована, прошнурована, скреплена печатью и подписями руководителя и главного бухгалтера.

6.4.1. УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ В УСТАВНЫЕ КАПИТАЛЫ ДРУГИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Финансовые вложения в уставный капитал (акции) представляют собой сумму активов, инвестированных в имущество другой организации для обеспечения ее уставной деятельности. Внести вклад в уставный капитал АО можно только путем приобретения его акций. В оплату акций можно перечислить деньги либо передать имущество.

Вклады в уставные капиталы акционерных обществ ведут на счете 58, субсчет 1 «Паи и акции» и отражают по дебету счета 58 в корреспонденции со счетами денежных средств и счетов, на которых итываются ценности, подлежащие передаче в счет этих вложений:

Д-т 58/1 К-т 51, 52, 90, 91.

При этом переданные объекты оценивают по договорной стоимости (на основе реальных рыночных цен) — по кредиту счетов 90 и по дебету этих счетов — по остаточной стоимости (для основных средств и НМА) и по фактической себестоимости (для товаров и готовой продукции).

Разница дебетового и кредитового оборотов счетов 90 и 91 обозначает первичный финансовый результат вложений в акции.

Если вклад в уставный капитал другой организации осуществляется имуществом, то у передающей стороны будут сделаны следующие записи:

- Д-т 76 К-т 90, 91/1 — на сумму вклада в соответствии с учредительным договором;

- Д-т 90 К-т 43, 41 — на фактическую себестоимость списанной готовой продукции, товара;
- Д-т 02 К-т 01 — на сумму начисленной амортизации переданного объекту;
- Д-т 91/2 К-т 01 — на остаточную стоимость переданного объекта;
- Д-т 58/1 К-т 76 — отражено оприходование вклада в уставный капитал;
- Д-т 91/9 К-т 99 (Д-т 99 К-т 91/9) — отражен финансовый результат от вклада в уставный капитал.

Начисление доходов на вклады в уставные капиталы держатели акций отражают проводкой: Д-т 76 К-т 91/1.

При поступлении дивидендов делают проводку:

Д-т 51, 52 К-т 76.

Основные средства могут передаваться в счет вклада в уставный капитал других организаций без уступки права собственности на них. В этом случае переданные основные средства остаются на балансе организации-инвестора и учитываются обособленно. На счете 58 переданные основные средства в этом случае не отражаются, и ежемесячно на начисленную амортизацию по ним делают проводку:

Д-т 91/2 К-т 02.

Доходы от долевого участия в других организациях, дивидендов, процентов по акциям и облигациям, выпущенным на территории России, облагаются налогом. Налог удерживается у истоков выплаты дохода. В связи с этим объявленные суммы дохода, дивидендов, процентов при наличии следует уменьшить на сумму налога. Организация может получить доходы от долевого участия в других организациях в форме продукции (работ, услуг) этих организаций. В этом случае делают следующие бухгалтерские записи: Д-т 76 К-т 91/1 — на сумму начисленных дивидендов, Д-т 08, 10 К-т 76 — на сумму поступивших ценностей.

Если организация, чьи акции (доли) имеет предприятие, ликвидирована, следует сделать проводки:

- Д-т 91/2 К-т 58/1 — списана учетная стоимость акций (доли) в уставном капитале ликвидированной организации;
- Д-т 01 (10, 41, 51, ...) К-т 91/1 — получены имущество и денежные средства, оставшиеся после ликвидации и распределенные в пользу нашей организации;
- Д-т 91/9 К-т 99 (Д-т 99 К-т 91/9) — финансовый результат от списания акций в уставном капитале.

Пример 1

ОАО «Лотос» внесло учредительный взнос в совместное англо-российское предприятие в сумме 250 000 рублей

Будет сделана следующая запись: Д-т 58 К-т 51 — 250 000 руб

Пример 2

Переданы в счет вклада в уставный капитал другой организации-

- основные средства по согласованной стоимости (исходя из реальных рыночных цен) на сумму 40 000 руб.;
- денежные средства — 30 000 руб

По итогам работы за год начислены дивиденды в сумме 12 000 руб.

Отражение операций в учете:

1) На сумму внесенных денежных средств и основных средств в счет вклада в уставный капитал:

Д-т 58 К-т 91/1—40 000 руб.,

Д-т 58 К-т 51 — 30 000 руб.

2) Начисление доходов:

Д-т 76 К-т 91/1 — 12 000 руб.

3) Поступление доходов

Д-т 51 К-т 76— 12 000 руб.

6.4.2. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ В ЗАЙМЫ

Предоставленные другим организациям займы учитывают на счете 58, субсчет 3 «Предоставленные займы».

По дебету счета 58/3 отражают суммы предоставленных займов с кредита счетов денежных средств проводкой: Д-т 58/3 К-т 51, 52.

По кредиту счета 58/3 отражают суммы возвращенных займов Д-т 51, 52 К-т 58/3. Начисление дивидендов (процентов) по предоставленным займам отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При поступлении процентов делают проводку: Д-т 51 К-т 76.

Уплата процентов по предоставленным заемным средствам заимодавцев, не являющихся кредитным учреждением, должна производиться заемщиком только за счет собственных средств (за счет чистой прибыли).

Доходы, полученные от систематического оказания услуг по передаче в заем финансовых ресурсов при отсутствии лицензии на осуществление кредитных операций, подлежат обложению НДС, что вытекает из п. 3 ст. 149 НК РФ.

Выдача займов может производиться и неденежными средствами.

Стоимость передаваемого имущества может быть указана прямо в договоре (по балансовой, рыночной, согласованной).

После возврата товара заемщиком заимодавец вправе будет принять к зачету НДС на основании счета-фактуры, полученного от заемщика.

Учет у заимодавца

1. Выдача займа:

- Д-т 58/3 К-т 91, 90 — передано имущество по договору займа;
- Д-т 91, 90 К-т 68 - начислен НДС;
- Д-т 91/2, 90 К-т 10, 41 — списана стоимость передаваемого имущества;

Д-т 76 К-т 91, 90 — на сумму начисленных процентов по займу.

2. Возврат займа:

- Д-т 10, 41 К-т 58/3 — получено имущество;
- Д-т 19 К-т 58/3 — учтен НДС по стоимости имущества;
- Д-т 68 К-т 19 — НДС принят к зачету.

Если заемщик не возвращает в срок сумму займа, то ему предъявляют штрафные санкции и делают запись по дебету счета 76, субсчет 2 «Расчеты по претензиям» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Для целей налогообложения сумму причитающихся штрафных санкций включают в состав внереализационных доходов только по мере их признания заемщиком или присуждения арбитражным судом.

Пример

Предприятие предоставило заем ООО «Кентавр» в сумме 500 000 руб. под 25% годовых сроком на 1 год.

Бухгалтерские записи у заимодавца будут следующие:

1. На сумму предоставленного займа:

Д-т 58-3 К-т 51 — 500 000 руб.

2. Начислены проценты по займу:

Д-т 76 К-т 91/1 500 000 × 25 : 100 = 125 000 руб.

3. Возвращена сумма займа: Д-т 51 К-т 58/3 — 500 000 руб.

4. Получены проценты по займу: Д-т 51 К-т 76 — 125 000 руб.

6.5. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРИОБРЕТЕНИЕ ОБЛИГАЦИЙ

Облигации относят к долговым ценным бумагам и учет их ведут на счете 58, субсчете 2 «Долговые ценные бумаги». Затраты организации на покупку облигаций и других аналогичных ценных бумаг

часто не совпадают с их номинальной стоимостью. В этих случаях возникает разница между фактическими затратами (продажной стоимостью) и номинальной стоимостью.

Согласно п. 22 ПБУ 19/02 по долговым бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, разница между суммой фактических затрат на приобретение облигаций и их номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно относится на прочие доходы (расходы) по мере начисления дохода, причитающегося по ним.

Если фактическая стоимость облигаций больше номинальной, тогда разницу относят на расходы проводкой Д-т 91/2 К-т 58/2. Если стоимость приобретения меньше их номинальной, тогда относят на доходы организации Д-т 58/2 К-т 91/1. Таким образом, к моменту погашения фактическая стоимость облигаций достигает номинальной.

Пример 1

Организация приобрела облигации за 40 000 руб., номинальная их стоимость — 34 000 руб. Срок погашения облигации — 2 года. Годовой процент дохода — 30%.

В бухгалтерском учете эти операции будут отражены следующими проводками:

- 1) на первоначальную стоимость при постановке на учет:
Д-т 58/2 К-т 76 — 40 000 руб.,
 - 2) оплата облигаций: Д-т 76 К-т 51 — 40 000 руб.;
 - 3) на сумму начисленного годового дохода
Д-т 76 К-т 91/1 — 10 200 руб. (34 000 × 30 : 100).
 - 4) разница между фактической и номинальной стоимостью:
40 000 - 34 000 = 6000 руб.
- Эта разница должна быть погашена за 2 года.
Д-т 91/2 К-т 58 6000 руб : 2 = 3000 руб.
- б) поступление дохода на расчетный счет
Д-т 51 К-т 76 — 10 200 руб.

Пример 2

В январе 2007 г. ОАО «Клеопатра» приобрело облигацию эмитента А номиналом 100 000 руб. за 97 000 руб. (проспектом эмиссии предусмотрено ежегодное начисление дохода в размере 20 000 руб. в течение трех лет одновременно с погашением облигации).

В то же время приобретен вексель ОАО «Моторс» номиналом 50 000 руб. за 55 000 руб. (по нему предусмотрено начисление годового дохода в размере 10 000 руб. в течение двух лет одновременно с погашением векселя).

По облигации и векселю не определяется текущая рыночная стоимость.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи:

Б январе 2007 г.

- 1) Д-т 58 К-т 76 97 000 руб. — отражена первоначальная стоимость приобретенной облигации;
- 2) Д-т 58 К-т 76 55 000 руб. — отражена первоначальная стоимость приобретенного векселя;
- 3) Д-т 76 К-т 51 152 000 руб. — перечислена оплата за облигацию и вексель;
- 4) 31 декабря 2007 г. отражена причитающаяся сумма дохода по облигации Д-т 76 К-т 91/1 20 000 руб.
- 5) Часть разницы между первоначальной и номинальной стоимостью облигаций списывается на финансовые результаты:
1000 руб. $[(100\ 000 - 97\ 000) : 3]$ Д-т 58 К-т 91/1.
- 6) Начислен доход по векселю:
Д-т 76 К-т 91/1 10 000 руб.
- 7) Погашена часть разницы между первоначальной и номинальной стоимостью векселя (запись сделана 31 декабря):
Д-т 91/2 К-т 58 2500 руб. $[(55\ 000 - 50\ 000) : 2]$.

6.6. УЧЕТ ВЫБИТИЯ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Финансовые вложения могут быть проданы, погашены, переданы безвозмездно или в виде вкладов в уставный капитал других организаций, а также по договору простого товарищества.

Учет продажи ценных бумаг на фондовых биржах и иным путем ведут на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

По дебету этого счета записывают величину фактической балансовой стоимости ценных бумаг в корреспонденции: Д-т 91/2 К-т 58.

По кредиту отражают выручку от продажи в корреспонденции: Д-т 62, 51 К-т 91/1.

Финансовый результат от продажи ценных бумаг определяют на счете 91 путем сопоставления оборотов и разницу списывают на счет 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции:

- прибыль: Д-т 91/9 К-т 99,
- убытки: Д-т 99 К-т 91/9.

Поступление дивидендов и процентов по операциям, связанным с финансовыми вложениями, отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы»: Д-т 51 К-т 91/1.

Пример

Брокерская контора приобрела на фондовой бирже акции АО «Комфорт» 30 шт. на сумму 60 000 руб. с целью их последующей продажи.

Бухгалтерские записи следующие:

1) операции по приобретению:

Д-т 58 К-т 76 — 60 000 руб.;

Д-т 76 К-т 51 — 60 000 руб.;

2) поступила выручка от продажи по отпускной цене:

Д-т 51 К-т 91/1 — 85 000 руб.;

3) списывается балансовая стоимость проданных акций:

Д-т 91/2 К-т 58 — 60 000 руб.;

4) прибыль от продажи составит

$(85\ 000 - 60\ 000) = 25\ 000$ руб. — Д-т 91/9 К-т 99.

6.7. УЧЕТ РЕЗЕРВА ПОД ОБЕСЦЕНЕНИЕ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

В пункте 37 ПБУ 19/02 установлено, что обесценение финансовых вложений — это устойчивое существенное снижение их стоимости ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности. Это относится только к финансовым вложениям, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость. В пункте 38 ПБУ 19/02 установлено, что организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной и расчетной стоимостью таких финансовых вложений.

Создавать резерв нужно в том случае, если устойчиво снижается стоимость финансовых вложений. Устойчивое снижение стоимости равно разнице между учетной стоимостью и расчетной. Учетная стоимость — это цена, по которой финансовое вложение отражено в бухгалтерском учете. Расчетная стоимость — цена, которую организация предполагает получить за актив в данный момент.

Снижение стоимости финансовых вложений считается устойчивым, если одновременно выполняются следующие условия:

- на две предыдущие отчетные даты учетная стоимость вложений значительно выше их расчетной стоимости;
- в течение года расчетная стоимость только снижалась;
- отсутствуют данные о том, что расчетная стоимость в будущем может расти.

Чтобы создать резерв под обесценение финансовых вложений, организация не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря должна провести проверку, в ходе которой устанавливают, имеются ли условия устойчивого снижения стоимости активов. И тогда на выявленную разницу между учетной и расчетной стоимостью предприятие создает резерв. Учет резерва под обесценение финансовых вложений ведут на пассивном счете 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений». Счет пассивный. В бухгалтерской отчетности резерв отдельно не показывают. Сумму резерва относят на операционные расходы: Д-т 91 К-т 59.

Пример 1

По состоянию на 31 декабря 2006 г. ООО «Тайфун» проверило свои финансовые вложения. В ходе проверки установлено устойчивое снижение их стоимости. Размер снижения равен 40 000 руб. На эту сумму ООО «Тайфун» создало резерв под обесценение финансовых вложений.

В бухгалтерском учете будет сделана запись: Д-т 91/2 К-т 59.

Если в дальнейшем расчетная цена вложений, по которым уже создан резерв, будет повышаться или понижаться, то на эти отклонения следует скорректировать данный резерв. Если же такой актив продают, то организации надо восстановить суммы ранее созданного резерва. При этом увеличивается операционный доход.

Пример 2

Допустим, что в январе 2007 г. ООО «Тайфун» продало финансовые вложения, по которым ранее был создан резерв. Таким образом, в январе 2007 г. в учете ООО «Тайфун» будет сделана запись:

Д-т 59 К-т 91/1 40 000 руб. — восстановлен ранее созданный резерв.

6.8. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

При инвентаризации финансовых вложений проверяют фактические вложения в ценные бумаги и в уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другими организациями займы.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливают:

- правильность оформления ценных бумаг;
- реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;
- сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);

- своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

При хранении ценных бумаг в организациях их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств. Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков гашения и общей суммы. Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии организации.

Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специальные организации (банк-депозитарий, т. е. специализированное хранилище ценных бумаг), заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок этих специальных организаций.

Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, а также предоставленные займы при инвентаризации должны быть подтверждены документами.

**} Вопросы для самоконтроля*

- ---
1. *Дать определение ценной бумаги.*
 2. *Что относят к ценным бумагам ?*
 3. *Что понимают под обращением ценных бумаг?*
 4. *Дать определение акции, облигации, векселя.*
 5. *Дать определение сберегательного сертификата.*
 6. *Что относят к финансовым вложениям ?*
 7. *По какой стоимости оценивают ценные бумаги ?*
 8. *На каком счете учитывают долгосрочные финансовые вложения ?*
 9. *Какими проводками отражают финансовые вложения:*
 - а) *в уставные капиталы других организаций;*
 - б) *на приобретение акций других организаций;*
 - в) *на приобретение облигаций ?*
 10. *Какими проводками отражают продажу ценных бумаг?*
 11. *Для чего создают резерв под обесценение финансовых вложений ?*
 12. *Как отражают в учете операции по образованию и использованию резерва под обесценение финансовых вложений ?*

ПРИЛОЖЕНИЕ К ГЛАВЕ 6

ВЕКСЕЛЬ № 08

(перевод со сроком платежа)
во столько то времени от предъявления)

г Санкт-Петербург « 24 » сентября 200 г

Вексель на 40000 рублей
(сумма)Векселедатель ИИН 7847697890, ТОО "Ваш дом"
наименование юридического/физического лица

предлагает ИИН 7812043850, АОЗТ "Керамика"

наименование плательщика юридического/физического лица,
195160, г Санкт-Петербурге, Среднеохтинский пр., д 48

юридический адрес/место жительства плательщика)

р/счет № 40702810000000000182 в банке Кредобанке
(номер счета цифрами) (наименование банка)г Санкт-Петербурга на кор/счете № 3010181000000000112
(номер счета цифрами)БИК 044161002, уплатить в течение 10 (десяти) календарных дней от предъявления
настоящего векселя в г Санкт-Петербурге 40 000 (Сорок тысяч) рублей
(место платежа) (сумма цифрами)в рублях ИИН 7845342500
(валюта платежа) (наименование того, кому

и прописью) АООТ "Строитель"

или по приказу кого совершается платеж)

На вексельную сумму начисляются проценты из расчета 120 процентов годовых
с « 01 » декабря 200 г

Срок акцепта 5 (пять) дней от составления векселя

Подпись векселедателя Первая подпись Фамилия, имя, отчество
(руководитель, (полностью)
главный бухгалтер) Вторая подпись

М П

Как авалист за ИИН 7812043850, АОЗТ "Керамика", 195160, С-Пб, Среднеохтинский пр., д 48
(наименование и адрес организации за чей счет дан)

ИИН 7825364810, АОЗТ "Сфера"

(наименование организации, давшей аваль)

24 сентября 200 г
(дата)Руководитель организации Первая подпись Фамилия, имя, отчество
(полностью)
Главный бухгалтер Вторая подпись Фамилия, имя, отчество
(полностью)

М П

АКЦЕПТОВАН

28 сентября 200 г
(дата)ИИН 7812043850, АОЗТ "Керамика"
(наименование организации)Руководитель организации Первая подпись Фамилия, имя, отчество
(полностью)
Главный бухгалтер Вторая подпись Фамилия, имя, отчество
(полностью)

М П

Глава 7

УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

7.1. ЗАДАЧИ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Производственные запасы — часть имущества:

- используемая при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, предназначенных для продажи;
- используемая для управленческих нужд организации.

Производственные запасы, являясь предметами труда, обеспечивают вместе со средствами труда и рабочей силой производственный процесс предприятия, в котором они используются однократно. Они целиком потребляются в каждом производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции.

В зависимости от роли, которую играют разнообразные производственные запасы в процессе производства, их подразделяют на следующие группы:

- сырье и основные материалы;
- вспомогательные материалы;
- покупные полуфабрикаты;
- отходы производства;
- топливо;
- тара и тарные материалы;
- запасные части;
- инвентарь и хозяйственные принадлежности.

Основные задачи учета производственных запасов:

- правильное и своевременное документальное оформление всех операций по движению материальных ценностей;
- контроль за поступлением и заготовлением материальных ценностей;
- контроль за сохранностью материальных ценностей в местах их хранения и на всех стадиях обработки;
- систематический контроль за выявлением излишних и неиспользуемых материалов, их продаж;
- своевременное осуществление расчетов с поставщиками материалов.

7.2. ОЦЕНКА МАТЕРИАЛОВ В УЧЕТЕ

Для правильной организации учета материально-производственных запасов на предприятиях разрабатывается номенклатура — ценник. *Номенклатура* — систематизированный перечень наименований материалов, запасных частей, топлива и других, используемых на данном предприятии. Каждому наименованию материалов присваивают числовое обозначение — номенклатурный номер.

В номенклатуре-ценнике указываются учетная цена и единица измерения материалов.

Согласно ПБУ 5/01 материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, включающей в себя суммы фактических затрат, связанных с их приобретением и доставкой.

К фактическим затратам на приобретение материально-производственных запасов (МПЗ) относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением МПЗ;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением МПЗ;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены МПЗ;
- затраты по заготовке и доставке МПЗ до места их использования, включая расходы по страхованию;

- затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации, затраты за услуги транспорта по доставке МПЗ до места их использования, если они не включены в цену МПЗ, установленную договором;
- затраты по доведению МПЗ до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением МПЗ.

Фактическая себестоимость МПЗ при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов.

Фактическая себестоимость МПЗ, внесенных учредителями в счет вклада в уставный (складочный) капитал, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств или другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Фактическую себестоимость материалов можно рассчитать только по окончании месяца, когда бухгалтерия будет иметь слагаемые этой себестоимости (платежные документы поставщиков материалов, за перевозку, погрузочно-разгрузочные работы и прочие расходы).

Движение материалов происходит в организации ежедневно, и документы на приход и расход должны оформляться своевременно. Большинство организаций ведут текущий учет по *твердым учетным ценам*. Ими могут быть плановые либо средние покупные цены.

В случае использования в текущем учете покупных (договорных) цен по окончании месяца рассчитывают суммы и процент транспортно-заготовительных расходов для доведения их до фактической себестоимости.

При использовании плановых цен ежемесячно рассчитывают суммы и проценты отклонений фактической себестоимости от плановой.

Организация при выборе учетной политики на предстоящий год может предусмотреть один из следующих методов оценки материалов, списываемых на производство:

- по средней (средневзвешенной) себестоимости;
- по себестоимости первых по времени закупок (метод ФИФО);

- по себестоимости последних по времени закупок (метод ЛИФО).

Средняя себестоимость определяется по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей стоимости вида (группы) запасов на их количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества 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 ценам последних по времени закупок, наиболее близко совпадающих с текущей рыночной стоимостью.

При методе ЛИФО применяют другое правило: последняя партия на приход — первая в расход. То есть первыми списывают в расход материалы по цене последней поставки, затем предпоследней и т. д.

При методе ЛИФО себестоимость продукции будет приближаться к рыночной стоимости.

Пример

Оценка материалов по методам ФИФО и ЛИФО

Показатели	Кол-во ед., кг	Цена за ед-цу, руб.	Сумма, руб.
1	2	3	4
1 Остаток материалов на начало месяца	30	15	450
2 Поступили материалы в течение месяца			
первая партия	40	18	720
вторая партия	20	20	400
третья партия	80	25	2 000
ТЮКИШИЙ Ш" > ^ тге, # ж			-3120-
3 Расход материалов за месяц (150 кг)			
а) списание по методу ФИФО	30	15	450
	40	18	720

Окончание табл.

1	2	3	4
	20	20	400
	60	25	1 500
ШШШШШТ за ИТТШШ^			
б) списание по методу ЛИФО	80	25	2 000
	20	20	400
	40	18	720
	10	15	150
ИтойЯШШдг-?*?" = У ? Й ? К-.-:'<\$?*?*.**-.-.г. ' 15<К		-***.J.'~ЩЕ.'	327И
4. Остаток материалов на конец месяца			
а) по методу ФИФО	20	25	500
б) по методу ЛИФО	20	15	300

Расчет средневзвешенной себестоимости единицы материала (исходные данные из таблицы)

1. Определяем стоимость материала данного вида, находящегося в обороте предприятия

$$450 + 3 \cdot 120 = 3 \cdot 570 \text{ (руб.)}$$

2. Определяем количество материала, находящегося в обороте предприятия:

$$30 + 140 = 170 \text{ кг.}$$

3. Определяем среднюю фактическую себестоимость единицы материала”

$$3 \cdot 570 : 170 = 21 \text{ руб.}$$

4. Фактическая себестоимость израсходованного материала

$$21 \text{ руб.} \times 150 \text{ кг} = 3 \cdot 150 \text{ руб}$$

Остаток на конец месяца: 20 кг по цене 21 руб. на сумму 420 руб.

7.3. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ДВИЖЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ

Для учета движения материалов используется типовая документация.

Поступление материалов на склад оформляют следующими документами:

- приходный ордер (ф. М-4);
- акт о приемке материалов (ф. М-7).

При поступлении материалов от поставщиков заведующий складом проверяет соответствие их фактического количества данным документам поставщика и, если расхождений нет, выписывает «приход-

ный ордер» на все количество поступившего груза в одном экземпляре в день поступления материалов.

Акт о приемке материалов применяется для оформления поступивших материальных ценностей без платежных документов (неотфактурованные поставки) и в случае расхождений (количественных и качественных) с данными сопроводительных документов поставщика.

Акт составляется комиссией с обязательным участием представителя поставщика или представителя незаинтересованной организации.

Акт составляется в двух экземплярах: первый передается в бухгалтерию предприятия как основание для бухгалтерских записей на счетах и расчета суммы недостачи или излишков; второй передается в отдел маркетинга для предъявления претензии поставщику.

Если перевозку материалов осуществляют автотранспортом, то в качестве первичного документа применяют «товарно-транспортную накладную», которую выписывает грузоотправитель в четырех экземплярах:

- первый служит основанием для списания материалов у грузоотправителя;
- второй — для оприходования материала получателем;
- третий — для расчетов с автотранспортной организацией;
- четвертый — для учета транспортной работы и прилагается к путевому листу.

Товарно-транспортную накладную применяют в качестве приходного документа у покупателя в случае отсутствия расхождения количества поступившего груза с данными накладной. При наличии расхождения приемку материалов оформляют актом о приемке материалов.

Поступление на склад отходов производства, а также внутреннее перемещение оформляют требованием-накладной (ф. М-П), которую выписывают в двух экземплярах цехи-сдатчики.

Материалы, полученные от разборки и демонтажа зданий и сооружений, приходят на основании акта об оприходовании материальных ценностей.

Подотчетные лица приобретают материалы на предприятиях торговли, у других предприятий и кооперативов, у населения за наличные деньги. Документом, подтверждающим стоимость приобретенных материалов, является товарный счет или акт (справка), составляемый подотчетным лицом, в котором он излагает содержание хозяйственной

операции с указанием даты, места покупки, наименования, количества материалов и цены, а также данных паспорта продавца.

Акт (справку) прилагают к авансовому отчету подотчетного лица.

Расход материала со склада на производственные и хозяйственные нужды оформляют следующими документами:

- лимитно-заборной картой (ф. М-8);
- требованием-накладной на отпуск материалов (ф. М-П);
- накладной на отпуск материалов на сторону (ф. М-15).

Лимитно-заборная карта выписывается отделом маркетинга на один или несколько видов материалов, относящихся к определенному производственному заказу, в двух экземплярах. Один экземпляр передают на склад, другой в цех — получателю. Кладовщик записывает количество отпущенного материала в обеих картах, и сразу определяется остаток лимита. Расчет потребности необходимых видов материала для выполнения программы осуществляет планово-производственный отдел.

Лимитно-заборные карты используют при постоянном, систематическом отпуске материалов.

Для оформления однократного отпуска материалов на хозяйственные нужды используют требования-накладные на отпуск материалов. Их выписывают в двух экземплярах, один передается цеху-получателю, другой — складу.

Отпуск материалов сторонним организациям оформляют накладной на отпуск материалов на сторону. Ее выписывает отдел сбыта в двух экземплярах на основании договоров. Один экземпляр остается на складе, другой передается получателю. При перевозке материалов автотранспортом выписывается товарно-транспортная накладная.

7.4. УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ НА СКЛАДЕ

Порядок учета материально-производственных запасов на складе и в бухгалтерии зависит от метода их учета.

Существуют следующие методы учета производственных запасов:

- количественно-суммовой;
- с помощью отчетов материально ответственных лиц;
- оперативно-бухгалтерский (сальдовый).

Наиболее прогрессивным и рациональным методом учета материалов является оперативно-бухгалтерский. Он предполагает веде-

ние на складах только количественно-сортового учета движения материалов и осуществляется в карточках учета материалов (ф. М-17). Карточки открывает бухгалтерия на каждый номенклатурный номер материала и под расписку передает их заведующему складом.

По мере поступления на склад материалов кладовщик выписывает приходный ордер и регистрирует его в карточке учета материалов в графе «Приход».

На основании расходных документов (лимитно-заборных карт, требований) в карточке регистрируется расход материала.

В карточке после каждой записи выводится остаток.

Кладовщик в установленные графиком сроки сдает в бухгалтерию первичные документы и составляет реестры сдачи документов на приход и расход материалов (ф. М-13) с указанием количества документов, их номеров и групп материалов, к которым они относятся.

По состоянию на первое число каждого месяца материально ответственное лицо переносит количественные остатки из карточек в ведомость учета остатков материалов (ф. М-14).

Типовая форма № М-14

Ведомость учета остатков материалов на складе за 200_г.

Материальноответственноелицо _____

№ п/п	Материалы	Номенклатурный номер	Ед. измерения	Цена, руб. коп	Остаток на 1 января		Остаток на 1 февраля	
					Кол-во	Сумма	Кол-во	Сумма
Всего по складу								

Типовая форма № М-13

Реестр № _____ сдачи документов по приходу за 14–16 января 200_г. по складу _____

Номер группы материала или номенклатурный номер	Количество документов	Номера первичных документов	Сумма, руб.
102	10	121–123 310–316	7 000 12 000 19 000

Всего: принято 10 (десять) документов (цифрами, прописью).

17 января 200_г. Сдал кладовщик _____ Принял _____
(подпись) (подпись)

Эта ведомость открывается бухгалтерией на год по каждому складу. Хранится она в бухгалтерии и выдается кладовщику за день до окончания месяца.

Работник бухгалтерии проверяет правильность произведенных кладовщиком записей в карточках учета материалов и подтверждает их своей подписью на карточках.

Основные принципы оперативно-бухгалтерского метода следующие:

- оперативность и бухгалтерская достоверность количественного учета на складе при помощи карточек учета материалов, которые ведутся материально ответственными лицами;
- систематический контроль работниками бухгалтерии непосредственно на складе за правильным и своевременным документированием операций по движению материалов и ведением складского учета материалов; предоставление бухгалтерам права проверки соответствия фактических остатков материалов данным текущего складского учета;
- осуществление бухгалтерией учета движения материалов только в денежном выражении по учетным ценам и по фактической себестоимости в разрезе групп материалов и мест их хранения, а при наличии вычислительной установки — также в разрезе номенклатурных номеров;
- систематическое подтверждение (взаимосверка) данных складского и бухгалтерского учета путем сопоставления остатков материалов по данным складского (количественного) учета, оцененных по принятым учетным ценам, с остатками материалов по данным бухгалтерского учета.

7.5. СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ

Синтетический учет наличия и движения материальных ресурсов ведут 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:
 Д-т 10 К-т 60 — на покупную стоимость,
 Д-т 19 К-т 60 — на сумму НДС;
- от учредителей в счет вклада в уставный капитал:
 Д-т 10 К-т 75/1 — на согласованную стоимость;
- безвозмездно от других организаций:
 Д-т 10 К-т 98, субсчет «Безвозмездное поступление» — на рыночную стоимость;
- отходы от брака:
 Д-т 10 К-т 28;
- отходы от ликвидации основных средств:
 Д-т 10 К-т 91.

Отпуск материалов со склада производится на различные цели и отражается следующими проводками:

- на изготовление продукции:
 Д-т 20,23 К-т 10;
- на строительство объектов основных средств:
 Д-т 08 К-т 10;
- на ремонт основных средств:
 Д-т 25,26 К-т 10;
- продажа на сторону.

Учет продажи материалов ведут на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Счет активно-пассивный, сальдо не имеет, операционно-результативный.

По дебету счета 91 отражается:

- фактическая себестоимость реализованных материалов:
 Д-т 91/2 К-т 10;
- сумма НДС, начисленная на реализованные материалы:
 Д-т 91/2 К-т 68;
- расходы на продажу материалов:
 Д-т 91/2 К-т 70, 69, 76.

По кредиту отражается:

- выручка от продажи по отпускным ценам, включая НДС:
 Д-т 51, 62 К-т 91/1.

Сопоставлением оборотов на счете 91 определяют финансовый результат от продажи.

Если оборот дебетовый больше оборота кредитового (сальдо дебетовое) — получим убыток и его списывают на счет 99 «Прибыли и убытки» проводкой: Д-т 99 К-т 91/9.

Если оборот дебетовый меньше оборота кредитового (сальдо кредитовое) — получим прибыль и ее списывают проводкой:

Д-т 91/9 К-т 99.

Счет 10 имеет 11 субсчетов:

10/1 «Сырье и материалы»,

10/2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»,

10/3 «Топливо»,

10/4 «Тара и тарные материалы»,

10/5 «Запасные части»,

10/6 «Прочие материалы»,

10/7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»,

10/8 «Строительные материалы»,

10/9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности».

10/10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе».

10/11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Оприходование спецодежды и спецоснастки в учете отражается проводкой:

- Д-т 10 субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»
К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- Д-т 19 К-т 60 - учтен НДС.

При передаче указанных ценностей в эксплуатацию делают в учете запись:

- Д-т 10/11 К-т 10/10.
- Д-т 20 К-т 10/11.

Организации, занятые производством сельскохозяйственной продукции, могут открывать к счету 10 отдельные субсчета для учета семян, кормов, ядохимикатов, минеральных удобрений.

Фактическую себестоимость израсходованных материалов записывают в журналах-ордерах 10, 10/1 в корреспонденции:

Д-т 20, 23, 25, 26, 08, 91, 90 К-т 10.

В зависимости от принятой организацией учетной политики поступление материалов может быть отражено с использованием сче-

та 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». В этом случае все затраты, связанные с приобретением материалов, на основании поступивших в организацию расчетных документов поставщиков записывают по дебету счета 15 и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.:

Д-т15К-т60, 76, 71.

Оприходование материалов, фактически поступивших на склад, отражается записью: Д-т 10 К-т 15 по учетным ценам.

Разница между фактической себестоимостью приобретения и стоимостью поступивших материалов по учетным ценам списывается со счета 15 на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»:

Д-т 16 К-т 15.

Остаток на счете 15 на конец месяца показывает наличие материалов в пути.

Использовать счет 15 для учета заготовительных операций или вести его сразу на счете 10 «Материалы» — решает само предприятие при выборе учетной политики на предстоящий год.

7.6. УЧЕТ ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТОВИТЕЛЬНЫХ РАСХОДОВ

Транспортно-заготовительные расходы входят в фактическую себестоимость материалов. К ним относят расходы на приобретение материалов, кроме их покупной стоимости.

Ежемесячно бухгалтерия определяет сумму транспортно-заготовительных расходов, представляющую собой разницу между фактической себестоимостью материалов и стоимостью их по учетной цене.

Основанием для расчетов служат данные ведомости № 10 «Движение товарно-материальных ценностей».

Суммы транспортно-заготовительных расходов распределяются между израсходованными и оставшимися на складе материалами пропорционально стоимости материалов по учетным ценам. С этой целью определяют процент транспортно-заготовительных расходов, а затем умножают его на стоимость израсходованных материалов и оставшихся на складе.

Процент транспортно-заготовительных расходов определяют по формуле:

$$\% \text{ ТЗР} = \frac{\text{Сумма ТЗР на начало месяца} + \text{Сумма ТЗР по поступившим материалам за месяц}}{\text{УЦн} + \text{УЦп}} \times 100\%,$$

где УЦн — стоимость материалов на начало месяца по учетной цене; УЦп — стоимость поступивших в течение месяца материалов по учетной цене.

Транспортно-заготовительные работы учитывают на том же счете, что и материалы (счет 10), на отдельном субсчете (например, 10/ТЗР).

Суммы транспортно-заготовительных расходов на выбывшие, израсходованные ценности списываются на те же счета, что и израсходованные ценности по учетным ценам в корреспонденции:

Д-т 20, 25, 26, 28 К-т 10/ТЗР.

Если предприятие использует для учета операций по заготовлению материалов счет 15, то сумма отклонений фактической себестоимости от учетной цены учитывается на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» (Д-т 16 К-т 15).

Суммы отклонений, накопленные в дебете счета 16, списываются в установленном порядке в дебет производственных счетов:

Д-т 20, 25, 26, 28 К-т 16.

В таком же порядке производится расчет и учет доли отклонений фактической себестоимости от плановой цены материалов.

Пример расчета сумм и процента транспортно-заготовительных расходов материалов
Счет 10, субсчет 1

Содержание операций	Оценка материалов		ТЗР (отклонение)
	по учетным ценам	по фактической себестоимости	Фактическая себестоимость — учетная цена
1	2	3	4
Остаток на начало месяца	30 000	31 000	1 000
Поступило за отчетный месяц	26 750	28 120	1 370

Окончание табл.

1	2	3	4
Итого поступило с остатком	56 750	59 120	2 370
Процент транспортно-заготовительных расходов			$2\,370 \cdot 56\,750 \times 100 = 4\%$
Израсходовано в отчетном месяце:			
на изготовление продукции	19 600	$19\,600 + 784 = 20\,384$	$19\,600 \times 4\% = 784$
на ремонт здания цеха	8 270	$8\,270 + 331 = 8\,601$	$8\,270 \times 4\% = 331$
на общехозяйственные нужды	4 640	$4\,640 + 186 = 4\,826$	$4\,640 \times 4\% = 186$
Итого расход	32 510	33 811	1 301
Остаток на конец месяца	24 240	25 309	1 069

7.7. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ В БУХГАЛТЕРИИ

Первичные документы по движению материально-производственных запасов (МПЗ) со складов поступают в бухгалтерию.

Все приходные и расходные документы группируют по номенклатурным номерам и в конце месяца подсчитанные итоговые данные о поступлении и расходе каждого вида МПЗ записывают в оборотные ведомости, составляемые в натуральном и денежном выражении по каждому складу отдельно в разрезе синтетических счетов и субсчетов.

Более прогрессивным является оперативно-бухгалтерский, или сальдовый метод учета материалов. При этом методе не реже одного раза в неделю работник бухгалтерии проверяет правильность произведенных кладовщиком записей в карточках учета материалов и подтверждает их своей подписью на самих карточках.

В конце месяца заведующий складом переносит количественные данные об остатках на первое число по каждому номенклатурному номеру материалов из карточек учета материалов в ведомости учета остатков материалов.

В бухгалтерии остатки материалов таксируют по твердым учетным ценам и выводят их итоги по отдельным учетным группам материалов и в целом по складу.

При сальдовом методе учета поступившие в бухгалтерию первичные документы по движению материалов после их проверки и таксировки раскладывают в контрольной картотеке отдельно по приходу и расходу в разрезе складов и номенклатурных групп материалов. По данным картотеки документов составляются групповые оборотные ведомости в суммовом выражении по каждому складу.

Данные этих ведомостей сверяются со стоимостными данными ведомости остатков и с итогами записей в регистрах синтетического учета.

При использовании компьютеров все необходимые регистры при сальдовом методе учета материалов (групповые оборотные ведомости, ведомости остатков, сальдово-сличительные) составляются на машинах.

Одним из объектов контроля со стороны бухгалтерии за оценкой стоимости материалов выступает сопоставление по окончании каждого отчетного периода фактической себестоимости остатка по текущим рыночным ценам. В связи с этим каждая организация может создавать резерв под снижение стоимости материальных ценностей за счет внереализационных расходов на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»:

Д-т91/2 К-т14.

В начале следующего отчетного периода зарезервированные суммы восстанавливаются: Д-т 14 К-т 91/1. Указанная операция оформляется справкой бухгалтерии.

7.8. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ И РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ

Производственные запасы материалов пополняются за счет их поставок предприятиями-поставщиками или прочими организациями на основе договоров.

Предприятия-поставщики одновременно с отгрузкой высылают покупателю расчетные документы (платежное требование, счет-фактуру), товарно-транспортную накладную, квитанцию к железнодоро-

рожной накладной и др. Расчетные и другие документы поступают в отдел маркетинга предприятия. Там проверяют правильность их заполнения, соответствие их договорам, регистрируют в журнале учета поступающих грузов (ф. № М-1), акцептуют их, т. е. дают согласие на оплату.

После регистрации платежные документы получают внутренний номер и передаются в бухгалтерию для оплаты, а квитанции и товарно-транспортные накладные передаются экспедитору для получения и доставки материалов.

С этого момента у бухгалтерии предприятия возникают расчеты с поставщиками. По мере поступления груза на склад выписывается приходный ордер, затем при реестре сдается в бухгалтерию, где таксируется и прикладывается к платежному документу. По мере оплаты банком этого документа бухгалтерия получает выписку с расчетного счета о списании денежных средств в пользу предприятия-поставщика.

При обнаружении признаков, вызывающих сомнение в сохранности груза, экспедитор при приемке груза в транспортной организации может потребовать проверку груза. В случае обнаружения недостачи мест, повреждения тары составляют коммерческий акт, который служит основанием для предъявления претензии к транспортной организации или поставщику.

Учет расчетов с поставщиками товарно-материальных ценностей ведут на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Счет пассивный, сальдовый, расчетный.

Сальдо кредитовое свидетельствует о суммах задолженности предприятия поставщикам и подрядчикам по неоплаченным счетам и неотфактурованным поставкам:

- оборот по кредиту — суммы акцептованных счетов поставщиков за отчетный месяц;
- оборот по дебету — суммы оплаченных счетов поставщиков.

Учет расчетов с поставщиками товарно-материальных ценностей ведут в журнале-ордере № 6. Это комбинированный регистр аналитического и синтетического учета. Аналитический учет в нем организуется в разрезе каждого платежного документа, приходного ордера, приемного акта.

В течение отчетного месяца бухгалтерия предприятия получает платежные документы поставщиков, акцептованные отделом маркетинга, принимает приходные ордера и приемные акты складов,

получает выписки из расчетного и прочих счетов предприятия. Это позволяет заключить расчеты, закончить их ввиду выполнения каждой стороной своих обязательств.

Открывается журнал-ордер № 6 суммами незаконченных расчетов с поставщиками на начало месяца.

Заполняется журнал-ордер № 6 на основании акцептованных платежных требований, счетов-фактур, приходных ордеров, актов о приемке материалов, выписок банка.

Суммы по учетным ценам записываются независимо от вида поступивших ценностей общей суммой, а по платежным требованиям-поручениям — в разрезе видов материалов (основные, вспомогательные, топливо и т. п.). Сумма претензий записывается на основании актов. По выпискам банка производится отметка об оплате каждого платежного документа.

Журнал-ордер № 6 ведут линейно-позиционным способом, что дает возможность судить о состоянии расчетов с поставщиками по каждому документу.

Сумма недостач относится в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям» и отражается в журнале-ордере № 6 и ведомости № 7.

Если материальные ценности поступили на предприятие без платежного документа — такие поставки называют неотфактурованными.

Поставки, по которым предприятие акцептовало платежные документы, а материальные ценности на склад по ним еще не поступили, называют материалами в пути.

Предприятия пользуются также услугами поставщиков воды, газа, подрядчиков ремонтных работ и др. По этим расчетам за услуги ведется отдельный журнал-ордер № 6.

По окончании месяца показатели обоих журналов-ордеров суммируют для получения оборотов по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и переноса их в Главную книгу.

7.8.1. ПОРЯДОК УЧЕТА НЕОТФАКТУРОВАННЫХ ПОСТАВОК

Неотфактурованными считаются поставки, по которым материальные ценности поступили на предприятие без платежного документа. На складе приходят их, выписывая приемный акт, который при реестре поступает в бухгалтерию. Здесь материалы по акту расцениваются по учетным ценам, записываются в журнал-ордер № 6

как ценности, поступившие на склад, в этой же сумме относятся на группу материалов и в акцепт. Неотфактурованные поставки регистрируются в журнале-ордере № 6 в конце месяца (в графе Б «Номер счета» ставится буква Н), когда возможность получения платежного документа в данном месяце отпала. Оплате в отчетном месяце они не подлежат, так как основанием для оплаты банком являются платежные документы (которые отсутствуют). По мере поступления платежных документов на эту поставку в следующем месяце они акцептуются предприятием, оплачиваются банком и регистрируются бухгалтерией в журнале-ордере № 6 в свободной строке по группе материалов и в графе «акцепт» в сумме платежного требования, а по строке сальдо (незаконченных расчетов) ранее записанная сумма по учетным ценам сторнируется тоже по группе и в графе «акцепт». Расчеты с поставщиком таким образом по этой поставке будут закончены.

Пример

В марте была неотфактурованная поставка в сумме 12 000 руб. + 18% НДС.

В апреле был предъявлен счет на оплату в сумме 14 160 руб. (включая НДС).

В марте будет сделана запись: Д-т 10 К-т 60 — 12 000 руб.

В апреле: Д-т 10 К-т 60 — 112 000 руб.

Д-т 10 К-т 60 — 12 000 руб.

Д-т 19 К-т 60 — 2 160 руб.

7.8.2. ПОРЯДОК УЧЕТА МАТЕРИАЛОВ В ПУТИ

Материалами в пути называются такие поставки, по которым предприятие акцептовало платежные документы, а материалы на склад по ним еще не поступили. К учету принимаются акцептованные платежные документы независимо от того, оплачены они банком или не оплачены.

В журнале-ордере № 6 платежные документы регистрируются в течение месяца в графе «За неприбывший груз» и в графе «акцепт». По окончании месяца предприятие обязано принять эти ценности на баланс, т. е. записать по принадлежности к группе материалов (условно оприходовать), но на начало следующего месяца расчеты по этим поставкам не будут закончены. При поступлении ценностей бухгалтерия получит приходные ордера складов, оприходует их на склад и на группу (без акцепта, так как он уже был дан в момент

поступления платежных требований, и, может быть, эти счета уже и оплачены) по строке регистрации этого счета в не законченных на начало месяца расчетах. При закрытии журнала-ордера № 6, по окончании месяца, эта поставка по группе материалов будет сторнирована как оприходованная дважды.

При расчетах с поставщиками за материальные ценности могут быть выявлены недостачи или излишки фактически поступившего количества по сравнению с документами поставщика, которые оформляются актом (ф. № М-7). Излишки приходуются по акту и расцениваются по учетным ценам предприятия или по договорным (отпускным ценам), затем учитываются в журнале-ордере № 6 отдельной строкой как неотфактурованная поставка — отдел снабжения сообщает поставщику об излишках и просит выставить платежное требование. В случае выявления недостач бухгалтерия рассчитывает их фактическую себестоимость и предъявляет претензию к поставщику. Сумма железнодорожного тарифа при этом распределяется пропорционально массе груза, а суммы наценок, скидок — пропорционально стоимости груза.

Пример

В марте материалы в пути составили 8 000 руб. (без учета НДС).

В апреле они поступили в количестве, превышающем указанную в счете сумму на 1 500 руб. (без учета НДС).

Записи в марте: Д-т 10 К-т 60 — 8 000 руб.

В апреле сторнировочная запись: 1) Д-т 10 К-т 60 — 8 000 руб.

Приходят фактическое поступление проводками:

2) Д-т 10 К-т 60 — 9 500 руб.

Д-т 19 К-т 60 — 1 710 руб.

7.9. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ МАТЕРИАЛОВ

Положение о бухгалтерском учете и отчетности обязывает предприятия проводить инвентаризацию товарно-материальных ценностей:

- не менее одного раза в год по состоянию на 1 октября отчетного года с целью объективного отражения состояния этих средств в годовом отчете;
- при смене материально ответственных лиц;
- при стихийных бедствиях и других чрезвычайных ситуациях;

- при выявлении фактов хищения, злоупотребления и порчи имущества;
- при реорганизации или ликвидации организации.

Основная цель инвентаризации — выявление фактического наличия товарно-материальных ценностей в натуральном и стоимостном выражении.

Инвентаризация материалов осуществляется инвентаризационной комиссией, состоящей из компетентных лиц, назначаемая приказом руководителя предприятия при обязательном участии материально ответственного лица.

Складские операции в момент инвентаризации не производятся.

Заведующий складом дает расписку в том, что все документы склада записаны в карточку учета материалов и сданы в бухгалтерию предприятия.

При проведении инвентаризации комиссия в присутствии материально ответственных лиц осуществляет подсчет, взвешивание каждого вида материалов и полученные результаты записывает в инвентаризационную опись.

Опись подписывают члены комиссии и материально ответственное лицо.

Данные инвентаризационных описей используются для составления сличительной ведомости, в которой фактические данные описей сопоставляются с учетными данными.

Комиссия устанавливает характер, причины выявленных расхождений или порчи материалов и определяет порядок регулирования разниц и возмещения потерь.

Независимо от причин возникновения все недостатки производственных запасов по фактической себестоимости списывают с кредита счета 10 «Материалы» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»:

Д-т 94 К-т 10.

Недостачи материалов в пределах норм естественной убыли списывают на издержки производства или обращения:

Д-т 20, 26, 44 К-т 94.

Недостачи сверх норм естественной убыли, потери от порчи, а также похищенные ценности списывают на счета виновных лиц:

Д-т 73/2 К-т 94.

Стоимость недостающих ценностей, взыскиваемых с виновных лиц, определяют исходя из рыночных цен, действующих в данной

местности на день причинения ущерба. Сведения о рыночных ценах можно получить в органах ценообразования или органах государственной статистики.

Разница между фактической себестоимостью материалов и их стоимостью по рыночным ценам, подлежащая взысканию, списывается на счет 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей»:

Д-т73/2 К-т98/4.

По мере погашения задолженности, учтенной на счете 73/2, соответствующая сумма разницы списывается со счета 98 на счет 91, субсчет «Прочие доходы»:

Д-т98/4 К-т91/1.

Некомпенсируемые потери материальных ценностей от стихийных бедствий относятся на финансовые результаты хозяйственной деятельности организации:

Д-т 99 К-т 10.

Когда конкретные виновники не установлены, недостачи относят в состав прочих расходов:

Д-т 91/2 К-т 94.

Ценности, оказавшиеся в излишке, подлежат оприходованию с отнесением суммы на доходы организации и отражаются проводкой:

Д-т 10 К-т 91/1.

? Вопросы для самоконтроля:

1. Назовите виды первичной документации по учету движения материалов.
2. Что понимают под фактической себестоимостью материалов?
3. По каким ценам ведется текущий учет движения материалов?
4. На каком счете учитывают отклонения от учетных цен?
5. Как определить процент отклонений от учетных цен?
6. На каком счете учитывают материальные ценности?
7. Перечислите основные направления расходования материалов с указанием счетов.
8. В каких случаях поступление материалов на склад оформляется актом о приемке материалов?
9. Каковы цели инвентаризации?
10. Что такое инвентаризационная разница?

ПРИЛОЖЕНИЯ К ГЛАВЕ 7

Фирма "Прогресс"

Журнал-ордер № 6 по кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (по операциям заготовления материалов) за февраль 200__ г (Извлечению)

№ п/п	Номер платежного документа	Регистр оценок номер счета	Поставщик	№ приходного документа склада	Учетная стоимость поступивших материалов	Кредит счета 60 в дебет счетов					Материалы в пути в отчетном месяце	Сумма акцента по отчетам и неотфактурованным поставкам	На начало месяца			Оплата				
						10/1	10/2	10/9	76/2	19/3			за не прибывшие грузы (определено)	сальдо по неоплаченным счетам и неотфактурованным поставкам	сальдо по авансам выданным	дата	расчетный счет	прочие счета		
1	Н	Н	Фирма "Лада"				8000					8000	8000				сторно см. строку 7			
2	24	18	Фирма "Марка С"	48	6000	7000							7000							
3	108	19	ООО "Мастер"	12-13	10000			10000		1800		11800				06	11800			
4	66	20	ЗАО "Металлист"	41-44	54000	64000				11520		75520				15	75520			
5	101	21	ЗАО "Полимер"	45	64000		69300			12474		81474							сальдо — срок не наступил	
6	70	22	ЗАО "Металлист"	46-47	60000	64000				11520		75520				21	75520			
7	33	23	Фирма "Лада"	январь	январь		10000			1800		11800				24	11800			
8	42	24	ООО "Трансагентство"			18000	7900			4662		30562							сальдо — срок не наступил	
Итого поступило					194000	153000	79200	10000		43776		286676								
Сторно материалов в пути на начало месяца						сверяется с ведомостью № 10	7000													
Материалов в пути на конец месяца																				
Всего для записи в Главную книгу					194000	146000	79200	10000		43776		286676	8000				174640			

Типовая межотраслевая форма № М-11

ТРЕБОВАНИЕ-НАКЛАДНАЯ № 28

Организация ЗАО "Сказка" Форма по ОКУД по ОКПО Коды
0315006

Дата составления	Код вида операции	Отправитель		Получатель		Корреспондирующий счет		Учетная единица выпуска продукции (работ услуг)
		Структурное подразделение	Вид деятельности	Структурное подразделение	Вид деятельности	Счет, субсчет	Код аналитического учета	
		Склад № 1		Склад № 2		10-1	5	

Через кого Заведующего складом № 1
 Запросил Заведующий складом № 2 Разрешил Заведующий складом № 1

Корреспондирующий счет		Материальные ценности		Единица измерения		Количество		Цена, руб коп	Сумма без учета НДС, руб коп	Порядковый номер по складской карте
Счет, субсчет	Код аналитического учета	Наименование	Номенклатурный номер	Код	Наименование	Затребовано	Отпущено			
10-1	5	Сахар-песок			кг	22	22	24,8	545,6	119

Отпустил Зав. складом № 1
 должность подпись расшифровка подписи

Получил Зав. складом № 2
 должность подпись расшифровка подписи

Оборотная сторона приходного ордера № 27

Материальные ценности		Единица измерения		Количество		Цена, руб коп	Сумма без учета НДС, руб коп	Сумма НДС, руб коп	Всего с учетом НДС, руб коп	Номер паспорта	Порядковый номер по складской картотеке
Наименование, сорт, размер, марка	Номенклатурный номер	Код	Наименование	По документу	Принято						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
Итого					150	х	67 500-00	13 500-00	81 000-00		

Принял кладовщик Костенко Е.А. Сдал рабочий Плахута А.М.
 должность подпись расшифровка подписи должность подпись расшифровка подписи

Типовая межотраслевая форма № М-8

ЛИМИТНО-ЗАБОРНАЯ КАРТА № 215

Организация ЗАО «Юность»Форма по ОКУД
по ОКПОКоды
0315005

Дата составления	Код вида операции	Вид деятельности	Отправитель	Получатель	Корреспондирующий счет		Учетная единица выпуска продукции (работ услуг)
			Структурное подразделение	Структурное подразделение	Счет субсчет	Код аналитического учета	
30.03. —	—	Дополнение верхней одежды	Склад № 5	Цех № 3	19 2	57	Пальто, шт

Материальные ценности		Единица измерения	
Наименование сорт размер марка	Номенклатурный номер	Код	Наименование
<u>Пальтовая ткань, ширина - 1,2 м, артикул № 7458936</u>	<u>10-125</u>	<u>018</u>	<u>лог м</u>
<u>Лимит 3500</u>	Порядковый номер по складской картотеке <u>378</u>	Всего отпущено с учетом возврата	Сумма без учета НДС, руб коп
		<u>3300</u>	<u>1 155 000-00</u>
Отпущено	Дата	Количество	Остаток лимита
	<u>05.04. —</u>	<u>1200</u>	<u>2300</u>
	<u>20.04. —</u>	<u>1800</u>	<u>500</u>
			Подпись заведующего складом или получателя

Оборотная сторона лимитно-заборной карты

Дата		Количество	Остаток лимита	Подпись заведующего складом или получателя
Отпущено	30.04. —	300	200	
Возвращено	—	—	—	

Руководитель подразделения,
установившего лимит

руководитель организации
должность

Самойлов С.У.
расшифровка подписи

Руководитель подразделения,
получившего материальные ценности

начальник цеха № 3
должность

Якимов М.И.
расшифровка подписи

Заведующий складом

Ляпинцев А.М.
расшифровка подписи

« 30 » апреля 200 г.

Карточка № 345
учета материалов

Типовая межотраслевая форма № М-17

Организация ЗАО «Бетли»

Форма по ОКУД

Коды
0315008

по ОКПО

Дата составления

20 03 03

Структурное подразделение «Сигма Плюс»

Структурное подразделение	Вид деятельности	Склад	Место хранения		Марка	Сорт	Профиль	Размер	Номенклатурный номер	Единица измерения		Цена руб коп	Норма запаса	Срок годности	Поставщик
			Стеллаж	Ячейка						Код	Наименование				
«Сигма Плюс»	17210	3	5	12	ARO-25	—	—	1,4	1001013	018	кг м	15-80	1000	—	ООО «Халмайд»

Наименование материала стакан подкладочный

Драгоценный материал (металл, камень)							
Наименование	Вид	Номенклатурный номер	Единица измерения		Количество (масса)	Номер паспорта	
			Код	Наименование			
1	2	3	4	5	6	7	8
—	—	—	—	—	—	—	—

Дата записи	Номер		От кого получено или кому отпущено	Учетная единица выпуска продукции (работ, услуг)	Приход	Расход	Остаток	Подпись дата
	документа	по порядку						
1	2	3	4	5	6	7	8	9
20 03 —	223	1	от ООО «Халмайд»	—	5000	—	5000	20 03 —
22 03 —	340	2	цеху № 5	стакан, шт	—	120	4880	22 03 —

Карточку заполнил _____

« _____ » _____ 200 г.

Накладная № 345
на отпуск материалов на сторону

Организация ЗАО «Кейк»

Форма по ОКУД
по ОКПО

Коды
0315007

Дата составления	Код вида операции	Отправитель		Получатель		Ответственный за поставку		
		Структурное подразделение	Вид деятельности	Структурное подразделение	Вид деятельности	Структурное подразделение	Вид деятельности	Код исполнителя
02.03	3-ПМСП	«Хафлайф»	Хранение	«Сил»	Пошив	«Сил»	Пошив	СВН-2

Основание вписка начальника отдела снабжения № 231 от 25.02. г.

Кому «Сил»

Через кого Селезнев В.Н., доверенность № 128 от 01.03.03 г.

Корреспондирующий счет, субсчет	код аналитического учета	Материальные ценности наименование сорт, размер, марка	номенклатурный номер	Единица измерения		Количество		Цена руб коп	Сумма без учета НДС, руб коп	Сумма НДС, руб коп	Всего с учетом НДС, руб коп	Номер		Порядковый номер записи по складской картотеке
				код	наименование	надлежит	отпущено					инвентарный	паспорта	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
10-1	0012	вязальная ткань, ширина - 1,2 м, арт. № 7458936	10-125	018	погонный метр	500	500	350	175 000-00	31 500-00	206 500-00	348	-	5

Всего отпущено пятьсот погонных метров наименований

на сумму двести шесть тысяч пятьсот руб 00 коп, в том числе сумма НДС 31 500 руб 00 коп

Отпуск разрешил начальник отдела снабжения (Соловьев Г.В.) Главный бухгалтер (Маслюкова В.А.)

Отпустил кладовщик (Лютков И.О.) Получил рабочий СП «Сил» (Кирюшин С.И.)

Глава 8

УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

8.1. ЗАДАЧИ УЧЕТА ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

Понятие «заработная плата» охватывает все виды заработков (а также различных премий, доплат, надбавок и социальных льгот), начисленных в денежной и натуральной формах (независимо от источников финансирования), включая денежные суммы, начисленные в соответствии с законодательством за непроработанное время (ежегодный отпуск, праздничные дни и т. д.).

Трудовые доходы каждого работника определяются по личным вкладам с учетом конечных результатов работы предприятия, регулируются налогами и максимальными размерами не ограничиваются. Минимальный размер оплаты труда работников предприятий всех организационно-правовых форм устанавливается законодательством.

Учет заработной платы должен быть организован таким образом, чтобы способствовать повышению производительности труда, улучшению организации заработной платы и нормирования труда, полному использованию рабочего времени, укреплению дисциплины труда, повышению качества продукции, работ, услуг.

Учет труда и заработной платы по праву занимает одно из центральных мест во всей системе учета на предприятии. Важнейшими его задачами являются:

- в установленные сроки производить расчеты с персоналом предприятия по оплате труда (начисление зарплаты и прочих выплат, сумм к удержанию и выдаче на руки);

- своевременно и правильно относить в себестоимость продукции (работ, услуг) суммы начисленной заработной платы и отчислений органам социального страхования;
- собирать и группировать показатели по труду и заработной плате для составления необходимой отчетности.

Организация оплаты труда на предприятиях определяется действующими формами оплаты труда (повременной и сдельной), а также законодательством о труде. Организационные вопросы по применению форм оплаты труда, рациональному использованию рабочего времени решаются руководителем предприятия и его службами. Задачи бухгалтера предприятия как исполнителя следующие:

1. Своевременно требовать все необходимые документы для начисления заработной платы.
2. Правильно выполнять расчеты.
3. Включать начисленные суммы в состав расходов (в себестоимость).

Согласно действующему законодательству, предприятия пользуются полной самостоятельностью в выборе форм оплаты труда работников. При этом повременная оплата предполагает оплату труда по установленным окладам, сдельная — в зависимости от расценок и выполненных работ.

В делопроизводстве предприятия должны быть нормативные документы, регулирующие порядок начисления заработной платы:

- штатное расписание,
- расценки и нормы,
- договоры подряда (на выполнение разовых работ),
- другие трудовые договоры (контракт, авторские и пр.),
- приказы и распоряжения (на выплату премий, доплат, материальной помощи).

Штатное расписание — это документ, в котором установлен перечень должностей и окладов на определенный период (год).

8.2. КЛАССИФИКАЦИЯ И УЧЕТ ЛИЧНОГО СОСТАВА

Для учета личного состава, начисления и выплат заработной платы используют следующие унифицированные формы первичных

учетных документов, утвержденных Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.97 г. № 71а:

- приказ (распоряжение) о приеме на работу (ф. № Т-1);
- личная карточка (ф. № Т-2) — заполняется на каждого работника организации в одном экземпляре;
- приказ (распоряжение) о переводе на другую работу (ф. № Т-5);
- приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска (ф. № Т-6);
- приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора (ф. № Т-8) — составляется в двух экземплярах в отделе кадров и подписывается руководителем подразделения организации и ее руководителем. В приказе указывают причину и основание увольнения;
- табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (ф. № Т-12);
- табель учета использования рабочего времени (ф. № Т-13).

Табельный учет охватывает всех работников организации. Каждому из них присваивается определенный табельный номер, который указывается во всех документах по учету труда и заработной платы. Сущность табельного учета заключается в ежедневной регистрации явки работников на работу, ухода с работы, всех случаев опозданий и неявок с указанием их причины, а также часов простоя и часов сверхурочной работы.

Бухгалтерия открывает и ведет по каждому табельному номеру, т. е. на каждого работающего, еще лицевой счет по форме № Т-54. Это основной документ аналитического характера, в котором за каждый месяц в отдельности регистрируются все сведения о суммах начисленной заработной платы по ее видам, поощрений, компенсаций, удержаний и вычетов и суммах к выдаче на руки (задолженность за организацией). Фактически в лицевом счете создается база для заполнения расчетной ведомости по строке с фамилией и табельным номером данного лица. Ввиду того, что лицевой счет заполняется на основании первичных документов по заработной плате, в нем фиксируется количество отработанных часов, дней и прочие справочные данные, которые служат впоследствии для различных расчетов, обеспечивая им достоверность.

Зная целевое назначение рабочей силы и влияние размеров ее содержания на себестоимость выполняемых работ, услуг и изготов-

ляемую продукцию, каждая организация тщательно формирует состав и численность персонала.

Напомним основные классификационные позиции по трудовым ресурсам, которые чаще всего используются в учете, отчетности и анализе уставной деятельности организации.

Во-первых, по сроку использования в организации согласно трудовым договорам (контрактам) персонал подразделяется на следующие группы.

1. Постоянный персонал (численность) — работники, принятые на работу без указания срока.
2. Сезонный персонал — работники, поступившие на работу на период сезонных работ.
3. Временный персонал — работники, поступившие на определенный срок, но не свыше двух месяцев.

Во-вторых, широко используются понятия «списочный состав» и «среднесписочный состав»:

- списочный состав фиксирует количество работников, зарегистрированных на каждую отдельную дату (поэтому постоянно меняющийся);
- среднесписочный состав (численность) определяется за месяц, квартал, год. Он рассчитывается путем суммирования списочного состава работников за все дни месяца, включая выходные и праздничные дни, и деления этого показателя на число календарных дней месяца. При этом списочная численность в выходные и праздничные дни берется по предшествующему рабочему дню.

Среднесписочная численность за квартал и год рассчитывается как сумма среднесписочных значений за этот период, деленная на соответствующее число месяцев. Указанный показатель используется в экономических расчетах по росту производительности труда, в анализе производственной деятельности и в отчетности.

Для организации учета труда, выработки и заработной платы, составления отчетности и контроля за фондом заработной платы и выплатами социального характера весь персонал промышленного предприятия распределяется на три группы: промышленно-производственный, непромышленный и работники несписочного состава (выполняющие работы по договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера).

Кроме того, в отчетности по труду из группы промышленно-производственного персонала выделяются две категории — рабочие и служащие (руководители, специалисты и другие служащие).

Показатели численности и состава персонала по группам и категориям регламентируются (определяются) в соответствии с Инструкцией по заполнению унифицированных форм федерального государственного статистического наблюдения, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 19.01.2000 г. № 4.

8.3. УЧЕТ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ РАБОЧЕГО ВРЕМЕНИ

Учет использования рабочего времени ведется в табелях учета использования рабочего времени. Табели открываются по организации в целом (небольшие предприятия) или по ее структурным подразделениям и категориям работающих. Они необходимы не только для учета использования рабочего времени всех категорий работающих, но и для контроля за соблюдением персоналом установленного режима рабочего времени, расчетов с ним по заработной плате и получения данных об отработанном времени.

Табель составляется табельщиком, или мастером, или лицом, на это уполномоченным, и передается в расчетный отдел бухгалтерии два раза в месяц: для корректировки суммы выплаты за первую половину месяца (аванс) и для расчета заработной платы за месяц. Учет явок на работу и использования рабочего времени осуществляется в таблице методом сплошной регистрации, т. е. отметки всех явившихся, неявившихся, опозданий и т. п., или путем регистрации только отклонений (неявок, опозданий и т. д.). На титульном листе табеля даны условные обозначения отработанного и неотработанного времени. Количество дней и часов указывается с одним десятичным знаком. При ручной обработке учетных данных пользуются буквенным или цифровым кодом, а при механизированной — цифровым.

Табели составляются в одном экземпляре и после соответствующего оформления передаются в бухгалтерию. Отметки в таблице о причинах неявок на работу или о работе в режиме неполного рабочего дня, о работе в сверхурочное время и других отступлениях от нормальных условий работы должны быть сделаны только на основании документов, оформленных надлежащим образом (листок не-

трудоспособности, справка о выполнении государственных или общественных обязанностей и т. п.).

Заработная плата начисляется в лицевом счете, в расчетной ведомости или расчетно-платежной ведомости. Лицевой счет рекомендуется применять в любых организациях для отражения сведений о заработной плате за прошлые периоды.

Он применяется для записи всех видов начислений и удержаний из заработной платы на основании первичных документов по учету выработки и выполненных работ, отработанного времени и документов на разные виды оплаты. На основании данных лицевого счета составляется расчетная ведомость.

8.4. ФОРМЫ И СИСТЕМЫ ОПЛАТЫ ТРУДА

Организация самостоятельно разрабатывает и утверждает формы и системы оплаты труда — тарифные ставки и оклады.

Весь персонал работающих в настоящее время подразделяется в основном на две категории — рабочие и служащие. Категория «рабочие» классифицируется по профессиям и разрядам с установлением поразрядных тарифных ставок; категория «служащие» — по профессиям и должностям с установлением должностных окладов. Выполнение указанных условий осуществляется через формы и системы оплаты труда.

Под формой понимают объект учета труда, подлежащий оплате: время или количество выполненной работы. Отсюда и две формы оплаты труда: повременная и сдельная. Каждая из них подразделяется на ряд систем с целью обеспечения заинтересованности сторон в более высоком количестве выработки и качестве работ, с одной стороны, и в более высокой оплате труда — с другой. Так, повременная форма оплаты труда может состоять из простой повременной и повременно-премиальной, а сдельная — из прямой сдельной, сдельно-премиальной, аккордной, косвенно-сдельной и др.

Как правило, в основу расчета заработка рабочих и служащих берется 5-дневная (40-часовая) рабочая неделя, исходя из чего Росстат рассчитывает и публикует среднемесячное количество рабочих часов в каждом году и в каждом месяце. Одновременно Правительством Российской Федерации устанавливается минимальный месяч-

ный размер оплаты труда (ММРОТ). Исходя из соотношения указанных величин рассчитывают повременную часовую тарифную ставку рабочего первого (низшего разряда).

8.5. НАЧИСЛЕНИЕ ЗАРАБОТКА ПРИ ПОВРЕМЕННОЙ ОПЛАТЕ ТРУДА

Различают простую повременную систему оплаты труда и повременно-премиальную. В первом случае в основу расчета повременной заработной платы берутся затраченное время и тарифная ставка рабочего. Заработная плата находится в прямой зависимости от количества отработанного времени.

В повременно-премиальную систему входит не только оплата времени, но и количество работы, в связи с чем работникам начисляются премии за экономию материалов, топлива, энергии, за сокращение простоев и т. д.

Повременная оплата труда распространяется на все категории работающих. Так, значительная часть труда рабочих в промышленности оплачивается по повременной форме, и для расчета их заработка достаточно знать количество фактически отработанного времени и тарифную ставку. Основным документом при этом является табель учета использования рабочего времени. Сумма заработка рабочего-повременщика определяется как произведение тарифной ставки на отработанные рабочим часы.

Пример

Рабочий-повременщик IV разряда отработал в сентябре (согласно таблице) 148 ч. Часовая тарифная ставка рабочего по этому разряду 42 руб. Его заработок за месяц составит 6 216 руб.

Простая повременная система оплаты труда дает возможность учесть качество труда, квалификацию рабочего, но недостаточно обеспечивает связь между конечными результатами труда данного работника и его заработной платой.

Поэтому в промышленности широко распространена *повременно-премиальная система оплаты труда*, при которой учитываются количество и качество труда, усиливаются ответственность и личная материальная заинтересованность рабочих в результатах труда, так как премирование производится за экономию времени, сокра-

чение и ликвидацию простоев, экономию материалов. Размеры премий и показатели премирования определяются Положением о премировании, разрабатываемым предприятием.

Пример

Согласно табелю использования рабочего времени за март 2007 г. экономист производственного отдела Карпова Т. И. (оклад — 3 000 руб.) отработала 20 дней и брала 3 дня отпуска за свой счет.

Нормировщик Селина М. С. (оклад — 2 000 руб) отработала 23 дня. Повременная заработная плата упомянутых служащих составила:

- 1) Карпова Т. И. — 2 608 руб. 70 коп. (3 000 руб. : 23 дня · 20 дней);
- 2) Селина М.С. — 2 000 руб. (2000 руб. : 23 дня · 23 дня).

По результатам работы за март работники производственного отдела премируются в размере 15% от фактического заработка:

- 1) Карпова Т. И. — 391 руб. 31 коп. (2 608 руб. 70 коп. · 15% : 100%);
- 2) Селина М. С. — 300 руб. (2 000 руб. · 15% : 100%).

Отсюда сумма повременно-премиального заработка служащих за март составит:

- 1) Карпова Т. И. — 2 608 руб. 70 коп. + 391 руб. 31 коп. = 3 000 р. 01 к.
- 2) Селина М.С. — 2 000 руб. + 300 руб. = 2 300 руб.

8.6. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ УЧЕТА ВЫРАБОТКИ И НАЧИСЛЕНИЕ СДЕЛЬНОЙ ОПЛАТЫ ТРУДА

Учет выработки при сдельной форме оплаты труда применяют, если можно измерить и подсчитать объем выполненных работ каждым работником в натуральном измерении и установить на работы плановые нормированные задания (в натуральном выражении) в единицу времени.

В зависимости от характера производства, системы организации и оплаты труда, способа контроля качества продукции применяют следующие формы первичных учетных документов:

- наряд на сдельную работу — типовая форма № Т-40;
- маршрутный лист — типовая форма № Т-23;
- рапорт о выработке — типовая форма № Т-22 и др.

По окончании работы отделом технического контроля (ОТК) представляются в бухгалтерию данные о фактическом количестве выработанной, принятой годной продукции и брака.

В единичных производствах, изготавливающих индивидуальную продукцию (неповторяющуюся), основным документом на сдельную

работу является наряд. Различают разовые и накопительные наряды, а также индивидуальные и бригадные. Разовые наряды — на один вид работы в течение смены или месяца, относящиеся к одному и тому же заказу, коду производственных затрат. Однако более совершенными считаются накопительные наряды на весь отчетный период или его половину. В них последовательно записываются нормированные задания и их выполнение. Подсчитываются они сразу за весь месяц (при безавансовой выплате заработной платы). По окончании месяца наряд закрывается и сдается в бухгалтерию, где он проходит дальнейшую обработку: проверяется правильность заполнения учетных реквизитов, производится расчет сумм заработка и количества часов нормированного времени, определяются итоговая сумма заработка и норма-часы.

Наряд может быть индивидуальным, если работа выполняется одним рабочим, а если работа выполняется бригадой, то бригадным (коллективным). В этом случае наряд на оборотной стороне содержит дополнительные данные о составе бригады, отработанном ею времени, объеме выполненных работ, квалификации членов бригады.

Пример

Бригада в составе 4 человек выполнила работу по наряду № 2.

Расчеты по распределению бригадного заработка производятся в следующем порядке. Вначале определим тарифный заработок каждого члена бригады у Красина В. И. он составит 1365 руб. ($65 \cdot 21$) и т. д., далее — общую сумму тарифного заработка всех членов бригады. Она будет равна 4500 руб. ($1365 + 855 + 1368 + 912$). Разделив сумму фактического заработка на общую сумму тарифного заработка, получим коэффициент распределения приработка 1,9 (8550 руб. : 4500 руб.). Таким образом, фактический заработок у Красина В. И. составит 2593,5 руб. ($1365 \cdot 1,9$) и т. д.

Данные наряда № 2

Фамилия, и, о	Разряд	Фактически отработано, ч	Часовая тарифная ставка, руб.	Тарифный заработок руб.	Сдельный заработок, руб.
Красин В. И	V	21	65	1365	2593,5
Семенов А П.	IV	15	57	855	1624,5
Вишневский Е С	VI	18	76	1368	2599,2
Петухов П В	VI	12	76	912	1732,8
Итого		66		4500	8550

$$\text{Коэффициент распределения приработка} = \frac{\text{Сдельный заработок 8550}}{\text{Тарифный заработок 4500}} = 1,9.$$

В серийных производствах, где по одному технологическому процессу изготавливается одновременно серия (группа) однородных изделий, для учета выработки и заработной платы применяются маршрутные листы (карты). Работу по маршрутному листу может выполнять каждый рабочий. Маршрутный лист выписывается заранее на все операции технологического процесса и на определенную партию (количество) деталей и изделий. В нем последовательно отмечается передача работы (количество) с одной операции на другую, что позволяет контролировать потери и брак в производстве. Ввиду того, что работы по маршрутному листу выполняют несколько рабочих, накопление заработка каждого производится в специальном документе — рапорте о выработке, составляемом за 15 дней или месяц.

На предприятиях с массовым характером производства рабочие обычно выполняют однородные технологические операции, которые за ними закреплены. В этих случаях учет выработки и заработной платы ведут в накопительных ведомостях за смену или месяц.

При сдельно-прогрессивной оплате труда начисление заработной платы производится за запланированное количество продукции по прямой сдельной расценке, а за продукцию сверх нормы — по прогрессивно нарастающим расценкам.

Пример

Рабочий-сдельщик VI разряда выполнил норму выработки на 111%. Его заработок по основным сдельным расценкам за отчетный месяц составил 3 000 руб.

Согласно действующему на предприятии положению о премировании рабочих установлено: за каждый процент перевыполнения нормы выработки в пределах от 1 до 5% включительно начисляется премия в размере 2%; за каждый процент перевыполнения нормы выработки от 6 до 12% начисляется премия в размере 3% и т. д.

Таким образом, размер премии составит 28% (2% · 5%) + (3% · 6%).

Сумма премии — 840 руб. (3000 руб. · 28% : 100%).

Сдельно-премиальный заработок — 3 840 руб. (3 000 руб. + 840 руб.).

При косвенно-сдельной оплате труда размер заработной платы рабочего находится в зависимости от результата труда обслуживаемых им основных производственных рабочих, на работу которых он

оказывает косвенное влияние. Косвенно-сдельная расценка определяется путем умножения тарифной ставки (оклада) на количество фактически изготовленной и сданной продукции и деления на количество запланированной к выпуску продукции.

Пример

Повременная заработная плата наладчика V разряда при третьей категории сложности работ составляет за месяц 7 520 руб. (47 руб. x 160 ч.). Он обслуживает 2-й участок цеха № 1 с планом выпуска продукции в текущем месяце, составляющем 1000 единиц. Фактически изготовлено и сдано 1300 единиц.

Повременная заработная плата наладчика увеличится на коэффициент перевыполнения плана и составит 9 776 руб. (7 520 руб. x 1300 единиц : 1000 единиц).

Аккордная система оплаты труда применяется при выполнении ремонтных и прочих работ, когда бригада состоит из рабочих различных специальностей (слесари, токари, наладчики и др.), т. е. это комплексная бригада. Оплата производится за весь объем работ по установленным расценкам в единицах измерения конечной продукции с указанием максимального срока выполнения работ. Выполненные работы принимает ОТК или мастер. Бухгалтерия распределяет фактический заработок между членами бригады в соответствии с количеством отработанных часов каждым из них и их разрядами. Премирование в этом случае производится за сокращение времени выполнения работы при соблюдении качества. Аккордная оплата труда должна вводиться для отдельных групп рабочих в целях создания материальной заинтересованности в дальнейшем повышении производительности труда и сокращении срока выполнения работ. Оформляется аккордная работа нарядом. По заявлению членов бригады аккордный заработок может быть распределен между ними равномерно.

Пример

Бригада из трех человек выполнила работу по ликвидации результатов аварии за три рабочих дня вместо пяти. Заработок рабочих за все виды работ (аккордно) составил 1200 руб. По согласованию сторон распределение заработка производится пропорционально количеству отработанного времени, без учета квалификации и разрядов рабочих по тарификации:

1. Семенов В. В. — VII разряд, отработал 24 ч.
2. Бураков Ф. С. — V разряд, отработал 15 ч.
3. Волков А. А. — IV разряд, отработал 20 ч.

Итого — 59 ч.

Размер заработной платы за час работы — 20 руб. 339 коп. (1 200 руб. : : 59 ч).

Начислено:

1. Семенов В. В. — 488 руб. 14 коп. (20 руб. 339 коп. • 24 ч.)
2. Бураков Ф. С. — 305 руб. 08 коп. (20 руб. 339 коп. • 15 ч.)
3. Волков А. А. — 406 руб. 78 коп. (20 руб. 339 коп. • 20 ч.).

Итого — 1 200 руб. 00 коп.

8.7. ОПЛАТА ВНЕУРОЧНЫХ И НОЧНЫХ РАБОТ

Действующее трудовое законодательство Российской Федерации ограничивает максимальную продолжительность рабочего времени, которое устанавливает работодатель. Для работников обычно устанавливается 40-часовая рабочая неделя. Однако могут возникнуть чрезвычайные обстоятельства, в связи с которыми работник должен будет работать во внеурочное или ночное время.

РАБОТА В СВЕРХУРОЧНОЕ ВРЕМЯ

Согласно ст. 91 Трудового кодекса РФ 30.12.2001 г. № 197-ФЗ, продолжительность ежедневной работы определяется правилами внутреннего трудового распорядка или графиками сменности и не может превышать 40 ч в неделю.

Если работник превышает установленную для него продолжительность рабочего времени, то это превышение является сверхурочными работами.

К сверхурочным работам не допускаются:

- беременные женщины и женщины, имеющие детей в возрасте до 3 лет;
- работники моложе 18 лет;
- другие категории работников в соответствии с законодательством.

Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника четырех часов в течение двух дней подряд и 120 ч в год.

Оплата сверхурочных работ производится за первые два часа не менее чем в полуторном размере, а за последующие часы — не менее чем в двойном размере.

Пример 1

В сентябре работник предприятия, имеющий 5-дневную рабочую неделю с продолжительностью рабочего дня 8 ч, отработал в один из рабочих дней сверхурочно 4 ч. Зарплата работника определяется исходя из установленной часовой тарифной ставки в размере 10 руб. 38 коп. Продолжительность нормального рабочего времени в сентябре 2003 г. составила 168 ч, которые работник полностью отработал.

Первые два часа сверхурочной работы оплачиваются работнику не менее чем в полуторном размере:

$$10 \text{ руб. } 38 \text{ коп.} \cdot 2 \text{ ч} \cdot 1,5 = 31 \text{ руб. } 14 \text{ коп.}$$

Остальные два часа сверхурочной работы оплачиваются работнику в двукратном размере:

$$10 \text{ руб. } 38 \text{ коп.} \cdot 2 \text{ ч} \cdot 2 = 41 \text{ руб. } 52 \text{ коп.}$$

Заработная плата работника за сентябрь 2003 г. составила:

$$10 \text{ руб. } 38 \text{ коп.} \cdot 168 \text{ ч} = 1 \text{ 743 руб. } 84 \text{ коп.},$$

с учетом сверхурочной работы: 1 816 руб. 50 коп. (1743,84 + 31,44 + **41,52**).

РАБОТА В ПРАЗДНИЧНЫЕ ДНИ

Согласно ст. 113 Трудового кодекса РФ в праздничные дни допускаются работы, приостановка которых невозможна по производственно-техническим условиям (например, непрерывно действующее предприятие). Также в праздничные дни разрешаются работы по обслуживанию населения и неотложные ремонтные и погрузочно-разгрузочные работы.

Работы в праздничный день оплачиваются в следующих размерах:

- 1) сельщикам — не менее чем по двойным сельским расценкам;
- 2) работникам, труд которых оплачивается по часовым или дневным ставкам, — в размере не менее двойной часовой или дневной ставки;
- 3) работникам, получающим месячный оклад, — в размере не менее одинарной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа в праздничный день производилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа производилась сверх месячной нормы.

Работодатель может заменить повышенную оплату сотруднику за работу в праздничный день другим днем отдыха, но только по желанию сотрудника.

Пример 2

В связи с производственной необходимостью работник отработал 12 июня 5 ч сверх нормы рабочего времени.

Норма рабочего времени в июне составила 168 ч (21 дн. х 8 ч), которые работник полностью отработал. Месячный оклад установлен работнику в размере 7000 руб.

Часовая тарифная ставка работника составила 42 руб.

Оплата 5 ч работы в праздничный день производится работнику в двойном размере:

$$42 \text{ руб.} \cdot 5 \text{ ч} \cdot 2 = 420 \text{ руб.}$$

Заработная плата работника в июне 2003 г. составила:

$$7\,000 \text{ руб.} + 420 \text{ руб.} = 7420 \text{ руб.}$$

РАБОТА В ВЫХОДНЫЕ ДНИ

Согласно ст. 113 Трудового кодекса РФ, работа в выходные дни запрещается. Работникам положено два в неделю при 5-дневной рабочей неделе, а при 6-дневной рабочей неделе — один выходной день. Общим выходным днем является воскресенье.

По согласованию сторон трудового договора за работу в выходной день сотруднику предоставляется либо другой день отдыха, либо денежная компенсация, которая выплачивается в том же порядке, что и компенсация за работу в праздничные дни.

РАБОТА В НОЧНОЕ ВРЕМЯ

В соответствии со ст. 96 Трудового кодекса РФ ночным считается время с 10 ч вечера до 6 ч утра. При работе в это время продолжительность работы (смены) сокращается на один час. Данное положение не распространяется на работников, для которых уже предусмотрено сокращение рабочего времени.

К работе в ночное время не допускаются:

- 1) беременные женщины и женщины, имеющие детей в возрасте до 3 лет;
- 2) работники моложе 18 лет;
- 3) другие категории работников в соответствии с законодательством.

Инвалиды могут привлекаться к работе в ночное время только с их согласия и при условии, если такая работа не запрещена им по медицинским показаниям.

Каждый час работы в ночной период должен оплачиваться в повышенном размере и устанавливается предприятием самостоятельно. Однако эти доплаты не могут быть ниже предусмотренных законодательством. Доплата за каждый час работы в ночное время для

предприятия с многосменным режимом определена в размере от ставки или оклада работника. При этом трудовым договором может быть предусмотрена более высокая надбавка за работу в ночное время, чем установлено законодательством. Однако сумма превышения не включается в себестоимость продукции (работ, услуг), а относится за счет собственных средств предприятия.

Пример 3

В августе работник отработал в ночное время 10 ч. Работнику установлен оклад в размере 11 000 руб. Доплата за работы в ночные часы, предусмотренная в трудовом договоре, составляет 47% от часовой тарифной ставки (условно полагаем, что размер этой доплаты соответствует доплате, установленной законодательством).

Норма рабочего времени в августе 2004 г. составила 184 ч (23 дн. x 8 ч), которые работник полностью отработал.

Часовая тарифная ставка 60 руб.

Доплата за ночное время работы составила: 60 руб. x 47% x 10 ч. = 282 руб.

8.8. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ И РАСЧЕТ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ ЗА НЕОТРАБОТАННОЕ ВРЕМЯ И ПОСОБИЙ ПО ВРЕМЕННОЙ НЕТРУДОСПОСОБНОСТИ

Согласно трудовому законодательству рабочим и служащим оплачивается и неотработанное время. В основе расчета сумм таких выплат лежит средний заработок.

Средний заработок рассчитывают, когда нужно выплатить отпускные, командировочные, компенсацию за неиспользованный отпуск. Согласно постановлению Правительства РФ № 213 от 11 апреля 2003 г. расчет среднего заработка работника независимо от режима его работы производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного времени за 12 предшествующих месяцев (кроме расчета отпускных).

Оплата отпуска. Это так называемая дополнительная заработная плата работника, на которую он имеет право по истечении 6 мес. работы, за исключением приема по переводу молодого специалиста.

Право на отпуск оформляется приказом руководителя организации с указанием срока его начала и продолжительности. Нормативное количество дней отпуска в году не может быть менее 28 календарных дней, а для сотрудника в возрасте до 18 лет его продолжи-

тельность составляет 31 календарный день. В зависимости от профиля организации (образовательные, научные, с вредными условиями труда) количество дней отпуска может колебаться до 56 дней в году. Следует различать основной отпуск и дополнительный. Оплата основного отпуска включается в себестоимость продукции, работ, услуг, а дополнительного — производится за счет других источников финансирования.

Расчет отпускных сумм производится в размере среднего заработка за 12 календарных месяцев работы, предшествующих событию.

При этом под событием понимается предоставление работнику отпуска с сохранением средней заработной платы и другие случаи, с которыми связана ее выплата. Статья 139 Трудового кодекса разрешает организации при расчете отпускных и компенсаций за неиспользованный отпуск выбирать расчетный период, который отличается от предусмотренного законодательством, прописав его в коллективном договоре или локальном нормативном акте. Порядок расчета отпускных зависит в том числе от того, полностью или нет отработан расчетный период.

1. Расчетный период (12 последних месяцев) отработан полностью:

$$O = ЗП : 12 : 29,4 \text{ дн. хД},$$

где O — сумма отпускных; $ЗП$ — общая заработная плата за расчетный период; $Д$ — количество дней отпуска.

2. Расчетный период (12 последних месяцев) отработан не полностью:

в этом случае сначала необходимо подсчитать количество календарных дней, приходящихся на время, фактически отработанное в расчетном периоде:

$$K = 29,4 \text{ дн. х М} + Д_1 \times 1,4 + Д_2 \times 1,4 \dots + Д_{12} \times 1,4,$$

где K — количество календарных дней; $М$ — количество полностью отработанных месяцев в расчетном периоде; $Д_1, Д_2, \dots, Д_{12}$ — количество отработанных дней в «неполных» месяцах.

Сумма оплаты за отпуск рассчитывается по формуле:

$$O = ЗП : К \times Д,$$

где O — сумма отпускных; $ЗП$ — сумма начислений работнику за расчетный период; $К$ — количество календарных дней; $Д$ — количество календарных дней отпуска.

Пример 1

ООО «Расар» работает по режиму пятидневной рабочей недели. Работнику организации предоставлен отпуск со 2 по 29 ноября 2007 г. на 28 календарных дней.

Расчетный период (с 1 ноября 2006 г. по 31 октября 2007 г. включительно) сотрудник отработал полностью.

Общая заработная плата за 12 месяцев равна 168 000 руб.

Сумма отпускных составит 13333,33 руб. $(168\ 000 : 12 : 29,4 \times 28)$.

Пример 2

Рабочему Семенову Р. А. по приказу руководителя организации предоставлен отпуск на 28 календарных дней со 2 июля. Его заработок за 12 предшествующих календарных месяцев составил: 54 540 руб.

Расчетный период отработан полностью.

1) Определяем средний дневной заработок:

$$54\ 540 : 12 : 29,4 = 154 \text{ руб. } 59 \text{ коп.}$$

2) Сумма оплаты за дни отпуска:

$$154,59 \times 28 \text{ дней} = 4328 \text{ руб. } 52 \text{ коп.}$$

Если один или несколько месяцев расчетного периода отработан не полностью, сумма начисленной заработной платы за такой месяц делится на количество фактически отработанных дней по календарю пятидневной рабочей недели, умноженных на соответствующий коэффициент. Коэффициент зависит от того, в каких днях исчисляется продолжительность рабочей недели на предприятии. Если установлена пятидневная рабочая неделя, то применяется коэффициент 1,4. При шестидневной рабочей неделе — 1,2.

Пример 3

Работник ООО «Дон» уходит в ежегодный отпуск продолжительностью 28 календарных дней с 1 ноября 2006 г. В августе он болел 8 дней (заработок 2050 руб.), в сентябре болел 10 дней (заработок 2000 руб.), в октябре болел 14 дней (заработок 1714 руб.). Оклад работника 5000 руб.

В каждом месяце расчетного периода фактически отработано:

Ноябрь, декабрь 2005 г., январь — октябрь 2006 г. — полностью.

Август — 15 дней.

Сентябрь — 12 дней.

Октябрь — 9 дней.

$$\text{Средний дневной заработок} = \frac{5000 \cdot 9 + 2050 + 2000 + 1714}{9 \cdot 29,4 + (15 + 12 + 9) \cdot 1,4} = \frac{5764}{50,4} = 163,222 \text{ руб.}$$

Сумма отпускных составит 163,222 руб. $\times 28 \text{ дней} = 4570,22 \text{ руб.}$

Пример 4

Работнику ООО «Дон», имеющему оклад 5000 руб., предоставлен ежегодный отпуск с 4 декабря 2006 г. на 28 календарных дней. Расчетный период декабрь 2005 г. — ноябрь 2006 г.

В расчетном периоде отработано:

Декабрь — сентябрь — полностью

Октябрь — 2 дня по календарю 5-дневной рабочей недели.

Ноябрь — 4 дня по календарю 5-дневной рабочей недели.

В октябре работник выполнял гособязанности, в ноябре болел.

Заработная плата составила за отработанное время в расчетном периоде:

Декабрь — сентябрь — 50 000 руб.

Октябрь — 434,78 руб.

Ноябрь — 1000 руб.

$$\text{Средний дневной заработок} = \frac{50\,000 + 434,78 + 1000}{10\,29,4 + 2,8 + 5,6} = \frac{51434,78}{302,4} = 170,089 \text{ руб.}$$

Сумма отпускных: 170,089 руб. × 28 = 4762,49 руб.

Праздничные нерабочие дни, приходящиеся на период отпуска, в расчет не включаются и не оплачиваются.

При исчислении среднего заработка учитываются премии, начисленные в расчетном периоде:

- ежемесячные — не более одной за каждый месяц расчетного периода за одни и те же показатели;
- за периоды работы, превышающие один месяц, — не более одной в размере месячной части за каждый месяц расчетного периода за одни и те же показатели.

Вознаграждение по итогам работы за год и единовременное вознаграждение за выслугу лет (стаж работы), начисленные за предшествующий календарный год, учитываются при подсчете среднего заработка независимо от времени, когда они были начислены, если расчетный период отработан полностью.

Если приходящееся на расчетный период время отработано не полностью, при расчете величины среднего заработка сумму премий и вознаграждений следует учитывать пропорционально отработанному в расчетном периоде времени.

Пример 5

Работник уходит в отпуск в декабре. Месячный должностной оклад работника 8000 руб. В расчетном периоде, который отработан полностью, начислены премии:

— три ежемесячных (в сентябре, октябре и ноябре) по 400 руб.;

— квартальная (в сентябре) — 3600 руб.;

— за 9 месяцев (в октябре) — 3000 руб.

Требуется определить средний дневной заработок для оплаты отпуска.

1. Определяем сумму премиальных выплат, которую следует учесть при подсчете среднего заработка.

Общая сумма премий составит:

$$400 + 400 + 400 + 3600 + 3000 = 7800 \text{ руб.}$$

2. Определяем средний дневной заработок для оплаты отпуска
 $(8000 \times 12 + 1200 + 3600 + 1000) : 29,4 \text{ 12} = 294,22 \text{ руб}$

В случаях, когда приходится на расчетный период время отработано не полностью, премии и вознаграждения учитываются при подсчете среднего заработка пропорционально отработанному времени в расчетном периоде.

Пример 6

Работник организации уходит в отпуск в ноябре 2006 г. Расчетный период с 1 ноября 2005 г. по 31 октября 2006 г.

В июле не отработал 10 дней.

В марте 2006 г. начислена премия за 2005 г. — 25 000 руб.

Месяцы расчетного периода	Кол-во рабочих дней в расчете на пятидневную рабочую неделю
2005 г.	
ноябрь	21
декабрь	22
2006 г.	
январь	16
февраль	19
март	22
апрель	20
май	21
июнь	21
июль	21 (отработано 11)
август	23
сентябрь	21
октябрь	22
ВСЕГО	249
Фактически отработано	239

Для определения размера той части годовой премии, которую следует учесть при исчислении среднего заработка, необходимо всю сумму годовой премии разделить на общее количество рабочих дней в рабочем периоде и результат умножить на количество фактически отработанных дней.

$$25\ 000 \text{ руб.} \cdot 249 \div 239 = 23\ 996 \text{ руб.}$$

Изложенный ранее порядок исчисления среднего заработка, сохраняемого за работниками, распространяется на организации независимо от их организационно-правовых форм и применяется в следующих случаях:

- пребывание работника в очередном основном или дополнительном отпуске, а также в учебном отпуске;
- выплата компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении;
- выплата выходного пособия при увольнении по сокращению штатов или в связи с ликвидацией учреждения, предприятия, организации;
- пребывание работника в отпуске в связи с обучением в образовательном учреждении;
- выполнение государственных обязанностей;
- выплата за время вынужденного прогула незаконно уволенному и восстановленному судом работнику;
- направление на монтажные и наладочные работы;
- направления в командировки и переезды на работу в другую местность;
- направление работника на курсы для повышения квалификации с отрывом от производства и др.

В тех случаях, когда законодательством установлен специальный порядок подсчета среднего заработка (при начислении пенсии, возмещении ущерба и в некоторых других случаях), указанные правила не применяются.

Расчеты среднего заработка производятся на основании данных учета использования рабочего времени и соответствующих документов, подтверждающих право работника на получение гарантированного законодательством среднего заработка.

При увольнении работников или уходе на пенсию с ними производится окончательный расчет как по заработной плате за отработанное в отчетном месяце время, так и за время отпуска, который ко дню увольнения не использован. Отдел кадров рассчитывает количество дней неиспользованного отпуска пропорционально количеству отработанных месяцев последнего отпуска и в зависимости от числа дней установленного ежегодного отпуска.

Порядок выплаты компенсации за неиспользованный отпуск установлен ст. 126 Трудового кодекса РФ. В случаях, когда работник не использовал отпуск, но не увольняется, ему может быть предоставлена компенсация за ту часть неотгулянного ежегодного отпуска, которая превышает 28 календарных дней. Поэтому, если сотрудник имеет право на более длительный отпуск, то вместо дополнительных дней

он может получить компенсацию с согласия работодателя. Трудовой кодекс запрещает выплачивать компенсацию работникам, которым ежегодно полагается не более 28 дней отпуска, то есть получить компенсацию, продолжая работать в организации имеют возможность только обладающие правом на дополнительный или удлиненный отпуск. А компенсацию за неиспользованные основные отпуска продолжительностью 28 дней можно получить только при увольнении.

Пример

Сотрудник работал в организации с 1 апреля по 18 августа. В связи с увольнением ему необходимо выплатить компенсацию за неиспользованный отпуск. За каждый полный месяц работы полагается 2,33 (28 дн. : 12 мес.) календарного дня отпуска. При этом за месяц, отработанный не полностью, также полагается 2,33 дня при условии, что сотрудник отработал больше половины месяца. А за месяц, в котором работник отработал меньше половины, отпуск не полагается. В данном примере сотрудник отработал полностью апрель, май, июнь, июль и больше половины августа. Компенсацию нужно начислить за 11,65 дня (2,33 дн. x 5 мес.) Среднедневной заработок составил

$$(5000 \text{ руб.} \times 4) : 4 : 29,4 \text{ дн.} = 168,92 \text{ руб.}$$

$$\begin{aligned} \text{Сумма компенсации за неиспользованный отпуск} &= \\ &1967,92 \text{ руб.} (168,92 \text{ руб.} \times 11,65 \text{ дн.}). \end{aligned}$$

Расчет пособия по временной нетрудоспособности. Пособие по временной нетрудоспособности — особый вид оплаты неотработанного времени. Его источником является не себестоимость, как для всех предшествующих видов оплат неотработанного времени, а средства органов социального страхования.

Основанием для расчета сумм к оплате являются табель учета использованного рабочего времени и листок о временной нетрудоспособности лечебного (медицинского) учреждения.

В соответствии с Федеральным законом от 29.12.2006 г. № 255-ФЗ «Об обеспечении пособиями по временной нетрудоспособности, по беременности и родам граждан, подлежащих обязательному социальному страхованию» право на пособие имеют граждане, работающие по трудовым договорам, государственные служащие и лица, добровольно уплачивающие за себя взносы в фонд социального страхования РФ.

С 1 января 2007 г. используется понятие «страховой стаж», т. е. периоды работы, в которые гражданин подлежал обязательному социальному страхованию.

Финансирование выплаты пособий по временной нетрудоспособности застрахованным лицам осуществляется за счет средств бюджета фонда социального страхования, а также за счет средств работодателя. Пособие оплачивается за счет средств работодателя за первые два дня временной нетрудоспособности, а за остальной период, начиная с 3-го дня болезни — за счет средств в ФСС РФ.

Однако в следующих случаях пособие оплачивается за счет средств Фонда социального страхования начиная с 1-го дня временной нетрудоспособности:

- при необходимости осуществления ухода за больным членом семьи;
- карантина застрахованного лица или ребенка в возрасте до 7 лет;
- осуществлении протезирования в стационаре;
- долечивания в санаторно-курортных учреждениях, но не более 24 дней.

Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается в следующем размере:

- 1) застрахованному лицу, имеющему страховой стаж 8 и более лет, — 100% среднего заработка;
- 2) застрахованному лицу, имеющему страховой стаж от 5 до 8 лет, — 80% среднего заработка;
- 3) застрахованному лицу, имеющему страховой стаж до 5 лет — 60% среднего заработка.

Застрахованному лицу, имеющему страховой стаж менее 6 месяцев или отработавшему в расчетном периоде менее 3 месяцев, пособие по временной нетрудоспособности выплачивается в размере, не превышающем за полный календарный месяц минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом.

Пример 1

Сотрудница впервые поступила на работу 6 февраля 2007 г. на должность бухгалтера с окладом 5000 руб., а с 20 по 27 марта была больна, что подтверждает листок временной нетрудоспособности. Так как сотрудница не имеет страхового стажа более 6 месяцев, то размер пособия не должен быть больше 1100 руб. (один МРОТ) за полный календарный месяц. Средний дневной заработок исходя из МРОТ составит:

$$1100 \text{ руб.} : 31 \text{ дн.} = 35,48 \text{ руб.}$$

Сумма пособия за 8 календарных дней составит 283,84 руб., причем первые 2 дня оплатит работодатель, а начиная с 3-го дня — Фонд социального страхования РФ.

Максимальный размер пособия, который организация выплачивает работнику за счет средств ФСС РФ, с 01.01.2007 г. — 16125 руб. в месяц.

Организациям, которые переведены на уплату единого налога на вмененный доход, единого сельскохозяйственного налога, а также применяют упрощенную систему налогообложения, ФСС России расходы на оплату пособия по временной нетрудоспособности возмещают в размере одного МРОТ за один календарный месяц.

Если же названные организации добровольно перечисляют взносы в ФСС России, то пособия выплачиваются в общеустановленном порядке.

Пособие по временной нетрудоспособности не назначается застрахованному лицу за следующие периоды:

- 1) за период освобождения работника от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с законодательством РФ, за исключением случаев утраты трудоспособности работником вследствие заболевания или травмы в период ежегодного оплачиваемого отпуска;
- 2) за период отстранения от работы в соответствии с законодательством Российской Федерации, если за этот период не начисляется заработная плата;
- 3) за период заключения под стражу или административного ареста;
- 4) за период проведения судебно-медицинской экспертизы.

Пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам исчисляются исходя из среднего заработка застрахованного лица, рассчитанного за последние 12 месяцев, предшествующих месяцу наступления временной нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам.

В заработок, исходя из которого исчисляются пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, включаются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, учитываемые при определении налоговой базы по единому социальному налогу, зачисляемому в Фонд социального страхования Российской Федерации, в соответствии с главой 24 части второй Налогового кодекса Российской Федерации. В заработок для исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам застрахованным лицам, добровольно вступившим в отно-

шения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, включаются полученные ими доходы, с которых уплачены страховые взносы в Фонд социального страхования Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом «Об обеспечении пособиями по обязательному социальному страхованию граждан, работающих в организациях и у индивидуальных предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы, и некоторых других категорий граждан».

Средний дневной заработок для исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам определяется путем деления суммы начисленного заработка за 12 календарных месяцев на число календарных дней, приходящихся на период, за который учитывается заработная плата.

Размер дневного пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам исчисляется путем умножения размера дневного пособия на число календарных дней, приходящихся на период временной нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам.

Пример 2

Главный бухгалтер ООО «Аксай» Жукова О.А. имеет оклад 10 000 руб. в месяц. С 12 по 16 января 2007 г. она болела, что подтверждено листком временной нетрудоспособности. В январе 31 календарный день Страховой стаж главного бухгалтера составляет 6 лет. Следовательно, пособие по временной нетрудоспособности ей положено в размере 80% от среднего заработка. Расчетный период — 12 календарных месяцев отработан полностью. Следовательно, пособие Жуковой О.А. рассчитают исходя из среднего заработка за указанный период. В расчетном периоде 365 рабочих дней.

Сначала определим среднедневной заработок:

$$10\,000 \text{ руб.} \times 12 \text{ мес.} : 365 \text{ дн.} = 328,77 \text{ руб.}$$

Величина ежедневного пособия с учетом страхового стажа составляет:

$$328,77 \text{ руб.} \times 80\% = 263,02 \text{ руб.}$$

Максимальный размер ежедневного пособия, который ООО «Аксай» может выплатить за счет средств ФСС РФ, равен:

$$16125 \text{ руб.} : 31 \text{ день} = 520,16 \text{ руб.}$$

$$520,16 \text{ руб.} > 263,02 \text{ руб.}$$

Поэтому пособие по временной нетрудоспособности выплачивают исходя из дневного пособия, равного среднему дневному заработку. Оно составит:

$$263,02 \text{ руб.} \times 2 \text{ дн.} = 526,04 \text{ руб.} \quad \text{Д-т 20,26 К-т 70 — первые 2 календарных дня оплатит работодатель.}$$

$$263,02 \text{ руб.} \times 3 \text{ дн.} = 789,06 \text{ руб.} \quad \text{Д-т 69/1 К-т 70 — три календарных дня будут оплачены за счет средств ФСС.}$$

Если работник отработал больше 3, но меньше 12 месяцев, то все расчеты надо вести исходя из заработной платы, начисленной за фактически отработанное время.

Например, человек был принят на работу в сентябре 2006 г., а в январе 2007 г. заболел. Тогда пособие ему рассчитают исходя из зарплаты за 4 месяца (с сентября по декабрь). Но даже если сотрудник отработал в фирме все последние 12 месяцев, из расчета надо исключить дни и начисленные суммы, когда он фактически не работал.

Пример 3

Сотрудник ООО «Дон» Романов Б. В. заболел, и с 5 по 11 февраля 2007 г. его на работе не было. 7 календарных дней Романов находился на больничном. Его месячная тарифная ставка составляет 5000 руб.

Кроме того, сотруднику положена доплата за расширение зоны обслуживания 20%, а за вредные условия труда ему доплачивают еще 15% тарифной ставки. То есть за месяц он получает 6750 руб. (5000 руб. + 5000 руб. × 35 %). Более того, в январе Романову начислили премию по результатам работы за 2005 г. — 10 000 руб., а с 1 по 31 мая он был в очередном отпуске. В декабре же ему к юбилею выплатили премию, предусмотренную положением о премировании, — 2000 руб. за счет чистой прибыли предприятия.

Страховой стаж этого работника составляет 6 лет 9 месяцев. Следовательно, пособие по временной нетрудоспособности ему выплатят в размере 80% его среднего заработка. В феврале 2007 г. было 28 календарных дней.

Романов трудится в ООО «Дон» с декабря 2002 г. Так как он работал в течение расчетного периода более 3 месяцев, то пособие ему рассчитывают исходя из среднего заработка за последние 12 календарных месяцев: с 1 февраля 2006 г. по 31 января 2007 г.

Месяц расчетного периода	Количество		Размер заработной платы с учетом доплат, руб.	Премии, руб.
	календарных дней	фактически отработанных дней		
1	2	3	4	5
2006 г.				
Февраль	28	28	6750	-
Март	31	31	6750	-
Апрель	30	30	6750	-
Май	31	0	-	-
Июнь	30	30	6750	-

Окончание табл.

1	2	3	4	5
Июль	31	31	6750	-
Август	31	31	6750	-
Сентябрь	30	30	6750	-
Октябрь	31	31	6750	-
Ноябрь	30	30	6750	-
Декабрь	31	31	6750	2000
2007 г.				
Январь	31	31	6750	10 000
Итого	365	334	74 250	12 000

Рассчитывая средний заработок, к зарплате расчетного периода надо добавить годовую премию по 1/12 за каждый месяц. Но поскольку расчетный период отработан не полностью, то премию надо учесть пропорционально отработанному времени:

$$10\ 000 \text{ руб.} : 249 \text{ дн.} \times 230 \text{ дн.} = 9236,95 \text{ руб.}$$

Премия к юбилею в расчет включена не будет несмотря на то, что предусмотрена положением о премировании. Дело в том, что такие премии не включаются в расходы при расчете налога на прибыль и, значит, ЕСН не облагаются. Поэтому, исчисляя среднюю заработную плату, учитывать их не нужно.

Находим средневзвешенный заработок:

$$(74\ 250 \text{ руб.} + 9236,95 \text{ руб.}) : 334 \text{ дн.} = 249,96 \text{ руб.}$$

Величина дневного пособия с учетом непрерывного трудового стажа составит

$$249,96 \text{ руб.} \times 80\% : 100\% = 199,97 \text{ руб.}$$

Теперь надо определить размер дневного пособия, которое ООО «Дон» может выплатить за счет средств ФСС России. Он равен:

$$16\ 125 \text{ руб.} : 28 \text{ дн.} = 575,89 \text{ руб.}$$

$$575,89 \text{ руб.} > 199,97 \text{ руб.}$$

Поэтому пособие по временной нетрудоспособности выплачивают исходя из дневного пособия, равного среднему дневному заработку. За время болезни надо заплатить:

$$199,97 \text{ руб.} \times 7 \text{ дн.} = 1399,78 \text{ руб.} \quad \text{Д-т 69/1 К-т 70} \text{ — начислено пособие по временной нетрудоспособности.}$$

В соответствии с законом «О бюджете Фонда социального страхования на 2005 год» от 29.12.2004 г. № 202-ФЗ пособие за первые два календарных дня временной нетрудоспособности оплачивает предприятие в том случае, если заболел или получил травму сам ра-

ботник организации. Этот порядок не касается пособий по беременности и родам, а также пособий, выплаченных в связи с несчастным случаем на производстве или профзаболеванием.

8.9. УДЕРЖАНИЯ ИЗ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

Бухгалтерия предприятия не только производит начисления заработной платы, но и удержания из нее.

В соответствии с законодательством из заработной платы производятся следующие удержания и вычеты:

- налог на доходы физических лиц (подоходный налог),
- по исполнительным листам,
- в возмещение материального ущерба,
- за брак и т. д.

8.9.1. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Налоговым кодексом РФ, ч. II, глава 23, установлен порядок удержания из заработной платы налога на доходы физических лиц (НДФЛ).

В налогооблагаемую базу по налогу на доходы физических лиц включаются все доходы налогоплательщика. Они могут быть получены в денежной или натуральной форме, а также в виде материальной выгоды.

При получении доходов в натуральной форме в налоговую базу будет включаться рыночная стоимость товаров (работ, услуг), которые работник получает от организаций.

Пример

В январе организация начислила работнику заработную плату в размере 10 000 руб. Вместо денег работнику выдали компьютер. Такие же компьютеры организация продает за 15 000 руб. Эта цена соответствует их рыночной стоимости.

Организация должна удержать подоходный налог с 15 000 руб.

Порядок определения налоговой базы при получении доходов в виде материальной выгоды

В налоговую базу включаются доходы в виде материальной выгоды, к которой относится материальная выгода, полученная от:

- экономии на процентах за пользование заемными средствами;

- приобретения товаров (работ, услуг) по ценам, более низким по сравнению с ценами, по которым обычно реализуются эти товары (в налоговую базу включается разница в ценах);
- приобретения ценных бумаг по ценам ниже рыночной стоимости этих ценных бумаг.

Выгода от экономии на процентах включается в налоговую базу в том случае, если процент за пользование заемными средствами меньше 3/4 ставки рефинансирования ЦБ РФ. Налогом облагается положительная разница между суммой, исчисленной исходя из 3/4 ставки рефинансирования, и суммой фактически уплаченных процентов.

Пример

Работник по месту работы 3 января 2007 г. получил от своей организации заем в размере 100 000 тыс. руб. на два месяца под 5% годовых. Условиями договора предусмотрено, что работник уплачивает проценты ежемесячно. На 1 января 2007 г. ставка рефинансирования была 11%; 3/4 ставки составляет 8,25%. В январе работник выплатил проценты по займу в размере 417 руб. ($100\,000 \times 5\% / 12 \text{ мес.}$). Сумма материальной выгоды, полученная от экономии на процентах, составляет: $(100\,000 \times 8,25\% / 12 \text{ мес.}) - (100\,000 \times 5\% / 12 \text{ мес.}) = 687,5 - 417 = 270,5$ руб.

Эта сумма должна быть включена в доход в январе. В феврале работник вернул заем и проценты за февраль 417 руб. Сумма материальной выгоды также составит 270,5 руб., если ставка рефинансирования не менялась.

Материальная выгода по займам облагается НДФЛ по ставке 35%, а по займам, полученным на строительство или покупку жилья, — по ставке 13%.

Доходы, подлежащие налогообложению по ставке 13%, уменьшаются на так называемые налоговые вычеты. Налоговый кодекс делит эти вычеты на четыре группы: стандартные, социальные, имущественные, профессиональные. Бухгалтер предприятия учитывает стандартные налоговые вычеты, остальные вычеты предоставляют налоговые органы после подачи налоговой декларации.

Стандартные налоговые вычеты:

- это суммы в размере 400, 500, 600 и 3000 руб., которые ежемесячно вычитаются из дохода. Право на ежемесячный вычет в размере 3000 руб. имеют: инвалиды-«чернобыльцы»; инвалиды Великой Отечественной войны; военнослужащие, ставшие инвалидами 1, 2, 3-й групп из-за ранения, контузии или уве-

чья, полученных при защите СССР, РФ или при исполнении иных обязанностей военной службы и др.;

- право на ежемесячные вычеты в размере 500 руб. имеют родители и супруги военнослужащих, погибших из-за ранения, контузии или увечья, которые они получили, защищая СССР, РФ или исполняя иные обязанности военной службы; граждане, выполнявшие интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия, и др.

Все остальные физические лица имеют право на ежемесячный вычет в размере 400 руб. Вычеты в размере 400 руб. предоставляются до месяца, в котором доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысит 20 000 руб. Налоговый вычет в размере 600 руб. за каждый месяц налогового периода предоставляется на каждого ребенка в возрасте до 18 лет у налогоплательщиков, которые являются родителями или супругами родителей, опекунами, приемными родителями, а также на каждого студента, аспиранта, курсанта дневной формы обучения в возрасте до 24 лет. Вдовам, одиноким родителям, опекунам вычет предоставляется в двойном размере. Вычет одиноким родителям, вдовам, вдовцам в двойном размере прекращается с месяца, следующего за вступлением их в брак, зарегистрированный в органах загса. Стандартный налоговый вычет на детей предоставляется до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысил 40 000 руб. Сумма налога определяется в целых рублях, копейки до 50 коп. не учитываются, свыше 50 — округляются до целого рубля.

Пример

В бухгалтерию организации Орлов В.С. подал заявление с просьбой предоставить ему стандартные налоговые вычеты в размере 400 и 600 руб. за содержание одного ребенка в возрасте до 18 лет. Оклад Орлова В.С. 3000 руб. Сумма налога составит: $(3000 - 400 - 600 \times 1 \text{ реб.}) \times 13\% = 260 \text{ руб.}$

Ставки налога на доходы физических лиц

(ст. 224 глава 23 Налогового кодекса РФ) в ред. от 20.08.2004 г.

Вид дохода	Ставка налога
Все виды доходов, кроме тех, по которым Налоговым кодексом предусмотрены другие ставки	13%
Выигрыши, страховые выплаты по договорам добровольного страхования, процентные доходы по вкладам в банках	35%

Окончание табл.

Вид дохода	Ставка налога
Доходы, получаемые физическими лицами, которые не являются налоговыми резидентами РФ	30%
Доходы от долевого участия в деятельности организаций, полученные в виде дивидендов	9%
Доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., а также по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием	9%

Социальные налоговые вычеты

Налогоплательщик имеет право на получение следующих социальных налоговых вычетов:

- 1) в сумме доходов, перечисленных на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения в размере фактических расходов, но не более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде;
- 2) в сумме, уплаченной налогоплательщиком за свое обучение в образовательных учреждениях, — в размере фактически произведенных расходов на обучение, но не более 50 000 руб.;
- 3) в сумме, уплаченной налогоплательщиком за обучение своих детей в возрасте до 24 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях, — в размере фактических расходов, но не более 50 000 руб. на каждого ребенка;
- 4) в сумме, уплаченной налогоплательщиком за услуги по лечению в медицинских учреждениях РФ, а также за лечение супруга (супруги), своих родителей и своих детей в возрасте до 18 лет, а также в размере стоимости медикаментов, назначенных им лечащим врачом и приобретенным налогоплательщиком за счет собственных средств, но не более 38 000 руб. в год.

По дорогостоящим видам лечения в медицинских учреждениях РФ сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов.

Имущественные налоговые вычеты

Налогоплательщик имеет право на получение следующих имущественных вычетов:

- 1) в суммах, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков, земельных участков, находившихся в собственности менее 3 лет, но не превышающих 1 000 000 руб., а также в сумме, полученной от продажи имущества, находящегося в собственности менее 3 лет, но не более 125 000 руб. При продаже жилых домов, квартир, дач, земельных участков, находившихся в собственности более 3 лет, или иного имущества, находившегося в собственности более 3 лет, налоговый вычет предоставляется на всю полученную сумму;
- 2) в сумме, израсходованной налогоплательщиком на строительство или приобретение жилья на территории РФ в размере фактических расходов, но не более 1 000 000 руб.

Если в налоговом периоде имущественный налоговый вычет не может быть использован полностью, его остаток может быть перенесен на последующие налоговые периоды до полного его использования.

Право на получение социального налогового вычета предоставляется на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода.

С 1 января 2005 г. имущественные вычеты предоставляются по месту работы. Для этого необходимо подать заявление в налоговую инспекцию, к которому приложить документы, подтверждающие факты купли-продажи имущества и получить подтверждение налоговых органов о праве на имущественный вычет.

Профессиональные налоговые вычеты

Право на получение профессиональных налоговых вычетов имеют следующие категории налогоплательщиков:

- 1) индивидуальные предприниматели, занимающиеся частной практикой, — в сумме фактически произведенных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов;
- 2) налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения за создание, издание, исполнение произведений науки, лите-

ратуры и искусства, — в сумме практически произведенных и документально подтвержденных расходов.

Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в размере установленных законом нормативов (ст. 221 НК РФ);

- 3) налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, — в сумме фактически произведенных ими документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг).

Льготы по налогу

Не облагаются налогом на доходы следующие основные виды доходов:

- 1) государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности;
- 2) все виды компенсационных выплат (за исключением компенсации за неиспользованный отпуск). При оплате работодателем расходов на командировки в доход не включаются суточные в пределах норм;
- 3) суммы единовременной материальной помощи, оказанной налогоплательщикам в связи со стихийными бедствиями и другими чрезвычайными обстоятельствами;
- 4) суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок, кроме туристических, выплачиваемых за счет средств работодателей;
- 5) доходы, не превышающие 4000 руб., полученные по следующим основаниям:
 - стоимость подарков, полученных от организации;
 - суммы материальной помощи, оказываемой работодателем своим работникам.

8.9.2. УДЕРЖАНИЯ ПО ИСПОЛНИТЕЛЬНЫМ ЛИСТАМ

Основанием для удержания и перевода алиментов являются исполнительные листы, письменные заключения граждан о добровольной уплате алиментов, отметки органов внутренних дел в паспортах лиц о том, что они обязаны уплатить алименты. Бухгалтерия регистрирует полученные исполнительные листы в специальном журнале.

ле или карточке. Удержания алиментов на основании поданного заявления могут производиться и в случаях, если общая сумма удержания превышает 50%, а также если с должника взыскивают по решению суда алименты на детей от другой матери, нетрудоспособных родителей, супруга.

Размер алиментов определяется в долевом отношении к доходу родителя, который обязан их уплачивать. На содержание одного ребенка удерживается 1/4 заработка, на двоих детей — 1/3, на троих и более детей — 1/2 заработка родителя. Суд также может вынести решение о взыскании алиментов в определенной сумме ежемесячно.

Алименты взыскиваются с доходов плательщика только после того, как удержан налог на доходы физических лиц.

Алименты удерживают с сумм заработной платы, с пособий по временной нетрудоспособности, начисленных за отчетный месяц после удержания из них налогов, а также с сумм начисленных пенсий и стипендий.

В 3-дневный срок со дня, установленного для выплаты заработной платы, пенсий и стипендий, суммы удержанных алиментов должны быть выплачены получателю или переведены по почте за счет взыскателя.

Не взыскиваются алименты с сумм материальной помощи, единовременных вознаграждений и премий за рационализаторские предложения и т. д.

Учет расчетов по исполнительным документам организуется на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «С организациями и лицами по исполнительным документам».

8.10. ПОРЯДОК ОФОРМЛЕНИЯ РАСЧЕТОВ С РАБОЧИМИ И СЛУЖАЩИМИ И ВЫПЛАТЫ ИМ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

Заработная плата рабочим и служащим в соответствии с законодательством о труде выплачивается не реже, чем каждые полмесяца в сроки, установленные коллективным договором. Применяется авансовый и безавансовый порядок расчетов по заработной плате за первую половину месяца.

В первом случае работнику выдается аванс, а окончательный расчет производится при выплате заработной платы за вторую половину месяца. Размер аванса определяется соглашением администрации предприятия с профсоюзной организацией при заключении коллективного договора. Минимальный размер аванса должен быть не ниже тарифной ставки рабочего за отработанное время согласно таблице.

Во втором случае на предприятии вместо планового аванса рабочим начисляется заработная плата за первую половину месяца по фактически выработанной продукции (произведенной работе) или по фактически отработанному времени.

Авансы начисляются в размере 40% оклада или 50%, но за вычетом налогов.

Основным регистром, используемым для оформления расчетов с рабочими и служащими, является *расчетная ведомость*. Это регистр аналитического учета, так как составляется в разрезе каждого табельного номера, по цехам, категориям работников и по видам оплат и удержаний.

Расчетная ведомость имеет следующие показатели:

- начислено по видам оплат — оборот по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- удержано и зачтено по видам платежей и зачетов — оборот по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Последний показатель расчетной ведомости является основанием для заполнения платежной ведомости для заработной платы в окончательный расчет.

Применяется несколько вариантов оформления расчетов предприятий с рабочими и служащими:

- путем составления расчетно-платежных ведомостей, в которых совмещаются два регистра: расчетная и платежная ведомости, т. е. одновременно рассчитывается сумма к оплате и производится ее выдача (выплата);
- путем составления расчетных ведомостей, а выплата производится отдельно по платежным ведомостям;
- путем составления машинным способом листков «Расчет заработной платы» для каждого рабочего за месяц (начислено, удержано и к выдаче), на основании которых заполняется платежная ведомость для выдачи заработной платы.

Основанием для составления расчетных ведомостей и листков расчета заработной платы являются первичные документы:

- табель учета использования рабочего времени — для расчета повременной заработной платы и всех прочих оплат, в основу которых положено время (простой, доплаты за ночное и сверхурочное время, временная нетрудоспособность и т. п.);
- накопительные карточки заработной платы — для рабочих-сдельщиков;
- расчеты бухгалтерии по всем видам дополнительной заработной платы и пособий по временной нетрудоспособности;
- расчетные ведомости за прошлый месяц — для учета сумм удержания налогов;
- решения судебных органов на удержания по исполнительным листам;
- платежные ведомости на ранее выданный аванс за первую половину месяца;
- расходные кассовые ордера на выдачу внеплановых авансов и т. д.

Выдача заработной платы производится по платежным ведомостям в установленные на предприятии дни месяца. Основанием на право выдачи является наличие в ее реквизитах приказа в кассу для оплаты указанной суммы в срок «с ___ по ___» (в течение трех дней, считая день получения денег в банке). Подписывают приказ руководитель предприятия и главный бухгалтер. По истечении трех дней кассир построчно проверяет и суммирует выданную заработную плату, а против фамилий, не получивших ее, в графе «расписка в получении» проставляет штамп или пишет от руки «депонировано». Платежная ведомость закрывается двумя суммами — выдано наличными и депонировано. На депонированные суммы кассир составляет реестр невыданной заработной платы, после чего передает в бухгалтерию платежную ведомость и реестр невыданной заработной платы для проверки и выписки расходного ордера на вышанную сумму заработной платы. Расходный кассовый ордер передается кассиру для регистрации в кассовой книге.

Суммы невостребованной заработной платы кассир сдает в банк на расчетный счет предприятия с указанием: «депонированные суммы». Это необходимо для того, чтобы банк хранил их и учитывал отдельно и не мог использовать на прочие выплаты предприятия и

погашение его задолженностей, так как рабочие и служащие могут их потребовать в любой день.

Своевременно не полученную рабочими и служащими заработную плату предприятие хранит в течение 3 лет и учитывает ее в составе счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Депонированная заработная плата».

8.11. СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ И РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

Бухгалтерия предприятия осуществляет не только расчет сумм причитающейся работникам заработной платы, премий, пособий, но и организует учет этих сумм на счетах бухгалтерского учета в соответствующих регистрах. Суммы начисленной заработной платы и премий относятся на производственные счета и включаются в себестоимость продукции. Так, основная заработная плата, начисленная по сдельным расценкам, повременно, по тарифным ставкам и окладам, премии за производственные показатели относятся в дебет производственных счетов: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25/1 «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования», 25/2 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 97 «Расходы будущих периодов», 28 «Брак в производстве» и в кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», одновременно их суммы записываются в ведомости учета производственных затрат по заказам, статьям, цехам, а на их основе — в журналы-ордера № 10 и 10/1.

Дополнительная заработная плата относится в дебет тех же счетов, что и основная заработная плата, и отражается в тех же регистрах.

Премии всем категориям работников за счет прибыли записываются в журнале-ордере № 10/1, в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль», в кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Суммы начисленной заработной платы рабочим за время отпуска относятся в дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов», в кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и отражаются в журналах-ордерах № 10 и 10/1 (согласно ведомости № 15).

**Отражение на счетах учета труда и заработной платы и расчетов
с рабочими и служащими**

Сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит счетов	Д-т	К-т	Дебет счетов
50	Суммы, выплаченные наличными (заработная плата, пособия, премии)	С — задолженность предприятия работникам. Суммы начисленной заработной платы всем категориям работников за проработанное и непроработанное время, за выполненные работы, доплаты за работу в ночное время, доплаты бригадирам за руководство бригадой и т. д., суммы начисленных премий	10, 20, 23, 25, 26, 28, 44
68	Суммы удержанного из заработной платы налога в бюджет	Начислены дивиденды работникам предприятия	84
76	Депонированная заработная плата, суммы, удержанные из заработной платы по исполнительным листам, за товары, проданные в кредит, и перечисления в Сбербанк	Начислено за дни отпуска за счет «Резерва предстоящих расходов»	96
28	Суммы, удержанные из заработной платы за допущенный брак	Начислено пособие по временной нетрудоспособности	69/1
73/2	Сумма, удержанная в погашение задолженности за ранее нанесенный ущерб предприятию		

Пособия по временной нетрудоспособности и прочие выплаты за счет средств органов социального страхования относятся в дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и в кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и отражаются в журнале-ордере № 10/1.

? Вопросы для самоконтроля

1. Назовите основные формы оплаты труда.
2. Как определяется сумма заработка рабочего-повременщика ?
3. Как определяется сдельная оплата труда работников ?
4. Что является основным документом на сдельную работу?
5. На какие счета относят начисленные суммы оплаты труда производственных рабочих?
6. Как оплачивается работа в сверхурочное и ночное время ?
7. Как определяется средний дневной заработок для расчета отпускных, пособий по временной нетрудоспособности ?
8. От чего зависят размеры пособий по временной нетрудоспособности ?
9. Как определяется налогооблагаемый доход по месту основной работы для удержания налога с доходов ?
10. С каких сумм удерживаются алименты ?
11. Что является основным документом для оформления расчетов с рабочими и служащими ?

ПРИЛОЖЕНИЯ К ГЛАВЕ 8

Типовая форма № Т-16

ЛИСТОК № _____ УЧЕТА ПРОСТОЕВ
от « » _____ 200__ г.

						Цех	Участок, отделение	Смена	Вид оплаты	Шифр затрат	
Фамилия, и. о.	Категория	Профессия	Разряд	Табельный №	Сумма к оплате	Продолжительн простоя	Шифр		% оплаты	Время простоя	
							Причины простоя	Виновн простоя		Начало	Окончан

Мастер (десятник)
Бригадир

Начальник цеха
Прораб

Цех	Участок, отделение	Смена	Вид оплаты	Рабочий (фамилия, и., о.), бригада (бригадир)	Категория	Профессия	Разряд	Табельный №
-----	-----------------------	-------	------------	--	-----------	-----------	--------	-------------

НАРЯД № _____ НА СДЕЛЬНУЮ РАБОТУ

на период _____ 200_ г.

Дата	Шифр			Описание работ	Разряд работы	Единица измерения	Задано (ко- личество) годных	Принято		Норма на		Всего		
	загат	изделия, чертежа	опера- ции					брак	в т. ч оплачи- ваемый	.. шт.		Сумма зара- ботка	Нормо- часы	
										Время	Рас- ценка			

Дата выдачи наряда «__» _____ 200_ г.

Мастер

Контролер ОТК

Нормировщик

Оборотная сторона наряда на сдельную работу

ДЛЯ БРИГАДНОГО РАСЧЕТА

Фамилия, и. о.	Отработано часов по числам месяца																Участок, отделение			Смена		Вид оплаты
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	итого	Коэффициент распределения	Категория	Профессия	Разряд	Табельный №	Сумма зарплаты
16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	часов						

Табельщик (мастер)

Доплатной листок

к наряду № _____
рапорту

	Дата	Цех	Участок	Категория	Вид оплаты								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%;">№</td> <td style="width: 90%;">Наименование</td> </tr> </table>		№	Наименование	Изделие		Заказ							
№	Наименование												
				№	Шифр								
Содержание работ			Нормы на доплату										
			Разряд работы	на ... штук _		Подпись нормировщика							
				Время	Расцен.								
Фамилия исполнителя	Задано	Принято ОТК				подпись ОТК	Профессия	Разряд рабочего	Таб. №	Время нормир.	Сумма	Шифр	
		брак											
		исправим		окончат.									
		кол.	% опл.	кол.	% опл.								
										причины		виновника	

Нач. цеха _____
 Мастер _____ Вед. технолог _____

Оборотная сторона доплатного листка

Наименование причин доплаты	Шифр	Наименование виновников	Код
		Внутри своего цеха	4
Несоответствие материалов (в т. ч. формовочных сторожевых составов), покупных изделий, а также излишний припуск в литре, поковках и др. заготовках, замена материалов	1	Администрация цеха	90
Несоответствие оборудования	2	Мастер участка	91
Несоответствие инструмента и приспособлений	3	Наладчик	92
Работы, не предусмотренные технологией	4	Рабочий	93
Исправление чертежей	а	Техническое бюро цеха	94
Доработка предшествующих операций	б	Механик цеха	95
Исправление брака	7	Другие цеха	соответств. №
Доработка на экспорт и освоение новых машин	8	Другие отделы	цеха
Прочие причины	9	Поставщики	99

РЕЕСТР НЕВЫДАННОЙ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

за _____ 200__ г.

Порядк №	Цех, отдел	Платежная ведомость №	Табельный №	Фамилия, имя и отчество	Дата возникновения задолженности	Сумма невыданной зарплаты	Оплачено или перечислено*		
							дата	№ документа	сумма
	А	Б	В		1	2	3	4	5
				Итого _____					

Кассир _____

подпись

«__» _____ 200__ г.

Проверил бухгалтер _____

подпись

«__» _____ 200__ г.

Оборотная сторона реестра невыданной заработной платы

Итоговые данные по оплате или перечислениям

Месяцы	Сумма		Месяцы	Сумма	
	Оплачено, переведено	Перечислено на расчеты с бюджетом		Оплачено, переведено	Перечислено на расчеты с бюджетом
Январь			Июль		
Февраль			Август		
Март			Сентябрь		
Апрель			Октябрь		
Май			Ноябрь		
Июнь			Декабрь		

* В реестрах суммы оплаты или перечислений отмечаются в течение квартала или полугодия. По истечении этого периода суммы, оставшиеся непоплаченными, переносятся в новый реестр.

Глава 9

УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ ПРОДАЖИ

9.1. ПОНЯТИЕ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ, ЕЕ ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ

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.

Калькулирование себестоимости выпущенной продукции (работ, услуг) производится путем следующего расчета:

фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции = остаток незавершенного производства на начало месяца + затраты на производство за месяц + расходы на подготовку и освоение производства + потери от брака — остаток незавершенного производства на конец месяца.

Такой расчет производится по каждой статье калькуляции и каждому виду продукции (работ, услуг).

Для учета готовой продукции применяют счет 43 «Готовая продукция» — активный, балансовый, инвентарный. Дебетовое сальдо показывает стоимость готовой продукции на складах предприятия. На сумму выпущенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) делаются записи по счетам:

Д-т 43 К-т 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» — отражена фактическая себестоимость сданной на склад готовой продукции; или Д-т 90 «Продажи» К-т 20 «Основное производство» — отражена фактическая себестоимость сданных заказчику работ (услуг) в сумме фактических затрат.

Основанием для указанных записей по счетам являются накладные на сдачу готовой продукции из цехов на склад, акты приема-сдачи работ (услуг) заказчику.

По кредиту счета 43 отражается списание готовой продукции при отгрузке и продаже.

Д-т 45 «Товары отгруженные» К-т 43 , Д-т 90 «Продажи» К-т 43.

9.2. ОЦЕНКА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ, ЕЕ НОМЕНКЛАТУРА

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.

В качестве учетной цены можно применять нормативную (плановую) производственную себестоимость, договорные, оптовые, роз-

ничные цены. Каждая из них, т. е. плановая себестоимость или договорная цена единицы продукции, разрабатывается организацией самостоятельно. В конце отчетного периода (месяца) учетная цена готовой продукции, поступившей на склад, доводится до фактической себестоимости путем расчета суммы и процента отклонений:

$$\text{Процент отклонения} = \frac{\text{Отн} + \text{От}}{\text{О} + \text{П}} \times 100\%,$$

где *Отн* — отклонение на остаток готовой продукции на начало месяца; *От* — отклонение по продукции, выпущенной в текущем месяце; *О* — сумма остатка готовой продукции по учетной цене; *П* — сумма поступившей в течение месяца готовой продукции на склад по плановой себестоимости или другой учетной цене

Отклонения показывают экономию, когда фактическая себестоимость меньше учетной цены, или перерасход, если фактическая себестоимость оказалась больше учетной цены. Отклонения учитываются на тех же счетах, что и готовая продукция.

В случае перерасхода делаются дополнительные записи на счетах, при экономии — старнировочные записи.

Сумма отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от стоимости по учетным ценам по отгруженной (проданной) продукции определяется на основе процента отклонений.

$$\text{Сумма отклонений в отгруженной (проданной) продукции} = \frac{\text{Сумма отгруженной продукции по учетной цене} \times \text{Процент отклонений}}{100\%}$$

Процент отклонений и плановая себестоимость (учетная цена) отгруженной продукции позволяют рассчитать ее фактическую себестоимость и остаток на складах на конец месяца.

Пример

На складе АО «Комфорт» по состоянию на 1 декабря числится пять кукольных гарнитуров «Анюта». В качестве учетной цены используется плановая себестоимость. Плановая себестоимость готовой продукции на складе — 10 000 руб (2 000 руб 5), сумма отклонений на остаток готовой продукции — 1 000 руб. (перерасход).

В течение декабря предприятие выпустило 20 гарнитуров, плановая себестоимость выпущенной продукции — 40 000 руб. (2000 руб. × 20), сумма отклонений по выпущенной продукции за месяц составляет 6000 руб. (перерасход).

В течение декабря отгружено 15 гарнитуров. Плановая себестоимость отгруженной продукции 30 000 руб. (2000 руб. × 15).

Рассчитаем процент отклонения по отгруженной продукции:

$$\frac{1\ 000\ \text{руб.} + 6\ 000\ \text{руб.}}{10\ 000\ \text{руб.} + 40\ 000\ \text{руб.}} \times 100\% = 14\% \text{ (перерасход).}$$

Сумма отклонений по отгруженной продукции составит

$$\frac{30\ 000\ \text{руб.} \times 14\%}{100\%} = 4\ 200\ \text{руб. (перерасход).}$$

Сальдо по счету 43 «Готовая продукция» на 1 января 2004 г. **составляет 11 000 руб.** (10 000 + 1 000).

Указанные операции отражены в учете следующими записями.

Выпущено за месяц гарнитуров (по плановой себестоимости):

Д-т 43 К-т 20 — 40 000 руб.

Отгружены за месяц гарнитуры по плановой себестоимости:

д-т 45 К-т 43 — 30 000 руб.

В конце месяца дополнительная проводка — отклонение по выпущенной продукции плановой себестоимости от фактической:

Д-т 43 К-т 20 — 6000 руб.

Дополнительная проводка — отклонение по отгруженной продукции:

Д-т 45 К-т 43 — 4200 руб.

9.3. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ НА СКЛАДАХ

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 инвентаризируют.

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.

На автоматизированных складах данные о приходе и расходе готовой продукции вводятся оперативно в компьютер. Ежедневно составляются оборотные ведомости учета выпуска из производства и движения готовой продукции по складам.

9.4. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ СЧЕТА 40 «ВЫПУСК 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 «Продажи» 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:

Д-т 43 К-т 40 — по нормативной (плановой) себестоимости готовой продукции.

Выполненные работы и оказанные услуги можно отразить на счете 45 «Товары отгруженные»:

Д-т 45 К-т 40 — по нормативной (плановой) себестоимости этих работ и услуг.

- 2) Готовая продукция отгружена покупателям:

Д-т 90 К-т 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)»:

Д-т 40 К-т 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:

Д-т 90 К-т 40 — отражение превышения величины фактической производственной себестоимости над ее нормативной (плановой) величиной (перерасход);

Д-т 90 К-т 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.

Пример

Предприятие текстильной промышленности «Русские узоры» в декабре планировало выпустить 2000 пог. м шелка и 1000 пог. м костюмной ткани. Плановая себестоимость составляет:

— шелка — 50 руб. за 1 пог. м;

— костюмной ткани — 100 руб. за 1 пог. м.

В процессе деятельности предприятия за месяц из производства на склад поступило 2500 пог. м шелка и 1000 пог. м костюмной ткани.

Бухгалтерия производит запись:

Д-т 43 К-т 40 — 225 000 руб. (50 руб. • 2 500 + 100 руб. • 1 000).

Заклучив договор со швейным объединением «Рассвет» на продажу 2000 пог. м. шелка по 77 руб. (50 руб. + 15 руб. (30% наценка) + 12 руб. (18% НДС)) и 1000 пог. м костюмной ткани по 153 руб. (100 руб. +30 руб. (30% наценка))

+ 23 руб. (18% НДС)) и отгрузив их со склада, бухгалтерия предприятия делает запись:

Д-т 45 К-т 43 — 200 000 руб.

(50 руб. • 2000 пог. м + 100 руб. • 1000 пог. м).

На расчетный счет предприятия «Русские узоры» поступили деньги от швейного объединения «Рассвет» за проданные ткани:

Д-т 51 К-т 90 — 307 000 руб.

(77 руб. • 2000 пог. м + 153 руб. • 1000 пог. м);

Учен НДС Д-т 90 К-т 68 — 46 831 руб. (307 000 • 18% : 118%).

Списывается плановая себестоимость реализованной продукции:

Д-т 90 К-т 45 — 200 000 руб.

В конце месяца рассчитывается фактическая себестоимость произведенной продукции. Она составляет:

— шелка — 40 руб. за пог. м;

— костюмной ткани — 110 руб. за пог. м.

Списывается фактическая производственная себестоимость готовой продукции, сданной на склад:

Д-т 40 К-т 20 — 210 000 руб.

(40 руб. • 2500 пог. м + 110 руб. • 1000 пог. м).

Списывается отклонение фактической производственной себестоимости от ее плановой величины:

— по себестоимости шелка — экономия:

Д-т 90 К-т 40 — 20 000 руб.

(50 руб. • 2000 пог. м — 40 руб. • 2000 пог. м) — в части реализованной продукции;

Д-т 43 К-т 40 — 5 000 руб.

(50 руб. • 500 пог. м — 40 руб. • 500 пог. м) — в части нерезализованной продукции;

— по себестоимости костюмной ткани — перерасход:

Д-т 90 К-т 40 — 10 000 руб.

(100 руб. • 1000 пог. м - 110 руб. • 1000 пог. м).

В конце месяца (отчетного периода) выводятся финансовые результаты:

Д-т 90 К-т 99 — 70 169 руб. (прибыль)

(307 000 - (46 831 + 200 000 - 20 000 + 10 000)) руб.

9.5. УЧЕТ И РАСПРЕДЕЛЕНИЕ РАСХОДОВ НА ПРОДАЖУ

К расходам на продажу (коммерческим, внепроизводственным) относят расходы по сбыту продукции, оплачиваемые поставщиком.

В состав расходов на продажу включают:

- расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- » расходы на транспортировку продукции;
- » » затраты на рекламу;
- прочие расходы по сбыту.

Учет расходов по сбыту продукции ведут на счете 44 «Расходы на продажу». Счет активный, балансовый.

По дебету счета 44 накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, работ, услуг. Эти суммы списываются полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи»

Д-т90 К-т44.

При частичном списании расходы на продажу распределяются между отдельными видами отгруженной продукции пропорционально их производственной себестоимости, объему реализованной продукции или другим способом.

Если в отчетном месяце реализуется только часть выпущенной продукции, то сумму расходов на продажу распределяют между реализованной и отгруженной продукцией.

Аналитический учет по счету 44 ведут по видам и статьям расходов в ведомости № 15.

Для распределения расходов находят коэффициент:

$$K_{\text{распр}} = \frac{\text{сумма расходов на продажу}}{\text{стоимость отгруженной продукции}} .$$

Пример

Предприятие в отчетном месяце отгрузило готовой продукции по производственной себестоимости на сумму 120 000 руб.

Реализовано продукции на сумму 85 000 руб. Расходы на продажу за месяц составили 50 000 руб. Распределить расходы на продажу.

1. Находим коэффициент распределения

$$K_{\text{распр}} = \frac{50\,000}{120\,000} = 0,4167.$$

2. Списываются расходы на продажу на реализованную продукцию:

$$\text{Д-т 90 К-т 44} — 85\,000 \cdot 0,4167 = 35\,419,5.$$

3. Определяются расходы на продажу на отгруженную продукцию:

$$50\,000 - 35\,419,5 = 14\,580,5.$$

Многие организации рекламируют свою продукцию, для **этих** Целей организация может:

- принять участие в ярмарке и выставке;
- разместить объявления и рекламные ролики в СМИ;
- приобрести носители наружной рекламы (щиты, плакаты и др.);
- распространить рекламные изделия — буклеты, открытки, каталоги;
- провести розыгрыш призов и т. д.

Расходы на рекламу учитываются на счете 44. В зависимости от учетной политики организация может выбрать один из способов списания таких расходов:

- 1) включать все расходы на рекламу в себестоимость проданных товаров;
- 2) распределять их между реализованной продукцией и продукцией, оставшейся на складе.

Все рекламные расходы можно полностью включать в себестоимость реализованной продукции:

Д-т 90 «Продажи» К-т 44 «Расходы на продажу».

Однако затраты на покупку или изготовление призов, которые организация вручает победителям во время рекламных кампаний, нормируются. Размер таких затрат в целях налогообложения не может превышать 1 процент выручки, которую организация получила в отчетном периоде. Эта норма установлена для всех рекламных расходов, не включенных в список ненормируемых расходов.

Пример

ЗАО «Дар» проспонсировало городской праздник, перечислив 250 000 руб. Спонсорство считается рекламой, поэтому спонсорский вклад является рекламным расходом. В целях налогообложения такие затраты нормируются.

За отчетный период ЗАО «Дар» выручило 23 600 000 руб (в том числе НДС 3 600 000 руб). Норматив рекламных расходов — 200 000 руб. ((23 600 000 - 3 600 000) · 1%).

Сумма, истраченная сверх норм, — 50 000 руб (250 000 - 200 000).

Свою налогооблагаемую прибыль ЗАО «Дар» может уменьшить только на 200 000 руб.

Суммы оборотов по дебету счета 44 отражаются в журнале-ордере № 1 в корреспонденции Д-т 44 К-т 50;

в журнале-ордере № 2 в корреспонденции Д-т 44 К-т 51;

в журнале-ордере № 7 в корреспонденции Д-т 44 К-т 71;

в журнале-ордере № 10/1 в корреспонденции Д-т 44 К-т 10, 70, 69.

Обороты по кредиту счета 44 отражаются в журнале-ордере № 11-

9.6. УЧЕТ ПРОДАЖИ ПРОДУКЦИИ

Процессом реализации (продажи) называют совокупность хозяйственных операций, связанных со сбытом, продажей продукции. Реализация продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи через розничную торговлю.

Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) определяет понятие реализации и признания доходов от реализации товаров (работ, услуг).

Под реализацией товаров, работ или услуг организацией понимается передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, а также результатов выполненных работ или оказания услуг одним лицом другому лицу (ст. 39 НК РФ).

Реализация продукции (работ, услуг) производится организацией по следующим ценам:

- по свободным отпускным ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС;
- по государственным регулируемым оптовым ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС;
- по государственным регулируемым розничным ценам (за вычетом торговых скидок) и тарифам, включающим в себя НДС.

При учете продукции по фактической производственной себестоимости в бухгалтерии предприятия производятся записи по счетам бухгалтерского учета 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные», 90 «Продажи», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в зависимости от метода учета реализации продукции:

- 1) при учете реализации продукции по мере оплаты покупателем расчетных документов (в случае, если в договоре поставки продукции установлено, что переход права собственности на нее происходит только после оплаты продукции покупателем):

Д-т 43 К-т 20 — оприходована готовая продукция на склад по фактической производственной себестоимости;

Д-т 45 К-т 43 — отгружена готовая продукция покупателю;

Д-т 62 К-т 90/1 — отражена выручка от продажи;

Д-т 51 К-т 62 — оплачена отгруженная продукция;
 Д-т 90/3 К-т 68 — начислен НДС после отгрузки продукции;
 Д-т 90/2 К-т 45 — списана фактическая производственная себестоимость отгруженной продукции;

2) при учете реализации продукции по мере отгрузки и предъявления расчетных документов покупателю:

Д-т 43 К-т 20 — оприходована готовая продукция на склад по фактической производственной себестоимости;
 Д-т 62 К-т 90/1 — отгружена готовая продукция и предъявлены покупателю расчетные документы по продажной цене;
 Д-т 90/3 К-т 68 — начислен НДС по отгруженной продукции;
 Д-т 90/2 К-т 43 — списана фактическая производственная себестоимость отгруженной продукции;
 Д-т 51 К-т 62 — оплачена отгруженная продукция.

Пример.

На склад АО «Комфорт», занимающийся производством кухонной мебели, поступило 10 кухонных гарнитуров «Анюта», фактическая производственная себестоимость которых составляет 30 000 руб., в бухгалтерии делается проводка:

Д-т 43 К-т 20 — 30 000 руб.

Организация заключила с мебельным магазином договор о продаже ему 10 гарнитуров. Согласно договору право собственности на гарнитуры переходит к покупателю после их отгрузки. Отгрузив гарнитуры со склада, бухгалтерия производит запись:

Д-т 45 К-т 43 — 30 000 руб.

На расчетный счет АО «Комфорт» за проданные гарнитуры поступили денежные средства ((фактическая производственная себестоимость + 50% наценка) + 18% НДС):

Д-т 51 К-т 90 — 53 100 руб. (30 000 + 15 000 + 8 100).

Начислен НДС за отгруженные гарнитуры:

Д-т 90/3 К-т 68 — 8 100 руб.

Фактическая производственная себестоимость гарнитуров списывается на реализацию:

Д-т 90/2 К-т 43 — 30 000 руб.

В конце месяца (отчетного периода) определяют финансовые результаты:

Д-т 90/9 К-т 99 — 1 5 000 руб. (прибыль).

При установлении отпускных цен и заключении договоров указывается *франко-место*, т. е. за чей счет производится оплата расходов по доставке продукции от поставщика до покупателя. Например, франко-станция назначения означает, что расходы по доставке

продукции покупателю оплачивает поставщик и они включаются в отпускную цену. Франко-станция отправления означает, что поставщик оплачивает расходы только до погрузки готовой продукции в вагоны. Все остальные расходы по перевозке готовой продукции должны оплачиваться покупателем.

С 1 января 2006 г. моментом определения налоговой базы по НДС для всех налогоплательщиков является наиболее ранняя из наступивших дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг, подлежащих передаче имущественных прав, то есть день получения аванса.

Сумма НДС, подлежащая уплате с авансов, исчисляется по расчетной ставке. При получении аванса налогоплательщик обязан:

- исчислить с его суммы НДС следующим образом:

$$\boxed{\text{Сумма НДС с аванса}} = \boxed{\text{Сумма полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров}} \times \boxed{\begin{matrix} 18/118 \\ \text{(либо 10/110)} \end{matrix}}$$

- выписать на эту сумму счет-фактуру в единственном экземпляре и зарегистрировать его в книге продаж.

При отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг), в счет которых ранее была получена предоплата, даже если ее размер составлял 100% стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), налогоплательщик:

- начисляет НДС со стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), не включающей налог;
- выписывает в двух экземплярах счет-фактуру, который регистрируется в книге продаж;
- ранее выписанный на сумму предоплаты счет-фактуру регистрирует в книге покупок;
- принимает к вычету НДС, начисленный с суммы предоплаты (частичной оплаты), полученной в счет предстоящей поставки товаров. Если произведена частичная отгрузка товаров (стоимость отгруженных товаров меньше, чем сумма полученного аванса), то НДС к вычету принимается также только в части стоимости отгруженного товара.

Именно так должен действовать налогоплательщик, даже если предоплата получена в том же налоговом периоде (месяце или квартале), в котором происходила отгрузка товара. В налоговой декларации налогоплательщик отразит и сумму НДС, начисленную с суммы предоплаты, и сумму НДС, начисленную со стоимости отгруженных товаров. В этой же налоговой декларации НДС, начисленный с суммы предоплаты, принимается к вычету.

При этом если получение аванса и отгрузка товара происходят в одном налоговом периоде, налогоплательщику не нужно уплачивать в бюджет НДС, исчисленный с сумм полученной предоплаты.

Достаточно отразить его в налоговой декларации как начисленный и предъявленный к вычету. Ведь п. 8 ст. 171 НК РФ не содержит условие о необходимости уплаты НДС с авансов для получения права на его вычет.

Пример

12.01.2006 ЗАО «Поставщик» от ООО «Покупатель» поступила предоплата в счет предстоящей поставки товаров в размере 354 000 руб. (в том числе НДС 54 000 руб.).

23.01.2006 ЗАО «Поставщик» отгрузило ООО «Покупатель» часть партии товаров стоимостью 177 000 руб. (в том числе НДС 27 000 руб.).

13.02.2006 ЗАО «Поставщик» отгрузило ООО «Покупатель» оставшуюся часть партии товаров стоимостью 177 000 руб. (в том числе НДС 27 000 руб.). Налоговый период по НДС у ЗАО «Поставщик» — календарный месяц.

По итогам января 2006 г. у ЗАО «Поставщик» сумма НДС, исчисленного с предоплаты, полученной от ООО «Покупатель», и исчисленного со стоимости отгруженных товаров, составит 81 000 руб. (54 000 руб. + 27 000 руб.).

В части суммы, начисленной со стоимости отгруженных товаров, принимается к вычету НДС, исчисленный с аванса.

Сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет, составит 54 000 руб. (81 000 руб. - 27 000 руб.).

По итогам февраля 2006 г. у «Поставщика» сумма НДС, начисленная со стоимости отгруженного «Покупателю» товара, составит 27 000 руб.

В части этой суммы принимается к вычету НДС, исчисленный ранее с аванса

Сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет, составит 0 руб. (27 000 руб. - 27 000 руб.).

Акцизы к уплате в бюджет по подакцизным товарам начисляются в день передачи товара покупателю.

Д-т 90/4 К-т 68 — начислен акциз к уплате в бюджет.

9.7. ДОКУМЕНТЫ ПО УЧЕТУ ПРОДАЖИ

Основанием для отгрузки готовой продукции покупателям или отпуска со склада служат приказы-накладные отдела маркетинга организации, в которые включены два документа: приказ складу и накладная на отпуск.

Приказ-накладная оформляется в двух экземплярах: один передается экспедитору для указания количества отправляемых мест, суммы оплаченного железнодорожного тарифа за перевозку продукции до станции покупателя; второй экземпляр остается у кладовщика, по нему в карточках складского учета проставляется количество отпущенной продукции и документ передается бухгалтеру.

На основании приказа-накладной и квитанции транспортной организации бухгалтерия выписывает платежное требование для расчетов с покупателями через банк и счет-фактуру.

В нем указываются ассортимент, количество, продажная цена, стоимость тары и железнодорожный тариф, оплачиваемый покупателем.

Счета-фактуры обязаны выписывать все предприятия и организации, реализующие товары (работы или услуги), как облагаемые, так и не облагаемые налогом на добавленную стоимость (НДС). На основании счета-фактуры начисляется НДС, подлежащий уплате в бюджет. Покупателю товаров (работ, услуг) счет-фактура необходим для возмещения НДС из бюджета.

Выписывается счет-фактура в двух экземплярах. Первый передается покупателю, а второй остается у организации, продавшей товар (выполнившей работы, оказавшей услуги). Счет-фактура может быть заполнен от руки, с использованием компьютера или пишущей машинки.

Счета-фактуры, полученные от поставщиков и выставленные покупателям, хранятся в журнале учета счетов-фактур.

Продавцы учитывают счета-фактуры, выставленные покупателям в хронологическом порядке, а покупатели — номера их поступления от продавцов. У предприятий-импортеров в журнале учета полученных счетов-фактур должны храниться грузовые таможенные Декларации (ГТД) или их заверенные копии, а также платежные документы, которые подтверждают фактическую уплату НДС таможенному органу.

Счета-фактуры, полученные от поставщиков, регистрируются в книге покупок. Не регистрируются в книге покупок счета-фактуры, которые получены:

- от поставщика при безвозмездной передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг), основных средств и нематериальных активов;
- участником биржи (брокером), который осуществляет операции по купле-продаже иностранной валюты или ценных бумаг;
- комиссионером (поверенным) от комитента (доверителя) по переданным для реализации товарам.

Счета-фактуры по материалам, которые были использованы при выполнении строительно-монтажных работ для собственных нужд, регистрируются в книге покупок в момент принятия на учет построенного объекта. Одновременно выписывается счет-фактура на разницу между суммами НДС, начисленными на стоимость строительно-монтажных работ, и суммой НДС, уплаченной продавцам.

Счета-фактуры, составленные продавцом, регистрируются в книге продаж. Они должны составляться в отношении всех товаров (работ, услуг), которые подлежат обложению НДС, в том числе по ставке 0% и освобожденных от налогообложения.

При получении аванса в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) поставщик составляет счет-фактуру и регистрирует ее в книге продаж.

После отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) в счет уже полученных платежей в книге продаж делают корректировочную запись, которая уменьшает ранее начисленную сумму налога. Одновременно с этим поставщик выписывает счет-фактуру (в двух экземплярах) на фактическую отгрузку и записывает его в книгу продаж.

Организация обязана выписать один экземпляр счета-фактуры и зарегистрировать его в книге продаж в случае получения:

- финансовой помощи;
- процентов по векселям;
- процентов по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанной в соответствии со ставкой рефинансирования ЦБ РФ;
- страховых выплат, полученных по договорам страхования, риска неисполнения договорных обязательств контрагентом.

Данные платежных требований ежедневно записываются в ведомости учета реализации продукции (работ, услуг) № 16.

В первом разделе ведомости № 16 «Движение готовых изделий в ценностном выражении» содержатся данные по счету 43 «Готовая продукция» в двух оценках — фактической и учетной. В этом разделе рассчитывается фактическая себестоимость отгруженной продукции; она сверяется с книгой учета остатков на складах готовой продукции. Учет движения отгруженной продукции ведется во втором разделе ведомости № 16. В этом разделе совмещаются синтетический и аналитический учеты отгрузки и реализации продукции и расчетов с покупателями.

Раздел третий «Сводные данные по оплаченным, списанным, неоплаченным и неписанным суммам» заполняется по окончании месяца общими суммами по предъявленным счетам. Этот раздел служит для контроля оборотов по кредиту счетов 45 и 90 в журнале-ордере № 11 и правильности расчета остатка по счету 45 «Товары отгруженные».

9.8. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА ОТ ПРОДАЖИ

Продажа продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами с покупателями (заказчиками). Целью отражения хозяйственных операций по продажам на счетах бухгалтерского учета является определение финансового результата от продажи продукции (работ, услуг). По окончании каждого месяца определяют финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж на основании документов, подтверждающих продажу продукции (работ, услуг).

Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) определяется на счете 90 «Продажи». Счет активно-пассивный, не сальдовый.

На счете 90 как по дебету, так и по кредиту отражаются один и тот же объем продажи, но в разных оценках: по кредиту — по ценам продажи (свободным, договорным и т. п.), включая НДС и акцизы, по дебету — по полной себестоимости, включая расходы на продажу, НДС, акцизы и другие обязательные платежи.

Операции на счете 90 отражаются при признании в бухгалтерском учете выручки от продажи в момент перехода прав собственности на продукцию, который установлен в договоре и закреплен в учетной политике организации.

Схема определения финансового результата:

Сумма выручки от продаж (кредитовый оборот за месяц по счету 90/1)	—	Себестоимость продаж (суммарный дебетовый оборот по счетам 90/2, 90/3, 90/4, 90/5)	=	Финансовый результат (прибыль или убыток)
--	---	--	---	---

Планом счетов предусмотрена также возможность ведения учета по счету 90 «Продажи» с использованием специальных субсчетов:

- 90/1 «Выручка» — для учета поступлений активов, признаваемых выручкой;
- 90/2 «Себестоимость продаж» — для учета себестоимости продаж;
- 90/3 «Налог на добавленную стоимость» — для учета сумм НДС, причитающихся к получению от покупателя (заказчика);
- 90/4 «Акцизы» — для учета сумм акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров);
- 90/5 «Экспортные пошлины» — для учета сумм экспортных пошлин;
- 90/9 «Прибыль/убыток от продаж» — для выявления финансового результата (прибыль и убыток) от продаж за отчетный месяц.

При использовании указанных субсчетов учет операции по формированию доходов и расходов от обычных видов деятельности будет осуществляться следующим образом:

- записи по субсчетам 90/1 «Выручка», 90/2 «Себестоимость продаж», 90/3 «Налог на добавленную стоимость», 90/4 «Акцизы», 90/5 «Экспортные пошлины» и кредитового оборота — по субсчету 90/1 «Выручка»;
- финансовый результат от продаж за отчетный месяц определяется путем сопоставления совокупного дебетового оборота по субсчетам 90/2 «Себестоимость продаж», 90/3 «Налог на добавленную стоимость», 90/4 «Акцизы», 90/5 «Экспортные пошлины» и кредитового оборота — по субсчету 90/1 «Выручка»;

- ежемесячно заключительными оборотами финансовый результат от продаж списывается с субсчета 90/9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки»;
- синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет;
- по окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90/9 «Прибыль/убыток от продаж»), закрываются внутренними записями на счет 90/9 «Прибыль/убыток от продаж».

Корреспонденция счетов по учету доходов и расходов от обычных видов деятельности (с использованием отдельных субсчетов):

Д-т 62 К-т 90/1 — отражение выручки от продаж;

Д-т 90-3 К-т 68 — отражение НДС с выручки после отгрузки;

Д-т 90/2 К-т 20, 26, 43, 44 и др. — отражение расходов, включаемых в себестоимость продажи;

Д-т 90/9 К-т 99 — отнесение ежемесячно суммы прибыли от продаж, выявленной на конец отчетного месяца, с отдельного субсчета на счет прибылей и убытков;

Д-т 99 К-т 90/9 — отнесение ежемесячно в конец месяца суммы убытка от продаж, выявленного на конец отчетного месяца, с отдельного субсчета на счет прибылей и убытков.

В целом счет 90 сальдо на конец месяца не имеет, однако все субсчета в течение года сальдо иметь могут и их величина будет увеличиваться, начиная с января каждого года. Субсчет 90/1 в течение года может иметь только кредитовое сальдо, а субсчета 90/2, 90/3, 90/4, 90/5 — только дебетовое сальдо.

Пример 1

ЗАО «Весна» в декабре продало товаров на общую сумму 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.). Себестоимость проданных товаров 65 000 руб. Бухгалтер сделает проводки:

Д-т 62 К-т 90/1 118 000 руб. — отражена выручка от продажи;

Д-т 90/2 К-т 43 65 000 руб. — списана себестоимость проданной продукции;

Д-т 90/3 К-т 68 18 000 руб. — начислен НДС;

Д-т 51 К-т 62 118 000 руб. — поступили деньги от покупателей;

Д-т 90/9 К-т 99 35 000 руб. (118 000 - 65 000 - 18 000) — отражена прибыль отчетного месяца.

31 декабря (после того, как был определен финансовый результат за декабрь) все субсчета, открытые к счету 90, должны быть закрыты:

- Д-т 90/1 К-т 90/9 — закрыт субсчет 90/1;
- Д-т 90/9 К-т 90/2 (90/3, 90/4, 90/5) — закрыты субсчета, имеющие дебетовое сальдо.

В результате таких проводок дебетовые и кредитовые обороты по субсчетам счета 90 будут равны, и сальдо на 1 января следующего года по счету 90 в целом и по всем его субсчетам будет равно нулю.

Пример 2

Используем данные примера 1. 31 декабря бухгалтер сделает проводки:

Д-т 90/1 К-т 90/9 118 000 руб. — закрыт субсчет 90/1;

Д-т 90/9 К-т 90/2 65 000 руб. — закрыт субсчет 90/2;

Д-т 90/9 К-т 90/3 118 000 руб. — закрыт субсчет 90/3.

Сальдо по счету 90 и всем субсчетам равно нулю.

? Вопросы для самоконтроля

1. *Какая продукция считается готовой?*
2. *Какие способы оценки используются в текущем учете?*
3. *По какой стоимости отражается готовая продукция в балансе?*
4. *На каком счете определяется фактическая себестоимость продукции?*
5. *Как определяется финансовый результат реализации?*
6. *Какие существуют методы учета реализации продукции?*
7. *Как ведется учет отгруженной продукции?*
8. *В каком учетном регистре отражается движение готовой продукции и ее реализация?*

ПРИЛОЖЕНИЯ К ГЛАВЕ 9

СЧЕТ-ФАКТУРА № _____ от «__» _____ 200__ г.

Продавец _____	Покупатель _____
Адрес _____	Адрес _____
Идентификационный номер продавца (ИНН) _____	Идентификационный номер покупателя (ИНН) _____
Грузоотправитель и его адрес _____	_____
Грузополучатель и его адрес _____	_____

К платежно-расчетному документу № _____ от «__» _____ 200__ г

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг)	Ед. изм.	Количество	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг), всего без налога	В том числе акциз	Налоговая ставка	Сумма налога	Стоимость товаров (работ, услуг), всего с учетом налога	Страна происхождения	№ грузовой таможенной декларации
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ВСЕГО к оплате										

Руководитель организации _____ (индивидуальный предприниматель)	Главный бухгалтер _____ и/п (реквизиты свидетельства о гос. регистрации индивид. предпринимателя)	Выдал _____ подпись ответственного лица от продавца
--	--	--

Примечания Первый экземпляр — покупателю, второй экземпляр — продавцу

Завод _____	ПРИКАЗ-НАКЛАДНАЯ №	« ____ » _____ 200__ г.						
Склад № _____	Договор № _____ от _____ 200__ г.	Заказ № _____ от _____ 200__ г.						
Наименование получателя _____		Срок отправки _____						
Условия расчета _____								
Номенклатурный №	Наименование, сорт и размер	Единица измерения	Количество		Оптовая		Плановая	
			подлежит отпуску	отпущено	цена	сумма	цена	сумма

Начальник отдела сбыта _____ Главный бухгалтер _____
 Отпустил _____ Получил _____ подпись
 Зав. складом _____ подпись

Оборотная сторона приказа-накладной

РАСПОРЯЖЕНИЕ НА ОТПРАВКУ

Отправить _____ согласно настоящему приказу

Кому _____

Адрес _____

Способ отправки _____

Условия расчета _____

Нач. отдела сбыта _____ подпись
 Гл. бухгалтер _____ подпись

Отправлено _____

Способ отправки _____

Транспортный документ _____

Дата отправки « ____ » _____ 200__ г.

Экспедитор _____

Выписан счет-фактура № _____ от « ____ » _____ 200__ г.

Бухгалтер _____ подпись

Журнал-ордер № 11 по кредиту счетов 41, 42, 43, 44, 45, 62, 90

В дебет счетов		С кредита счетов						
№ счета	Наименование	41 Товары	42 Торговая наценка	43 Готовая продукция	44 Расходы на продажу	45 Товары отгруженные	62 Расчеты с покупателями	90 Продажи
А	Б	1	2	3	4	5	6	7
08,10,14								
20,21,23								
25,26,29								
97								
43	Готовая продукция							
41,42								
44,45								
90	Продажи							
50								
51,52								
60								
62								
76								
99								
Итого по кредиту счетов								

Оборотная сторона журнала-ордера № 11

Аналитические данные по счету 90

Вид продукции (работ, услуг) Наименование							Итого
		1	2	3	4	5	
А		1	2	3	4	5	6
За отчетный период	Оборот по кредиту суммы вырученные, списанные						
	в том числе:						
	Оборот по дебету						
	Прибыль						
	Убыток						
С начала года по отчетный месяц включительно	Оборот по кредиту, суммы вырученные, списанные						
	в том числе:						
	Оборот по дебету						
	Прибыль						
	Убыток						

Журнал-ордер закончен " " _____ 20__ год.

В главной книге оборотов отражены " " _____ 20__ год.

Исполнитель

Главный бухгалтер

Глава 10

УЧЕТ СОБСТВЕННЫХ СРЕДСТВ ПРЕДПРИЯТИЯ

10.1. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С УЧРЕДИТЕЛЯМИ

В соответствии с законодательством предприниматели могут создавать и регистрировать хозяйственные общества. Общество с ограниченной ответственностью или акционерное общество может быть создано одним или несколькими учредителями.

Учредительными документами ООО являются учредительный договор между участниками и утвержденный ими устав, в котором определена доля каждого участника, размер, сроки и порядок внесения ими вкладов.

Учредители акционерного общества заключают между собой договор о его создании и утверждают устав. В договоре определяются размер уставного капитала, категория и тип акций, подлежащих размещению среди учредителей, размер и порядок оплаты акций и др. Договор о создании акционерного общества является его учредительным документом.

Учет расчетов с учредителями ведется на счете 75 «Расчеты с учредителями», который имеет два субсчета:

75/1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» (активный);

75/2 «Расчеты по выплате доходов» (пассивный).

Счет 75/1 имеет дебитовое сальдо, которое означает сумму задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал:

- оборот по дебету — отражает образование задолженности;
- оборот по кредиту — погашение задолженности учредителей по вкладам.

Пример

Зарегистрирован уставный капитал акционерного общества на сумму 60 000 руб., в него входят 40 акций по номинальной стоимости 150 руб., привилегированные акции, 360 обыкновенных акций. В момент регистрации уставного капитала:

Д-т 75/1 К-т 80 — 60 000 руб.

В оплату акций акционерами внесены:

- | | |
|---|-----------------|
| 1. Основные средства — 20 000 руб. | Д-т 08 К-т 75/1 |
| 2. Деньги на расчетный счет — 30 000 руб. | Д-т 51 К-т 75/1 |
| 3. Патент — 2 000 руб. | Д-т 04 К-т 75/1 |
| 4. Материалы — 8 000 руб. | Д-т 10 К-т 75/1 |

Для учета расчетов с учредителями по доходам используется счет 75/2, пассивный, сальдовый, балансовый.

Кредитовое сальдо означает задолженность акционерам по доходам: Д-т 84 К-т 75 — начислены дивиденды акционерам. Если акционер является работником акционерного общества, то начисление дивидендов отражается проводкой: Д-т 84 К-т 70.

Оборот по дебету отражает суммы выплаченных дивидендов:

Д-т 75/2 К-т 50, 51,52;

Д-т 75/2 К-т 68 — суммы удержанного налога на доходы физических лиц.

Выплата дивидендов осуществляется расходным кассовым ордером и платежным поручением.

Дивиденды могут выплачиваться в виде акций, товаров, продукции, если это предусмотрено уставом. Доходы выплачивают только по выкупленным акциям. Каждому акционеру начисляют доходы в зависимости от количества акций, которые он приобрел.

Доходы могут начисляться ежеквартально или раз в год.

В первую очередь выплачиваются доходы по привилегированным акциям. Если нераспределенной прибыли не хватает, используют средства резервного капитала. Синтетический учет по счету 75 ведут в журнале-ордере № 8. Аналитический учет расчетов с учредителями ведется по каждому учредителю в ведомости № 7.

10.2. УЧЕТ УСТАВНОГО КАПИТАЛА

Самой распространенной формой предпринимательской деятельности является хозяйственное общество — общество с ограничен-

ной ответственностью (ООО) или акционерное общество (открытое или закрытое). На момент регистрации общества должна быть объявлена сумма уставного капитала.

Уставный (складочный) капитал — совокупность вкладов (долей, акций по номинальной стоимости, паевых взносов) учредителей организации, зарегистрированная в учредительных документах. На основании учредительных документов делаются первые бухгалтерские записи, составляется учетная политика, график документооборота.

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 общества:

- 1) является имущественной основой для деятельности общества, т. е. первоначальным (стартовым) капиталом;
- 2) 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);
- 3) уставный капитал гарантирует выполнение обязательств общества перед кредиторами, поэтому законодательством установлен его минимальный размер.

Уставный капитал определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов. Он не может быть менее размера, предусмотренного законом об акционерных обществах. Минимальный размер уставного капитала составляет 100 минимальных размеров оплаты труда (МРОТ), установленной законом, для закрытых акционерных обществ и **ООО**, и **1000 МРОТ** — для открытых.

Уставный капитал оценивается по номинальной стоимости приобретенных акций. Превышение стоимости акций над их номиналом (учредительный или эмиссионный доход) учитывается отдельно и направляется на компенсацию разницы, образующейся при реализации акций по стоимости ниже их номинала. Эти средства входят в добавочный капитал, создаваемый обществом наряду с уставным.

Оплата акций общества при его учреждении производится учредителями акционерного общества по цене не ниже номинальной стоимости этих акций. Акции должны быть оплачены в течение срока, определенного уставом общества, однако не менее 50% уставного капитала должно быть оплачено в течение трех месяцев с момента регистрации.

Бухгалтерский учет операций по движению средств уставного капитала ведется на счете 80 «Уставный капитал» (пассивный, балансовый, фондовый счет).

При формировании уставного капитала в бухгалтерском учете делаются записи:

Д-т 75 К-т 80 — отражен уставный капитал, предложенный к государственной регистрации.

Вкладами в уставный капитал могут быть:

1. Денежные средства — Д-т 51, 50, 52 К-т 75/1.
2. Ценные бумаги — Д-т 58 К-т 75/1.
3. Нематериальные активы — Д-т 04 К-т 75/1.
4. Основные средства — Д-т 08 К-т 75/1.
5. Прочие ценности — Д-т 10, 41 К-т 75/1.

Оценка неденежных вкладов участников производится в соответствии с решением общего собрания учредителей при условии его единогласного принятия. Если на дату представления документов для регистрации оценка такого вклада превысит 200 МРОТ, она должна быть произведена независимым оценщиком. При оплате акций неденежными средствами для определения рыночной стоимости имущества, вносимого **в оплату акций** независимо от их стоимости, **обязательно** привлечение независимого оценщика. В учете будут сделаны записи на суммы, определенные независимым оценщиком.

По решению учредителей в процессе деятельности организации уставный капитал может быть увеличен за счет:

- 1) имущества организации;
- 2) 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:

Д-т 83 К-т 80 — за счет добавочного капитала;

Д-т 84 К-т 80 — за счет нераспределенной прибыли.

Сумма, на которую увеличивается уставный капитал, не должна превышать разницы между стоимостью чистых активов и суммой уставного и резервного капитала, т. е.

$$Ач > УК + РК,$$

где Ач — стоимость чистых активов, УК — уставный капитал, РК — резервный капитал.

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:

- 1) неполной оплаты участниками своих взносов в уставный капитал в течение года после регистрации;
- 2) превышения размера уставного капитала над величиной чистых активов по итогам работы во втором и последующих финансовых годах после регистрации.

Д-т 80 К-т 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:

Д-т 75/1 (расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал)

К-т 80 (подписной капитал) 60 000 руб. — отражен уставный капитал, предложенный к государственной регистрации.

Д-т 08 К-т 75/1 30 000 руб. — отражена стоимость основных средств, внесенных учредителем.

Д-т 51 К-т 75/1 30 000 руб. — отражены денежные средства, внесенные учредителем.

10.3. 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» 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.

Д-т 84 К-т 82 — направлена нераспределенная прибыль на формирование резервного капитала.

Резервный капитал может быть использован для начисления дивидендов по привилегированным акциям при недостаточных средствах чистой прибыли.

Д-т 82 К-т 84 — средства резервного капитала направлены на погашение убытка;

Д-т 82 К-т 66 — резервный капитал направлен на погашение краткосрочных облигаций ОАО;

Д-т 82 К-т 67 — резервный капитал направлен на погашение долгосрочных облигаций ОАО.

Для предприятий с иностранными инвестициями размер резервного капитала должен составлять 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 2006 г. АО получило прибыль в размере 60 000 рублей (кредитовое сальдо счета 99). Размер обязательных ежегодных отчислений на формирование резервного капитала 4 500.

В учете АО будут сделаны проводки:

31 декабря 2006 г.

Д-т 99 К-т 84/1 60 000 руб. —

списана нераспределенная прибыль отчетного года.

1 января 2007 г.

Д-т 84 К-т 82 4500 руб. — направлена часть прибыли прошлого года на формирование резервного капитала.

10.4. 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;
- направления в него части чистой прибыли;
- образования курсовой разницы при взносе 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

Д-т 01 К-т 83/1 — на сумму пророста стоимости.

Д-т 83/1 К-т 02 — на сумму увеличения амортизации.

Эмиссионный доход образуется у организаций при продаже акций ОАО по рыночной цене выше номинала

Д-т 75 К-т 83.

В качестве взноса в уставный капитал может быть внесена иностранная валюта. При этом в современных условиях возникает, как правило, положительная курсовая разница, т. е. разность между офи-

циальными курсами иностранной валюты ЦБ РФ на дату ее фактического внесения в уставный капитал и на дату государственной регистрации организации. Курсовая разница учитывается в составе добавочного капитала.

К добавочному капиталу присоединяются ассигнования, получаемые из бюджета любого уровня, которые израсходованы организацией на финансирование долгосрочных инвестиций:

Д-т 86 «Целевое финансирование»;

К-т 83 «Добавочный капитал».

Записи по дебету счета 83 могут быть сделаны в следующих случаях:

- направления средств на увеличение уставного капитала:
Д-т 83 К-т 75; Д-т 83 К-т 80;
- погашения убытка:
Д-т 83 К-т 84;
- распределения сумм между учредителями организации:
Д-т 83 К-т 75.

При выбытии основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала на нераспределенную прибыль организации:

Д-т 83 К-т 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.

10.5. НЕРАСПРЕДЕЛЕННАЯ ПРИБЫЛЬ

Прибыль, которую бухгалтер выявил, проведя реформацию баланса, отражают на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Счет 84 — активно-пассивный, сальдовый, балансовый. Распределять прибыль, полученную за отчетный год, организация должна в следующем году. Решение о том, на что направить эти средства, принимают учредители организации на общем собрании. При этом они должны соблюдать условия, прописанные в учредительных документах и в учетной политике, а также требования законодательства.

На счет 84 списывается сумма чистой прибыли (убытка) заключительными записями декабря со счета 99 «Прибыли и убытки»:

Д-т 99 К-т 84 — списана нераспределенная прибыль;

Д-т 84 К-т 99 — отражен непокрытый убыток.

В балансе счет 84 показывается в пассиве. Сумма непокрытого убытка в балансе показывается в скобках и при подсчете валюты баланса вычитается.

В начале года, следующего за отчетным, собственники (учредители) организации (например, общее собрание акционеров в АО или собрание участников в ООО) принимают решение о распределении чистой прибыли.

Чистая прибыль может быть использована на:

- выплату дивидендов акционерам (участникам) организации
Д-т 84 К-т 75 (70);
- создание и пополнение резервного капитала
Д-т 84 К-т 82;
- погашение убытков прошлых лет.

Собрание акционеров (участников) организации может принять решение вообще не распределять полученную прибыль (или оставить нераспределенной ее часть).

Пример

По итогам 2006 г. чистая прибыль ЗАО «Гранит» составила 100 000 руб. В аналитическом учете к счету 84 бухгалтер предусмотрел субсчета:

84/1 «Прибыль, подлежащая распределению»;

84/2 «Нераспределенная прибыль».

31 декабря 2006 года при реформации баланса бухгалтер «Гранита» сделал запись:

Д-т 99 К-т 84/1 — 100 000 руб. — отражена чистая прибыль.

В феврале 2007 г. на общем собрании акционеров было решено использовать чистую прибыль следующим образом:

5% направить на пополнение резервного капитала;

40% направить на выплату дивидендов акционерам.

На основании этого решения бухгалтер отразит использование прибыли:

Д-т 84/1 К-т 82 — 5000 руб. (100 000 × 5%) — направлены средства на пополнение резервного капитала;

Д-т 84/1 К-т 75 — 40 000 руб. (100 000 × 40%) — направлены средства на выплату дивидендов;

Д-т 84/1 К-т 84/2 — 55 000 руб. (100 000 - 5000 - 40 000) — отражена сумма нераспределенной прибыли.

Аналитический учет по счету 84 можно вести по направлениям использования прибыли, например, можно открыть к счету 84 субсчет «Нераспределенная прибыль использованная».

Пример.

Используем данные предыдущего примера. После распределения прибыли в феврале 2007 г. кредитовое сальдо по субсчету 84/2 составило 55 000 руб.

В марте 2007 г. на собрании акционеров было решено направить средства нераспределенной прибыли на развитие производства. «Гранит» приобрел оборудование стоимостью 35 400 руб. (в том числе НДС 5400 руб.).

При вводе оборудования в эксплуатацию бухгалтер сделал проводки:

Д-т 01 К-т 08 — 30 000 руб. — оборудование введено в эксплуатацию.

Д-т 68 К-т 19 — 5400 руб. — произведен налоговый вычет по НДС.

Д-т 84/2 К-т 84/3 — 30 000 руб. — отражено использование чистой прибыли.

Если по итогам года получены убытки, они могут быть покрыты за счет резервного капитала, средств добавочного капитала, целевых взносов учредителей или за счет (средств) уменьшения уставного капитала.

Убытки могут возникать в результате:

- 1) убытков финансово-хозяйственной деятельности и внеэкономических операций;
- 2) возникновения расходов за счет прибыли, сумма которых превысила суммы прибыли.

Источниками покрытия убытков могут служить:

- средства резервного капитала: Д-т 82 К-т 84;
- свободные средства, внесенные учредителями: Д-т 75 К-т 84;
- добавочный капитал (за исключением средств прироста стоимости имущества по переоценке): Д-т 83 К-т 84.

Если имеющихся источников недостаточно для погашения непокрытого убытка отчетного года, принимается решение об оставлении на балансе непокрытого убытка с возможностью его списания в будущих периодах.

У организаций, получивших в предшествующем году убыток от реализации, освобождается от уплаты налога на прибыль часть прибыли, которая направлена на покрытие этого убытка, в течение последующих десяти лет. Такая льгота применяется только для покрытия убытков от реализации продукции, работ и услуг.

? Вопросы для самоконтроля

1. *Как формируется уставный капитал ?*
2. *В каких случаях уставный капитал может быть уменьшен?*
3. *Для каких целей создается резервный капитал ?*
4. *Как используется резервный капитал?*
5. *Какие операции отражаются по дебету и кредиту счета «Добавочный капитал» ?*
6. *Порядок образования и использования суммы нераспределенной прибыли.*
7. *За счет каких источников могут быть покрыты убытки предприятия?*
8. *На каком счете ведется учет расчетов с учредителями ?*
9. *В каком виде могут выплачиваться дивиденды ?*

Глава 11

УЧЕТ КРЕДИТОВ, ЗАЙМОВ И ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ

11.1. УЧЕТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ

Учет кредитов и займов организуется в соответствии с ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию».

Кредиты банка, обеспечивая хозяйственную деятельность предприятий, содействуют их развитию, увеличению объемов производства продукции, работ, услуг.

Для учета расчетов с банком по полученным кредитам предусмотрены пассивные расчетные счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Краткосрочные кредиты ограничены годом и выдаются на закупку сырья и других материальных ценностей (дебет счетов 50, 51, кредит счета 66). Краткосрочные кредиты служат, как правило, источником формирования оборотных средств предприятия.

Долгосрочные (свыше одного года) кредиты выдаются главным образом на приобретение основных средств и осуществление долгосрочных инвестиций (расширение, реконструкция, новое строительство) с погашением кредита в течение срока, предусмотренного кредитным договором (дебет счетов 51, 52, кредит 67).

Для предприятия большое значение имеют целевое назначение кредита и размер уплачиваемых процентов. Суммы процентов относятся на финансовые результаты (дебет счета 91, кредит счета 66, 67).

Так как банк, предоставляя кредит, подвергает себя определенному риску, то обычно в кредитном договоре предусматриваются достаточно жесткие меры банковского контроля за финансовым положением клиента и обеспеченностью кредита. По требованию банка предприятие обязано представить бухгалтерский баланс и различные справки об имущественном состоянии.

**Корреспонденция счетов расчетных операций с банком
по краткосрочным (счет 66) и долгосрочным кредитам (счет 67)**

Содержание операций	Корреспондирующий счет (субсчет)
По дебету счетов 66, 67 с кредита счетов	
Погашен кредит банка с расчетного счета, текущего валютного счета.	51,52
Направлен на погашение задолженности по кредиту (краткосрочному, долгосрочному) неиспользованный остаток аккредитива (субсчет 51/1) и чековой книжки (субсчет 55/2)	55
По кредиту счетов 66, 67 с дебета счетов	
Зачислены наличные за счет полученного в банке кредита	50
Кредитбанка (краткосрочный, долгосрочный) зачислен на расчетный счет	51
Кредит, полученный в банке СКВ, зачислен на текущий валютный счет	52/2
Засчет кредита банка (краткосрочного, долгосрочного):	
• открыты аккредитив (субсчет 55/1), чековая книжка (субсчет 55/2)	55
• оплачены счета поставщиков и подрядчиков	60
• произведен авансовый платеж	60
• начислены проценты банку за пользование кредитом банка	91

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» проценты за пользование кредитами и займами должны быть учтены в составе прочих расходов, т. е. списаны на финансовые результаты в дебет счета 91, а для целей налогообложения учтены согласно требованиям законодательства по налогу на прибыль.

Расходы по оплате процентов по кредитам и займам на приобретение внеоборотных активов должны быть списаны на счет 91 «Прочие доходы и расходы». Аналогично учитываются проценты по заемным средствам на приобретение материально-производственных запасов (МПЗ).

Статьей 265 НК РФ предусмотрено уменьшение налогооблагаемой прибыли на расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида. Проценты по долговым обязательствам подлежат включению в состав прочих расходов, в том числе проценты по просроченным кредитам.

К долговым обязательствам относятся кредиты, в том числе товарные и коммерческие, займы и иные заимствования.

В целях налогообложения расходы на оплату процентов включаются в затраты в следующих размерах:

- исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза, если долговые обязательства выданы в рублях;
- исходя из 15% годовых, если долговые обязательства выданы в иностранной валюте.

Иногда предприятию срочно требуются деньги всего на несколько дней. Для решения этой проблемы предназначен овердрафтный кредит. Суть такого кредита заключается в следующем: допустим, предприятию нужно быстро что-либо оплатить, а денег на расчетном счете нет или их недостаточно. Банк автоматически выделяет компании краткосрочный кредит и проводит платеж, затем по мере поступления денег на счет банк списывает с него сумму кредита и процентов.

Пример.

В январе 000 «Дон» заключило с банком договор овердрафтного кредитования.

Установленный лимит кредитования — 1 000 000 руб. Согласно выписке банка на 1 февраля на расчетном счете ООО «Дон» было 400 000 руб. В феврале ООО «Дон» совершило следующие операции:

2 февраля — оплатило счет поставщиков материалов на сумму 600 000 руб.;

5 февраля — оплатило счет за аренду помещения на сумму 100 000 руб.;

10 февраля получило выручку от продажи продукции на сумму 500 000 руб.

Таким образом, 2 февраля банк предоставил овердрафтный кредит в сумме 200 000 руб. (600 000 - 400 000), а 5 февраля еще 100 000 руб.

10 февраля ООО «Дон» погасило задолженность перед банком за счет выручки от продажи.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие проводки:

2 февраля:

Д-т 51 К-т 66 200 000 руб. — зачислена сумма овердрафтного кредита;

Д-т 60 К-т 51 600 000 руб. — оплачен счет поставщика материалов;

5 февраля:

Д-т 51 К-т 66 100 000 руб. — зачислена сумма овердрафтного кредита;

Д-т 76 К-т 51 100 000 руб. — оплачен счет за аренду помещения.

10 февраля:

Д-т 51 К-т 90 500 000 руб. — зачислена выручка от продажи продукции;

Д-т 66 К-т 51 300 000 руб. — погашение задолженности перед банком по овердрафтному кредиту.

Проценты банк удерживает одновременно вместе с последней суммой, списываемой в погашение кредита:

Д-т 91 К-т 66 — начислены проценты по кредиту,

Д-т 66 К-т 51 — перечислены проценты по кредиту.

Основные различия между договорами кредита и займа

Кредиты	Займы
<i>Выдают</i>	
Банки и банковские организации Обязательное условие — наличие лицензии (ст. 819 ГК РФ)	Любые физические или юридические лица (не банки), лицензия не требуется (ст. 808 ГК РФ)
<i>Форма сделки</i>	
Только письменная (ст. 820 ГК РФ)	Письменная, если договор между юридическим лицом (ст. 808 ГК РФ) Если договор между физическим лицом, то возможна устная форма сделки
<i>Предмет договора</i>	
Только денежные средства (ст. 819 ГК РФ)	Деньги и другие вещи, определенные родовыми признаками (ст. 807 ГК РФ)
<i>Платность</i>	
Обязательно предусматриваются проценты (ст. 819 ГК РФ)	Могут быть беспроцентными (ст. 809 ГК РФ)
<i>Учет</i>	
На счетах: 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»	66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»
<i>Списание процентов</i>	
На финансовые результаты	

Аналитический учет по счетам 66 и 67 строится по каждому банку или другому заимодавцу и каждому полученному организацией кредиту (или займу).

Счета 66 и 67 применяются для обобщения информации о займах, привлекаемых организацией путем выпуска и размещения облигаций. Если облигации размещаются по цене, превышающей их номинальную стоимость, то делаются следующие записи:

Д-т 51, 50 К-т 66, 67 — на номинальную стоимость облигаций;

Д-т 51, 50 К-т 98 — на сумму превышения цены размещения облигаций над их номинальной стоимостью.

Сумма, отнесенная на счет 98 «Доходы будущих периодов», списывается равномерно в течение срока обращения облигаций на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Если облигации размещаются по цене ниже их номинальной стоимости, то привлеченные средства отражаются в учете в фактически полученной сумме по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 66 или 67. Разница между ценой размещения и номинальной стоимостью облигаций доначисляется равномерно в течение срока обращения облигаций: Д-т 91 К-т 66, 67.

Синтетический и аналитический учет кредитов и займов ведут в журнале-ордере № 4.

В случае необходимости организация может взять деньги займы не только в банке, но и у другого предприятия. Во многих случаях это бывает выгодно, поскольку предприятия, как правило, дают займы деньги по более низким процентам, чем банки.

Согласно п. 1 ст. 807 Гражданского кодекса РФ по договору займа предприятие (займодавец) передает в собственность другого предприятия (заемщика) деньги или иное имущество. При этом заемщик обязуется через определенное время вернуть займодавцу взятое у него имущество. Договор займа считается заключенным только с момента передачи имущества заемщику.

Если займы предоставляются под проценты, размер процентов определяется заранее и фиксируется в договоре займа. Проценты по договору займа могут выплачиваться в любом согласованном сторонами порядке. Если таковой заранее не оговорен, проценты выплачиваются ежемесячно. Начисленные по договору займа проценты являются прочими доходами. С таких процентов не надо платить НДС (п. 3 ст. 149 НК РФ).

В целях налогообложения прибыли проценты следует учитывать в зависимости от метода определения доходов и расходов.

Если предприятие использует кассовый метод определения доходов и расходов, то их нужно отразить в налоговом учете только после их получения (ст. 273 НК РФ).

Если предприятие определяет налогооблагаемую базу по методу начисления, то проценты отражаются в налоговом учете в том периоде, когда их нужно начислять по договору (п. 4 ст. 271 НК РФ).

Пример

В начале марта ООО «Дон» предоставило ОАО «Север» 40 000 руб. займа на два месяца. Согласно договору проценты начисляются в конце каждого месяца исходя из ставки 20% в год. Выплачиваются проценты в конце срока действия договора. ООО «Дон» определяет доходы и расходы в целях налогообложения прибыли методом начисления.

В учете ООО «Дон» будут сделаны проводки:

Д-т 58 К-т 51 40 000 руб — предоставлен заем.

Д-т 76 К-т 91 679 руб $(40\,000 \times 20\% : 365 \times 31 \text{ день})$ — начислены проценты за март, эту сумму нужно включить в марте в состав прочих доходов.

В апреле:

Д-т 76 К-т 91 658 руб $(40\,000 \times 20\% : 365 \times 30 \text{ день})$ — начислены проценты за апрель и включены в прочие доходы в апреле.

Когда поступят от ОАО «Север» основная сумма долга и проценты, бухгалтер сделает проводки:

Д-т 51 К-т 58 40 000 руб — возвращена сумма займа;

Д-т 51 К-т 76 1337 руб. $(679 + 658)$ — получены проценты.

Для учета выданных займов предназначается счет 58 «Финансовые вложения».

Если займ предоставлен *в денежном* выражении, в учете у *заимодавца* будут сделаны следующие записи:

1. Д-т 58 К-т 51 (52) — выдан денежный заем.
2. Д-т 76 К-т 91 — начислены проценты по займу.
3. Д-т 51 К-т 76 — получены проценты.
4. Д-т 51 (52) К-т 58 — возвращен денежный заем.

Если заем выдан *неденежными* средствами, в виде имущества, в учете у *заимодавца* будут сделаны записи:

- 1) Выдача займа:

Д-т 58 К-т 91 — отражена передача имущества;

Д-т 91 К-т 68 — начислен НДС;

Д-т 91 К-т 10, 41 — списана стоимость имущества;

Д-т 19 К-т 58 — учтен НДС со стоимости имущества;

Д-т 68 К-т 19 — НДС принят к зачету.

При возврате имущества у заемщика могут быть выявлены прибыль или убытки в том случае, если цена имущества, приобретенного для возврата займа, окажется дороже или дешевле цены, по которой было оприходовано имущество, ранее полученное по займу.

11.2. УЧЕТ ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ И ПОСТУПЛЕНИЙ

К средствам целевого финансирования относят средства, получаемые организациями на строго определенные цели и проведение мероприятий целевого назначения. Финансирование целевых мероприятий может осуществляться за счет поступлений от других организаций и лиц, ассигнований из бюджета и других источников. Средства целевого финансирования расходуются в строгом соответствии с утвержденными сметами и назначениями. Использование средств не по назначению запрещается. Организации могут получать целевое финансирование на научно-исследовательские работы, субсидии из бюджета на капитальное строительство и другие цели. Для организации бухгалтерского учета и осуществления контроля за этими средствами предназначен синтетический счет 86, пассивный, балансовый, фондовый. Кредитовое сальдо отражает сумму неиспользованных средств. Оборот по дебету — использование средств. Оборот по кредиту — поступление финансирования и другие целевые поступления.

11.3. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ НЕКОММЕРЧЕСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ

Некоммерческой является организация, не имеющая цели получение прибыли в качестве основной своей деятельности. Источники формирования имущества для цели деятельности некоммерческих организаций можно разделить на две группы:

- целевые поступления в денежной и натуральной формах;
- доходы от предпринимательской деятельности.

Некоммерческие организации, созданные в форме благотворительного фонда, основаны на имущественных взносах учредителей. Целевые поступления могут быть получены от физических и юридических лиц, в том числе иностранных. Поступление целевых денежных средств от участников, учредителей, спонсоров отражается Д-т 50, 51, 52 К-т 86.

Поступление имущественных целевых взносов в натуральной форме: Д-т 07, 10 К-т 86.

Аналитический учет поступлений целевого финансирования ведется отдельно по каждому виду поступлений. Для этого к счету 86 могут быть открыты аналитические счета.

При списании расходов за счет средств целевого финансирования делают проводки: Д-т 86 К-т 20, 26.

11.4. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ КОММЕРЧЕСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ

Коммерческим организациям средства целевого финансирования могут быть предоставлены:

- на безвозвратной основе;
- в виде инвестиционных средств;
- в качестве долевого участия в строительстве с передачей объекта основных средств инвестору.

Средства целевого финансирования, полученные на безвозмездной основе, рассматриваются как безвозмездно полученные по договору дарения. И отражаются:

Д-т 51 К-т 86 — на сумму полученных средств.

Д-т 86 К-т 98 — признание полученных средств как доходов будущих периодов.

После окончания строительства и ввода объекта в эксплуатацию по мере начисления амортизации доходы будущих периодов признаются как внереализационные доходы в сумме начисленной амортизации.

В бухгалтерском учете организации делаются записи:

Д-т 20 К-т 02 и одновременно Д-т 98 К-т 91.

При получении средств целевого финансирования в виде инвестиций при приобретении организации на аукционе по конкурсу их использование отражается Д-т 86 К-т 83 «Добавочный капитал».

Синтетический и аналитический учет по счету 86 ведут в журнале-ордере № 12.

Основанием для заполнения журнала являются справки бухгалтерии, выписки банка и другие документы.

11.5. УЧЕТ ДОХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (п. 81) доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, называются доходами будущих периодов.

Доходы будущих периодов учитываются на счете 98 «Доходы будущих периодов» — пассивный, балансовый счет. По кредиту счета учитываются все виды доходов, относящихся к будущим периодам, а по дебету — их списание.

К счету могут открываться 4 субсчета:

1. Доходы, полученные в счет будущих периодов.
2. Безвозмездные поступления.
3. Предстоящие поступления задолженности по недостаткам, выявленные за прошлые годы.
4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей.

На субсчете 98/1 могут учитываться такие доходы: арендная или квартирная плата, плата за коммунальные услуги; абонентская плата за пользование средствами связи и др.

При отражении сумм доходов, относящихся к будущим отчетным периодам, делаются записи:

Д-т 50, 51, 52, 55 К-т 98/1 — на сумму поступивших доходов, относящихся к будущим отчетным периодам;

Д-т 58 «Финансовые вложения» К-т 98/1 — на сумму начисленных платежей в счет доходов будущих периодов.

По мере наступления отчетного периода суммы, учтенные по кредиту счета 98/1, перечисляются на соответствующие счета.

Д-т 98/1 К-т 90 «Продажи» — на сумму доходов будущих периодов (например, полученная вперед оплата коммунальных услуг и т. п.), включенных в выручку от продажи отчетного периода, к которому они относятся.

Д-т 98/1 К-т 91 «Прочие доходы и расходы» — на сумму доходов будущих периодов (например, арендная плата), включенных в состав прочих доходов.

Пример 1

В отчетном периоде ООО «Дон» получило квартальную арендную плату за аренду помещения в сумме 7200 руб., относящуюся к будущему периоду, в том числе НДС 1098 руб.

В учете будут сделаны записи:

Д-т 76 К-т 98-1 7200 — на сумму начисленной арендной платы за будущие периоды;

Д-т 51 К-т 76 7200 — на сумму поступившей на расчетный счет арендной платы за квартал;

Д-т 98/1 К-т 68 1098 — на сумму начисленного НДС.

Сумма платежа без НДС подлежит списанию на прочие доходы.

Д-т 98/1 К-т 91 2034 (6102 : 3) — на сумму арендной платы за один месяц квартала.

Стоимость активов, полученных организацией безвозмездно, учитывается на субсчете 98/2. Порядок учета таких операций изложен в соответствующих темах.

Движение предстоящих поступлений задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, отражается на субсчете 98/3.

Пример 2

По решению суда присуждена ко взысканию с виновного лица сумма недостачи в размере 2500 руб., выявленная в отчетном периоде за прошлые годы. Недостача должна быть возмещена в кассу в полном размере.

В учете будут сделаны следующие записи:

Д-т 94 К-т 98-3 2500 руб. — на сумму присужденной по решению суда задолженности по недостаче;

Д-т 73/2 К-т 94 2500 руб. — на сумму недостачи;

Д-т 50 К-т 73/2 2500 руб. — на сумму недостачи, внесенной в кассу;

Д-т 98/3 К-т 91 2500 руб. — на сумму поступившей задолженности (после оплаты).

На субсчете 98/4 учитывается разница между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие ценности и стоимостью, числящейся в бухгалтерском учете организации.

Выявленная сумма разницы отражается в бухгалтерском учете записью
Д-т 73/2 К-т 98/4.

Пример 3

В организации обнаружена недостача материалов, испорченных по вине материально ответственного лица. Фактическая себестоимость материалов — 20 000 руб., рыночная стоимость — 25 000 руб. При приобретении мате-

риалов уплачен НДС — 3600 руб. По приказу руководителя недостача должна быть возмещена в размере рыночной стоимости материалов.

В учете будут сделаны записи.

Д-т 94 К-т 10 20 000 руб. — на сумму фактической себестоимости;

Д-т 73/2 К-т 94 20 000 руб. — сумма недостачи отнесена на материально ответственное лицо по фактической себестоимости;

Д-т 73/2 К-т 68 3600 руб. — на сумму НДС, отнесенную на виновное лицо;

Д-т 73/2 К-т 98-4 5000 руб. — на сумму разницы между рыночной и фактической себестоимостью материалов;

Д-т 70 К-т 73/2 28 600 руб. — на сумму недостачи, удержанную из заработной платы виновного лица;

Д-т 98/4 К-т 91 5000 руб. — сумма разницы между рыночной и фактической стоимостью материалов отнесена на доходы.

Аналитический учет по счету 98 организуется в разрезе каждого открытого субсчета.

? Вопросы для самоконтроля

1. *На каких счетах учитываются кредиты банка и займы?*
2. *Как отражаются в учете проценты по кредитам?*
3. *На какие цели могут поступать средства целевого финансирования?*
4. *Что показывает остаток по счету 86?*
5. *Какие журналы-ордера применяют для учета по счетам 66, 67 и 86?*

ПРИЛОЖЕНИЕ К ГЛАВЕ 11

Журнал-ордер № 4 за _____ 20__ г.
 По кредиту счетов № 66 — Краткосрочные кредиты банка, 67 — Долгосрочные кредиты банка
 и аналитические данные по этим счетам

Сальдо на начало месяца по Главной книге: по счету № 66 _____ по счету № 67 _____

№ строки	Дата выписки банка (или за какое время она представлена)	С кредита счета № 66 в дебет счетов				Итого по выписке банка	С кредита счета № 67 в дебет счетов				Итого по выписке банка
		51 Расчетный счет	60 Расчеты с поставщиками	№	№		50 Касса	51 Расчетный счет	№	№	
1	А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2											
3											
4											
5											
6											
7	Итого										
8											
9	Отметки										

Обороты по дебету счета № 66 согласно выпискам банка _____
 Сальдо на конец месяца по счету № 66 _____
 Обороты по дебету счета № 67 согласно выпискам банка _____
 Сальдо на конец месяца по счету № 67 _____

Оборотная сторона журнала-ордера № 4

Аналитические данные по счетам № 60 и 67

№ п/п	Виды ссуд, кредитов	Сальдо на конец месяца
1	Кредиты под сырье, материалы и топливо.	
2	Кредиты под незавершенное производство и полуфабрикаты собственного производства . . .	
3	Кредиты под готовые изделия	
4	Кредиты по товары	
5	Кредиты под расчетные документы в пути и на покупку чековых книжек	
6	Кредиты под аккредитивы и особые счета по грузообороту	
7	Кредиты под расчетные документы в пути и на покупку чековых книжек	
8	Кредиты на временные нужды	
9		
10		
11		
12	Кредиты при кредитовании по обороту	
13	Кредиты на капитальный ремонт	
14	Кредиты, не оплаченные в срок	
15	всего К счету № 66	
	Кредиты банка на _____	

Журнал-ордер закончен " ____ " _____ 20__ г. Данные листов-расшифровок сверены.
 В Главной книге суммы оборотов " ____ " _____ 20__ г.

Исполнители: _____ Главный бухгалтер _____

Глава 12

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

12.1. ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Учет финансовых результатов организуется на основании ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации». Эти положения разработаны во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Доходы организации подразделяются на:

- доходы от обычных видов деятельности;
- прочие доходы.

К доходам от обычных видов деятельности относятся:

- выручка от продажи продукции и товаров;
- поступления, связанные с выполнением работ, оказанных услуг.

К прочим доходам относятся:

- доходы от предоставления за плату во временное пользование своих активов;
- доходы от участия в уставных капиталах других организаций;
- проценты, полученные по займам, и др.;
- штрафы, пени, неустойки полученные;
- активы, полученные безвозмездно;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- курсовые разницы;
- суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, и др.

Доходы от прочих операций уменьшаются на сумму расходов по этим операциям.

К прочим расходам также относятся затраты по аннулированным производственным заказам, суммы уплаченных штрафов, пени, неустоек и т. д.

Учет прибыли и убытков ведут на синтетическом счете 99 «Прибыли и убытки». Он предназначен для выявления финансового результата деятельности организации за отчетный год. Записи на нем ведутся накопительно в течение года. На первое число нового года остатка по этому счету быть не должно. Счет 99 — активно-пассивный, сальдовый, финансово-результатный.

В течение отчетного года на счете 99 отражаются:

1. Прибыль или убыток от обычных видов деятельности:
Д-т 90 К-т 99 — прибыль, Д-т 99 К-т 90 — убыток.
2. Сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц:
Д-т 91 К-т 99 — списывается кредитовый остаток,
Д-т 99 К-т 91 — списывается дебетовый остаток.
3. Начисленные платежи налога на прибыль, а также суммы причитающихся налоговых санкций: Д-т 99 К-т 68.

В учете каждой организации доходы и расходы накапливаются с начала года, а когда наступит новый отчетный год, их надо будет рассчитывать снова — с нуля. Поэтому перед тем, как составлять годовую бухгалтерскую отчетность, организация должна провести *реформацию* баланса. Заключается реформация в следующем: бухгалтер закрывает счета, где учитывались доходы и расходы, то есть «обнуляет» их сальдо. Реформация баланса должна быть проведена по состоянию на 31 декабря. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли или убытка отчетного года списывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Д-т 99 (84) К-т 84 (99).

В начале следующего года организации нужно распределить полученную прибыль или покрыть убыток.

Пример 1

По итогам 2006 г. ОАО «Сезон» получило чистую прибыль, равную 200 000 руб. На общем собрании учредители приняли следующие решения:

— выплатить дивиденды в размере 50 000 руб. (из них 15 000 руб. — работникам организации);

— направить на формирование резервного капитала 30 000 руб.

В бухгалтерском учете ОАО «Сезон» необходимо сделать следующие проводки.

31 декабря 2006 г.:

Д-т 99 К-т 84 200 000 руб. — списана нераспределенная прибыль отчетного года.

1 января 2007 г.:

Дебет 84 Кредит 70 15 000 руб. — начислены дивиденды учредителям, являющимся работниками организации;

Д-т 84 К-т 75 35 000 руб. — начислены дивиденды учредителям, не являющимся работниками организации;

Д-т 84 К-т 82 30 000 руб. — направлена часть прибыли на формирование резервного капитала.

Пример 2

В 2006 г. ЗАО «Горизонт» получило убыток 150 000 руб. Организация покрывает его за счет резервного капитала.

Общее собрание учредителей решило покрыть убыток за счет добавочного капитала.

По состоянию на 1 января 2007 г. на балансе ЗАО «Горизонт» числится 37 000 руб. резервного капитала и 94 000 руб. добавочного капитала.

В бухгалтерском учете ООО «Горизонт» нужно сделать следующие проводки.

31 декабря 2006 г.:

Д-т 84 К-т 99 150 000 руб. — списан убыток 2006 г.

1 января 2007 г.:

Д-т 82 К-т 84 37 000 руб. — погашена часть убытка 2006 г. за счет средств резервного фонда;

Д-т 83 К-т 84 94 000 руб. — погашена часть убытка 2006 г. за счет добавочного капитала.

Сумма непокрытого убытка ЗАО «Горизонт» составила 19 000 руб. (150 000 - 37 000 - 94 000).

Чистая прибыль организации является основой для объявления дивидендов и иного распределения прибыли.

Схематично формирование чистой прибыли (убытка) можно представить следующим образом:

Прибыль (убыток) от продаж +/- сальдо прочих доходов и расходов – налог на прибыль
Чистая прибыль (убыток) за отчетный период

Для формирования финансовых результатов предусмотрены счета: Счет 90 «Продажи» — для учета доходов от обычных видов деятельности.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» — для учета доходов и расходов от прочих операций.

12.2. УЧЕТ ПРОЧИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» активно-пассивный, сальдо на конец месяца не имеет, в балансе не отражается.

На счете 91 отражаются доходы и расходы, не связанные с обычной деятельностью организации:

- прочие доходы;
- прочие расходы.

Для учета прочих доходов используется субсчет 91/1. Поступление доходов отражается по кредиту этого субсчета.

Для учета прочих расходов используется субсчет 91/2. Расходы отражают по дебету этого субсчета.

Каждый месяц разницу между суммой доходов и суммой расходов, отраженных на субсчетах 91/1 и 91/2, отражают на субсчете 91/9.

На субсчетах 91/1 и 91/2 данные накапливаются в течение года. Эти сведения используются для составления отчета о прибылях и убытках и другой бухгалтерской отчетности. Ежемесячно сальдо прочих доходов и расходов списываются с субсчета 91/9 на счет 99 «Прибыли и убытки».

Сумма прочих доходов (кредитовый оборот за отчетный месяц по субсчету 91/1)	—	Сумма прочих расходов (дебетовый оборот за отчетный месяц по субсчету 91/2)	=	Сальдо прочих доходов и расходов
--	---	--	---	--

Сальдо прочих доходов и расходов показывает финансовый результат от прочих видов деятельности организации — прибыль или убыток.

31 декабря, после определения сальдо прочих доходов и расходов за декабрь, внутренними записями по субсчетам счета 91 все субсчета, открытые к счету 91, должны быть закрыты:

Д-т 91/1 К-т 91/9 — закрыт субсчет 91/1 (кредитовое сальдо);

Д-т 91/9 К-т 91/2 — закрыт субсчет 91/2 (дебетовое сальдо).

В результате этих проводок дебетовые и кредитовые обороты по субсчетам счета 91 будут равны. По состоянию на 1 января следующего года сальдо как по счету 91 в целом, так и по всем его субсчетам будет равно нулю.

Пример

Результаты деятельности организации в отчетном месяце характеризуются следующими показателями: получена выручка от продажи продукции в сумме 180 000 руб., в том числе НДС — 27 458 руб.; расходы, отнесенные на себестоимость проданной продукции, составили 110 000 руб., из них затраты основ-

ного производства — 100 000 руб.; управленческие расходы — 10 000 руб.; получены прочие доходы: по договору простого товарищества — 15 000 руб.; штрафы за нарушение хозяйственных договоров — 5000 руб. Произведены прочие расходы: по оплате процентов за кредит — 2500 руб.; услуг банка — 1000 руб.; налогов, уплачиваемых за счет финансовых результатов, — 1500 руб.; получены убытки от списания уничтоженных пожаром материальных ценностей — 5000 руб.; начислен налог на прибыль в сумме 15 000 руб.

Формирование финансовых результатов за отчетный месяц:

Д-т сч. 62 К-т сч. 90/1 180 000 руб. — отражение выручки от продажи продукции.

Д-т сч. 90/3 К-т сч. 68 27 458 руб. — отражение НДС с выручки.

Д-т сч. 90/2 К-т сч. 20 100 000 руб. — отражение в себестоимости проданной продукции затрат основного производства.

Д-т сч. 90/2 К-т сч. 26 10 000 руб. — отражение в себестоимости проданной продукции управленческих расходов.

Д-т сч. 90/9 К-т сч. 99 42 542 руб. — отнесение суммы прибыли от продажи продукции на счет прибылей и убытков.

Д-т сч. 76/3 К-т сч. 91/1 15 000 руб. — отражение доходов по договору простого товарищества.

Д-т сч. 76/2 К-т сч. 91/1 5000 руб. — отражение признанных штрафов за нарушение хозяйственных договоров.

Д-т сч. 91/2 К-т сч. 66 2500 руб. — отражение начисленных процентов за кредит.

Д-т сч. 91/2 К-т сч. 76/5 1000 руб. — отражение расходов по оплате банковских услуг.

Д-т сч. 91/2 К-т сч. 68 1500 руб. — отражение начисленных сумм налогов, уплачиваемых за счет прибылей и убытков.

Д-т сч. 91/9 К-т сч. 99 15 000 руб. — отнесение суммы прибыли от прочих доходов и расходов на счет прибылей и убытков.

Д-т сч. 91 К-т сч. 10 5000 руб. — отражение суммы убытка от списания материалов, уничтоженных пожаром.

Д-т сч. 99 К-т сч. 68 12 610 руб. — начисление налога на прибыль.

За отчетный месяц облагаемая прибыль составила 52 542 руб. (42 542 + 15 000 - 5000), налог на прибыль по ставке 24% — 12 610 руб., финансовый результат деятельности организации — 39 932 руб. (42 542 + 15 000 - 5000 - 12 610).

12.3. ОБРАЗОВАНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РЕЗЕРВА СОМНИТЕЛЬНЫХ ДОЛГОВ

В современных условиях, когда вероятность банкротства субъектов хозяйственной деятельности достаточно высока, практически каждое предприятие сталкивается в своей работе с невозможностью

получения оплаты от дебитора. В результате на балансе предприятия формируется задолженность, возможность погашения которой вызывает сомнения, — так называемая сомнительная задолженность.

Сомнительной считается дебиторская задолженность, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями. Согласно п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.98 г. № 34-н, предприятия могут создавать резервы сомнительных долгов.

Поскольку суммы созданного резерва учитываются в составе прочих расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, то использование предприятием права на создание резерва позволяет снизить размер налога на прибыль.

Если предприятия уплачивают налог на прибыль ежеквартально, инвентаризацию для выявления сомнительных долгов целесообразно проводить по окончании квартала. Предприятиям, исчисляющим налог на прибыль ежемесячно, инвентаризацию дебиторской задолженности следует проводить также ежемесячно.

При этом порядок и сроки создания резерва сомнительных долгов должны быть предусмотрены учетной политикой предприятия, в которой может быть указано примерно следующее.

«Предприятие проводит инвентаризацию дебиторской задолженности на последнюю дату каждого отчетного периода, за который составляется расчет по налогу на прибыль. По результатам проведенной инвентаризации руководитель принимает решение о создании по задолженности, не погашенной в срок и не обеспеченной соответствующими гарантиями, резерва сомнительных долгов. Сумма образованного резерва относится на финансовые результаты деятельности предприятия».

Порядок формирования и использования резервов по сомнительным долгам определен в статье 266 НК РФ.

Сомнительным долгом признается любая задолженность перед организацией, при соблюдении двух условий:

- 1) если она не погашена в сроки, установленные договором;
- 2) если она не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются те долги перед организацией, по которым истек срок исковой давности, а также те долги, по которым обязательство пре-

кращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Организация имеет право создать резерв по сомнительным долгам, который:

- 1) не может превышать 10% от выручки отчетного (налогового) периода;
- 2) используется только на покрытие убытков от безнадежных долгов, признанных таковыми в установленном порядке по расчетам за товары, продукцию, работы, услуги. Резерв не создается по долгам, образовавшимся в связи с невыплатой процентов, по возврату предоставленных займов, не возвращенным работниками подотчетным суммам.

Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последний день отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и исчисляется следующим образом:

По сомнительной задолженности со сроком ее возникновения, дни	От суммы выявленной задолженности в резерв включается, %
Свыше 90	100
От 45 до 90 (включительно)	50
До 45	0

Если сумма созданного резерва меньше суммы списываемых безнадежных долгов, разница (убыток) подлежит включению в состав прочих расходов, а если сумма созданного резерва больше суммы списываемых долгов, разница может быть перенесена на следующий отчетный период. При этом сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода.

Пример

В конце февраля 2007 г. ООО «Марс» провело инвентаризацию своей дебиторской задолженности. По итогам инвентаризации было обнаружено, что ООО «Марс» отгрузило ЗАО «Луч» три партии своей продукции:

3 апреля 2005 г. — на сумму 160 000 руб.; 10 января 2007 г. — на сумму 310 000 руб.; 21 февраля 2007 г. — на сумму 210 000 руб.

По договору, заключенному организациями, ЗАО «Луч» обязано оплачивать продукцию в течение одного месяца после ее отгрузки, но ни за одну из отгруженных партий оплата не поступила.

ООО «Марс» решило создать на второй квартал 2007 г. резерв по сомнительным долгам. По первой партии отгруженной продукции сомнительный долг возник 3 мая 2005 г. (более 90 дней до начала 2-го квартала 2007 г.).

По второй партии — 10 января 2007 г. (49 дней до начала 2-го квартала 2007 г.).

По третьей партии — 21 марта 2007 г. (10 дней до начала 2-го квартала 2007 г.).

Таким образом, в резерв по сомнительным долгам можно включить всю сумму задолженности по первой партии и 50% суммы задолженности по второй партии.

Величина резерва будет равна:

$$160\ 000 \text{ руб.} + 310\ 000 \text{ руб.} \times 50\% = 315\ 000 \text{ руб.}$$

Учет резервов по сомнительным долгам ведется на счете 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Счет 63 — пассивный, сальдовый, регулирующий, по кредиту счета отражается создание резерва, по дебету — использование на покрытие сомнительных и безнадежных долгов.

В бухгалтерском учете создание резерва по сомнительным долгам отражается проводкой:

Д-т 91 К-т 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Списание сомнительных задолженностей отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

Д-т 63 субсчет «Резервы по сомнительным долгам» К-т 62 (76...) — в части, покрываемой резервом;

Д-т 91 К-т 62 (76...) — в части, не покрываемой резервом.

Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва по сомнительным долгам, этот резерв будет использован не полностью, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении годового бухгалтерского баланса к финансовому результату.

В бухгалтерском учете это отражается проводкой:

Д-т 63 субсчет «Резервы по сомнительным долгам» К-т 91.

Одновременно предприятие может принять новое решение о создании резерва по сомнительным долгам, включив в него непогашенные долги резерва прошедшего периода.

Пример

Согласно учетной политике, предприятие создает резерв ежеквартально. По итогам проведения инвентаризации на 31 марта 2005 г. в учете предприятия была выявлена задолженность покупателей за отгруженную продукцию, числящаяся на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», в следующих суммах:

— по расчетам с ООО «Импульс» — 60 000 руб. (включая НДС);

— по расчетам с ООО «Зенит» — 30 000 руб. (включая НДС);

— по расчетам с ЗАО «Марс» — 90 000 руб. (включая НДС).

Суммы данной задолженности были оценены инвентаризационной комиссией как сомнительные. Руководитель предприятия принял решение о создании резерва по сомнительным долгам на всю сумму задолженности.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

Д-т 91 К-т 63 «Резервы по сомнительным долгам»

— 180 000 руб. (60 000 + 30 000 + 90 000) — образован резерв по расчетам за отгруженную продукцию.

В течение 2005—2006 гг. произошли следующие события:

— во II квартале 2005 г. ООО «Импульс» полностью оплатило отгруженную в его адрес продукцию;

— в III квартале 2005 г. истек срок исковой давности по обязательству ООО «Зенит»;

— ЗАО «Марс» свое обязательство не исполнило, но срок исковой давности по его задолженности не истек.

Эти события будут отражены в бухгалтерском учете следующими проводками.

Д-т 51 К-т 62:

60 000 руб. — отражено погашение задолженности ООО «Импульс» во II квартале 2005 г.;

Д-т 63 «Резервы по сомнительным долгам» К-т 91:

60 000 руб. — часть резерва по задолженности ООО «Импульс» присоединена к финансовому результату во II квартале 2005 г.;

Д-т 63 «Резервы по сомнительным долгам» К-т 62:

30 000 руб. — задолженность ООО «Зенит» в III квартале 2005 г. списана за счет образованного резерва;

Д-т 63 «Резервы по сомнительным долгам» К-т 91:

90 000 руб. — в конце 2006 г. неиспользованная часть резерва по задолженности ЗАО «Марс» присоединена к финансовому результату.

По состоянию на 31 декабря 2006 г. предприятие может вновь произвести инвентаризацию задолженности и принять решение о повторном образовании резерва на сумму задолженности ЗАО «Марс».

В этом случае в бухгалтерском учете вновь делается запись об образовании резерва по сомнительным долгам:

Д-т 91 К-т 63 «Резервы по сомнительным долгам»:

90 000 руб. — образован резерв по сомнительным долгам по расчетам с ЗАО «Марс».

? Вопросы для самоконтроля

1. Какие доходы могут быть получены организацией ?
2. Что относится к прочим расходам ?
3. На каком счете ведется учет прибыли и убытков ?
4. Какие счета служат для формирования финансовых результатов ?
5. Для каких целей создается резерв по сомнительным долгам ?
6. Что является обязательным условием создания резерва по сомнительным долгам ?
7. Как отражается в учете операция по созданию резерва по сомнительным долгам ?

Глава 13

БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ПРЕДПРИЯТИЯ

13.1. СОСТАВ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ К НЕЙ

Отчетность представляет собой систему показателей, отражающих результаты хозяйственной деятельности организаций за отчетный период. Она является завершающим этапом учетной работы. По периодичности составления различают квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность.

Порядок составления отчетности установлен следующими нормативными документами:

- Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) № 43н от 6.07.99 г.
- Приказом Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности» от 22.07.2003 г. № 67н.
- Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина России от 29.07.98 г. № 34н.

Квартальная отчетность состоит из двух форм:

- бухгалтерского баланса (ф. № 1),
- отчета о прибылях и убытках (ф. № 2).

Помимо этих форм, организации по своему усмотрению могут включать в состав промежуточной (квартальной) отчетности пояснительную записку, отчет о движении денежных средств и другие отчетные формы.

Годовая бухгалтерская отчетность включает:

- бухгалтерский баланс (ф. № 1),
- отчет о прибылях и убытках (ф. № 2),
- отчет о движении капитала (ф. № 3),
- отчет о движении денежных средств (ф. № 4),
- приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5),
- пояснительную записку,
- аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности, если организация в соответствии с федеральными законами подлежит обязательной аудиторской проверке.

К бухгалтерской отчетности предъявляются следующие основные требования:

1. В бухгалтерском учете отражаются нарастающим итогом имущественное и финансовое положение организации, результаты хозяйственной деятельности за отчетный период (месяц, квартал, год).
2. Бухгалтерская отчетность составляется на основе данных синтетического и аналитического учета и результатов инвентаризации имущества и финансовых обязательств.
3. Бухгалтерская отчетность составляется в валюте РФ.
4. Бухгалтерская отчетность составляется по типовым формам, разработанным и утвержденным Минфином РФ.
5. Организации, отчетность которых подлежит обязательной аудиторской проверке, в составе бухгалтерской отчетности представляют итоговую часть аудиторского заключения.
6. Исправления отчетных данных после утверждения годовых отчетов производятся за отчетный период, в котором обнаружены ошибки.

Отчетным годом для всех организаций считается период с 1 января по 31 декабря включительно. Сроки представления квартальной отчетности не позднее 30 дней после отчетного периода. Сроки представления годовой отчетности не позднее 1 апреля следующего за отчетным годом. Отчет подписывается руководителем и главным бухгалтером.

Годовая бухгалтерская отчетность предприятия о результатах хозяйственной деятельности является открытой к публикации для заинтересованных пользователей. Достоверность публикуемой отчетности подтверждается независимой аудиторской организацией.

Предприятия (за исключением предприятий с иностранными инвестициями) обязаны представлять квартальную и годовую отчетность:

- собственникам (участникам, учредителям) — в соответствии с учредительными документами;
- государственной налоговой службе (в одном экземпляре);
- другим государственным органам, на которые в соответствии с законодательством РФ возложена проверка отдельных сторон деятельности предприятия и получение соответствующей отчетности;
- органам статистики.

Предприятия, находящиеся в государственной или муниципальной собственности полностью или частично, а также приватизированные предприятия (в том числе арендные), созданные на базе государственных предприятий или их подразделений до их окончательного выпуска, представляют бухгалтерскую отчетность также органам, уполномоченным управлять государственным или муниципальным имуществом.

Предприятия с иностранными инвестициями представляют годовую бухгалтерскую отчетность каждому участнику (собственнику) предприятия в порядке, предусмотренном учредительными документами, органу государственной налоговой службы.

13.2. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ

Инвентаризация — установление на определенный момент фактического наличия средств и их источников, фактически произведенных затрат путем пересчета инвентаризируемых объектов или проверки учетных записей.

С помощью инвентаризации проверяют правильность данных текущего учета и выявляют ошибки, допущенные в учете: учитывают неучтенные хозяйственные операции, контролирующие сохранность тех или иных хозяйственных средств, числящихся у материально ответственных лиц.

Инвентаризации бывают плановые и внеплановые, полные, охватывающие все виды ресурсов предприятия, и частичные, охватывающие какую-либо определенную группу хозяйственных средств или их источников.

Обязательно проводится инвентаризация в следующих случаях:

- при передаче имущества предприятия в аренду, продаже или преобразовании государственного предприятия в АО или товарищество;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности. Инвентаризация зданий, сооружений и других неподвижных объектов основных средств может производиться один раз в два-три года;
- при смене материально ответственных лиц;
- при установлении фактов хищений или злоупотреблений;
- порчи ценностей;
- в случае пожара или стихийных бедствий.

При инвентаризации могут быть выявлены расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета, которые регулируются в следующем порядке:

- обнаруженные излишки подлежат оприходованию и зачислению на финансовые результаты;
- убыль ценностей в пределах норм, утвержденных в установленном законодательством порядке, списывается по распоряжению руководителя на издержки производства;
- недостачи материальных ценностей, денежных средств и другого имущества относятся на виновных лиц. В тех случаях, когда виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостач и порчи списываются на издержки производства или финансовые результаты.

Для проведения инвентаризации создается инвентаризационная комиссия. Результаты инвентаризации рассматриваются комиссией с принятием решения, на чей счет должны быть отнесены недостачи или как оприходовать излишки. Решения комиссии протоколируются и утверждаются руководителем организации.

13.3. ПОРЯДОК СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Для обеспечения своевременного составления квартального или годового отчетов составляют график работ всех подразделений бухгалтерии с указанием сроков выполнения работ. Во всех журналах-ордерах подсчитывают итоги, осуществляют взаимную сверку встречных корреспонденции счетов. Например, в журнале-ордере № 1 итог графы, отражающий корреспонденцию дебета счета 51 и кредита счета 50, должен быть сверен с итогом графы, отражающим ту же корреспонденцию в ведомости № 2. Такая сверка производится по всем журналам-ордерам.

Итоги из журналов-ордеров переносятся в Главную книгу — обороты по кредиту счета и сумм по дебету всех корреспондирующих с ним счетов. После этого подсчитывают обороты по дебету и определяют остатки на 1-е число следующего месяца по каждому синтетическому счету и субсчету. На основании Главной книги составляется оборотную ведомость, баланс и другую бухгалтерскую отчетность.

13.4. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

Бухгалтерский баланс является основой бухгалтерской отчетности. В нем отражаются на первое число каждого квартала в денежном выражении состав и размещение средств (имущества) предприятия (актив баланса) и источники их образования (пассив баланса).

Баланс составляется по данным остатков по дебету и кредиту синтетических счетов на начало и конец периода, взятым из книги учета хозяйственных операций или Главной книги.

Часть статей баланса полностью отражают данные синтетических счетов (основные средства).

Другие статьи баланса отражают сгруппированные данные ряда синтетических счетов. По балансовой статье «Незавершенное производство», например, показывается его общая величина, полученная суммированием расходов на незаконченную продукцию по счетам 20, 21, 23, 29, 30, 44.

Порядок заполнения статьей баланса предприятия определен Инструкцией о порядке заполнения типовых форм годовой бухгалтерской отчетности, утвержденной Приказом Минфина России.

Актив баланса состоит из двух разделов:

1. Внеоборотные активы.
2. Оборотные активы.

Пассив включает три раздела:

1. Капитал и резервы.
2. Долгосрочные обязательства.
3. Краткосрочные обязательства.

Баланс отражает экономическое положение предприятия в денежной оценке — в рублях. При составлении баланса большое значение имеет правильная оценка балансовых статей.

Средства предприятия отражаются в балансе в следующей оценке:

- основные средства — по остаточной стоимости, т. е. как разница между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации;
- нематериальные активы — по остаточной стоимости, т. е. как разница между стоимостью затрат на приобретение, включая расходы по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию, и суммой начисленной амортизации;
- капитальные вложения — по фактическим затратам;
- финансовые вложения в ценные бумаги, в уставные капиталы других предприятий — по фактическим затратам для инвестора;
- материальные ценности — по фактической себестоимости;
- незавершенное производство — по фактической производственной себестоимости или по прямым расходам;
- готовая продукция — по фактической или нормативной себестоимости;
- остатки средств на валютных счетах — в рублях путем пересчета валюты по курсу ЦБ РФ.

Источники формирования средств предприятия отражаются в балансе:

- уставный капитал — в размере, определенном учредительными документами;
- резервный капитал — в сумме неиспользованных средств этого капитала;
- резервы — в сумме неиспользованных резервов;
- прибыль — в сумме фактически полученной в отчетном периоде прибыли.

В годовой отчетности в валюту баланса включается лишь непокрытый убыток или нераспределенная прибыль отчетного года.

*} *Вопросы для самоконтроля*

1. *Какая бывает бухгалтерская отчетность?*

2. *Откуда берутся данные для заполнения бухгалтерского баланса?*

3. *Для чего проводится инвентаризация перед составлением годового отчета?*

4. *Из чего состоит годовая отчетность?*

5. *Кто подписывает отчетность?*

Раздел III

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ
УЧЕТ**

Глава 14

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

14.1. ЗАДАЧИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Процесс производства является важнейшей стадией кругооборота средств предприятия. В ходе этого процесса предприятие, расходуя материальные, трудовые и финансовые ресурсы, формирует себестоимость изготовленной продукции (работ, услуг), что в конечном итоге определяет финансовый результат его работы.

Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов и прочих затрат на ее производство и продажу.

Часть расходов, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), нормируется для целей налогообложения (например, расходы на рекламу, представительские расходы). В себестоимость включают полную сумму таких расходов, но при расчете налогооблагаемой прибыли к ее фактически полученной величине прибавляют расходы, произведенные предприятием сверх норм.

В себестоимость также включаются потери от брака, потери от простоев, недостачи и потери материальных ценностей в пределах норм естественной убыли.

Не включаются в себестоимость продукции затраты и потери, относимые на счет прибылей и убытков: затраты по аннулирован-

ным заказам, затраты на содержание законсервированных производственных мощностей, судебные издержки и арбитражные сборы, штрафы и др.

Основополагающим нормативным документом, определяющим организацию учета производственных издержек, является глава 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль» (ст. 253—264).

Эти статьи НК РФ дают право определить предприятию состав и объем затрат на производство, формирующих себестоимость продукции и прямо влияющих на финансовый результат его деятельности.

Правильная организация учета затрат на производство продукции обеспечивает действенный контроль за эффективным использованием предприятием находящихся в его распоряжении основных производственных средств, производственных запасов и других ресурсов.

Основными задачами бухгалтерского учета затрат на производство являются:

- учет объема, ассортимента и качества произведенной продукции;
- своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат на производство и сбыт продукции;
- исчисление (калькулирование) фактической себестоимости продукции;
- контроль за экономным использованием сырья, материальных и трудовых ресурсов;
- выявление резервов снижения себестоимости продукции;
- предоставление управленческим структурам предприятия информации, необходимой для управления производственными процессами и принятия решений.

14.2. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Большое значение для правильной организации учета затрат на производство имеет научно обоснованная классификация. Затраты на производство группируют:

- по месту их возникновения (производствам, цехам, участкам);
- по видам продукции (работ, услуг);
- по видам расходов;
- по отношению к себестоимости.

По видам расходов затраты группируют:

- по элементам затрат;
- по статьям затрат (калькуляции).

Затраты предприятия на производство продукции складываются из следующих элементов:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных средств (фондов);
- прочие затраты (телефонные, командировочные и др.).

Группировка затрат по экономическим элементам показывает, что именно израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов затрат в общей сумме расходов.

Затраты по экономическим элементам сгруппированы на соответствующих балансовых счетах: счет 10 «Материалы», счет 70 «Расходы по оплате труда» и т. д.

Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции затраты группируются и учитываются по статьям калькуляции. На промышленных предприятиях установлена типовая номенклатура калькуляционных статей затрат, которую можно представить в следующем виде:

- 1) сырье и материалы;
- 2) возвратные отходы (вычитаются);
- 3) покупные изделия, полуфабрикаты, услуги производственного характера сторонних предприятий;
- 4) топливо и энергия на технологические цели;
- 5) основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- 6) отчисления на социальные нужды;
- 7) расходы на подготовку и освоение производства;
- 8) общепроизводственные расходы;
- 9) общехозяйственные расходы;
- 10) потери от брака;
- 11) прочие производственные расходы;
- 12) расходы на продажу;
- 13) полная себестоимость.

Затраты по первым одиннадцати статьям образуют **производственную себестоимость**. Для определения полной себестоимости продук-

ции к производственной себестоимости прибавляют расходы на продажу продукции.

По данным статьям производится калькулирование себестоимости продукции и составляются калькуляции. Поэтому данные статьи называются калькуляционными.

По способу включения в себестоимость затраты подразделяются на прямые и накладные (косвенные).

Прямые затраты — это те, которые на основании первичных документов можно прямо и непосредственно отнести на затраты определенного вида продукции (материалы, заработная плата рабочих, потери от брака и др.).

Накладные, или косвенные, — одновременно относятся ко всем видам работ, услуг, продукции (освещение, отопление, работа оборудования и т. д.). Их включают в затраты при определении общей суммы по окончании месяца путем распределения.

В зависимости от объема производства различают переменные и условно-постоянные затраты.

Переменные — такие затраты, которые находятся в прямой пропорциональной зависимости от объема производства. К ним относят затраты на материалы и оплату труда.

Условно-постоянными считаются затраты, величина которых не находится в прямой зависимости от объема производства. К ним относят расходы на освещение, отопление помещений, заработную плату производственного персонала, амортизационные отчисления.

В зависимости от периодичности возникновения расходы делятся на текущие и единовременные. К текущим относятся расходы, имеющие частую периодичность осуществления, например, расход сырья и материалов. К единовременным (однократным) относят расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции, расходы, связанные с пуском новых производств, и др. Четкое разделение затрат производства на текущие и единовременные имеет большое значение для правильного ежемесячного начисления себестоимости продукции.

По участию в процессе производства затраты классифицируют на производственные и расходы на продажу.

Согласно ст. 318 НК РФ, если предприятие определяет доходы и Расходы по методу начисления, расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного периода, подразделяются на прямые и косвенные.

К прямым относятся следующие расходы:

- на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг;
- на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства продукции, выполнении работ, оказании услуг, а также суммы ЕСН, начисленного с оплаты труда;
- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве продукции, работ, услуг.

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов.

14.3. СИСТЕМА СЧЕТОВ ДЛЯ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Для учета затрат на производство Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета:

- 20 «Основное производство»,
- 23 «Вспомогательное производство»,
- 25 «Общепроизводственные расходы»,
- 26 «Общехозяйственные расходы»,
- 28 «Брак в производстве»,
- 97 «Расходы будущих периодов»,
- 96 «Резервы предстоящих расходов».

Для обеспечения учета затрат производства по элементам и статьям калькуляции все затраты основного производства группируют по видам изготавливаемой продукции на счете 20. Счет по отношению к балансу — активный, сальдовый, по назначению — калькуляционный, по экономическому содержанию характеризует состояние хозяйственных процессов.

Счет 20 «Основное производство»

Кредит счетов	Д-тсч. 20	К-тсч. 20	Дебет счетов
1	2	3	4__.
	С — фактическая себестоимость незавершенного производства	Стоимость сэкономленных материалов и возврат отходов, сданных на склад	10

Окончание табл.

1	2	3	4
" 10	Отпущено сырья и материалов на изготовление продукции по учетным ценам	Фактическая себестоимость окончательного брака продукции	28
10	Сумма транспортно-заготовительных расходов, подлежащих включению в себестоимость продукции	Фактическая себестоимость готовой продукции, сданной на склад	43
5	Амортизация НМА		
70	Расходы на оплату труда работников, занятых выпуском продукции		
96	Резерв на отпуск		
69	Единый социальный налог		
97	Расходы на освоение новых видов продукции и производства, подлежащих списанию на изготовленную продукцию		
25/1	Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования		
25/2	Общепроизводственные расходы		
26	Общехозяйственные расходы		
28	Потери от брака продукции		
	Итого фактические затраты отчетного месяца		

Для определения себестоимости продукции и услуг вспомогательного производства используют счет 23 «Вспомогательное производство». По назначению, экономическому содержанию и по отношению к балансу этот счет соответствует счету 20 «Основное производство».

Счет 23 «Вспомогательное производство»

Кредит счетов	Д-т сч. 23	К-т сч. 23	Дебет счетов
	С — фактическая себестоимость незавершенного производства инструментальных и ремонтных цехов	Стоимость сэкономленных материалов и возврат отходов, сданных на склад	10
10	Стоимость отпущенных товарно-материальных ценностей вспомогательным производствам по учетным ценам	Фактическая себестоимость окончательного брака	28
70, 69, 96	Расходы на оплату труда (с начислениями) рабочим вспомогательных производств, резерв на отпуск	Плановая стоимость встречных услуг, оказанных цехам вспомогательных производств	23
25/1	Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования	Фактическая себестоимость услуг, оказанных основным потребителям Фактическая себестоимость оказанных услуг на сторону	25, 26 90
25/2	Общепроизводственные расходы		
26	Общехозяйственные расходы		
28	Потери от брака продукции		
	Итого затраты на выполненные работы отчетного месяца		

Для учета расходов, произведенных в отчетном месяце, но не подлежащих включению в себестоимость отчетного периода, используется счет 97 «Расходы будущих периодов». К ним относят расходы по освоению новых видов продукции и др. Счет активный, сальдовый, по назначению — отчетно-распределительный, по экономическому содержанию характеризует состояние хозяйственных процессов.

Производственная необходимость в части регулирования себестоимости продукции требует создания на предприятии резервов для

Счет 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит счетов	Д-т сч. 97	К-т сч. 97	Дебет счетов
51	С — сумма произведенных расходов, но не включенных в себестоимость продукции	Списание ранее произведенных расходов на себестоимость продукции отчетного месяца, к которому они относятся	20,26
	Расходы, оплаченные с расчетного счета, но не относящиеся к себестоимости продукции отчетного периода	Списание части расходов по освоению новых видов продукции на себестоимость продукции при переходе к ее серийному выпуску	20
51	Арендная плата, плата за телефон, подписная плата за техническую литературу и т.п. за несколько месяцев вперед		
10, 02, 70, 69, 96	Расходы текущего месяца по освоению новых видов продукции (опытных образцов)		

предстоящих расходов (например, резерв на оплату отпуска рабочих). Для этих целей используют отчетно-распределительный счет 96 «Резервы предстоящих расходов» Счет пассивный, характеризует состояние хозяйственных процессов.

Счет 96 «Резервы предстоящих расходов»

Кредит счетов	Д-т сч. 96	К-т сч. 96	Дебет счетов
70	Суммы отпускных, начисленных рабочим всех производств и цехов	С — сумма неиспользованного резерва по назначению (на отпуск рабочим, на ремонт основных средств)	20, 25, 23
23,60 и др	Списание затрат отчетного месяца по ремонту основных средств, производимому за счет ранее созданного резерва	Образование резерва в текущем месяце на оплату отпускных рабочим всех производств и цехов	
		Образование резерва в текущем месяце на ремонт оборудования прочих основных средств цеха	25,26

Учет расходов по управлению и обслуживанию производств ведут на собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». На счете 25 отражаются затраты цеха, на счете 26 учитывают расходы по управлению предприятием. Счета 25 и 26 активные, сальдо не имеют, в балансе не отражаются. Затраты, отнесенные в течение месяца на эти счета, в конце месяца распределяются между видами продукции пропорционально принятой базе распределения.

Счет 25, субсчет 1 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования»

Кредит счетов	Д-тсч. 25/1	К-тсч. 25/1	Дебет счетов
	С — нет		
10	Учетная стоимость отпущенных товарно-материальных ценностей на содержание машин и оборудования	Списание части затрат на исправление брака продукции	28
70, 69, 96	Расходы на оплату труда (с начислениями) рабочих по наладке и обслуживанию оборудования	Списание остальной части затрат на продукцию основного или вспомогательного производства и их распределение между видами работ и изделиями (заказчиками)	20, 23
05	Амортизация НМА		
60	Услуги, полученные со стороны на содержание оборудования и рабочих мест (энергия, сжатый воздух и т.п.)		
02	Амортизация оборудования и внутрицехового транспорта		
23	Услуги вспомогательных производств		

Счет 25, субсчет 2 «Общепроизводственные расходы»

Кредит счетов	Д-тсч. 25/2	К-тсч. 25/2	Дебет счетов
1	2	3	4
	С — нет		
10	Учетная стоимость отпущенных товарно-материальных ценностей на содержание зданий, сооружений, цехов и т.п.	Списание части затрат на исправление брака продукции	28

Окончание табл.

1	2	3	4
70,69	Расходы на оплату труда (с начислениями) рабочих цеха по охране труда и прочим работам	Списание остальной части затрат на продукцию основного или вспомогательного производства и их распределение между видами работ и изделиями (заказчиками)	20,23
5	Амортизация НМА		
70,69, 96	Расходы на оплату труда (с начислениями) управленческого персонала цеха		
02	Амортизация прочих основных средств цеха		
60	Услуги, полученные со стороны на содержание зданий, сооружений, цеха		
71	Расходы из подотчетных сумм на содержание зданий, сооружений, цеха, охраны труда и технику безопасности		

Счет 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит счетов	Д-т сч. 26	К-т сч. 26	Дебет счетов
1	2	3	4
	С — нет		
10	Учетная стоимость отпущенных товарно-материальных ценностей на содержание зданий, сооружений заводоуправления, лабораторий	Списание части затрат на работы, выполненные цехами вспомогательных производств на сторону	23
70,69	Расходы на оплату труда (с начислениями) управленческого персонала	Списание остальной части затрат на продукцию основного производства и их распределение между видами работ и изделиями (заказами)	20
05	Амортизация НМА		
02	Амортизация прочих основных средств заводоуправления		

Окончание табл.

1	2	3	4
96	Суммы ежемесячных списаний расходов будущих периодов (подписка на техническую литературу и др.)	Списание расходов на продажу	90
60	Услуги, полученные со стороны на содержание зданий, сооружений, лабораторий		
71	Расходы на командировки, почтовые расходы		

14.4. ОРГАНИЗАЦИЯ АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Особо важное значение имеют правильная организация аналитического учета затрат на производство и его своевременность. Данные аналитического учета — база сведений или необходимая информация для анализа, контроля, планирования, управления и руководства хозяйственной деятельностью предприятия.

По счетам 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» аналитический учет организуется по каждому заказу, виду работ, виду продукции в отдельности, в разрезе статей калькуляции и мест выполнения работ (цех). Для этого разработаны карточки (ведомости) аналитического учета производства.

При нормативном методе учета затрат указанные показатели расшифровываются по нормам, отклонениям от норм, изменениям норм.

Аналитический учет по счету 25 организуется в ведомости № 12 «Затраты цеха». Она открывается ежемесячно по каждому цеху в отдельности для учета затрат в синтетическом разрезе по дебету счетов 20, 23, 28 и в аналитическом разрезе по счетам 25/1 и 25/2 с кредита корреспондирующих счетов. Данные аналитического учета представляют собой статьи затрат. Так, в счет 25/1 включены статьи: амортизация оборудования и транспортных средств, эксплуатация оборудования, текущий ремонт оборудования и транспортных средств, внутризаводское перемещение грузов и пр.

Карточка учета производства

Предприятие		Год	Месяц	Наименование изделия	Калькуляционная единица	Количество выпуска
Статьи калькуляции	Незавершенное производство на начало месяца	Затраты за отчетный месяц (дебет)	На недостачу незавершенного производства	На окончательный брак	На товарный выпуск	Незавершенное производство на конец месяца
Материалы:						
Цех 1	70 000	430 000			450 000	50 000
Цех 2	30 000	270 000		2000	278 000	20 000
ИТОГО	100 000	700 000		2000	728 000	70 000

По приведенным выше статьям планируются затраты, а значит, и организуется бухгалтерский учет. Ведомость № 12 имеет шахматную форму графления, в которую записываются суммы хозяйственных операций по счетам с разработочных таблиц № 1,6, 9. Преимущества ведомости № 12 — наличие показателей: «Итоги за месяц», «По смете за месяц», «Фактически с начала года», «По смете на квартал (год)» по счетам 25/1 и 25/2. Сопоставление этих показателей дает возможность выявить резервы для снижения себестоимости продукции, бороться с перерасходами. Данные графы «Фактически с начала года» используются для анализа расходов по управлению и обслуживанию производств. Аналитический учет общехозяйственных расходов осуществляется в ведомости № 15 точно в таком же порядке, как и по счетам 25/1 и 25/2 в ведомости № 12.

В ведомости № 15 ведется аналитический учет также по счетам 96 и 97. Обороты по дебету и кредиту счетов 96 и 97 в ведомости № 15 определяются не только за месяц, но и с начала года. Кроме того, эти счета имеют сальдо как на начало года, так и на каждый отчетный период, что также фиксируется в ведомости № 15.

Синтетический учет производственных затрат по цехам и заводоуправлению ограничивается показателями ведомостей № 12 и 15, а по предприятию в целом для этого используется журнал-ордер № 10.

Окончательная сумма оборотов по кредиту производственных счетов ежемесячно рассчитывается в журнале-ордере № 10/1.

14.5. МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

В зависимости от организации и технологии производства, вида и ассортимента производимой продукции применяются различные методы учета затрат на производство и калькулирование фактической себестоимости продукции:

- позаказный;
- попередельный;
- нормативный;
- попроцессный (простой).

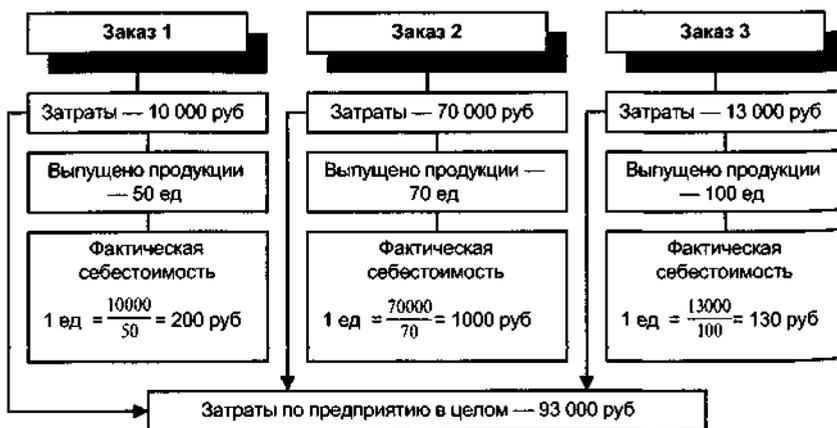
14.5.1. ПОЗАКАЗНЫЙ МЕТОД УЧЕТА

Его применяют в индивидуальных и мелкосерийных производствах. При этом методом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ, создаваемый на заранее определенное количество продукции.

В аналитическом учете производственные затраты группируются по заказу в разрезе установленных статей калькуляции в карточке учета производства.

Учет прямых затрат по заказу ведут на основании первичных документов, отражающих расход материалов, заработной платы, выработку и т. д. Косвенные (накладные) расходы распределяют меж-

Схема позаказного метода



ду отдельными заказами условно по принятым в данном производстве или отрасли способам. Все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа. Отчетную калькуляцию составляют только после выполнения заказа, что является существенным недостатком этого метода.

Себестоимость частично выполненного заказа определяют условно, на основании плановой или фактической калькуляции аналогичного изделия, изготовлявшегося ранее, с учетом изменения в его конструкции, технологии, условий производства.

Себестоимость заказа определяется суммой всех затрат производства со дня открытия его до дня выполнения. Окончание работ по заказу фиксируют в накладной, акте на сдачу выполненных готовых изделий.

Себестоимость одного изделия определяется делением суммы затрат по заказу на количество изготовленных изделий.

ПОПЕРЕДЕЛЬНЫЙ МЕТОД УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Попередельный метод затрат применяется там, где процесс выпуска готовой продукции состоит из нескольких последовательно технологически законченных переделов, а себестоимость исчисляет по каждому переделу, так как готовой продукцией может быть сам передел (текстильная продукция, черная металлургия и т.д.).

Себестоимость конечного продукта будет составлять сумму затрат всех переделов. Прямые затраты отражаются по каждому переделу в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только первого передела.

Каждый передел, за исключением последнего, представляет собой законченную фазу обработки сырья, в результате которой предприятие получает не конечный продукт обработки, а полуфабрикат собственного производства. Полуфабрикаты собственного производства используются не только в следующих переделах своего производства, но и реализуются на сторону другим предприятиям как покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты.

Пример

Предприятие имеет 3 передела. Изготовлено 200 изделий. Согласно установленным нормам первому цеху отпущено сырья и материалов на 15 000 руб., затраты на обработку составили 8 000 руб.

Вторым переделом израсходовано на обработку 7 000 руб, третьим 10 000 руб. Определить себестоимость одного изделия по переделам:

$$\text{I передел} = \frac{(15\ 000 + 8\ 000) \text{ руб.}}{200 \text{ ед.}} = 115 \text{ руб.}$$

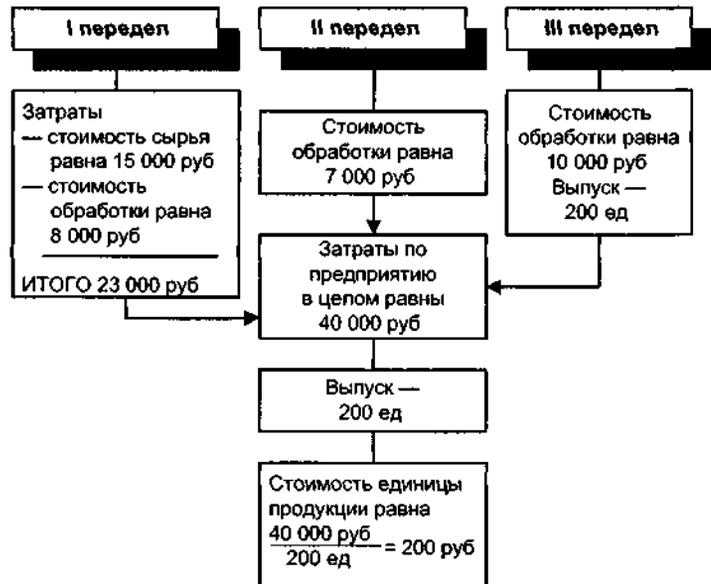
$$\text{II передел} = \frac{7\ 000 \text{ руб.}}{200 \text{ ед.}} = 35 \text{ руб.}$$

$$\text{III передел} = \frac{10\ 000 \text{ руб.}}{200 \text{ ед.}} = 50 \text{ руб.}$$

ИТОГО **200 руб.**

Фактическая себестоимость единицы продукции составит $(23\ 000 + 7\ 000 + 10\ 000) : 200 = 200$ (руб.).

Схема по переделному методу учета затрат на производство



14.5.3. НОРМАТИВНЫЙ МЕТОД УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Применяют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции.

На таких производствах отдельные виды затрат учитывают по текущим нормам, обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от норм с указанием места их возникновения, причин и виновников; фиксируют изменение текущих норм в результате организационно-технических мероприятий и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции. При нормативном методе учета затрат на производство предприятия пользуются плановой, нормативной и отчетной калькуляциями.

Фактическую себестоимость продукции определяют алгебраическим сложением суммы затрат по текущим нормам, величины отклонений от норм и величины изменений норм:

$$\Phi = H_c + O_n + I_n,$$

где Φ_c — фактическая себестоимость; H_c — нормативная себестоимость; O_n — отклонение от текущих норм (экономия или перерасход); I_n — изменение норм (в сторону увеличения или уменьшения).

Отклонения от норм показывают, как соблюдаются технология изготовления продукции, нормы расхода сырья, материалов, затрат труда и т. д. Они делятся на положительные, означающие экономию в затратах, и отрицательные, вызывающие их увеличение.

Положительные отклонения — экономия, достигнутая при раскоре металла, при более полном использовании сырья и материалов с наименьшими отходами, сокращении времени на обработку деталей и на их сборку.

Отрицательные отклонения — дополнительное использование сырья и материалов сверх установленных норм, увеличение отходов:

$$O_n = H_c \times \text{Индекс отклонения (\%)},$$

$$I_n = H_c \times \text{Индекс изменения (\%)},$$

Сумма отклонений от норм или сумма изменений норм

$$\text{Индекс (\%)} = \frac{\text{Сумма отклонений от норм или сумма изменений норм}}{\text{Нормативная себестоимость выпуска}} \times 100\%.$$

Применение нормативного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции требует разработки нормативных калькуляций на основе норм основных затрат, действующих на начало месяца, и квартальных смет расходов по обслуживанию производства.

Учет затрат по нормам и отклонений от них ведут только по прямым расходам (сырье, материалы, зарплата).

Нормативный метод учета затрат на производство призван выполнять две функции:

- обеспечить оперативный контроль за производственными затратами путем учета затрат по текущим нормам и отдельно отклонений от норм;
- обеспечить точное калькулирование себестоимости продукции.

14.5.4. ПОПРОЦЕССНЫЙ (ПРОСТОЙ) МЕТОД УЧЕТА ЗАТРАТ

Применяется на предприятиях с ограниченной номенклатурой и где незавершенное производство отсутствует (в добывающей промышленности, на электростанциях и т.д.). Прямые и косвенные затраты производства учитывают по статьям калькуляции на весь выпуск продукции, а среднюю себестоимость единицы продукции определяют делением суммы всех производственных затрат на количество продукции.

КЛЮЧЕВЫЕ ПОНЯТИЯ И ТЕРМИНЫ

Калькулирование — заключительная стадия производственного учета, детализация затрат по отдельным видам продукции и исчисление себестоимости единицы продукции (изделия).

Само исчисление (процесс подсчета затрат на единицу продукции) себестоимости на единицу продукции называют **калькулированием**, а форму документа, в котором производят расчет, — **калькуляцией**. Калькуляция может быть сметной, плановой, нормативной и фактической.

Сметная калькуляция — предварительное исчисление себестоимости продукции. Ее составляют на проектируемую или вновь осваиваемую продукцию.

Калькуляция плановой себестоимости призвана установить предполагаемую экономическую эффективность запланированной к выпуску продукции.

Калькуляция нормативной себестоимости составляется по действующим (текущим) нормам расхода материалов, заработной платы и других издержек на единицу продукции.

Калькуляция фактической (отчетной) себестоимости составляется по данным фактических издержек производства и выпуска готовой продукции.

Все виды калькуляции составляются в разрезе статей затрат.

Объекты калькуляции — это отдельные изделия, группы, полуфабрикаты, работы и услуги, себестоимость которых определяется.

14.6. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАТРАТ

Сырье и материалы отпускаются в производство в строгом соответствии с действующими нормами расхода по массе, объему, площади или счету и оформляются лимитно-заборными картами, требованиями, накладными. Под расходом сырья и материалов в производстве понимают их непосредственное потребление в процессе производства.

Для контроля за использованием сырья и материалов в производстве используют следующие три основных метода: документирование, методы партионного раскроя и инвентарный.

Метод документирования основан на документальном оформлении отдельными документами всех случаев отклонений расхода сырья и материалов от установленных норм, нормативов и условий (при отпуске сырья и материалов сверх лимита, при замене одних видов сырья и материалов другими и др.). Данный метод в той или иной мере используется на всех промышленных предприятиях.

Сущность метода партионного раскроя заключается в том, что на каждую партию материалов, отпускаемых на производство, выписывается раскройный лист (учетная карта). В нем указывают количество материала, поданного к рабочему месту, количество заготовок (деталей) и отходов, которое должно быть получено из материалов, и фактически полученные заготовки и отходы. Для выявления результатов раскроя фактически полученное количество заготовок сравнивают с нормативным. Экономию или перерасход материалов определяют сопоставлением фактического количества израсходованного материала с расходом по норме.

В раскройном листе указывают также причины выявленных отклонений и лиц, ответственных за раскрой материалов.

Метод партионного раскроя широко применяют в машиностроительной, швейной, обувной, мебельной отраслях промышленности и ряде других (мясной, молочной и пищевой — при производстве консервных банок).

При инвентарном методе по истечении смены, суток, пятидневки или другого периода проводят инвентаризацию остатков неизрасходованного сырья и материалов. Фактический расход сырья и материалов на производство определяют прибавлением к остатку сырья и материалов на начало периода поступления сырья и материалов и вычитанием из полученной суммы остатка сырья и материалов на конец периода.

Нормативный расход сырья и материалов определяют умножением выработанной продукции на норму расхода сырья и материалов. Фактический расход сырья и материалов по каждой калькуляционной группе сравнивают с нормативным и устанавливают отклонения от норм, которые затем распределяются по соответствующим объектам учета затрат пропорционально нормативным затратам.

Инвентарный метод контроля за использованием сырья и материалов особенно широко применяют в мясной, молочной, пищевой промышленности, а также в металлургии, электроэнергетике, химической промышленности.

По истечении месяца цехи составляют **отчеты о расходе сырья и материалов**, где указывают нормативный и фактический расходы материалов на каждый вид продукции или на несколько видов продукции в целом. На основании этих отчетов цехов бухгалтерия составляет по каждому синтетическому счету в отдельности ведомости (машинограммы) распределения израсходованных сырья и материалов (разработочные таблицы № 1), где расход сырья и материалов отражается по каждому аналитическому счету, открываемому в развите синтетических производственных счетов.

Списание материалов в производство может происходить по средней себестоимости, по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО), по себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО). Применяемый предприятием порядок списания расхода материалов на производство должен быть отражен в учетной политике.

14.6.1. УЧЕТ ОТХОДОВ

При обработке материалов образуются отходы производства.

К ним относят остатки материалов, которые получились в результате технологической обработки. Отходы, которые могут быть использованы для изготовления продукции, или во вспомогательных цехах для хозяйственных нужд, или реализованы, называют возврат-

ными, или ценными. Отходы, которые не представляют никакой ценности и не могут быть использованы, называют безвозвратными. Возвратные отходы уменьшают сумму затрат на производство, поэтому их списывают с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 10 «Материалы». На основании накладных, по которым сданы отходы, составляют группировочную ведомость отходов.

Ведомость отходов
за _____ 200 г.

Цех	Откуда поступили отходы		Дебет сч. 10 «Материалы»
	Кредит счета	Заказ	Сумма, руб.
01	20 «Основное производство»	Заказ № 101 (пылесос)	540 130
	Итого сч. 20		670

14.7. РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ, ПРЕМИЙ И НАЧИСЛЕНИЙ С ОПЛАТЫ ТРУДА

Распределить начисленную заработную плату, премии и т. п. — значит правильно отнести их сумму в дебет производственных счетов, т. е. включить в себестоимость продукции, работ и услуг или использовать прочие источники (резерв на отпуска и т. д.).

В случае невозможности отнесения некоторых видов расходов на оплату труда по прямому признаку распределение их по видам продукции (заказам) производится пропорционально заработной плате по нормам.

Учитывается начисленная заработная плата по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Сдельная заработная плата производственных рабочих записывается по дебету счетов 20 и 23 на основании документов (наряды, маршрутные листы и т. п.) в разрезе заказов (видов) изделий и выполненных работ как прямая статья калькуляции. Если же производственным рабочим начисляется повременная заработная плата, то она распределяется между заказами и видами работ пропорционально сдельной заработной плате (дебет счетов 20 и 23).

Повременная заработная плата, начисленная вспомогательным рабочим по наладке оборудования, его смазке, чистке, текущему ремонту, относится в дебет счета 25/1 по статьям затрат.

Заработная плата, начисленная специалистам и служащим цехов относится в дебет счета 25/2, административно-управленческому персоналу организации — в дебет счета 26 по соответствующим статьям. Единовременные премии, начисленные всем категориям работников за счет прибыли, относят в дебет счета 84 и кредит счета 70 а включаемые в себестоимость относят в дебет счетов 20, 25/1, 25/2, 26 и кредит счета 70.

Доплаты, начисленные рабочим за работу в ночное и сверхурочное время, распределяются между заказами и видами работ пропорционально сдельной или повременной заработной плате в дебет счетов 20 и 23. Заработная плата, начисленная рабочим (оплата дополнительных перерывов на кормление ребенка, времени выполнения государственных и общественных обязанностей, льготных часов подростков и т. п.), может быть отнесена к прямой статье калькуляции и распределяться между заказами и видами работ пропорционально основной заработной плате (дебет счетов 20 и 23). Одновременно с распределением заработной платы создается резерв на оплату отпусков рабочим. Его сумма зависит от планового процента, рассчитанного в организации, и от размера заработной платы, начисленной рабочим за отчетный период.

Сумма резерва включается в себестоимость продукции, работ и услуг и относится в дебет тех же счетов и статей, на которые отнесена заработная плата рабочих (дебет счетов 20, 23, 25/1, 25/2, кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов»).

Вместе с распределением начисленной заработной платы, премий и образованием резерва на отпуск рассчитываются суммы единого социального налога с оплаты труда. Отчисления включаются в себестоимость продукции, работ и услуг и относятся в дебет тех же счетов и статей, что и начисленная заработная плата. Таким образом, образуется задолженность предприятия по единому социальному налогу (дебет счетов 20, 25/1, 25/2, 26 и других, кредит счета 69).

Распределение заработной платы производят в разработочной таблице № 1, которую заполняют на основании первичных документов по цехам и в целом по предприятию.

Затем на ее основе производят записи в ведомости № 12 по цехам (дебет счетов 20, 23, 25/2, 28), № 15 (дебет счетов 26, 97, 44, 96), журнале-ордере № 10/1 (дебет счетов 69 и 84) и в ведомости учета производства по группам и видам изделий.

14.8. РЕЗЕРВЫ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ

Занимаясь производственно-хозяйственной деятельностью, организация часто оплачивает расходы, размер которых не зависит от объема производимой (реализуемой) продукции. Размер таких расходов может определяться, например, сезонностью. И в результате этого возможны значительные колебания финансовых показателей деятельности предприятия в разные периоды.

Этого можно избежать путем резервирования средств для оплаты предстоящих расходов.

В соответствии с п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.98 г. № 34н (ред. от 18.09.2006), организации могут создавать резервы на:

- предстоящую оплату отпусков работникам;
- выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- выплату вознаграждений по итогам работы за год;
- ремонт основных средств;
- производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- предстоящие затраты по ремонту предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору;
- гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Такие резервы могут создавать также торговые организации, имеющие склады, а также базы овощных и продовольственных товаров, холодильники и хладокомбинаты.

Создание резервов предстоящих расходов и платежей отражается в бухгалтерском учете предприятия по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции:

Д-т 20 (23, 25, 26, 29, 44) К-т 96.

Позже, когда предприятию нужно будет оплатить расходы, на которые и создавался тот или иной резерв, оно сделает у себя в учете проводки:

Д-т 96 К-т (26, 69, 70).

Однако нередки случаи, когда созданного резерва не хватает для осуществления каких-либо расходов. Тогда сумма превышения этих расходов над размером накопленного резерва отражается по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов». А в конце года, после инвентаризации резерва, предприятие должно доначислить этот резерв списав в него суммы с дебета счета 97.

Как правило, резерв не должен иметь остаток на конец отчетного года, поэтому суммы излишне созданного резерва сторнируются. Исключение составляет резерв на сложный ремонт основных средств, который проводится в течение нескольких лет. Переходящий остаток на следующий год могут иметь и резервы, создаваемые для равномерного включения в себестоимость расходов по статье «Зарплата» (на предстоящую оплату отпусков, выплату ежегодных вознаграждений). Это связано с тем, что отпуск за отчетный год может предоставляться и в следующем году, а премии по итогам работы за год выдаются, как правило, в начале следующего года.

Определяя размер такого резерва, необходимо учитывать сумму единого социального налога, который начисляется на данные выплаты.

Пример

ООО «Силуэт» занимается пошивом верхней одежды. Согласно учетной политике на 2007 г., оно создает резерв на предстоящую оплату отпусков работникам. На 1 января 2007 г. остаток по счету 96 «Резервы предстоящих расходов» (субсчет «Оплата предстоящих отпусков») составлял 2000 руб.

Плановый объем затрат на отпускные в 2007 г. равен 82 000 руб. Размер ежемесячных отчислений в резерв определяется как 1/12 планового объема затрат на отпускные плюс 26% на единый социальный налог (ЕСН), а также 1,4% — отчисления на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Таким образом, ежемесячно в резерв начисляется:

(82 000 руб. + 82 000 руб. • (26%+1,4%)) : 12 мес. = 8705,67 руб.

1) Д-т 20 К-т 96 — 8705,67 руб.

2) Начислены отпускные в 2007 г.:

Д-т 96 К-т 70 83 000 руб.

3) Начислены единый социальный налог и взнос по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев:

Д-т 96 К-т 69 22 742 руб. (83 000 руб. • (26% + 1,4%)).

На 1 января 2008 г. на счете 96 кредитовый остаток составит:
(8705,67 · 12 мес.) - 83 000 - 22 742 + 2000 = 726,04 руб.

14.9. УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ И УСЛУГ ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ ПРОИЗВОДСТВ

Вспомогательные производства обслуживают основное производство, обеспечивая его водой, электроэнергией, паром и т. п.

К вспомогательным производствам относят энергетические, транспортные хозяйства, ремонтно-механические, ремонтно-строительные мастерские, компрессорный, инструментальный цехи, холодильники и др.

Учет вспомогательных производств ведут на активном счете 23 «Вспомогательные производства». В дебет счета 23 в течение месяца относят все затраты вспомогательных производств с кредита материальных и расчетных счетов в корреспонденции Д-т 23 К-т 10, 70, 69, 25 и др.

По окончании месяца затраты вспомогательных производств распределяют между потребителями услуг пропорционально количеству потребленных услуг в соответствующих единицах измерения (1 кВт · ч электроэнергии, 1 Гкал тепла, 1 т пара, 1000 м³ сжатого воздуха, 1 м³ воды, 1 т перевозок или 1 ч работы автомобиля и др.) в корреспонденции Д-т 25, 26, 29 К-т 23.

Различают простые и сложные вспомогательные производства. Простые имеют однопериодный технологический цикл и выпускают однородную продукцию (энергоцех, компрессорный и парокотельный цехи и др.).

Себестоимость единицы продукции этих производств рассчитывается делением общей суммы затрат на объем выработанной продукции.

Сложные вспомогательные производства — инструментальный, ремонтный, транспортный цехи — выполняют различные виды работ, оказывают услуги, прошедшие множество технологических операций. Расчет фактической себестоимости производится по каждому виду работ и продукции в отдельности по заказам и статьям калькуляции.

Выпуск продукции, выполненные работы и услуги вспомогательных производств оформляют следующими документами:

- накладные — количество изготовленных и сданных на склад инструментов;
- акты приема-сдачи отремонтированных объектов;
- путевые листы — объем перевозок транспортного цеха.

Справки главного механика, главного технолога — объем работ и услуг, выполненных простым производством.

Услуги, оказанные вспомогательными цехами друг другу, называются встречными. Встречные услуги оцениваются в учете по плановой цеховой себестоимости. Услуги, оказанные основным потребителям (заводоуправление и цехи основного производства), оцениваются по фактической цеховой себестоимости.

Распределение услуг вспомогательного производства между потребителями производят в разработочной таблице № 9. В ней указывают количественные данные по оказанию услуг, исчисляют себестоимость единицы услуги и сумму фактической себестоимости услуг.

Аналитический учет затрат вспомогательного производства организуется:

- в разрезе калькулируемых объектов — в карточках учета производства;
- по цехам — в ведомости № 12 (см. приложения).

Синтетический учет затрат вспомогательного производства ведут в журнале-ордере № 10 по данным ведомости № 12.

Пример

На основании хозяйственных операций составить бухгалтерские проводки и распределить затраты парокотельной между потребителями пара.

Журнал хозяйственных операции

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.	Корреспонденции счетов	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1.	Израсходовано топливо в парокотельной станкоинструментального завода на выработку пара	10510	23	10/3
2.	Начислена зарплата рабочим парокотельной	15 000	23	70

Окончание табл.

1	2	3	4	5
• з.	Произведены начисления единого социального налога в размере 26% от начисленной зарплаты	3900	23	69
4.	Произведены отчисления в резерв на оплату отпусков рабочих парокотельной в размере 5% от начисленной зарплаты	750	23	96
5.	Определить фактическую себестоимость 1 т пара, если в отчетном месяце выработано 2500 т пара			
	Списать затраты парокотельной, если известно, что пар используется на отопление:			
	— цехов основного производства — 2000 т	24 128	25	23
	— здания заводоуправления — 500 т	6032	26	23

1. Фактическая себестоимость 1 т пара:
 $30\ 160 \text{ руб.} : 2500 \text{ т.} = 12,064 \text{ руб.}$
2. Списываем затраты парокотельной на потребителей:
 - отопление цеха:
 $12,064 \text{ руб.} \times 2000 \text{ т} = 24\ 128 \text{ руб.};$
 - отопление заводоуправления:
 $12,064 \text{ руб.} \times 500 \text{ т} = 6032 \text{ руб.}$

Д-т	сч. 23	К-т
10 510		24 128
1500		6032
3900		
750		
Об. 30 160		Об. 30 160
=		=

14.10. УЧЕТ РАСХОДОВ ПО ОБСЛУЖИВАНИЮ ПРОИЗВОДСТВА И УПРАВЛЕНИЯ

К расходам по обслуживанию производства и управления относят расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

14.10.1. УЧЕТ И РАСПРЕДЕЛЕНИЕ РАСХОДОВ НА СОДЕРЖАНИЕ И ЭКСПЛУАТАЦИЮ ОБОРУДОВАНИЯ

К таким расходам относятся:

- заработная плата рабочих по обслуживанию оборудования;
- начисления единого социального налога;
- текущий ремонт оборудования;
- эксплуатация оборудования (стоимость смазочных и обтирочных материалов, стоимость потребленного топлива, всех видов энергии, услуги вспомогательных производств);
- амортизация оборудования;
- прочие.

Учет расходов ведут на собирательно-распределительном счете 25 «Общепроизводственные расходы», субсчет 1 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования». На дебете этого счета в течение месяца отражают перечисленные расходы с кредита материальных, расчетных счетов, амортизации основных средств в корреспонденции: Д-т 25/1 К-т 10, 70, 69, 02, 71, 60.

По кредиту осуществляют списание затрат на производственные счета 20, 23:

Д-т 20, 23 К-т 25/1.

Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования относят к условно-переменным, поскольку они не зависят от объема производства продукции.

По окончании месяца расходы на содержание и эксплуатацию оборудования распределяют между видами продукции и незавершенным производством пропорционально сметным (нормативным) ставкам. При отсутствии сметных ставок расходы распределяют пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих.

Сметную ставку исчисляют путем умножения суммы сметных расходов за один час работы оборудования на количество машино-часов работы оборудования.

Аналитический учет расходов на содержание и эксплуатацию оборудования ведут по каждому цеху в отдельности в Ведомости учета затрат цеха.

Пример

Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования в отчетном месяце составили 15 000 руб. На предприятии выпускают 2 вида изделий (изд. А и изд. Б).

В конце месяца списываются расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и распределяются по видам продукции пропорционально сметным ставкам:

Виды продукции	Нормативная заработная плата производственных рабочих	Сметная ставка расходов в процентах к заработной плате	Сметная ставка, руб.
Изд. А	100 000	30%	30 000
Изд. Б	200 000	35%	70 000

Коэффициент распределения указанных расходов:

$$K = 15\ 000 : (30\ 000 + 70\ 000) = 0,15.$$

Определяем суммы расходов на содержание и эксплуатацию оборудования, относящиеся на:

изд. А: 30 000 руб. \times 0,15 = 4 500 руб. Д-т 20 К-т 25/1,

изд. Б: 70 000 руб. \times 0,15 = 10 500 руб. Д-т 20 К-т 25/1.

14.10.2. УЧЕТ И РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ РАСХОДОВ

Если в организации принята цеховая структура управления производством, то для учета общепроизводственных (цеховых) расходов используют собирательно-распределительный счет 25, субсчет 2 «Общепроизводственные расходы». По характеристике счет 25/2 аналогичен счету 25/1.

На счете 25/2 учитывают следующие расходы:

- заработную плату специалистов, служащих и младшего обслуживающего персонала цеха;
- отчисления на социальное страхование и обеспечение (единый социальный налог);
- содержание и ремонт производственных зданий и инвентаря;
- амортизацию зданий цехов;
- обеспечение нормальных условий труда и техники безопасности в цехах;
- прочие (расходы на содержание цеховых лабораторий, расходы на рационализаторство и др.);
- потери от простоев в цехах и др.

В течение месяца в дебет счета 25/2 относят расходы цеха с кредита материальных, расчетных и прочих счетов в корреспонденции: Д-т 25/2 К-т 10, 70, 69, 71, 60.

В конце месяца общепроизводственные расходы по каждому цеху полностью включают в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) основного и вспомогательного производства:

Д-т20, 23К-т25/2

и распределяют между видами изготавливаемой продукции пропорционально принятой базе распределения (например, основной заработной плате производственных рабочих и расходов на содержание и эксплуатацию оборудования).

Пример

Общепроизводственные расходы составили в отчетном месяце 75 000 руб. На предприятии выпускается 2 вида изделий: А и Б. Сумма основной заработной платы производственных рабочих составила:

по изд. А — 100 000 руб.,

по изд. Б — 150 000 руб.

Списать на себестоимость изделий и распределить между видами продукции общепроизводственные расходы.

Решение

1. Определяем коэффициент распределения:

$$K = 75\,000 \text{ руб.} : (100\,000 \text{ руб.} + 150\,000 \text{ руб.}) = 0,3.$$

2. Распределяем общепроизводственные расходы между изделиями А и Б:

изд. А — 100 000 руб. \times 0,3 = 30 000 руб. Д-т 20 К-т25/2,

изд. Б — 150 000 руб. \times 0,3 = 45 000 руб. Д-т 20 К-т25/2.

Аналитический учет общепроизводственных расходов ведут в ведомости № 12 в разрезе статей затрат.

Синтетический учет ведут в журнале-ордере № 10 на основании данных ведомости № 12.

14.10.3. УЧЕТ ОБЩЕХОЗЯЙСТВЕННЫХ РАСХОДОВ

Общехозяйственные расходы — расходы, не имеющие непосредственного отношения к производственному процессу и связанные лишь с его организацией и управлением предприятием в целом.

К общехозяйственным расходам относят:

- 1) расходы на управление организацией:
 - заработная плата аппарата управления;
 - командировочные расходы;
 - представительские расходы;
 - содержание военизированной, пожарной и сторожевой охраны;
 - начисления единого социального налога с оплаты труда.
- 2) прочие расходы:

- почтово-телефонные, телеграфные, типографские;
- расходы на содержание оргтехники;
- расходы на приобретение канцелярских принадлежностей, бланков учета, периодических изданий, переплетные работы;
- оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг;
- расходы на содержание и ремонт зданий офиса (отопление, освещение);
- амортизация основных средств общехозяйственного назначения;
- расходы по подготовке кадров;
- проведение опытов, испытаний.

Учет общехозяйственных расходов ведут на собирательно-распределительном счете 26 «Общехозяйственные расходы».

По дебету счета 26 в течение месяца отражаются все расходы, относимые в состав общехозяйственных, с кредита различных счетов:

Д-т 26 К-т 10, 70, 69, 02, 71, 60, 76.

В конце месяца собранные общехозяйственные расходы подлежат полностью списанию на счета 20 и 23 и распределению между видами продукции, как правило, пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих:

Д-т 20, 23 К-т 26.

Остатка по счету 26 на конец месяца нет.

Пример

Общехозяйственные расходы за месяц составили 99 750 руб. На предприятии выпускаются три вида продукции: А, В, С. Сумма основной заработной платы производственных рабочих составила:

по изд. А — 300 000 руб.,

по изд. В — 250 000 руб.,

по изд. С — 500 000 руб.

Распределить общехозяйственные расходы между видами продукции и списать на себестоимость изделий.

Решение

1. Определяем коэффициент распределения:

$$K = 99\,750 : (300\,000 + 250\,000 + 500\,000) = 0,095.$$

2. Распределяем расходы между видами продукции:

изд. А — $300\,000 \times 0,095 = 28\,500$ руб. — Д-т 20 К-т 26,

изд. В — $250\,000 \times 0,095 = 23\,750$ руб. — Д-т 20 К-т 26,

изд. С — $500\,000 \times 0,095 = 47\,500$ руб. — Д-т 20 К-т 26.

Аналитический учет общехозяйственных расходов ведут в ведомости № 15 в разрезе статей затрат и заполняют на основании пер-

вичных документов и разработочных таблиц № 1,6, 9, листков-расшифровок по прочим расходам.

Объем общехозяйственных расходов не связан с объемом производства и в практике международных стандартов по бухгалтерскому учету их называют «некалькулируемыми». Поэтому их относят, в отличие от всех прямых и косвенных (общепроизводственных) расходов, не на производственные счета, а на счет 90 «Продажи», т. е. на уменьшение доходов от продажи в корреспонденции:

Д-т90К-т26.

Применение такого метода списания общехозяйственных расходов целесообразно в организациях, осуществляющих производство и реализацию достаточно большой номенклатуры, что позволяет упростить учетный процесс по распределению общехозяйственных расходов.

Способ списания общехозяйственных расходов предприятие выбирает при формировании учетной политики на предстоящий год.

14.10.4. УЧЕТ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСКИХ РАСХОДОВ

Представительские расходы, связанные с коммерческой деятельностью, — это затраты организации по приему и обслуживанию представителей других организаций, по проведению деловых встреч с партнерами по бизнесу.

К представительским расходам относят затраты:

- по проведению официального приема (завтрака, обеда) представителей;
- транспортному обеспечению участников, посещению ими культурно-зрелищных мероприятий;
- буфетному обслуживанию во время переговоров.

Указанные расходы включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) в пределах утвержденных советом (правлением) смет на отчетный год. Общая сумма расходов по смете и фактические расходы, относимые на себестоимость продукции (работ, услуг), не должны превышать предельных размеров, исчисляемых по нормативам.

Согласно гл. 25 НК РФ начиная с 2002 г. норма для исчисления представительских расходов составляет 4% от расходов на оплату труда за отчетный период.

Включение представительских расходов в себестоимость продукции (работ, услуг) разрешается только при наличии оправдательных

первичных документов, в которых должны быть указаны дата и место, программа проведения деловой встречи, приглашенные лица, величина расходов.

Оправдательными документами могут служить договоры со сторонними организациями на предоставление соответствующего рода работ, платежные поручения, чеки ККМ и др.

Представительские расходы в бухгалтерском учете предприятия отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции:

Д-т26 К-т50, 71, 10,70,69.

Сумма производственных представительских расходов включается в себестоимость продукции без НДС.

Пример

В июне 2006 г. ЗАО «Весна» принимало делегацию ООО «Дон».

Расходы ЗАО «Весна» составили — 11 800 руб., в т. ч. НДС — 1800 руб.

Расходы по оплате труда сотрудников ЗАО «Весна» в июне составили 30 000 руб.

Нормативная величина представительских расходов за этот период составляет: $30\ 000 \times 4 : 100 = 1200$ руб.

Сумма НДС, соответствующая нормативной величине представительских расходов, равна $1200 \text{ руб} \times 18 : 100 = 216$ руб.

Бухгалтерские записи в июне:

Д-т 26 К-т 76 10 000 руб. — отражены расходы на обслуживание делегации;

Д-т 19 К-т 76 1800 руб. — НДС по указанным услугам;

Д-т 76 К-т 50 11 800 руб. — оплачены расходы;

Д-т 68 К-т 19 216 руб. — возмещен из бюджета НДС, соответствующий нормативным представительским расходам;

Д-т 91/2 К-т 19 1584 руб. (1800 - 216) — списан НДС по представительским расходам, превышающим норматив;

Д-т 90 К-т 26 10 000 руб. — списаны на продажу представительские расходы.

14.11. УЧЕТ РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

Расходы будущих периодов — затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

Основную часть расходов будущих периодов в организациях составляют расходы на подготовку и освоение производства. **Кроме**

того, к расходам будущих периодов относят взносы арендной платы за последующие периоды, расходы по ремонту основных средств в сезонных отраслях промышленности (если не создается резерв на ремонт), расходы по подписке на техническую и экономическую литературу.

Учет расходов будущих периодов осуществляют на счете 97 «Расходы будущих периодов». В дебет активного счета 97 «Расходы будущих периодов» относят указанные расходы с кредита соответствующих материальных, расчетных и других счетов (10, 70, 69, 76 и др.). Ежемесячно или в другие сроки учтенные на дебете счета 97 расходы списывают в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 44 «Расходы на продажу». Сроки списания расходов будущих периодов, а также соответствующие издержки или другие источники, на которые списываются указанные расходы, регламентируются законодательными и другими нормативными актами или определяются самими организациями.

Существует несколько способов списания расходов:

1. Арендная плата, подписка на литературу, затраты на ремонт и прочие расходы списываются равными долями в отчетных периодах, к которым они относятся в корреспонденции Д-т 25, 26К-т 97.

Пример

В октябре были произведены расходы на подписку журнала «Главбух» на первое полугодие в сумме 900 руб.

В октябре будет сделана проводка:

Д-т 97 К-т 50 900 руб.

В январе — июне сумма платежа будет отнесена в дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» с кредита счета 97 в размере $900 : 6 = 150$ руб.

2. Освоение производства нового вида продукции.

Расходы, связанные с подготовкой и освоением новых видов продукции, предварительно учитывают по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов».

После испытаний и одобрения этих изделий их передают в серийное производство. С этого момента затраты на освоение подлежат погашению, т. е. ежемесячному включению в себестоимость данного вида продукции в течение установленного срока погашения. Сумма ежемесячного списания зависит от количества выпущенной в отчетном периоде продукции данного вида и нормы списания. Норму списания (погашения) на единицу изделия рассчитывают

исходя из общей суммы расходов, срока погашения и планового объема выпуска продукции в этом периоде.

Списание расходов оформляют проводкой

Д-т20К-т97.

Пример

Расходы на освоение нового вида продукции составили 72 000 руб.

Срок погашения производственных расходов — 2 года.

План выпуска этой продукции на 2 года — 600 ед.

Норма списания на 1 изделие = 72 000 руб. : 600 ед. = 120 руб.

В отчетном месяце выпущено 12 ед. изделий.

К списанию в отчетном месяце: 120 руб. · 12 ед. = 1440 руб.

Д-т20К-т97 1440 руб.

Учет расходов будущих периодов ведут по дебету счета 97 в ведомости № 15 в разрезе статей затрат. Записи по кредиту счета 97 делают в карточке учета производства, ведомости № 12 «Затраты по цеху» и в ведомости № 15, журнале-ордере № 10.

14.12. УЧЕТ ОБЪЕКТОВ СОЦИАЛЬНОЙ СФЕРЫ

К объектам социальной сферы относят числящиеся на балансе предприятия объекты внешнего благоустройства (парки, детские площадки), коммунальные объекты (жилые дома, гостиницы для размещения делегаций и командированных, общежития), турбазы, дома отдыха, сауны, детские сады, пионерские лагеря, спортивные сооружения, а также оздоровительные заведения и службы (медпункты, профилактории, санатории). Речь идет об обособленных подразделениях, которые организация создала не для получения дохода, а для своих работников.

В бухгалтерском учете затраты, связанные с объектами социальной сферы, предприятия отражают на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». На этом счете учитывают все: стоимость списанных материалов, заработную плату персонала вместе с ЕСН и страховыми взносами, плату за услуги сторонних организаций. Сюда относят также расходы вспомогательных производств и служб, например котельной или гаража.

Пример

На балансе ОАО «Полимер» числится профилакторий «Раздольное». Здесь отдыхают работники предприятия. В мае затраты на содержание профилактория составили 452 000 руб., в том числе:

- материальные расходы — 3000 руб. Д-т 29 К-т 10;
- зарплата работников профилактория (администратора, врачей, медсестер и др.) — 300 000 руб. Д-т 29 К-т 70;
- ЕСН и страховые взносы от несчастных случаев — 82 200 руб. Д-т 29 К-т 69;
- амортизация основных средств (здания профилактория, автомобилей, медицинского оборудования) — 8000 руб. Д-т 29 К-т 02;
- коммунальные платежи сторонним организациям — 30 000 руб. (без НДС) Д-т 29 К-т 60, 76.

Ежемесячно все собранные на счете 29 затраты списываются.

При этом если объекты социальной сферы оказывают платные услуги (на льготных условиях — своим работникам или по рыночной цене — посторонним), то расходы со счета 29 списываются в дебет счета 90 «Продажи» субсчет «Себестоимость продаж».

Если сотрудники пользуются социальными объектами безвозмездно и услуги им оказываются по требованию законодательства или в соответствии с коллективным договором, тогда затраты списывают на себестоимость и делают проводку: Д-т 20 (23, 25, 26) К-т 29.

А если сотрудники пользуются социальными объектами по инициативе администрации, тогда затраты со счета 29 списываются на счет 91 субсчет «Прочие расходы» Д-т 91/2 К-т 29.

14.13. УЧЕТ ПОТЕРЬ ПРОИЗВОДСТВА

Учет потерь производства позволяет определить их размер, выявить причины, виновников и суммы, подлежащие возмещению.

14.13.1. ПОТЕРИ ОТ БРАКА В ПРОИЗВОДСТВЕ

Браком считается продукция, которая в силу имеющихся дефектов не может быть использована по ее прямому назначению.

Различают брак:

- а) *исправимый* — дефекты устранимы, изделия могут быть использованы по назначению и исправление их экономически целесообразно;
- б) *неисправимый* — дефекты неисправимы.

В зависимости от места обнаружения различают брак:

- внутренний — выявленный на предприятии;
- внешний — выявленный потребителями.

Неисправимый брак оформляется *актом о браке*, который составляется работником отдела технического контроля (ОТК), мастером

и начальником цеха и передается в бухгалтерию, где калькулируется себестоимость брака.

Себестоимость внутреннего исправимого брака определяют, исходя из стоимости сырья, материалов, израсходованных на исправление брака, заработной платы производственных рабочих, занятых исправлением брака, отчислений на социальные нужды и соответствующей доли общепроизводственных расходов. С рабочих, виновных в браке, по исправимому браку взыскивают стоимость исправления брака, а по неисправимому — стоимость материалов за вычетом отходов, сумму основной зарплаты, за исключением стоимости брака по цене лома.

Пример

В механическом цехе признаны неисправимым браком 3 детали.

Затраты на 1 деталь по норме составили:

- материалы по учетной цене — 300 руб.,
- транспортно-заготовительные расходы 5% — 15 руб.,
- исключается стоимость отходов — 10 руб.

Итого себестоимость материалов за вычетом отходов — 305 руб.:

Заработная плата (основная) — 150 руб.

Себестоимость неисправимого брака составит:

- основные материалы (305 x 3) — 915 руб.,
- заработная плата основная (150 x 3) — 450 руб.,
- заработная плата дополнительная (6%) 27 руб.,
- единый социальный налог 26% — 117 руб.,
- расходы на содержание и эксплуатацию оборудования (32% к заработной плате) — 144 руб.,
- общепроизводственные расходы (31% к заработной плате) — 140 руб.

Итого себестоимость брака, подлежащего списанию со счета 20 «Основное производство» на счет 28 «Брак в производстве»: 1793 руб.

Д-т 28 К-т 20.

Внешний брак, обнаруженный покупателем, оценивают по производственной себестоимости. К потерям от брака относят также транспортные расходы, которые были включены в счет покупателю, и транспортные расходы по возврату забракованного изделия.

Синтетический учет потерь от брака ведут на активном калькуляционном счете 28 «Брак в производстве».

По дебету счета 28 отражают:

- 1) затраты по исправлению брака (с кредита счета 10, 70, 69):

Д-т 28 К-т 10, 70, 69;

- 2) себестоимость окончательного брака:

Д-т 28 К-т 20, 23.

По кредиту счета отражают:

- суммы, удержанные с виновных за брак:
Д-т 70 К-т 28;
- оприходованные забракованные изделия по цене возможного использования:
Д-т 10 К-т 28;
- сумма предъявленных претензий поставщику некачественных материалов:
Д-т 76/2 К-т 28.

Разница между оборотами счета 28 — это невозмещенные потери от брака, их списывают на себестоимость готовых изделий:

Д-т 20, 23 К-т 28.

Остатков на конец месяца по счету 28 не бывает.

Аналитический учет по счету 28 ведут в каждом цехе, по видам продукции в ведомости № 12. Синтетический учет по счету 28 ведут в журнале-ордере № 10.

14.13.2. ПОТЕРИ ОТ ПРОСТОЕВ

По причинам возникновения различают внешние и внутренние простои.

К простоям по внешним причинам относят вызванные неподачей энергии со стороны, непоступлением материалов или топлива и т. п. Такие простои оформляют актом, утвержденным руководителем предприятия. В акте дают характеристику простоя, его продолжительность в днях или часах с указанием времени начала и конца простоя, рассчитывают потери от простоя, определяют причины и виновников.

Расходы по простоям из-за внешних причин складываются из основной заработной платы рабочих за время простоя, дополнительной заработной платы и отчислений на социальное страхование, а также стоимости топлива и энергии, непроизводительно затраченных во время простоя. Все эти затраты отражаются на дебете счета 26 «Общехозяйственные расходы» по статье «Потери от простоев».

На израсходованные за время простоев суммы предъявляют претензию виновной организации. При этом дополнительно к указанным суммам начисляют расходы по содержанию и эксплуатации оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы. До получения возмещения потерь в учетных регистрах не записывают суммы предъявленных претензий. При получении этих сумм

их отражают по кредиту счета 26 «Общехозяйственные расходы» по той же статье и дебету счета 51 «Расчетные счета».

В расходы по простоям по внутренним причинам (возникшим в цехах) относят основную заработную плату рабочих, стоимость израсходованного топлива и энергии. Эти расходы отражают на дебете счета 25 «Общепроизводственные расходы» по статье «Потери от простоев».

Пример

По указанным хозяйственным операциям составить бухгалтерские проводки.

Журнал хозяйственных операций

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Начислена заработная плата рабочим за время простоя'			
	— по внутренним причинам	600	25	70
	— по внешним причинам	1 400	26	70
2.	Произведены отчисления в резерв на оплату отпусков в размере 5% от начисленной заработной платы			
	— по внутренним причинам	30	25	39
	— по внешним причинам	70	26	39
3	Начислен единый социальный налог (26% с начисленной заработной платы)			
	— по внутренним причинам	156	25	28
	— по внешним причинам	364	26	28
4.	Израсходовано топливо за время простоя:			
	— по внутренним причинам	50	25	10/3
	— по внешним причинам	100	26	10/3
5.	Израсходовано электроэнергия собственного производства, потребленной во время простоя			
	— по внутренним причинам	110	25	23
	— по внешним причинам	234	26	23
6.	3 конце месяца списываются общепроизводственные расходы	946	20	25
7.	Поступило на расчетный счет от поставщиков, виновных в простое	2 168	51	26

Д-т	Сч.25	К-т
1) 600		6)946
2)30		
3) 156		
4)50		
5) 110		
06 946		06 946
=		=

Д-т	Сч.26	К-т
1) 1400		7) 2168
2)700		
3)364		
4) 100		
5)234		
06 2168		06 2168
=		=

14.14. УЧЕТ И ОЦЕНКА НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

К незавершенному производству согласно п. 63 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ относятся:

- продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом;
- изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку.

Незавершенное производство (НЗП) в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе:

- по фактической производственной себестоимости;
- по нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат;
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

Выбор одного из перечисленных методов предприятие закрепляет в своей учетной политике. Материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве, относятся к НЗП при условии, что они уже подверглись обработке.

Прежде чем определить затраты на выработанную и сданную на склад продукцию, необходимо отделить их от затрат, относящихся к

незавершенному производству, так как в течение месяца эти затраты учитываются вместе.

Для исчисления размеров незавершенного производства необходим учет движения остатков деталей, узлов и т. п.; и на всех стадиях обработки следует периодически проверять их наличие, сопоставлять данные отчета с данными инвентаризации.

Оперативный количественный учет движения остатков незавершенного производства ведут работники диспетчерских бюро-цехов. Однако более точные данные об остатках затрат в незавершенном производстве можно получить только путем проведения инвентаризации незавершенного производства.

В производствах, где имеются постоянно переходящие остатки незавершенного производства, для определения затрат, относящихся на выпущенную продукцию, необходимо ежемесячно оценивать их. Себестоимость выпущенной продукции при этом определяют следующим образом: к незавершенному производству на начало месяца прибавляют затраты за месяц, вычитают возвращенные и списанные суммы, а также незавершенное производство на конец месяца.

Поэтому важно правильно определить остатки в незавершенном производстве и оценить их. Всякие ошибки в сведениях об остатках неизбежно повлекут за собой искажение себестоимости выпущенной продукции. Оценка остатков НЗП на конец текущего месяца производится на основании:

- данных первичных учетных документов о движении и остатках материалов (в количественном выражении);
- данных первичных учетных документов о движении и остатках готовой продукции по цехам.

Фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции (готовой к продаже или уже реализованной), которая списывается с кредита счета 20, определяется следующим образом:

Счет 20 «Основное производство»

Дебет	Кредит
Незавершенное производство на 1.08: — 250 000 руб.	Кредитовый оборот: $\text{НЗП}_n(250\ 000) + \text{З}_n(1\ 500\ 000) -$ $- \text{НЗП}_k(150\ 000) = 1\ 600\ 000$ руб.
Затраты за август: 1 500 000 руб.	
Незавершенное производство на 01.09: — 150 000 руб.	

Сальдо по счету 20 определяется ранее кредитового оборота, и поэтому необходимо сначала произвести оценку незавершенного производства, а затем списать затраты на выпущенную продукцию.

Рассмотрим пример определения стоимости незаконченных изделий (незавершенного производства).

Пример

На машиностроительном заводе станок изготавливается в заготовительном и сборочном цехах. Следовательно, изделия в разных количествах находятся постоянно в незавершенном производстве каждого цеха и на различных стадиях обработки. По акту инвентаризации на начало месяца установлено изделий: в заготовительном цехе на 6-й операции — 10 шт., в сборном цехе на 2-й операции — 15 шт. Данные для оценки незавершенного производства в заготовительном цехе: расход материалов на 1 станок — 35 000 руб., заработная плата за полную сборку — 20 000 руб., а за 6-ю операцию — 16 000 руб. В сборочном цехе расход материалов на 1 станок — 30 000 руб., заработная плата за полную сборку — 10 000 руб., а к моменту инвентаризации (на 2 операции) — 6 000 руб.

Стоимость незаконченных изделий (НЗП) по прямым затратам определяется следующим образом (руб.):

Заготовительный цех

Материалы: $35000 \cdot 10 = 350\,000$.

Заработная плата: $16\,000 \cdot 10 = 160\,000$.

Итого: НЗП = 510 000.

Сборочный цех

Материалы:

Заготовительного цеха: $35\,000 \cdot 15 = 525\,000$.

Сборочного цеха: $30\,000 \cdot 15 = 450\,000$.

Заработная плата:

Заготовительного цеха: $20\,000 \cdot 15 = 300\,000$.

Сборочного цеха: $6\,000 \cdot 15 = 90\,000$.

Итого: НЗП = 1 365 000 ($525\,000 + 450\,000 + 300\,000 + 90\,000$).

Всего: НЗП по двум цехам = 1 875 000 ($1\,365\,000 + 510\,000$).

14.15. СУММИРОВАНИЕ ЗАТРАТ ПРОИЗВОДСТВА

При журнально-ордерной форме учета суммирование затрат на производство осуществляют в журнале-ордере № 10 и № 10/1.

Журнал-ордер № 10 составляют на основании итоговых данных ведомостей учета затрат цехов № 12, учета потерь в производстве № 14, учета общехозяйственных и внепроизводственных расходов № 15 и др.

Журнал-ордер № 10 построен по принципу шахматной ведомости — кредитуемые счета (сч. 02, 10, 70, 69, 97, 96, 25, 26 и др.) расположены по вертикали, а дебетуемые, представляющие систему счетов учета затрат на производство (сч. 20, 23, 25/1, 25/2, 26, 28, 96, 97), — по горизонтали.

Шахматная форма записей обеспечивает получение сводных данных о затратах — по отдельным элементам затрат и по статьям калькуляции.

Журнал-ордер № 10/1 является продолжением журнала-ордера № 10. Его ведут по кредиту тех же счетов, что и журнал-ордер № 10, но в дебет непроизводственных счетов.

По окончании месяца в журнал-ордер № 10/1 переносят итоговые записи журнала-ордера № 10. Общие итоги обоих журналов-ордеров разносят затем по счетам Главной книги.

Данные журналов-ордеров № 10 и № 10/1 используют для составления расчета затрат по экономическим элементам (II раздел журнала-ордера № 10) и расчета себестоимости товарной продукции по статьям калькуляции (III раздел журнала-ордера № 10).

Для ведения сводного учета затрат на производство применяют «Ведомость сводного учета затрат на производство». Заполняют ее на основании разработочных таблиц, данных машинограмм, аналогичных ведомостей за прошлый месяц. Фактическую себестоимость готовой продукции в ведомости определяют по каждой статье затрат следующим образом: к остатку незавершенного производства на начало месяца прибавляют фактические затраты за отчетный месяц, вычитают себестоимость окончательного брака и суммы остатков незавершенного производства на конец месяца.

14.16. УЧЕТ ВЫПУСКА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Изделия, которые прошли все стадии технической обработки и соответствуют установленным стандартам или техническим условиям и сданы на склад, называются готовой продукцией.

Сдачу продукции из производства на склад оформляют накладными, которые выписывают в цехах в двух экземплярах, один экземпляр передается кладовщику, а другой с распиской в приемке продукции остается в цехе.

В бухгалтерии на основании сдаточных накладных ведут накопительные ведомости выпуска готовой продукции за месяц. В конце месяца в ведомости подсчитывают количество выпущенной готовой продукции по видам изделий и оценивают ее по плановой себестоимости. В этой оценке ведется аналитический учет готовой продукции.

Производственную себестоимость готовой продукции по видам изделий или заказам определяют по данным аналитического учета основного производства. Выявленные суммы себестоимости каждого вида изделий проставляют в ведомости выпуска готовой продукции, а потом складывают все эти суммы и получают фактическую себестоимость всего выпуска.

После этого устанавливают суммы отклонений фактической себестоимости от плановой (экономия или перерасход) как по видам продукции, так и по всему выпуску в целом. Для сверки данных аналитического учета по счету 20 «Основное производство» с синтетическими счетами рассчитывают себестоимость товарной продукции в разделе III журнала-ордера № 10.

По данным ведомости выпуска, сверенной с расчетом себестоимости товарной продукции, производят записи в журнале-ордере № 10/1 в корреспонденции: Д-т 43 К-т 20.

14.17. УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВА И ВЫПУСКА ПРОДУКЦИИ НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Производственная деятельность малых предприятий направлена на организацию мелкосерийного производства товаров народного потребления для удовлетворения местного потребительского спроса. Затраты на производство учитывают по дебету счета 20 с кредита разных счетов в зависимости от характера расходов и в соответствии с порядком, изложенным выше. Изготовленную продукцию (Д-т 43, К-т 20) приходуют по накладным на сдачу готовой продукции или еженедельным актам выпуска готовой продукции, разработанным предприятием, в которых указывают количество изготовленных изделий и их сумму в оценке по продажной цене. Продажные цены на готовую продукцию предприятие утверждает само.

В конце месяца бухгалтерия определяет фактические затраты, приходящиеся на готовую продукцию, и списывает их проводкой: Д-т 43, К-т 20. На конец месяца в организациях, производящих товары народного потребления, по счету 20 может иметь место остаток, который показывает незавершенное производство. Предприятие с простой технологией, выпускающее продукцию одного вида, ведет учет на счете 20 по элементам затрат.

14.17.1. УЧЕТ ЗАТРАТ НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ БЫТОВОГО ОБСЛУЖИВАНИЯ НАСЕЛЕНИЯ

Деятельность предприятий, занимающихся бытовым обслуживанием населения, направлена на оказание услуг по ремонту квартир, благоустройству садово-огородных и приусадебных участков, технологическому обслуживанию и ремонту принадлежащих гражданам транспортных средств, ремонту и изготовлению металлоизделий, мебели по заказам, присмотру за детьми, уходу за больными и престарелыми, а также на оказание парикмахерских, посреднических и других бытовых услуг, пользующихся повышенным спросом населения в городах и сельской местности.

На этих предприятиях работы выполняются на основании индивидуальных заказов. Все затраты на выполнение работ и услуг собирают и учитывают на дебете счета 20 в общеустановленном порядке.

В конце месяца бухгалтер определяет фактические производственные затраты на полностью выполненные работы и услуги и списывает их проводкой: Д-т 90 К-т 20.

Если предприятие бытового обслуживания наряду с услугами по индивидуальным заказам производит готовую продукцию, то учет на счете 20 должен быть организован в разрезе субсчетов: 20/1 «Производство изделий (готовой продукции)» и 20/2 «Бытовые услуги и работы по индивидуальным заказам населения».

14.17.2. ОРГАНИЗАЦИЯ АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ ОСНОВНОГО ПРОИЗВОДСТВА НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Здесь все зависит от вида деятельности предприятия. Те из них, которые создают продукцию, организуют аналитический учет таким образом, чтобы получить данные о фактических затратах по каждому виду изготавливаемых изделий. Для этого на каждый вид продукции открывают карточки, в которых в течение месяца собирают

данные обо всех затратах на производство этих изделий по калькуляционным статьям. Записи в них служат основанием для определения фактической себестоимости изготовленной продукции (Д-т 43 К-т 20), подлежащей списанию, и затрат, приходящихся на незавершенное производство (сальдо на конец месяца по счету 20).

На предприятиях, оказывающих бытовые услуги (например, ремонт радиотехники, электробытовых приборов, музыкальных инструментов), аналитический учет на счете 20 организуют по видам услуг. Как правило, остатка на конец месяца в этом случае не бывает, и всю сумму выявленных затрат по каждому виду бытовых услуг списывают (К-т счета 20) или относят на счет 90 «Продажа» (Д-т 90, К-т 20) в зависимости от учетной политики, принятой предприятием на предстоящий год.

На предприятиях бытового обслуживания, выполняющих индивидуальные заказы населения (ремонт квартир, пошив одежды), аналитический учет строят отдельно по каждому заказу, и пока заказ не завершен и не сдан заказчику, все затраты продолжают учитывать на счете 20 как незавершенное производство. Ежемесячно определяют сумму затрат, приходящихся на выполненные и сданные заказчику работы, подлежащую списанию (Д-т 45 или 90 К-т 20).

Основные корреспонденции счетов по затратам на производство

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденции счетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отпущены сырье и материалы на основное производство	20	10
2	Амортизация основных средств, отнесенных на затраты основного производства	20	02
3	Затраты вспомогательных цехов, включаемые в себестоимость продукции основного производства	20	23
4	Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования	20	25/1
5	Общехозяйственные расходы и общепроизводственные расходы	20	25,26
6	Потери от брака, включенные в себестоимость продукции основного производства	20	28

Окончание табл.

1	2	3	4
7	На себестоимость продукции отнесена соответствующая доля затрат, ранее отраженная как расходы будущих периодов	20	97
8	Акцептованы счета поставщиков за оказанные услуги на производственные цели	20	60
9	Неудовлетворенные претензии, включены в себестоимость продукции	20	76/2
10	Начислена заработная плата а) рабочим основного производства, б) служащим	20 26	70 70
11	Произведены отчисления на социальное страхование и обеспечение (ЕЧН)	20	69
12	Начислено в резерв на отпуск	20	96
13	Начислены отпускные рабочим за счет резерва	96	70
14	Удержание налога на доходы из заработной платы рабочих и служащих	70	68
15	Списана фактическая производственная себестоимость готовой продукции, сданной на склад	43	20
16	Оприходована выпущенная продукция по нормативной (плановой) себестоимости	43,90	40
17	Списана фактическая производственная себестоимость оказанных услуг, выполненных работ	90	20,23

? Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение себестоимости продукции.
2. Каким документом нужно руководствоваться при определении затрат на производство продукции (работ, услуг) ?
3. Входят ли в себестоимость продукции затраты по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности, затраты на воспроизводство основных производственных фондов ?
4. В чем отличие калькулирования от калькуляции ?
5. Какие бывают виды калькуляции ?
6. Перечислите методы учета затрат на производство.
7. Как определяется фактическая себестоимость продукции при нормативном методе учета затрат ?

8. Почему попроцессный метод называют еще простым? Объясните это.
9. Что отражается по дебету и кредиту счета 97?
10. Что относится к объектам калькуляции?
11. Что отражается на счетах 25, 26?
12. Для чего используется счет 96?
13. Какие затраты относят к общепроизводственным?
14. На какие счета списывают затраты со счета 26?
15. Дайте характеристику счета 28.
16. Причины внутренних простоев и на каком счете учитывают потери?
17. На каком счете отражают потери по внешним причинам?
18. Назовите регистры аналитического учета затрат на производство.
19. В каком учетном регистре суммируют расходы на производство?
20. В каком документе выполняют распределение заработной платы и расхода материалов?

ПРИЛОЖЕНИЯ К ГЛАВЕ 14

Карточка учета затрат по заказу № _____

Цех _____

_____ наименование заказа

	Норма проводок	Месяц	ЗАТРАТЫ								Списано по факт. стоимости	Остаток на конец месяца
			Материалы	Покупные полуфабр.	Зарплата основная	Цеховые расходы	Содержан. оборудов.	Износ спец. инструмента	ОЗР	Услуги цехов		
Сметная стоимость												

Оборотная сторона

В дебет счетов		Виды зарплаты (сдельная, повременная) или счета, учетные группы материалов				
Счет №	Статья, заказ №					
		Сумма				
А	Б	1	2	3	4	5
Всего . . .						
В т. ч. принято от цехов.						
	№.....					
	№.....					
	№.....					
Кроме того, передано:						
цехам	№.....					
	№.....					
	№.....					
заводоуправлению						

Ведомость закончена _____
дата

В соответствующих регистрах необходимые данные отражены _____
дата

Исполнители:

КОНТРОЛЬНОЕ ТЕСТИРОВАНИЕ

Глава 2

«УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ»

1. Какой бухгалтерской записью отражают продажу продукции за наличный расчет:
 - а) Д-т 51 К-т 90,
 - б) Д-т 50 К-т 90,
 - в) Д-т 50 К-т 51,
 - г) Д-т 50 К-т 76?
2. На основании каких первичных документов и регистров осуществляются записи на синтетическом счете 50 «Касса»:
 - а) кассовой книги,
 - б) отрывных листов кассовой книги и приложенных к ним документов,
 - в) первичных документов по поступлению и расходованию денег?
3. Что означает бухгалтерская запись Д-т 20 К-т 51:
 - а) оплата счетов поставщиков за поступившие от них материалы,
 - б) оплата расходов по изготовлению продукции,
 - в) уплата процентов банку?
4. На основании каких первичных документов и учетных регистров осуществляются записи по сч. 51 «Расчетные счета»:
 - а) выписка из р/счета,
 - б) выписка с приложенными документами,
 - в) справка бухгалтерии,
 - г) первичные документы по зачислению и списанию денег ср/счета?
5. Что означает бухгалтерская запись Д-т 51 К-т 62:
 - а) поступление средств от покупателя в окончательный расчет,

б) перечисление денежных средств покупателю?

6. На основании каких документов заполняют журнал-ордер № 7:
- а) РКО, ПКО и кассовой книги,*
 - б) авансовых отчетов,*
 - в) отчетов кассира, авансовых отчетов, журнала-ордера № 7 за прошлый месяц?*
7. Журнал-ордер № 1 заполняют на основании:
- а) отчетов кассира,*
 - б) кассовой книги,*
 - в) журнала регистрации РКО, ПКО,*
 - г) РКО, ПКО?*
8. Расчеты по специальным счетам в банке на сч. 55 ведут:
- а) в журнале-ордере № 2/1,*
 - б) в журнале-ордере № 3,*
 - в) в журнале-ордере № 4?*
9. Аккредитивную форму расчетов применяют для расчетов:
- а) с дебиторами и кредиторами,*
 - б) с покупателями и заказчиками,*
 - в) с поставщиками и подрядчиками?*
10. На основании каких документов производят списание подотчетных сумм:
- а) авансовых отчетов,*
 - б) авансовых отчетов и оправдательных документов,*
 - в) оправдательных документов?*
11. Что является регистром аналитического учета по сч. 50 «Касса»:
- а) кассовая книга,*
 - б) отчет кассира,*
 - в) журнал-ордер № 1, ведомость № 1?*
12. Что является регистром аналитического учета по сч. 51 «Р/счета»:
- а) журнал-ордер № 2,*
 - б) выписка банка,*
 - в) ведомость № 2?*
13. Какой проводкой оформляют погашение недостачи кассиром:
- а) Д-т 94 К-т 50,*
 - б) Д-т 50 К-т 94,*
 - в) Д-т 50 К-т 73/2,*
 - г) Д-т 73/2 К-т 50?*

14. Платежное требование-поручение представляет собой:
- а) требование покупателя к поставщику,*
 - б) поставщика к покупателю,*
 - в) дебитора к кредитору?*
15. Что означает сальдо дебетовое на сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»:
- а) задолженность подотчетных лиц предприятию,*
 - б) задолженность предприятия подотчетным лицам?*
16. Расчеты по депонированной заработной плате относят:
- а) к дебиторской задолженности,*
 - б) к кредиторской задолженности?*
17. Какой проводкой отражают предварительную оплату услуг у заказчика:
- а) Д-т 51 К-т 62,*
 - б) Д-т 62 К-т 51,*
 - в) Д-т 60 К-т 51?*
18. Какой проводкой отражают предварительную оплату покупателем у поставщика:
- а) Д-т 51 К-т 60,*
 - б) Д-т 51 К-т 62,*
 - в) Д-т 60 К-т 51?*
19. С какого субсчета валютного счета производят обязательную продажу инвалют:
- а) транзитного,*
 - б) текущего?*
20. С кем осуществляют расчеты платежными требованиями:
- а) с Пенсионным фондом,*
 - б) бюджетом,*
 - в) с поставщиками и подрядчиками?*
21. Какой проводкой отражают приобретение чековой книжки:
- а) Д-т 55/2 К-т 51,*
 - б) Д-т 60 К-т 55/2,*
 - в) Д-т 76 К-т 55/2?*

Глава 4 «УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ»

1. По какой стоимости включаются основные средства в валюту баланса:
- а) по первоначальной,*

- б) по остаточной,
в) по восстановительной?*
2. Какими документами оформляют поступление основных средств:
*а) актом приемки-передачи объекта основных средств,
б) накладной,
в) приходным ордером?*
3. Какими проводками отражают приобретение оборудования у поставщика:
*а) Д-т 01 К-т 60, Д-т 19 К-т 60,
б) Д-т 05 К-т 60, Д-т 10 К-т 60,
в) Д-т 08 К-т 60, Д-т 19 К-т 60?*
4. Инвентарные карточки открывают на основании:
*а) акта приемки-передачи объекта основных средств,
б) приходного ордера,
в) акта на списание объекта основных средств?*
5. Каким документом оформляют безвозмездную передачу **объекта основных** средств другому предприятию:
*а) актом приемки-передачи объекта основных средств,
б) накладной,
в) актом на списание объекта основных средств?*
6. Какой проводкой отражают начисление амортизации **основных** средств цеха:
*а) Д-т 01 К-т 02,
б) Д-т 25 К-т 02,
в) Д-т 02 К-т 25?*
7. Регистром аналитического учета основных средств является:
*а) инвентарная карточка объекта основных средств,
б) карточка складского учета,
в) журнал-ордер № 13?*
8. Какой бухгалтерской проводкой отражают прибыль от продажи **основных** средств:
*а) Д-т 91 К-т 99,
б) Д-т 99 К-т 91,
в) Д-т 96 К-т 99?*
9. Какой проводкой отражают **образование резерва для ремонта основных** средств цеха:
*а) Д-т 25 К-т 96,
б) Д-т 96 К-т 25,*

- в) Д-т 96 К-т 23,*
- з) Д-т 01 К-т 96?*

10. Какими бухгалтерскими проводками **отражают** списание стоимости выбывшего объекта основных средств:
- а) Д-т 02 К-т 01, Д-т 91 К-т 01,*
 - б) Д-т 91 К-т 02, Д-т 99 К-т 01,*
 - в) Д-т 02 К-т 91, Д-т 91 К-т 01?*
11. Как отразить оприходование лома от выбытия основных средств:
- а) Д-т 10 К-т 01,*
 - б) Д-т 10 К-т 91,*
 - в) Д-т 10 К-т 02?*
12. Какими бухгалтерскими проводками отражают безвозмездную передачу основных средств:
- а) Д-т 91 К-т 01, Д-т 98 К-т 01,*
 - б) Д-т 02 К-т 01, Д-т 91 К-т 01,*
 - в) Д-т 02 К-т 91, Д-т 98 К-т 01?*
13. Как отражается в учете доценка основных средств производственного назначения:
- а) Д-т 01 К-т 83, Д-т 02 К-т 83,*
 - б) Д-т 01 К-т 83, Д-т 83 К-т 02,*
 - в) Д-т 01 К-т 02?*
14. Как отразить приобретение оборудования, **требующего монтажа**:
- а) Д-т 01 К-т 60, Д-т 07 К-т 01,*
 - б) Д-т 08 К-т 60, Д-т 07 К-т 60,*
 - в) Д-т 07 К-т 60, Д-т 19 К-т 60?*
15. Уценка основных средств отражается:
- а) Д-т 91 К-т 01, Д-т 02 К-т 01,*
 - б) Д-т 83 К-т 01, Д-т 02 К-т 83,*
 - в) Д-т 84 К-т 01, Д-т 02, К-т 84?*
16. Передачу оборудования в монтаж оформляют:
- а) накладной,*
 - б) актом приемки-передачи объекта основных средств,*
 - в) актом на списание объекта основных средств?*
17. Излишки основных средств, выявленные при инвентаризации, отражают проводкой:
- а) Д-т 01 К-т 08,*
 - б) Д-т 01 К-т 84,*
 - в) Д-т 01 К-т 91?*

18. По какой стоимости относят сумму недостачи основных средств на виновное лицо:
- а) по остаточной,*
 - б) по рыночной,*
 - в) по первоначальной?*
19. Какими проводками отражают в учете списание затрат **на ремонт склада** готовой продукции, если ремонт производился подрядным способом:
- а) Д-т 23 К-т 60, Д-т 19 К-т 60,*
 - б) Д-т 26 К-т 60, Д-т 19 К-т 60,*
 - в) Д-т 25 К-60, Д-19 К-т 60?*

Глава 5 «УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ»

1. Как начисляется амортизация по нематериальным активам:
- а) равномерно,*
 - б) исходя из срока полезного использования и первоначальной стоимости, способ начисления амортизации,*
 - в) 50% при поступлении и 50% при списании ?*
2. В какой оценке отражают НМА в балансе:
- а) по первоначальной стоимости,*
 - б) по остаточной стоимости,*
 - в) по восстановительной стоимости,*
 - г) по фактической себестоимости ?*
3. Какими проводками отражают списание **НМА** по истечении **срока** полезного использования:
- а) Д-т 05 К-т 04, Д-т 91 К-т 04,*
 - б) Д-т 91 К-т 04, Д-т 99 К-т 04,*
 - в) Д-т 04 К-т 91?*
4. Какой проводкой отражают приобретение НМА у юридического лица:
- а) Д-т 08 К-т 76, Д-т 19 К-т 76, Д-т 04 К-т 08,*
 - б) Д-т 04 К-т 08,*
 - в) Д-т 04 К-т 76,*
 - г) Д-т 04 К-т 60?*
5. Какой проводкой отражают начисление амортизации **НМА**:
- а) Д-т 05 К-т 04,*
 - б) Д-т 04 К-т 05,*
 - в) Д-т 20 К-т 05,*
 - г) Д-т 05 К-т 20?*

6. По каким НМА амортизация не начисляется:
- а) деловая репутация, организационные расходы,*
 - б) исключительные права владельца на товарный знак,*
 - в) исключительные авторские права на программы для ЭВМ и базы данных?*
7. Какими проводками отражают безвозмездное получение НМА:
- а) Д-т 04 К-т 98,*
 - б) Д-т 08 К-т 98, Д-т 04 К-т 08,*
 - в) Д-т 04 К-т 83?*
8. При списании первоначальной стоимости деловой репутации делают запись:
- а) Д-т 05 К-т 04,*
 - б) Д-т 26 К-т 04,*
 - в) Д-т 26 К-т 05?*
9. При поступлении НМА от учредителей их оценивают:
- а) по согласованной стоимости,*
 - б) по рыночной стоимости,*
 - в) по первоначальной?*
10. Финансовый результат от продажи НМА определяют на счете:
- а) 91 «Прочие доходы и расходы»,*
 - б) 99 «Прибыль и убытки»,*
 - в) 04 «Нематериальные активы».*

Глава 7 «УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ»

Какой проводкой оформляют операцию «акцептован счет поставщика за поступившие материалы на склад»:

- а) Д-т 10 К-т 60, Д-т 19 К-т 60,*
- б) Д-т 10 К-т 60,*
- в) Д-т 10 К-т 62?*

Какой проводкой оформляют отпуск материала со склада в цех для упаковки готовой продукции:

- а) Д-т 43 К-т 10,*
- б) Д-т 44 К-т 10,*
- в) Д-т 25 К-т 10?*

3. По какой стоимости отражаются в балансе материалы:
 - а) по плановой,*
 - б) по учетной,*
 - в) по договорной,*
 - г) по фактической себестоимости?*
4. Указать проводку операции перечисления средств транспортной организации за доставку материалов:
 - а) Д-т 10 К-т 60,*
 - б) Д-т 60 К-т 51,*
 - в) Д-т 10 К-т 51?*
5. Регистром аналитического учета материалов является:
 - а) оборотная ведомость,*
 - б) карточка учета материалов,*
 - в) книга остатков материалов?*
6. В каком учетном регистре выполняют расчет суммы и % ТЗР:
 - а) в ведомости № 10,*
 - б) в ведомости остатков материалов,*
 - в) в журнале-ордере № 6?*
7. Каким документом оформляют неотфактурованные поставки:
 - а) приходным ордером,*
 - б) актом приема материалов,*
 - в) накладной?*
8. Что означает оценка материалов по методу ЛИФО:
 - а) первая партия на приход — первая на расход,*
 - б) последняя на приход — первая на расход,*
 - в) первая на приход — последняя на расход?*
9. Какую запись составляют на недостачу материалов, выявленную при приемке грузов от транспортной организации:
 - а) Д-т 94 К-т 60,*
 - б) Д-т 94 К-т 10,*
 - в) Д-т 76 К-т 60?*
10. Что означает способ оценки материалов по методу ФИФО:
 - а) себестоимость первых по времени закупок,*
 - б) фактическая себестоимость изготовления,*
 - в) себестоимость последних по времени закупок?*
11. Какой способ оценки материалов по времени закупок предпочтительнее с точки зрения формирования прибыли в период инфляции:

- а) по средней себестоимости изготовления,*
 - б) по методу ФИФО,*
 - в) по методу ЛИФО?*
12. Каким документом оформляют постоянный отпуск материалов на производство:
- а) лимитно-заборной картой,*
 - б) требованием-накладной,*
 - в) накладной на отпуск на сторону?*

Глава 8 «УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ»

1. При страховом стаже работы до 5 лет пособие по временной нетрудоспособности оплачивается в размере:
- а) 80%,*
 - б) 100%,*
 - в) 60%,*
 - г) 50%?*
2. Какой проводкой оформляется начисление пособия по временной нетрудоспособности, начисленное за счет ФСС?
- а) Д-т 69/1 К-т 70,*
 - б) Д-т 68 К-т 70,*
 - в) Д-т 70 К-т 69/1,*
 - г) Д-т 20 К-т 70?*
3. Основной документ для расчета повременной оплаты труда:
- а) расчетно-платежная ведомость,*
 - б) рапорт выработке,*
 - в) табель учета использования рабочего времени?*
4. При какой форме оплаты труда за основу берется затраченное время и тарифная ставка работника:
- а) сдельная,*
 - б) повременная,*
 - в) повременно-премиальная?*
5. Какой проводкой оформляется удержание за брак:
- а) Д-т 68 К-т 70,*
 - б) Д-т 69/2 К-т 70,*

- в) Д-т 28К-т 70,*
- з) Д-т 70К-т 28?*

6. Какой проводкой оформляются **депонированные суммы** заработной платы:

- а) Д-т 70К-т 26,*
- б) Д-т 70К-т 28,*
- в) Д-т 70К-т 76,*
- з) Д-т 76К-т 70?*

7. В каком документе ведут синтетический учет заработной **платы**:

- а) в журнале-ордере № 10, 10/1,*
- б) в журнале-ордере № 6,*
- в) в табеле учета использования рабочего времени?*

8. Удерживается ли налог на доходы из пособия по временной нетрудоспособности:

- а) да,*
- б) нет?*

9. Удержание налога на доходы отражают проводкой:

- а) Д-т 70К-т 69,*
- б) Д-т 68К-т 70,*
- в) Д-т 70К-т 68,*
- з) Д-т 70К-т 50?*

10. На неполученные суммы зарплаты кассир составит:

- а) приходный кассовый ордер,*
- б) книгу депонированной заработной платы,*
- в) реестр невыданной заработной платы?*

11. Удержание налога на доходы производится с:

- а) выходного пособия,*
- б) оклада работника,*
- в) совокупного дохода с начала года?*

12. Размер пособия по временной нетрудоспособности зависит от:

- а) страхового стажа работы, среднего заработка,*
- б) квалификации,*
- в) условий труда?*

13. Сдельная форма оплаты труда зависит от:

- а) условий труда,*
- б) квалификации работника,*
- в) количества произведенной продукции?*

Глава 9 «УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ ПРОДАЖИ»

1. В соответствии с международными стандартами учета в балансе готовая продукция оценивается по:
 - а) *нормативной себестоимости,*
 - б) *договорной цене,*
 - в) *фактической себестоимости?*
2. Бухгалтерская запись Д-т 45 К-т 43 означает:
 - а) *выпуск продукции,*
 - б) *продажу продукции,*
 - в) *отгрузку продукции ?*
3. При списании фактической себестоимости **реализованной продукции** на счетах бухгалтерского учета делают запись:
 - а) *Д-т 45 К-т 60,*
 - б) *Д-т 60 К-т 45,*
 - в) *Д-т 90 К-т 45?*
4. Полная себестоимость реализованной продукции представляет собой:
 - а) *фактическую себестоимость выпущенной готовой продукции,*
 - б) *сумму фактической себестоимости реализованной продукции и расходов на продажу?*
5. Прибыль от продажи продукции — это:
 - а) *разница между фактической и плановой себестоимостью реализованной продукции,*
 - б) *разница между выручкой от продажи продукции и ее полной фактической себестоимостью,*
 - в) *выручка от продажи продукции ?*
6. Финансовый результат продажи готовой продукции определяется на счете:
 - а) *43 «Готовая продукция»,*
 - б) *90 «Продажи»,*
 - в) *99 «Прибыль и убытки» ?*
7. Начисление НДС по продукции, реализуемой по моменту **отгрузки**, производится:
 - а) *в момент поступления платежей от покупателей,*
 - б) *в момент отражения отгрузки продукции покупателя,*
 - в) *в соответствии со сроками платежей в бюджет ?*

8. Начисление НДС отражают в учете проводкой:
 - а) Д-т 68 К-т 90,
 - б) Д-т 90 К-т 68,
 - в) Д-т 68 К-т 43?
9. Отклонение фактической себестоимости выпущенной продукции от плановой определяют на счете:
 - а) 43 «Готовая продукция»,
 - б) 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»,
 - в) 20 «Основное производство»?
10. В балансе готовая продукция отражается:
 - а) по фактической себестоимости,
 - б) по продажной цене,
 - в) по рыночной цене?

Главы 10, 12
«УЧЕТ СОБСТВЕННЫХ СРЕДСТВ ПРЕДПРИЯТИЯ
И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ»

1. Бухгалтерская запись Д-т 84 К-т 80 означает:
 - а) увеличение уставного капитала,
 - б) уменьшение уставного капитала,
 - в) увеличение уставного капитала за счет безвозмездно полученного имущества?
2. Какая бухгалтерская запись означает начисление дивидендов акционерам:
 - а) Д-т 75-2 К-т 84,
 - б) Д-т 84 К-т 75/2,
 - в) Д-т 84 К-т 82?
3. Уставный капитал подлежит обязательному уменьшению:
 - а) по желанию руководителя,
 - б) если стоимость чистых активов окажется меньше зарегистрированного размера уставного капитала,
 - в) в результате потерь от стихийных бедствий?
4. Для каких организаций наличие резервного капитала является обязательным:
 - а) общества с ограниченной ответственностью,
 - б) простого товарищества,
 - в) акционерного общества?

5. В учете формирование резервного капитала отражают проводкой:
- а) Д-т 82К-т 84,*
 - б) Д-т 99К-т 82,*
 - в) Д-т 84К-т 82?*
6. Увеличение уставного капитала за счет добавочного капитала отражают проводкой:
- а) Д-т 82К-т 80,*
 - б) Д-т 83/1К-т 80,*
 - в) Д-т 80К-т 83/1?*
7. Финансовый результат (прибыль) от реализации продукции отражают проводкой:
- а) Д-т 99К-т 90,*
 - б) Д-т 90К-т 99,*
 - в) Д-т 91К-т 99?*
8. Уплаченные штрафы, пени, неустойки отражаются в учете:
- а) Д-т 91К-т 51,*
 - б) Д-т 51К-т 91,*
 - в) Д-т 99К-т 51?*
9. Конечный финансовый результат за отчетный период определяют на счете 99:
- а) как дебетовый оборот,*
 - б) как разницу между кредитовыми и дебетовыми оборотами,*
 - в) как кредитовый оборот?*
10. Финансовый результат от прочих доходов и расходов определяют на счете:
- а) 90,*
 - б) 91,*
 - в) 99?*
11. Начисление налога на **прибыль** отражают проводкой:
- а) Д-т 68К-т 99,*
 - б) Д-т 99К-т 68,*
 - в) Д-т 91К-т 68?*
12. Какой проводкой **оформляют реформацию баланса при получении** прибыли по итогам года:
- а) Д-т 84К-т 99,*
 - б) Д-т 83К-т 99,*
 - в) Д-т 99К-т 84?*

Глава 11

«УЧЕТ КРЕДИТОВ, ЗАЙМОВ И ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ»

1. Какие кредиты и займы являются долгосрочными:
 - а) выданные на срок до 6 месяцев,
 - б) выданные на срок до 12 месяцев,
 - в) выданные на срок более года?
2. Зачисление краткосрочного кредита банка отражается **проводкой**:
 - а) Д-т 51 К-т 67,
 - б) Д-т 66 К-т 51,
 - в) Д-т 51 К-т 66?
3. Кредит банка погашен за **счет остатка аккредитива**:
 - а) Д-т 66 К-т 55/2,
 - б) Д-т 66 К-т 51,
 - в) Д-т 66 К-т 55/1?
4. Начисление процентов за пользование кредитом банка:
 - а) Д-т 26 К-т 91,
 - б) Д-т 91 К-т 66,
 - в) Д-т 99 К-т 66?
5. Расходы по оплате процентов по кредитам признаются **расходами**:
 - а) производственными,
 - б) прочими,
 - в) расходами по обычным видам деятельности?
6. К целевому финансированию относят средства, получаемые:
 - а) с расчетного счета на выдачу зарплат,
 - б) на строго определенные цели — субсидии из бюджета,
 - в) от учреждений?
7. Остаток на сч. 86 показывает:
 - а) сумму задолженности перед бюджетом,
 - б) задолженность банку,
 - в) неиспользованные суммы субсидий?
8. Перечисление процентов за пользование долгосрочным кредитом отражают проводкой:
 - а) Д-т 66 К-т 51,
 - б) Д-т 67 К-т 51,
 - в) Д-т 91 К-т 51?

9. Долгосрочный кредит выдают:
- а) на выдачу зарплаты,*
 - б) на закупку сырья и других материальных ценностей,*
 - в) на приобретение основных средств?*
10. Открыт аккредитив за счет кредита банка:
- а) Д-т 55/1 К-т 66,*
 - б) Д-т 55/1 К-т 67,*
 - в) Д-т 66 К-т 55/1?*

Глава 14

«УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ»

1. В основе деления затрат на прямые и косвенные в бухгалтерском учете лежит:
- а) номенклатура выпускаемой продукции,*
 - б) место возникновения затрат,*
 - в) экономическая однородность затрат,*
 - г) способ включения в себестоимость?*
2. Полная себестоимость продукции определяется:
- а) путем суммирования всех затрат на производство,*
 - б) путем суммирования производственной себестоимости и внепроизводственных расходов,*
 - в) путем вычитания из производственной себестоимости расходов по реализации продукции?*
3. Экономически обоснованной базой распределения расходов на содержание и эксплуатацию оборудования является:
- а) основная заработная плата производственных рабочих,*
 - б) сумма прямых затрат на изготовление продукции,*
 - в) сметная (нормативная) ставка,*
 - г) объем выпуска продукции?*
4. При обнаружении окончательного брака в цехе основного производства составляют бухгалтерскую запись:
- а) Д-т 20 К-т 21,*
 - б) Д-т 10 К-т 28,*
 - в) Д-т 28 К-т 20,*
 - г) Д-т 70 К-т 28?*

5. Бухгалтерской записью Д-т 20 К-т 97 отражают:
- а) списание потерь от брака,*
 - б) создание резерва на ремонт основных средств,*
 - в) погашение расходов на освоение новых видов продукции,*
 - г) списание общепроизводственных расходов?*
6. При списании цеховых расходов сборочного цеха делают бухгалтерскую запись:
- а) Д-т 02 К-т 10,*
 - б) Д-т 23 К-т 26,*
 - в) Д-т 20 К-т 25,*
 - г) Д-т 44 К-т 25?*
7. На выявленную недостачу незавершенного **производства в основных** цехах составляют бухгалтерскую запись:
- а) Д-т 10 К-т 20,*
 - б) Д-т 94 К-т 20,*
 - в) Д-т 80 К-т 20,*
 - г) Д-т 99 К-т 20?*
8. Какой проводкой **отражают списание себестоимости оказанных** услуг, выполненных работ:
- а) Д-т 90 К-т 20,*
 - б) Д-т 91 К-т 20,*
 - в) Д-т 43 К-т 20?*
9. Бухгалтерской записью Д-т 70 К-т 28 отражают:
- а) начисление зарплаты за исправление брака,*
 - б) удержание из зарплаты за брак,*
 - в) себестоимость окончательного брака?*
10. К общепроизводственным расходам относят:
- а) заработная плата аппарата управления организации,*
 - б) представительские расходы,*
 - в) амортизация зданий цехов?*

ПРИЛОЖЕНИЕ

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом МФ РФ от 31.10.2000 г. № 94н) [16]

Наименование счета	Но- мер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
Раздел I. Внеоборотные активы		
Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов и по расходам на НИОКР
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 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных 8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ

Продолжение прил.

1	2	3
Отложенные налоговые активы	09	
Раздел И. 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
Животные на выращивании и откорме	11	
	12	
	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

Продолжение прил

1	2	3
Раздел III. Затраты на производство		
Основное производство	20	
Полуфабрикаты собственного производства	21	
	22	
Вспомогательные производства	23	
	24	
Общепроизводственные расходы	25	
Общехозяйственные расходы	26	
	27	
Брак в производстве	28	
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	
Расходы на продажу	44	
Товары отгруженные	45	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	
	47	

Продолжение прил.

1	2	3
	48	
	49	
Раздел V. Денежные средства		
Касса	50	1 Касса организации 2 Операционная касса 3 Денежные документы
Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	
	53	
	54	
Специальные счета в банках	55	1 Аккредитивы 2 Чековые книжки 3 Депозитные 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

Продолжение прил.

1	2	3
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	
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 прочим 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	

Продолжение прил.

1	2	3
	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 9. Прибыль / убыток от продаж
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 9. Сальдо прочих доходов и расходов
	92	
	93	
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	

Окончание прил.

1	2	3
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	

ЛИТЕРАТУРА

1. Закон РФ «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от **21.11.96** г. (ред. от 03.11.2006 г. № 183-ФЗ).
2. Налоговый кодекс РФ.
3. Трудовой кодекс Российской Федерации.
4. 22 ПБУ: Практический комментарий / Под ред. ЕЮ. Касьяновой. — М: Информцентр XXI века, 2005.
5. План счетов бухгалтерского учета.
6. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации от 29.07.98 г. № 34н (ред. от 18.09.2006).
7. *Богаченко В.М., Кириллова Н.А.* Бухгалтерский учет. — Ростов н/Д: Феникс, 2006.
8. *Богаченко В.М., Кириллова Н.А.* Курсы бухгалтерского учета. — Ростов н/Д: Феникс, 2006.
9. *Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н.* Бухгалтерский учет. — М.: Финансы и статистика, 2005.
10. *Макальская М.Л., Денисов А.Ю.* Самоучитель по бухгалтерскому учету. — М.: Дело и сервис, 2005.
11. Приказ Минфина РФ от 12.12.2005 № 147.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ.

РАЗДЕЛ ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

<i>Глава 1. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ.....</i>	<i>6</i>
1.1. Организация работы аппарата бухгалтерии.....	6
1.2. Права и обязанности главного бухгалтера.....	8
1.3. Учетная политика предприятия.....	10
1.4. Требования к бухгалтерскому учету и его задачи.....	13

РАЗДЕЛ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

<i>Глава 2. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ.....</i>	<i>16</i>
2.1. Учет кассовых операций.....	16
2.1.1. <i>Документация по бухгалтерскому учету кассовых операций.....</i>	<i>17</i>
2.1.2. <i>Кассовая книга, ее строение и порядок ведения.....</i>	<i>20</i>
2.1.3. <i>Бухгалтерский учет кассовых операций.....</i>	<i>22</i>
2.1.4. <i>Ревизия кассы.....</i>	<i>27</i>
2.2. Документальное оформление и учет операций на расчетном счете.....	28
2.2.1. <i>Порядок открытия расчетного счета.....</i>	<i>29</i>
2.2.2. <i>Наличные расчеты.....</i>	<i>30</i>
2.2.3. <i>Формы расчетов за товарно-материальные ценности ...</i>	<i>31</i>
2.2.4. <i>Синтетический учет операций на расчетном счете.....</i>	<i>43</i>
2.3. Бухгалтерский учет расчетных отношений.....	46
2.4. Учет расчетов с подотчетными лицами.....	53

2.4.1. Бухгалтерский учет расчетов с подотчетными лицами по служебным командировкам.....	54
2.4.2. Учет расчетов с подотчетными лицами по хозяйственно-операционным расходам.....	57
2.5. Учет операций на валютном счете.....	59
2.5.1. Операции по продаже валюты.....	61
2.5.2. Операции по покупке валюты.....	65
2.5.3. Учет курсовой разницы.....	68
Приложения к главе 2.....	70
Глава 3. УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ.....	89
3.1. Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций.....	89
3.2. Хозяйственный способ.....	92
3.3. Подрядный способ долгосрочных инвестиций.....	94
Приложение к главе 3.....	97
Глава 4. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ.....	100
4.1. Основные средства и задачи их учета.....	100
4.2. Классификация основных средств.....	102
4.3. Оценка основных средств.....	104
4.4. Документальное оформление движения основных средств.....	105
4.5. Аналитический (инвентарный) учет основных средств.....	106
4.6. Учет наличия и поступления основных средств.....	109
4.7. Учет амортизации основных средств.....	111
4.7.1. Линейный способ начисления амортизации.....	115
4.7.2. Способ уменьшаемого остатка.....	115
4.7.3. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.....	116
4.7.4. Способ начисления амортизации в зависимости от объема выпуска продукции (выполнения работ).....	117
4.7.5. Бухгалтерский учет амортизации основных средств.....	118
4.7.6. Порядок начисления амортизации для целей налогообложения.....	118

4.8. Учет выбытия основных средств.....	122
4.9. Восстановление основных средств.....	125
4.9.1. Консервация отдельных объектов основных средств.....	128
4.10. Инвентаризация основных средств.....	129
4.11. Переоценка основных средств.....	131
4.12. Учет арендованных основных средств.....	133
4.12.1. Учет операций по текущей аренде у арендодателя. . . .	133
4.12.2. Учет операций по текущей аренде у арендатора.	134
4.13. Учет лизинговых операций.....	135
4.13.1. Учет операций лизинга в случае, когда имущество числится на балансе лизингодателя.....	136
4.13.2. Учет операций лизинга в случае, когда имущество числится на балансе лизингополучателя.....	136
<i>Приложения к главе 4.....</i>	139
Глава 5. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ.....	156
5.1. Понятие и виды нематериальных активов.....	156
5.2. Оценка нематериальных активов.....	160
5.3. Документальное оформление движения нематериальных активов.....	161
5.4. Синтетический учет и поступление нематериальных активов.....	162
5.5. Учет амортизации нематериальных активов.....	164
5.6. Начисление амортизации для целей налогообложения	168
5.7. Учет выбытия нематериальных активов.....	170
<i>Приложение к главе 5.....</i>	172
Глава 6. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ И ЦЕННЫХ БУМАГ. . . .	173
6.1. Виды ценных бумаг.....	173
6.2. Понятие и классификация финансовых вложений.	175
6.3. Оценка финансовых вложений.....	176
6.4. Бухгалтерский учет финансовых вложений.....	178

6.4.1. Учет вложений в уставные капиталы других организаций.....	179
6.4.2. Учет финансовых вложений в займы.....	181
6.5. Учет затрат на приобретение облигаций.....	182
6.6. Учет выбытия финансовых вложений.....	184
6.7. Учет резерва под обесценение финансовых вложений. . . .	185
6.8. Инвентаризация финансовых вложений.....	186
<i>Приложение к главе 6.</i>	188
Глава 7. УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ.	189
7.1. Задачи учета производственных запасов.....	189
7.2. Оценка материалов в учете.....	190
7.3. Документальное оформление движения материалов.	193
7.4. Учет производственных запасов на складе.....	195
7.5. Синтетический учет материалов.....	197
7.6. Учет транспортно-заготовительных расходов.....	200
7.7. Учет материалов в бухгалтерии.....	202
7.8. Учет поступления материалов и расчетов с поставщиками.....	203
7.8.1. Порядок учета неотфактурованных поставок.....	205
7.8.2. Порядок учета материалов в пути.....	206
7.9. Инвентаризация материалов.....	207
<i>Приложения к главе 7.</i>	210
Глава 8. УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ.	219
8.1. Задачи учета труда и заработной платы.....	219
8.2. Классификация и учет личного состава.....	220
8.3. Учет использования рабочего времени.....	223
8.4. Формы и системы оплаты труда.....	224
8.5. Начисление заработка при повременной оплате труда. . . .	225
8.6. Документальное оформление учета выработки и начисление сдельной оплаты труда.....	226
8.7. Оплата внеурочных и ночных работ.....	230

8.8. Документальное оформление и расчет заработной платы за неотработанное время и пособий по временной нетрудоспособности.....	233
8.9. Удержания из заработной платы.....	245
8.9.1. Налог на доходы физических лиц.....	245
8.9.2. Удержания по исполнительным листам.....	250
8.10. Порядок оформления расчетов с рабочими и служащими и выплаты им заработной платы.....	251
8.11. Синтетический учет труда и заработной платы и расчетов с персоналом по оплате труда.....	254
<i>Приложения к главе 8.....</i>	<i>257</i>
Глава 9. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ ПРОДАЖИ.....	266
9.1. Понятие готовой продукции, ее отражение в учете.....	266
9.2. Оценка готовой продукции, ее номенклатура.....	267
9.3. Учет готовой продукции на складах.....	269
9.4. Учет готовой продукции при использовании счета 40 «Выпуск продукции».....	270
9.5. Учет и распределение расходов на продажу.....	272
9.6. Учет продажи продукции.....	275
9.7. Документы по учету продажи.....	279
9.8. Определение финансового результата от продажи.....	281
<i>Приложения к главе 9.....</i>	<i>285</i>
Глава 10. УЧЕТ СОБСТВЕННЫХ СРЕДСТВ ПРЕДПРИЯТИЯ.....	290
10.1. Учет расчетов с учредителями.....	290
10.2. Учет уставного капитала.....	291
10.3. Учет резервного капитала.....	295
10.4. Учет добавочного капитала.....	296
10.5. Нераспределенная прибыль.....	297

<i>Глава 11. УЧЕТ КРЕДИТОВ, ЗАЙМОВ И ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ</i>	301
11.1. Учет кредитов и займов.....	301
11.2. Учет целевого финансирования и поступлений.....	307
11.3. Учет операций целевого финансирования некоммерческими организациями.....	307
11.4. Учет операций целевого финансирования коммерческими организациями.....	308
11.5. Учет доходов будущих периодов.....	309
<i>Приложение к главе 11</i>	312
<i>Глава 12. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ</i>	314
12.1. Формирование финансовых результатов.....	314
12.2. Учет прочих доходов и расходов.....	317
12.3. Образование и использование резерва сомнительных долгов.....	318
<i>Глава 13. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ПРЕДПРИЯТИЯ</i>	323
13.1. Состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ней.....	323
13.2. Инвентаризация.....	325
13.3. Порядок составления бухгалтерской отчетности.....	326
13.4. Бухгалтерский баланс.....	327
РАЗДЕЛЫ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ	
<i>Глава 14. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ</i>	330
14.1. Задачи учета затрат на производство.....	330
14.2. Классификация затрат на производство.....	331
14.3. Система счетов для учета затрат на производство.....	334

14.4. Организация аналитического учета затрат на производство.....	340
14.5. Методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.....	342
14.5.1. Позаказный метод учета.....	342
14.5.2. Попередельный метод учета затрат на производство.....	343
14.5.3. Нормативный метод учета затрат на производство.....	344
14.5.4. Попроцессный (простой) метод учета затрат.....	346
14.6. Учет материальных затрат.....	347
14.6.1. Учет отходов.....	348
14.7. Распределение заработной платы, премий и начислений с оплаты труда.....	349
14.8. Резервы предстоящих расходов.....	351
14.9. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг вспомогательных производств.....	353
14.10. Учет расходов по обслуживанию производства и управления.....	355
14.10.1. Учет распределения расходов на содержание и эксплуатацию оборудования.....	356
14.10.2. Учет распределения общепроизводственных расходов.....	357
14.10.3. Учет общехозяйственных расходов.....	358
14.10.4. Учет представительских расходов.....	360
14.11. Учет расходов будущих периодов.....	361
14.12. Учет объектов социальной сферы.....	363
14.13. Учет потерь производства.....	364
14.13.1. Потери от брака в производстве.....	364
14.13.2. Потери от простоев.....	366
14.14. Учет и оценка незавершенного производства.....	368
14.15. Суммирование затрат производства.....	370
14.16. Учет выпуска готовой продукции.....	371

14.17. Учет производства и выпуска продукции на малых предприятиях.....	372
14.17.1. Учет затрат на малых предприятиях бытового обслуживания населения.....	373
14.17.2. Организация аналитического учета затрат основного производства на малых предприятиях. . . .	373
Приложения к главе 14.....	377
КОНТРОЛЬНОЕ ТЕСТИРОВАНИЕ.....	384
ПРИЛОЖЕНИЕ.....	400
ЛИТЕРАТУРА.....	407