

Н.В. Пошерстник

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НА СОВРЕМЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ

УДК 657
ББК 65.052
П66

Пошерстник Н. В.

П66 Бухгалтерский учет на современном предприятии: учеб.-практ. пособие. — М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. — 552 с.

ISBN-10 5-482-01264-6

ISBN-10 978-5-482-01264-2

Книга состоит из трех разделов. Первый содержит подробное описание основ бухгалтерского учета (понятие о документации, оценке и калькуляции, строении и классификации счетов и др.), а также задачи и принципы организации учета на предприятии. Во втором разделе описана методика учета различных объектов бухгалтерского учета (основных средств, нематериальных активов, материалов, финансовых вложений и др.) с составлением корреспонденций счетов и практическими примерами. Последний раздел посвящен вопросам содержания учетной политики предприятия и формированию бухгалтерской отчетности. Здесь же рассмотрены формы баланса и отчета о прибылях и убытках с подробным описанием формирования показателей каждой строки отчетных форм.

Материал представлен в систематизированном виде. Везде, где это необходимо, дана ссылка на нормативный документ, регламентирующий применение приводимой нормы.

В книге приведено большое количество схем, которые значительно упрощают восприятие материала. Для наглядности многие сведения представлены в удобной табличной форме.

Для бухгалтеров, аудиторов, финансовых менеджеров, студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям и направлениям.

УДК 657
ББК 65.052

Пошерстник Надежда Владимировна

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НА СОВРЕМЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ

Учебно-практическое пособие

Подписано в печать 01.10.06. Формат 70×100¹/₁₆.
Печать офсетная. Печ. л. 34,5. Тираж 3000 экз. Заказ № 2784.

ООО «ТК Велби».
107120, Москва, Хлебников пер., д. 7, стр. 2.

Отпечатано с фотоформ
в ОАО «Печатный двор» им. А. М. Горького.
197110, Санкт-Петербург, Чкаловский пр., 15.

ISBN-10 5-482-01264-6
ISBN-10 978-5-482-01264-2

© Н.В. Пошерстник, 2007
© ООО «Издательство Проспект», 2007

ОСНОВЫ ТЕОРИИ И ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Глава 1

УЧЕТ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

1.1. Понятие предприятия

Рыночная экономика — экономика, основанная на принципах свободного предпринимательства, многообразия форм собственности на средства производства, рыночного ценообразования, договорных отношений между хозяйствующими субъектами, ограниченного вмешательства государства в хозяйственную деятельность.

Предпринимательская деятельность представляет собой инициативную самостоятельную деятельность граждан и их объединений, направленную на получение прибыли, и осуществляется ими на свой риск и под имущественную ответственность в пределах, определяемых организационно-правовой формой предприятия (схема 1.1).

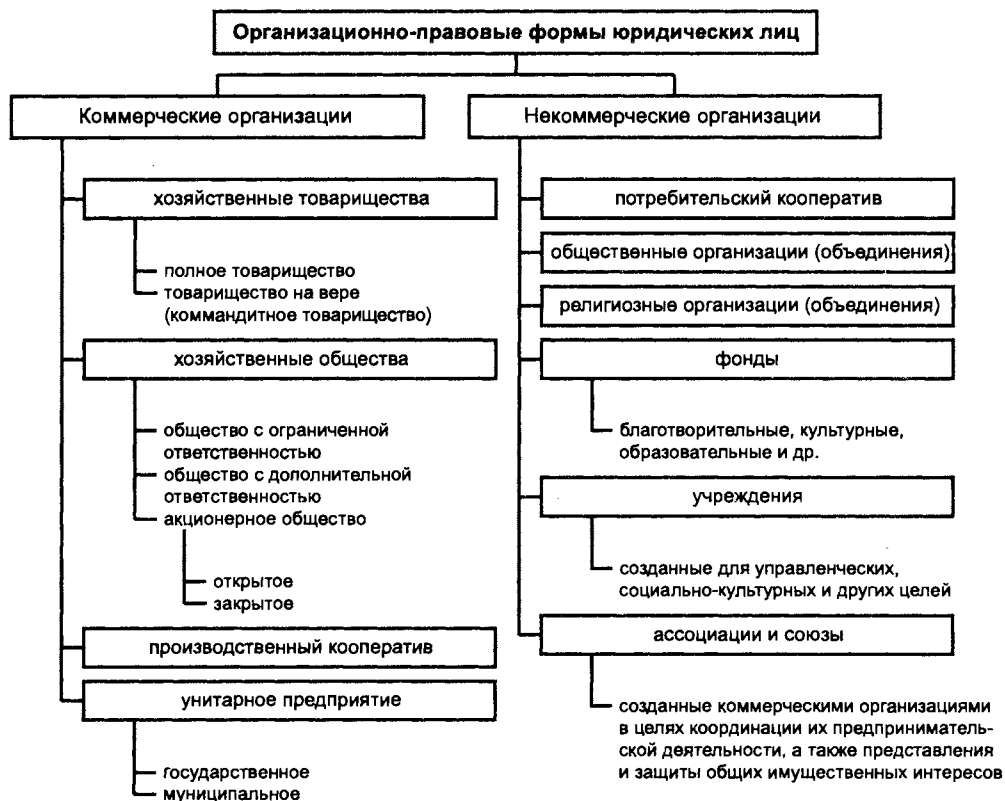


Схема 1.1. Организационно-правовые формы юридических лиц

Предпринимательская деятельность может осуществляться с образованием и без образования юридического лица.

Юридическим лицом признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Юридические лица должны иметь самостоятельный баланс или смету (ст. 48 ГК РФ).

Наличие баланса либо сметы выражает и в определенной степени обеспечивает имущественное обособление и организацию имущественной самостоятельности юридического лица. Самостоятельность бухгалтерского баланса состоит в том, что в нем отражаются все имущество, поступления, затраты, активы и пассивы юридического лица.

Юридические лица, являющиеся коммерческими организациями, могут создаваться в форме хозяйственных товариществ и обществ, производственных кооперативов, государственных и муниципальных унитарных предприятий (ст. 50 ГК РФ).

Предприятием является самостоятельный хозяйствующий субъект с правами юридического лица, созданный для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг в целях удовлетворения общественных потребностей и получения прибыли.

Предприятие имеет право заниматься любой хозяйственной деятельностью, не запрещенной законодательством и отвечающей целям, предусмотренным Уставом предприятия. При этом задачи предприятия определяются интересами владельца, размером капитала, ситуацией внутри предприятия, состоянием рынка.

Основной целью деятельности коммерческого предприятия является извлечение прибыли. Этим коммерческое предприятие существенно отличается от некоммерческих организаций, не преследующих цели извлечения прибыли и не распределяющих ее между участниками (благотворительные и иные фонды, ассоциации, общественные организации, религиозные организации и т. п.).

Предприятия по форме собственности на используемые ими средства производства могут быть государственными, муниципальными, частными, смешанными, совместными с участием иностранного капитала. Предприятия также различаются по условиям, целям и характеру функционирования. Они классифицируются по виду и характеру хозяйственной деятельности, формам собственности, принадлежности капитала и контролю над ним, правовому положению и другим признакам (схема 1.2).

1.2. Система управления предприятием

Сознательное воздействие человека на объекты, процессы и участвующих в них людей, осуществляемое с целью придания определенной направленности экономической деятельности для получения желаемых результатов, носит название *управление*.

Процесс управления состоит из отдельных этапов, которые можно рассматривать как виды управления. К универсальным видам управления можно отнести прогнозирование и экономический анализ. К элементам системы управления, связанным с экономическим анализом, относятся планирование, учет, контроль.

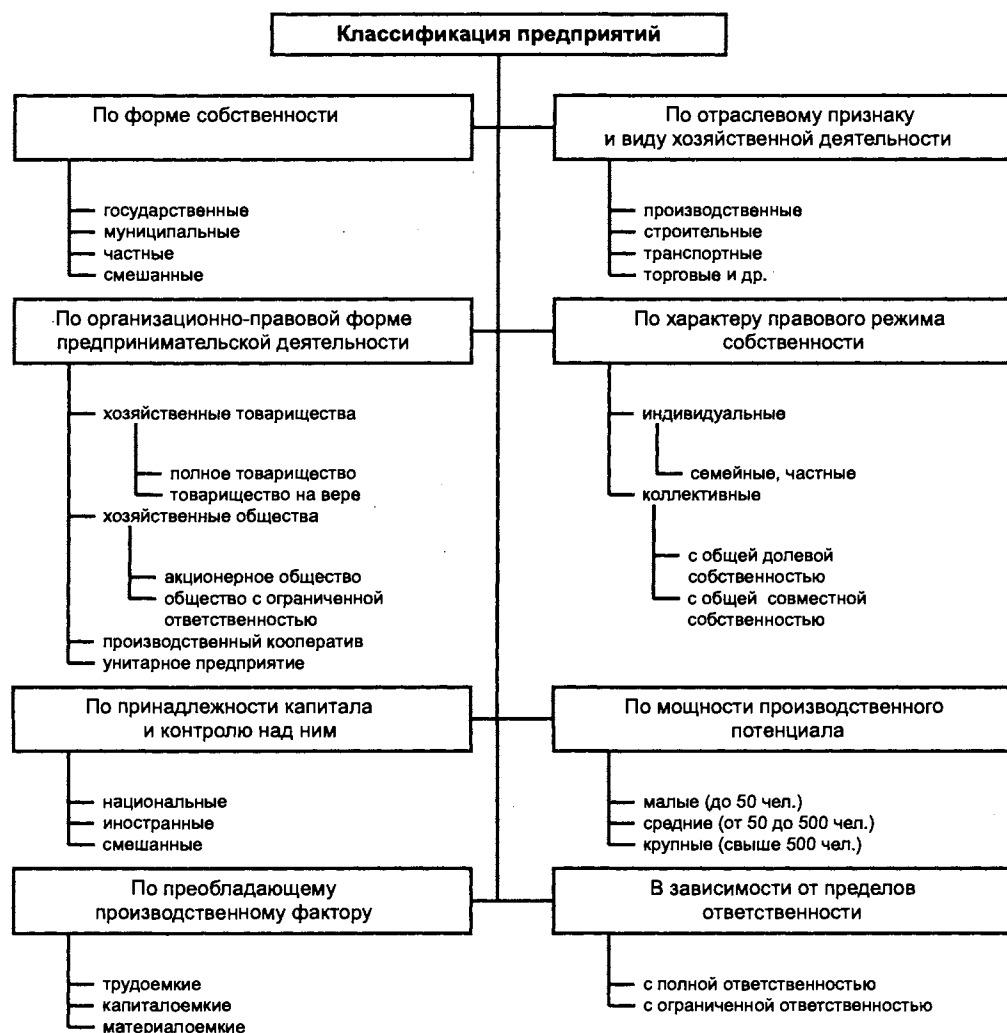


Схема 1.2. Классификация предприятий

Прогнозирование опирается на накопленный опыт, а также текущие предположения относительно будущего и позволяет оценить перспективы развития предприятия на основе анализа конъюнктуры рынка и изменения рыночных условий на предстоящий период.

Экономический анализ, осуществляемый на уровне отдельного предприятия, обычно называется анализом хозяйственной деятельности и представляет собой изучение и оценку использования всех видов хозяйственных ресурсов и результатов работы предприятия с целью повышения их эффективности. Экономический анализ и его составная часть — финансовый анализ являются неотъемлемой частью разработки практически всех видов бизнес-планов и существенными элементами управления финансами в целом. Анализ опирается на показатели квартальной и годовой бухгалтерской отчетности. Предварительный анализ осуществляется перед составлением бухгалтерской и финансовой отчетности, когда еще

имеется возможность изменить ряд статей баланса, а также для составления пояснительной записки к годовому отчету. На основе данных итогового анализа финансово-экономического состояния осуществляется выработка почти всех направлений финансовой политики предприятия, и от того, насколько качественно он проведен, зависит эффективность принимаемых управленческих решений. Качество самого финансового анализа зависит от применяемой методики, достоверности данных бухгалтерской отчетности, а также от компетентности лица, принимающего управленческое решение в области финансовой политики.

Планирование заключается в разработке и практическом осуществлении планов, определяющих будущее экономическое состояние предприятия, а также пути, способы и средства достижения экономических результатов.

Учет обеспечивает сбор, систематизацию и обобщение данных, необходимых для управления. Учет — решающее звено в системе внутреннего управления любым предприятием.

Механизм управления должен решать цели и задачи, стоящие перед предприятием, при этом необходимым условием эффективной деятельности предприятия является рациональное построение организационной и производственной структуры управления.

На структуру управления влияет значительное число факторов, к важнейшим из которых относятся: отраслевая принадлежность предприятия, масштаб и номенклатура производства, особенности применяемых технологических процессов, уровень специализации и кооперирования предприятия (схема 1.3).

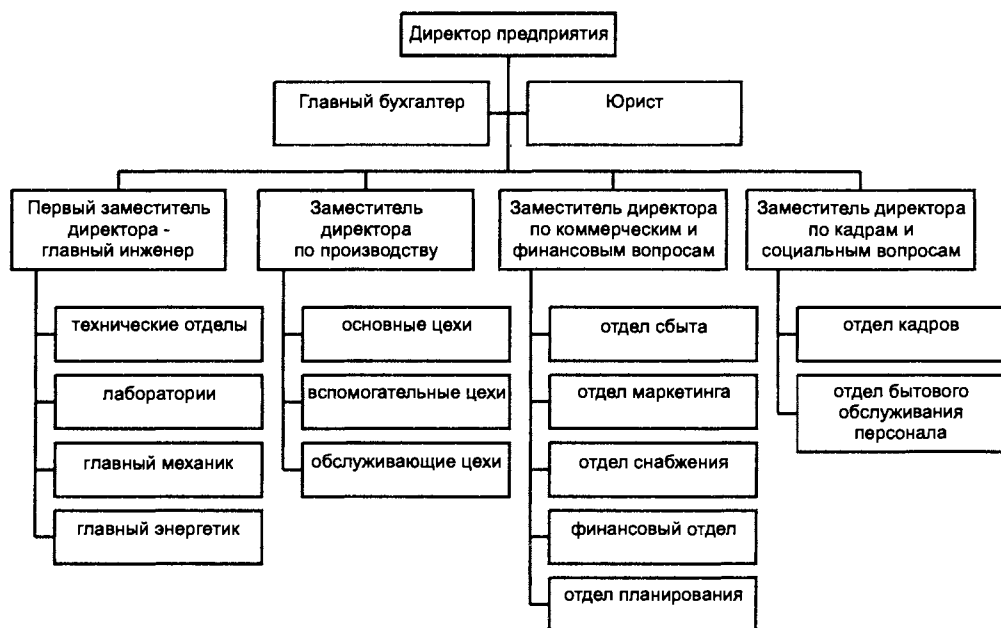


Схема 1.3. Структура органов управления предприятием

Блок финансово-экономических и учетно-отчетных работ на предприятии может выполнять как небольшой отдел, так и сложный комплекс структурных подразделений, включающий отделы, бюро, группы и т. п. Бухгалтерская служба — это (в зависимости от масштабов предприятия) главный бухгалтер, бухгалтерия, управ-

ление бухгалтерского учета и любое другое структурное подразделение, на которое возложены функции ведения учета движения средств и формирования бухгалтерской и финансовой отчетности предприятия.

Бухгалтерия предприятия, основываясь на общих правилах ведения бухгалтерского учета, обеспечивает весь управленческий персонал информацией, необходимой для планирования, контроля и анализа хозяйственной деятельности.

1.3. Хозяйственный учет и его основные виды

В системе внутреннего управления любого предприятия решающим звеном является учет, который обеспечивает сбор, систематизацию и обобщение данных, необходимых для управления.

Учет представляет собой вид деятельности, предметом которой является информация. Учет устанавливает наличие, измеряет и регистрирует результаты хозяйственной деятельности с количественной и качественной стороны. Цель учета — упорядочение информационных потоков для эффективного использования в управленческих решениях и сохранение информации для архива.

Предприятия в соответствии с требованиями современной практики хозяйствования ведут статистический, оперативный и бухгалтерский учет (схема 1.4).



Схема 1.4. Виды хозяйственного учета

Статистический учет — учет, основанный на методах статистики, предусматривающий создание системы сбора, анализа, накопления информации, выявления тенденций, позволяющих предвидеть последствия того или иного действия.

Статистическая отчетность составляется на основе данных оперативного учета, который ведется в разных функциональных подразделениях организации: в отделе кадров, отделе труда и заработной платы, бухгалтерии — и включает множество различных форм по тем или иным аспектам финансово-хозяйственной деятельности организации. Статистический учет как способ отражения деятельности организации служит для практического руководства и контроля хозяйственной деятельности организации.

Оперативный учет — разновидность учета, связанная с наблюдением за ходом производственных процессов и хозяйственной деятельности, заключающаяся в сборе и регистрации данных, необходимых для оперативного управления, бухгалтерского и статистического учета. Оперативный учет осуществляется на местах производства работ, выполнения различных хозяйственных функций (отдел, склад), основан на данных первичных документов (нарядов, табелей, накладных, путевых листов и т. д.), и поэтому его сведения ограничиваются рамками предприятия.

Данные оперативного учета используются для ежедневного контроля и руководства предприятием (явки на работу, учет реализации и наличия товарных запасов) и могут быть получены по телефону, телетайпу, в устной беседе. Он непостоянен во времени, т. е. надобность в нем возникает по мере необходимости.

Бухгалтерский учет представляет собой систему приемов и методов сплошного, непрерывного, взаимосвязанного отражения деятельности предприятия в денежном выражении на документальной основе. Бухгалтерский учет необходим для создания потока экономической информации с целью управления, контроля, анализа и планирования хозяйственной деятельности любого предприятия.

Под *сплошным* отражением хозяйственной деятельности подразумевается обязательный учет всего имущества, всех видов производственных запасов, затрат продукции, денежных средств, фондов, задолженности предприятия и т. п.

Непрерывность (во времени) требует постоянного наблюдения и записи в документах совершающихся на предприятии фактов движения материальных ценностей, денежных средств, расчетов, фондов, кредитов и т. д.

Взаимосвязанность отражения хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете вызвана зависимостью совершающихся между собой фактов. Так, после выплаты (выдачи наличными) из кассы заработной платы работникам уменьшится не только задолженность предприятия перед ними, но и наличие денежных средств в кассе.

Эти качества отличают бухгалтерский учет от оперативного и статистического и повышают его роль и значение в общей системе учета. Через систему бухгалтерского учета проходят все факты хозяйственной жизни предприятия. Совокупность применения всех трех видов учета, их своевременность, полнота и объективность позволяют коллективу предприятия вести хозяйство экономно, расчетливо, не допуская непроизводительных затрат.

Бухгалтерский учет, в свою очередь, включает в себя управленческий и финансовый учет.

Под *управленческим учетом* понимается система сбора, обработки и предоставления учетной информации для нужд управления, а целью управленческого учета является создание и поддержание информационной системы в организации. Следовательно, основная задача управленческого учета — подготовка необходимой информации для принятия оптимальных управленческих решений по совершенствованию процесса производства и тем самым оптимизация самого процесса управления. Управленческий учет — внутреннее дело каждого предприятия. Однако переход отечественного учета и отчетности на международные стандарты создает необходимость ведения управленческого учета, так как этот учет становится обязательным условием правильного ведения других видов учета (финансового и налогового).

Существенную часть управленческого учета составляют учет и анализ затрат (себестоимости). Управленческий учет связан с подготовкой информации для руководства предприятия (совершенствование производства, снижение затрат и т. п.),

которая может быть использована при принятии решений, связанных с планированием и прогнозированием. Данные управленческого учета составляют коммерческую тайну и не подлежат оглашению. Информация управленческого учета должна быть более подробной, регулярной, четкой и ориентированной на будущее, чем данные финансового учета.

Финансовый учет предоставляет учетную информацию о результатах деятельности организации ее внешним пользователям: акционерам, партнерам, кредиторам, налоговым, статистическим органам, финансирующим банкам и т. п. С этих позиций данные финансового учета не представляют коммерческой тайны, поскольку в нем отражаются наиболее общие показатели деятельности организации. Для финансового учета характерно соблюдение общепринятых бухгалтерских принципов, применение денежных единиц измерения, периодичность, объективность и выделение в качестве главного объекта анализа деятельности организации в целом.

Система обобщения данных, осуществляемая при формировании информации (полной и достоверной) для определения налоговой базы по налогам на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом РФ (далее — НК РФ), носит название *налогового учета*. Порядок ведения налогового учета налогоплательщик устанавливает в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя организации.

Общей информационной базой для составления регистров как финансового и управленческого, так и налогового учета является первичный документ бухгалтерского учета.

Для ведения учета и описания процессов, происходящих на предприятии, в учете применяются различные виды измерителей — натуральные, трудовые, денежный (схема 1.5).

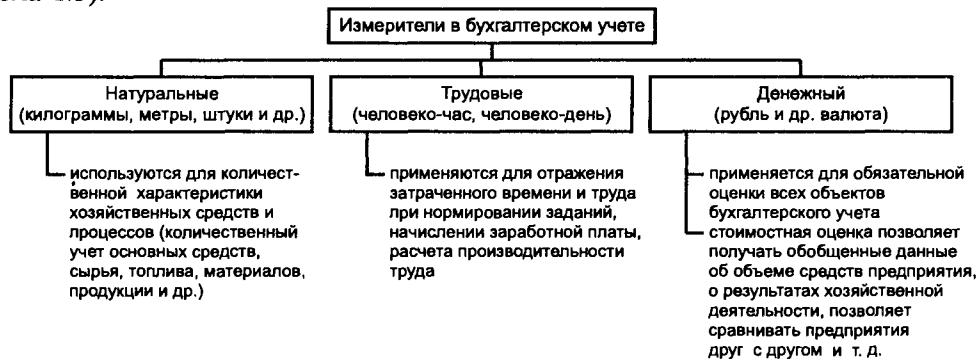


Схема 1.5. Измерители в бухгалтерском учете

1.4. Этапы учетного процесса

Принято считать, что учетный процесс проходит четыре этапа, или стадии (схема 1.6).

На *первом этапе* ведут текущее наблюдение, производят измерение и регистрацию хозяйственных операций, т. е. документирование операций.

На *втором этапе* производят систематизацию и группировку учетной информации, содержащейся в первичных учетных документах, т. е. техническую обработку

первичной информации, ее систематизацию в соответствии с требованиями организации бухгалтерского учета, управления и текущего контроля. Группировка учетной информации должна производиться в форме, пригодной как для целей внутреннего управления, так и для внешних пользователей.

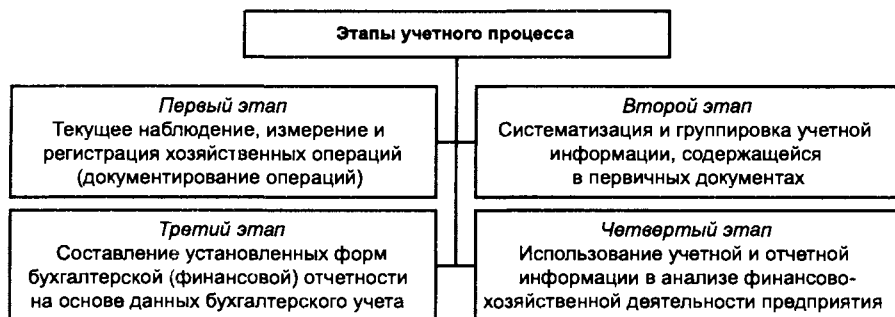


Схема 1.6. Этапы учетного процесса

На первых двух этапах учетного процесса реализуются контрольные функции аппарата бухгалтерии, которые заключаются в предварительном, текущем и последующем контроле за достоверностью содержащейся в документах информации. На основе периодически проводимых инвентаризаций проверяется качество учетных данных по основным средствам, материальным и другим ценностям, расчетам и обязательствам.

На *третьем этапе* учетного процесса составляются установленные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности на основе данных бухгалтерского учета. Производственно-хозяйственная деятельность предприятия, его имущественное и финансовое положение за определенный период (квартал, полугодие, девять месяцев, год) отражается в отчетности, которая представляет собой совокупность показателей, приведенных в определенную систему.

На *четвертом этапе* учетного процесса осуществляется использование учетной и отчетной информации для анализа финансово-хозяйственной деятельности. Анализ опирается на показатели квартальной и годовой бухгалтерской отчетности, и на основе этих данных осуществляется выработка почти всех направлений финансовой политики предприятия. А от результатов проведенного анализа зависит эффективность принимаемых управленческих решений.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, ЕГО РОЛЬ И ЗАДАЧИ

2.1. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета

Во всем мире бухгалтерский учет понимают как деловой язык бизнеса, но на любом предприятии он испытывает на себе влияние специфических социально-экономических, политических и культурных особенностей каждой страны.

Законодательство России о бухгалтерском учете устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Основными целями законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете являются:

- обеспечение единообразного ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых организациями;
- составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций и их доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета, разработанная Департаментом методологии бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов РФ (Минфин России), состоит из документов четырех уровней: законодательных, нормативных, методических и организационных (схема 2.1).

К *первой группе* относятся законодательные документы: федеральные законы, указы Президента РФ и постановления Правительства РФ.

Основные принципы ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации сформулированы в Федеральном законе от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». Закон устанавливает единые правовые методологические основы бухгалтерского учета и отчетности на территории Российской Федерации для всех организаций, являющихся юридическими лицами, определяет сущность бухгалтерского учета и его задачи, основные понятия, используемые в учете, порядок регулирования, организации и ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а также взаимоотношения по этим вопросам организаций с внутренними и внешними потребителями информации, включая органы государственного управления.

Ко *второй группе* относятся нормативные документы, устанавливающие по отдельным разделам базовые правила ведения бухгалтерского учета, разрабатываемые Министерством финансов РФ.

Основные правила ведения бухгалтерского учета, а также составления и представления бухгалтерской отчетности изложены в Положении о ведении бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденном приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н.

Нормативное регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации

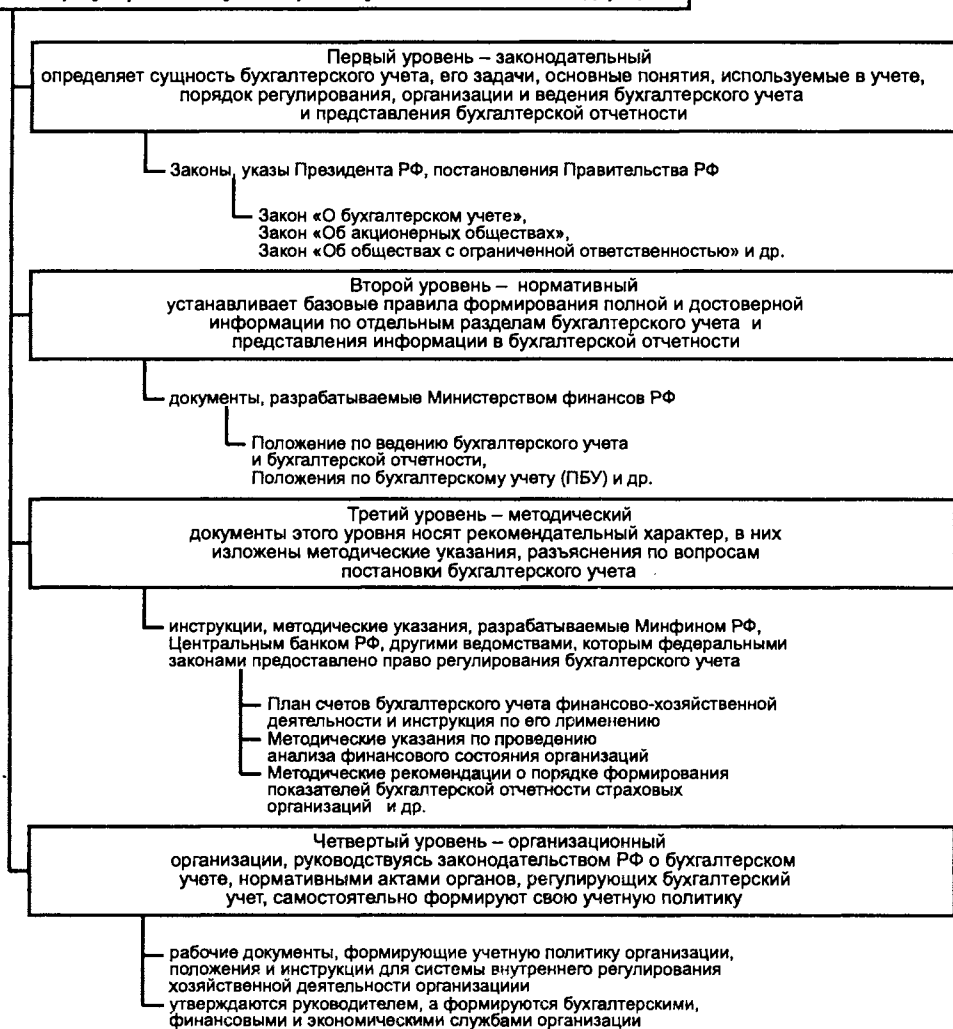


Схема 2.1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета

На основе Закона «О бухгалтерском учете» и Положения о ведении бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации Министерство финансов РФ разрабатывает положения (стандарты) по бухгалтерскому учету. В настоящее время в России действуют учетные стандарты, указанные в табл. 2.1.

Основная цель стандартов заключается в выработке единого содержания основных принципов и понятий бухгалтерского учета, достижении единообразного содержания терминологии бухгалтерского учета, едином подходе к построению форм и толкованию показателей финансовой отчетности. Положения по бухгалтерскому учету (документы второго уровня), так же как и документы первого уровня, носят строго обязательный характер.

Таблица 2.1

Положение по бухгалтерскому учету

Краткое название	Положение по бухгалтерскому учету	Приказ Министерства финансов РФ	
		Дата	№
ПБУ 1/98	Учетная политика организации	09.12.1998	60н
ПБУ 2/94	Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство	20.12.1994	167
ПБУ 3/2000	Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте	10.01.2000	2н
ПБУ 4/99	Бухгалтерская отчетность организации	06.07.1999	43н
ПБУ 5/01	Учет материально-производственных запасов	09.06.2001	44н
ПБУ 6/01	Учет основных средств	30.03.2001	26н
ПБУ 7/98	События после отчетной даты	25.11.1998	56н
ПБУ 8/01	Условные факты хозяйственной деятельности	28.11.2001	96н
ПБУ 9/99	Доходы организации	06.05.1999	32н
ПБУ 10/99	Расходы организации	06.05.1999	33н
ПБУ 11/2000	Информация об аффилированных лицах	13.01.2000	5н
ПБУ 12/2000	Информация по сегментам	27.01.2000	11н
ПБУ 13/2000	Учет государственной помощи	16.10.2000	92н
ПБУ 14/2000	Учет нематериальных активов	16.10.2000	91н
ПБУ 15/01	Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию	02.08.2001	60н
ПБУ 16/02	Информация по прекращаемой деятельности	02.07.2002	66н
ПБУ 17/02	Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы	19.11.2002	115н
ПБУ 18/02	Учет расчетов по налогу на прибыль	19.11.2002	114н
ПБУ 19/02	Учет финансовых вложений	10.12.2002	126н
ПБУ 20/03	Информация об участии в совместной деятельности	24.11.2003	105н

К *третьей группе* документов нормативного регулирования бухгалтерского учета относятся методические документы: инструкции, рекомендации, методические указания и разъяснения по применению ПБУ и других документов, подготавливаемые и утверждаемые федеральными органами, общественными объединениями профессиональных бухгалтеров, министерствами и ведомствами на основе и в развитие документов первого и второго уровней. Документы этого уровня носят рекомендательный, разъясняющий и уточняющий характер по отношению к документам более высоких уровней.

Рабочие документы, формирующие учетную политику предприятия, а также положения и инструкции, носящие обязательный характер для системы внутреннего регламентирования хозяйственной деятельности организации, составляют *четвертую группу*.

Документы четвертого уровня утверждаются руководителем, а формируются бухгалтерскими, финансовыми и экономическими службами организации и содержат: выбранные организацией способы бухгалтерского учета в соответствии

с документами по регулированию бухгалтерского учета первого и второго уровней нормативных документов; способы бухгалтерского учета, описание которых отсутствует в документах вышестоящих уровней; особенности применения выбранных организацией способов бухгалтерского учета в соответствии со спецификой условий хозяйствования (отраслевой принадлежности, структуры, размеров и т. п.). Названия документов, их содержание и статус, принципы построения и взаимодействия между собой, а также порядок подготовки и утверждения руководство организации определяет самостоятельно.

2.2. Сущность и основные задачи бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет — важное звено формирования экономической политики предприятия, один из главных механизмов управления производством и сбытом продукции.



Схема 2.2. Основные задачи бухгалтерского учета

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

Цель бухгалтерского учета состоит в формировании информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации, необходимой широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решений.

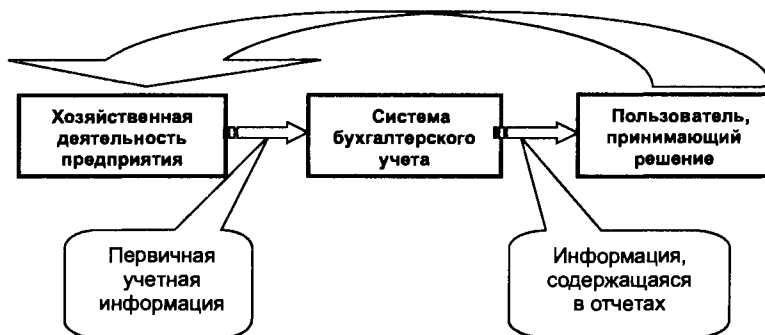


Схема 2.3. Информационная система бухгалтерского учета

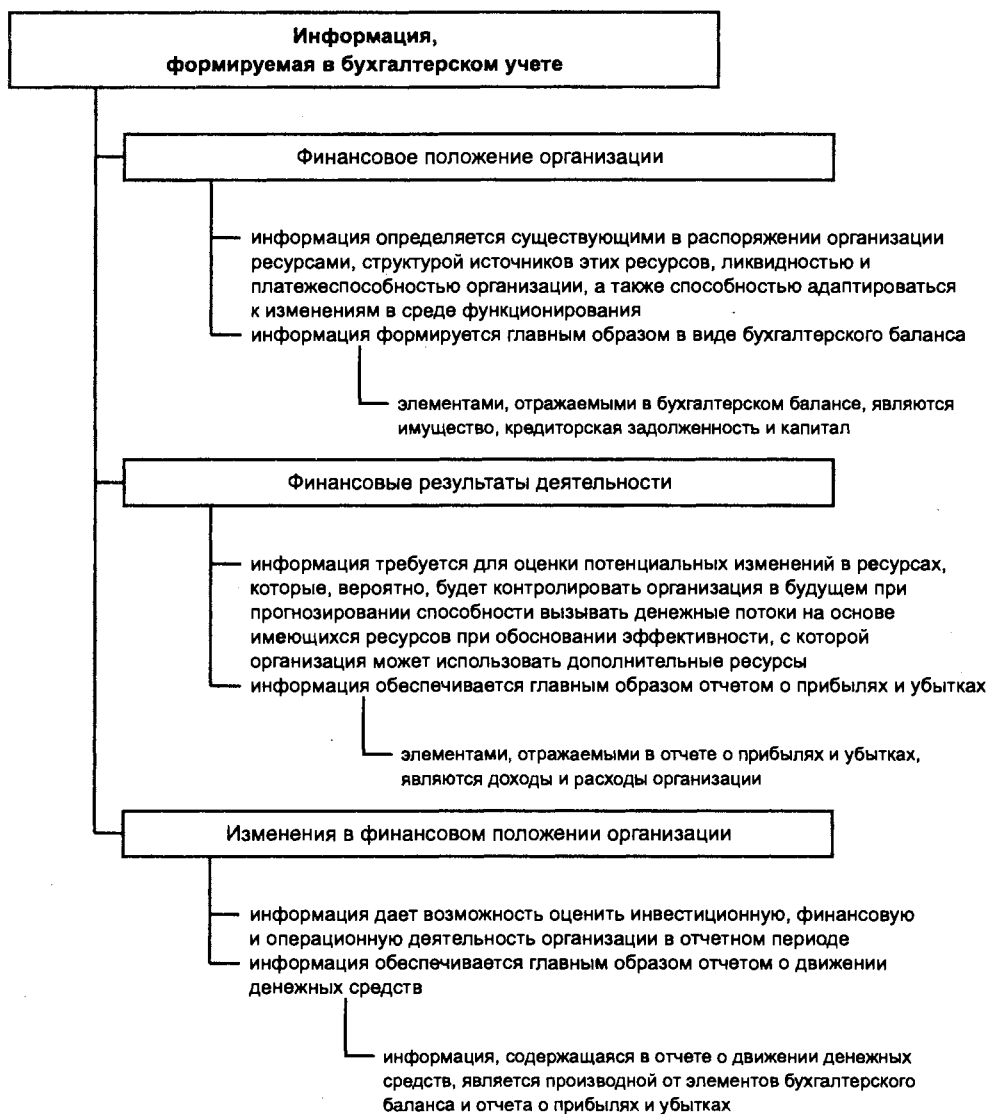


Схема 2.4. Информация, формируемая в бухгалтерском учете

Основываясь на общих правилах ведения бухгалтерского учета, бухгалтерия предприятия обеспечивает весь управленческий персонал информацией, необходимой для контроля, анализа, управления и планирования хозяйственной деятельности.

При этом интересы налоговой системы рассматриваются в качестве одних из многих интересов, определяющих содержание и представление информации в бухгалтерском учете. В отношении этих интересов задача бухгалтерского учета ограничивается лишь подготовкой данных о деятельности организации, на основе которых и из которых возможно сформировать показатели, необходимые для осуществления налогообложения.



Схема 2.5. Пользователи информации бухгалтерского учета

2.3. Задачи реформирования бухгалтерского учета

Сложившаяся система бухгалтерского учета и отчетности не обеспечивает в полной мере надлежащее качество и надежность формируемой в ней информации, а также существенно ограничивает возможности полезного использования этой информации. Поэтому повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, и обеспечение гарантированного доступа к ней заинтересованным пользователям остается главной задачей реформирования бухгалтерского учета.

Приказом Минфина России от 1 июля 2004 г. № 180 одобрена Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу.

В конце 1990-х — начале 2000-х гг. в области бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации произошли значительные изменения, во многом предопределенные Программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283.

Изменения в системе бухгалтерского учета и отчетности были направлены на обеспечение формирования информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности хозяйствующих субъектов, полезной заинтересованным пользователям. В качестве основного инструмента реформирования бухгалтерского

учета и отчетности были приняты Международные стандарты финансовой отчетности.

Международные стандарты финансовой отчетности (IAS — International Accounting Standards) (далее — МСФО) — документы, раскрывающие требования к содержанию бухгалтерской информации и методологию получения важнейших учетных характеристик на основе гармонизации национальных стандартов экономически развитых стран, разрабатываемые и публикуемые Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности.

Стремление преобразовать российский учет диктуется необходимостью увеличения инвестиционной активности, способствующей развитию любой экономики. Одним из основных условий привлечения инвестиций является получение инвесторами достоверной информации об организациях с целью анализа и выбора объектов инвестиций. Для того чтобы инвестиционный потенциал российских организаций был реализован в полной мере, необходима перестройка всей процедуры подготовки и раскрытия информации, в том числе финансовой. Инвестор стремится осуществить вложения своего капитала только в прибыльные предприятия, в прибыльности которых он может убедиться. Поэтому финансовая отчетность предприятия должна быть для него понятной и достоверной.

В настоящее время складываются благоприятные условия для дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации. Введены в действие нормативные правовые акты, охватывающие большинство объектов бухгалтерского учета и отчетности. В профессиональном сообществе накоплены определенные навыки и опыт ведения бухгалтерского учета и отчетности в рыночных условиях. В обществе созрело понимание необходимости повышения темпов перехода к использованию МСФО.

Российская система бухгалтерского учета должна обеспечивать подготовку данных, пригодных для составления финансовой отчетности по МСФО или как минимум сопоставимых с показателями, полученными на основе этих стандартов. Главная задача реформирования системы бухгалтерского учета состоит в создании приемлемых условий последовательного, полезного, рационального и успешного выполнения системой бухгалтерского учета присущих ей функций в конкретной экономической среде. Для этого необходимо обеспечить непротиворечивость российской системы бухгалтерского учета общепризнанным в мире подходам к ведению бухгалтерского учета, формирование модели сосуществования и взаимодействия системы налогообложения и системы бухгалтерского учета, введение процедуры корректировки бухгалтерской отчетности в связи с инфляцией, пересмотр допустимых способов оценки имущества и обязательств, создание механизмов обеспечения открытости (публичности) бухгалтерской отчетности.

Целью развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу (2004–2010 гг.) является создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике Российской Федерации.

Дальнейшее развитие бухгалтерского учета и отчетности необходимо осуществлять по следующим основным направлениям:

- повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;
- создание инфраструктуры применения МСФО;
- изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;
- усиление контроля качества бухгалтерской отчетности;

- существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности.

Как показывает отечественный и мировой опыт, развитие бухгалтерского учета и отчетности должно происходить в тесной связи с изменениями экономической ситуации в стране и отвечать характеру и уровню развития хозяйственного механизма. При этом переход на МСФО должен происходить постепенно с учетом возможностей, потребностей и готовности профессиональной и другой заинтересованной общественности, а также органов государственной власти.

ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

3.1. Объекты бухгалтерского учета

Информация о финансово-хозяйственной деятельности организации, отражаемая в бухгалтерском учете, составляет *предмет бухгалтерского учета*.

Составными частями предмета являются многочисленные и разнообразные объекты, которые можно объединить в две группы:

- объекты, *обеспечивающие* хозяйственную деятельность предприятия:
 - имущество организации — хозяйственные средства, функционирующий капитал;
 - обязательства организации — источники формирования ее имущества;
- объекты, *составляющие* хозяйственную деятельность предприятия:
 - хозяйственные операции, вызывающие изменение имущества и источников его формирования.

Хозяйственные средства любого предприятия можно рассматривать с двух сторон: с одной стороны — состав имущества, из каких видов состоят средства (активный капитал), с другой — за счет каких источников это имущество приобреталось и сформировалось (пассивный капитал) (схема 3.1).

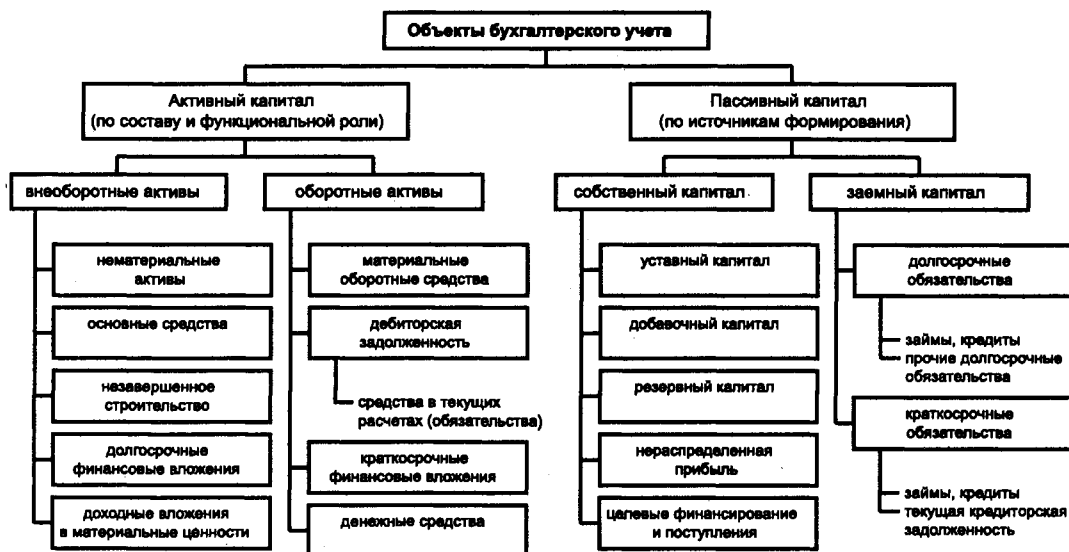


Схема 3.1. Объекты бухгалтерского учета

По составу и функциональной роли имущество организации (активный капитал) подразделяют на две группы (схема 3.2):

- внеоборотные активы;
- оборотные активы.

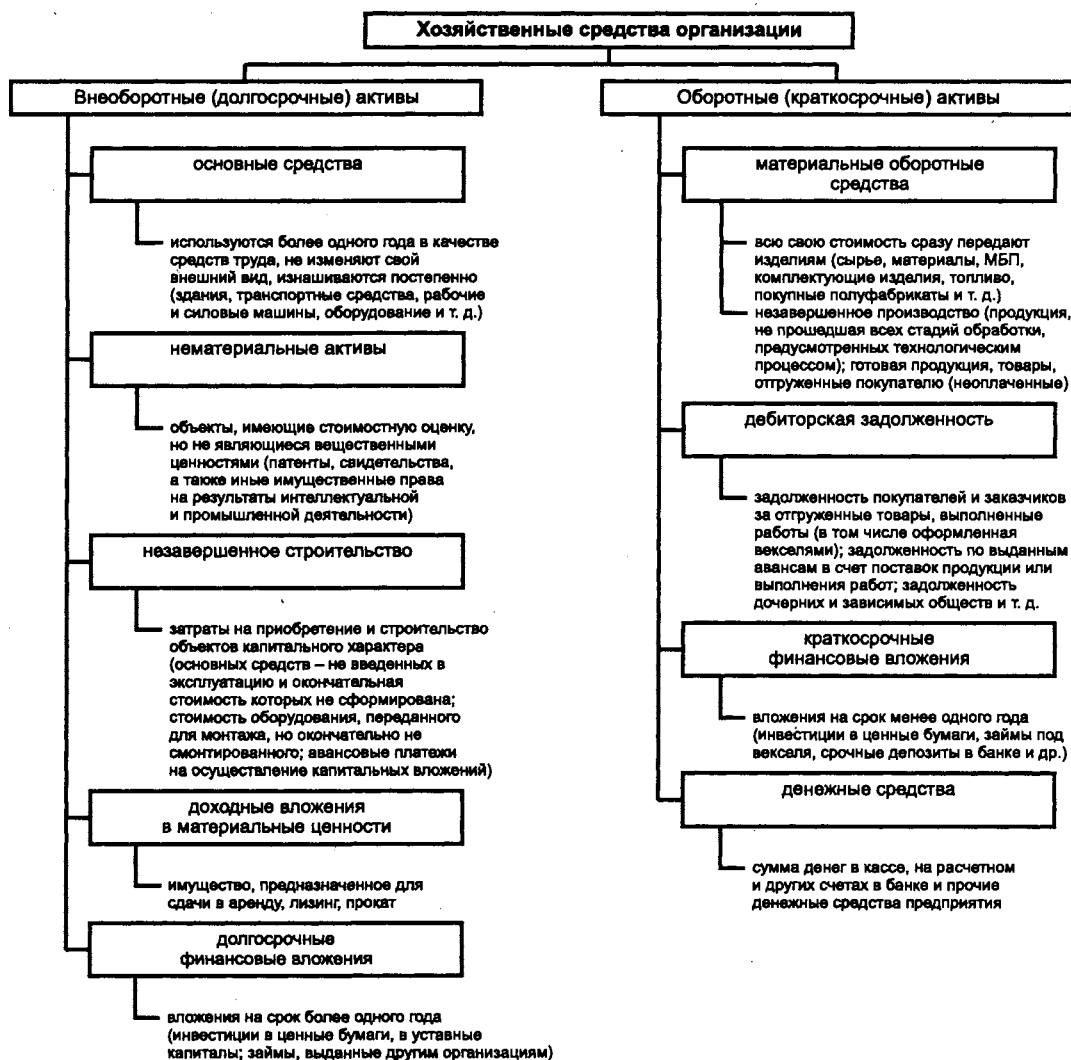


Схема 3.2. Хозяйственные средства организации

Во **внеоборотные активы** входят:

- нематериальные активы** — объекты интеллектуальной собственности (патенты, свидетельства, а также иные имущественные права на результаты интеллектуальной и промышленной деятельности), имеющие стоимостную оценку, но не являющиеся вещественными ценностями.

Нематериальные активы, как и основные средства, переносят свою первоначальную стоимость на затраты производства в течение нормативного срока их службы путем начисления износа (амортизации) по установленным нормам;

- основные средства** — здания, машины, оборудование, транспортные средства, инструмент и др.

Они действуют и используются в хозяйственной деятельности длительное

время, не изменяя своего внешнего вида, изнашиваются постепенно. Это позволяет предприятию стоимость основных средств включать в себестоимость продукции, работ, услуг частями в течение нормативного срока их службы путем начисления амортизации (износа) по установленным нормам;

- *незавершенное строительство* — совокупность незаконченных и не введенных в действие объектов, строек: затраты на строительные работы и реконструкцию, проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы, строительно-монтажные работы, а также на инструменты и инвентарь, предусмотренные сметами на капитальное строительство; прочие затраты по капитальным вложениям.

Эти затраты на приобретение и строительство основных средств уже изъяты из оборотного капитала, но еще не превратились в основные средства, поэтому не могут подвергаться амортизации и учитываются на обособленных счетах бухгалтерского учета «Вложения во внеоборотные активы» и «Оборудование к установке»;

- *доходные вложения в материальные ценности* — вложения организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода;
- *долгосрочные финансовые вложения* — финансовые вложения на срок более одного года: долевое участие в уставном капитале других организаций; предоставление займов другим организациям под долговые обязательства; приобретение ценных бумаг (акций, облигаций и др.) на долговременной основе.

К **оборотным активам** относятся:

- *материальные оборотные средства*:
 - производственные запасы: сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, тара, используемая для упаковки и транспортировки продукции (товаров), и т. п. — участвуют только в одном производственном цикле, изменяя свою форму, вид и полностью перенося свою стоимость на изготовленную продукцию;
 - незавершенное производство: продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неukoмплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки;
 - готовая продукция, товары и прочие запасы;
- *денежные средства* — сумма наличных денежных средств в кассе предприятия, свободные денежные средства, хранящиеся на расчетном, валютном и прочих счетах в банке, а также ценные бумаги (акции, облигации, сберегательные сертификаты, векселя) и прочие денежные средства предприятия;
- *средства в расчетах* — дебиторская задолженность за товары и услуги, продукцию по выданным авансам, по полученным векселям, суммы за подотчетными лицами и др.;
- *краткосрочные финансовые вложения* — краткосрочные (на срок не более одного года) финансовые вложения предприятия в доходные активы (акции, облигации и другие ценные бумаги) других предприятий, объединений и организаций, денежные средства на срочных депозитных счетах банков, про-

центные облигации государственных и местных займов и др., являющиеся наиболее легко реализуемыми активами.

Зная примерный состав хозяйственных средств предприятия, рассмотрим, за счет каких источников они могут быть образованы.

Для осуществления производственно-хозяйственной деятельности организация, функционирующая обособленно от других, должна располагать финансовыми ресурсами. Источники финансирования предприятия делятся на внутренние (собственный капитал) и внешние (заемный, привлеченный капитал) (схема 3.3).

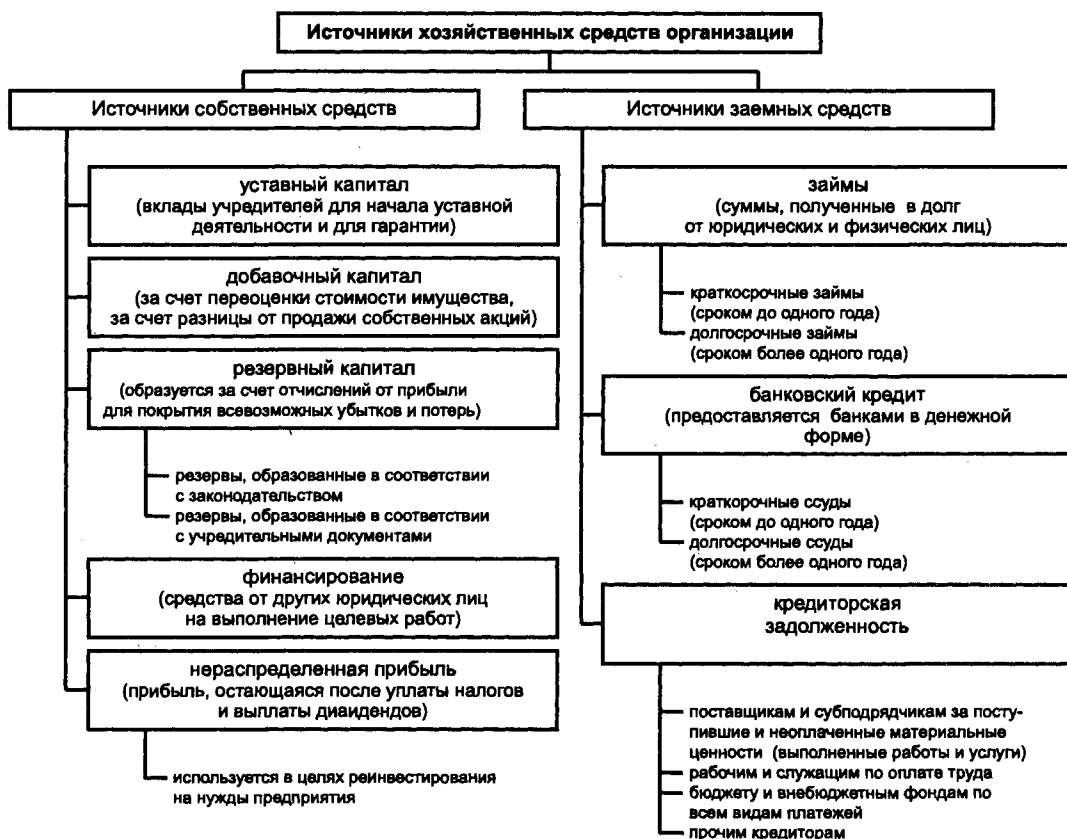


Схема 3.3. Источники хозяйственных средств организации

Собственный капитал показывает составную часть финансовых ресурсов, сумму экономических обязательств организации перед участниками, учредителями, собственниками в связи с предоставлением ей ценностей как на этапе образования организации, так и в результате реинвестирования заработанной прибыли в течение всего периода ее деятельности с момента учреждения.

Собственный капитал зависит от организационно-правовой формы организации и представляет собой разницу между его имуществом и долгами. Собственный капитал состоит из уставного, добавочного и резервного капитала, а также нераспределенной прибыли.

Источники собственных средств:

- **уставный капитал** — совокупность в денежном выражении вкладов учредителей (собственников) в имущество (стоимость основных средств, нематериальных активов, оборотных и денежных средств) при создании предприятия для обеспечения его деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

Уставный капитал является стартовым капиталом организации, необходимым для обеспечения его основной деятельности и получения в дальнейшем прибыли. Это один из основных показателей, характеризующих размеры и финансовое состояние организации;

- **добавочный капитал** — образуется за счет прироста стоимости внеоборотных активов: при переоценке основных фондов в сторону увеличения; при поступлении различных активов от юридических и физических лиц (не подлежащих возврату), а также за счет эмиссионного дохода;
- **резервный капитал** — создается за счет ежегодных отчислений от чистой прибыли, предназначен для покрытия убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Величина резервного капитала и размер обязательных отчислений в него определяются уставом или учредительными документами.

Резервный капитал создается у хозяйствующих субъектов, как гарантия повышения ответственности по их обязательствам;

- **резервы** — создаются в организациях в целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения. Организация может создавать резервы на: предстоящую оплату отпусков работникам; выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; выплату вознаграждений по итогам работы за год; ремонт основных средств; покрытие иных предвиденных затрат и другие цели, предусмотренные законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами Минфина России;
- **фонды специального назначения**. Перечень и порядок образования фондов специального назначения регулируются учредительными документами и принятой учетной политикой. К специальным фондам относятся: фонд накопления, фонд потребления, фонд социальной сферы, формируемые организацией из прибыли, остающейся в распоряжении организации после налогообложения, а также за счет безвозмездных взносов учредителей и других предприятий;
- **нераспределенная прибыль** — чистая прибыль или ее часть, не распределенная в виде дивидендов между акционерами (учредителями), а направленная на накопление имущества организации или пополнение ее оборотных средств в виде свободных денежных сумм, которые в любой момент могут быть использованы для нового оборота;
- **целевые финансирование и поступления** — средства, поступившие от других предприятий, государственных и муниципальных органов и предназначенные для осуществления мероприятий целевого назначения. Особенностью такого вида финансирования может быть то, что капитальные вложения могут осуществляться в рамках совместной деятельности.

Финансирование государственных централизованных капитальных вложений за счет средств федерального бюджета, предоставляемых на безвозвратной основе, осуществляется в соответствии с утвержденным перечнем строек и объектов для

государственных нужд при отсутствии других источников или в порядке государственной поддержки строительства приоритетных объектов производственного назначения при максимальном привлечении собственных, заемных и других средств.

Заемный капитал представляет собой часть привлеченных организацией финансовых ресурсов в связи с вовлечением в хозяйственный оборот организации ценностей, которые принадлежат третьим лицам.

Источники заемных средств:

- *кредиты банка* — суммы кредитов банков;
- *заемные средства* — суммы займов, полученных от небанковских организаций.

Задолженность организации заемщика заимодавцу по полученным займам и кредитам в бухгалтерском учете подразделяется на краткосрочную и долгосрочную. Краткосрочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой согласно условиям договора не превышает 12 месяцев. Долгосрочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора превышает 12 месяцев.

Краткосрочная и долгосрочная задолженность может быть срочной и просроченной. Срочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора не наступил или продлен (пролонгирован) в установленном порядке, а просроченной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам с истекшим согласно условиям договора сроком погашения;

- *кредиторская задолженность* — суммы задолженности:
 - перед поставщиками и подрядчиками за поступившие и неоплаченные материальные ценности (выполненные работы и оказанные услуги);
 - перед поставщиками и подрядчиками, которым организация выдала собственные (товарные) векселя;
 - перед предприятиями, в уставных капиталах которых доля организации составляет более 50% (дочерние общества) или более 20% (зависимые общества);
 - перед работниками организации по оплате труда;
 - по начисленному единому социальному налогу и взносу на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний;
 - по всем видам платежей в бюджет;
 - по авансам, полученным организацией под предстоящую поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг), за вычетом НДС, начисленного с этих авансов, и др.

3.2. Кругооборот финансовых ресурсов

В экономической теории оборачиваемость рассматривают как кругооборот капитала предприятия, проходящего на большинстве промышленных предприятий три последовательно сменяющие друг друга стадии: заготовительную (стадию обеспечения или закупки), производственную и сбытовую (стадию реализации) (схема 3.4).

В результате влияния хозяйственных операций происходит непрерывное движение средств, т. е. их кругооборот, в процессе которого финансовые ресурсы меняют свою форму и величину. Они проходят полный оборот, последовательно переходя из одной формы в другую, но и одновременно находясь во всех трех формах: денежной, производственной и товарной.

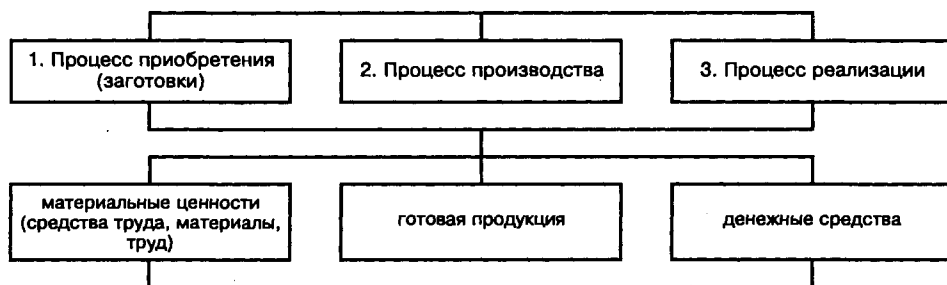


Схема 3.4. Основные процессы хозяйственной деятельности и кругооборот финансовых ресурсов

Хозяйственные операции, как объект бухгалтерского учета, состоят из процессов:

- приобретения (заготовки) материалов, средств производства, рабочей силы;
- производства;
- реализации.

В *процессе приобретения (снабжения)* объектом бухгалтерского учета являются денежные средства, используемые на образование производственных запасов (материалов, оборудования, топлива и т. д.), на оплату расходов по доставке, погрузке и хранению приобретенных ресурсов, расчеты с поставщиками, транспортными и другими организациями.

Процесс производства является основной стадией кругооборота средств, при котором путем воздействия рабочей силы и средств производства на сырье создается готовый продукт. В процессе производства объектами бухгалтерского учета являются: израсходованные средства и предметы труда, амортизация, рабочая сила (необходимый труд в форме заработной платы), стоимость выполнения работ, готовой продукции и услуг.

Заключительной фазой кругооборота средств является *процесс реализации*, т. е. продажа готовых изделий, товаров, передача выполненных работ заказчикам. На этой стадии средства, созданные в процессе производства, вновь принимают денежную форму, что создает возможность возобновления кругооборота средств в новом качестве.

Анализ оборачиваемости капитала является одним из важнейших направлений аналитического исследования финансовой деятельности предприятия, поскольку по результатам такого анализа можно судить об эффективности управления его активами и капиталом, о его деловой активности.

3.3. Метод бухгалтерского учета

Метод бухгалтерского учета — это способ познания и отражения предмета бухгалтерского учета. Правила ведения бухгалтерского учета, называемые методом бухгалтерского учета, разработаны для сбора информации о состоянии и движении хозяйственных средств предприятия и их источниках (схема 3.5).

К способам и приемам изучения и регистрации информации об объектах бухгалтерского учета относятся:

- наблюдение за объектами учета:
 - документация;
 - инвентаризация;

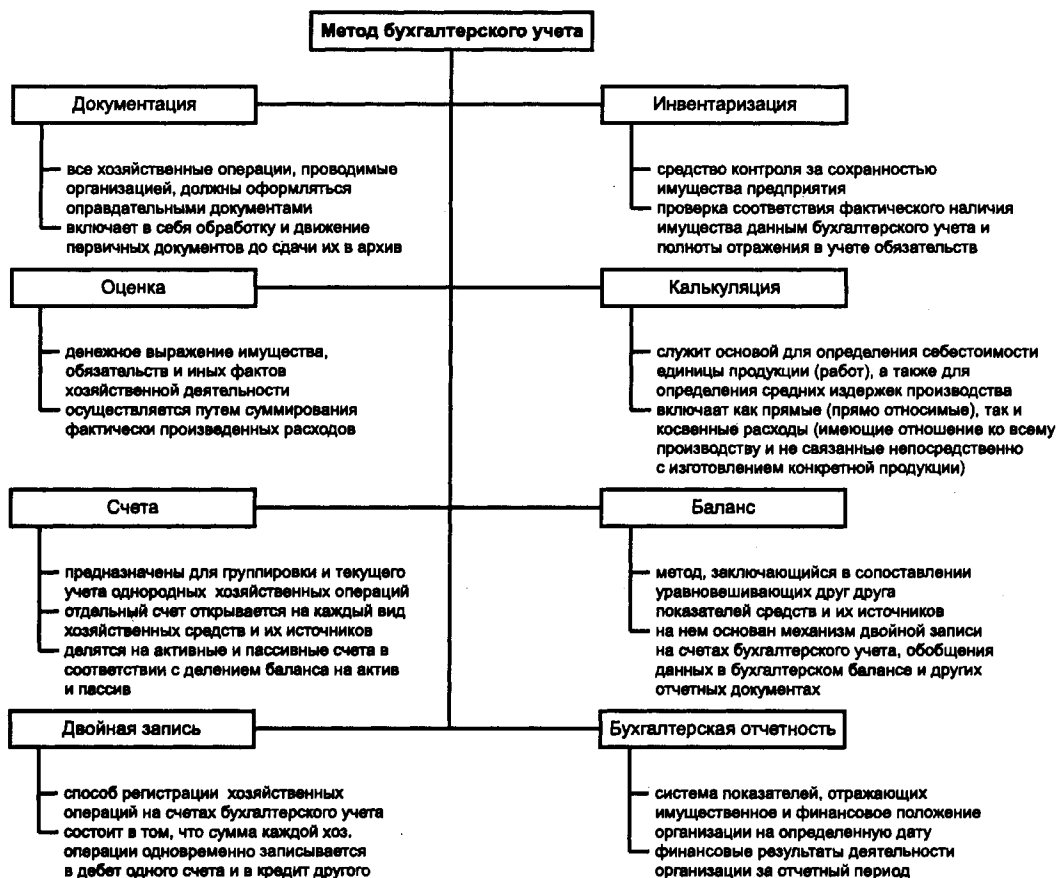


Схема 3.5. Метод бухгалтерского учета

- измерение объектов учета в денежном выражении:
 - оценка;
 - калькуляция;
- группировка и отражение хозяйственных операций:
 - счета;
 - двойная запись;
- обобщение информации о результатах хозяйственной деятельности:
 - баланс;
 - бухгалтерская отчетность.

Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться первичными учетными документами. На основании этих документов ведется бухгалтерский учет.

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

Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на 1-е число каждого месяца.

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

Все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий.

Бухгалтерская отчетность организации является завершающим этапом учетного процесса. В ней отражаются нарастающим итогом имущественное и финансовое положение организации, результаты хозяйственной деятельности за отчетный период (месяц, квартал, год).

3.3.1. Документация

Первичные данные о хозяйственной деятельности предприятия являются входом в систему бухгалтерского учета, где происходит обработка полученных сведений, а выходом из нее — необходимая информация для лиц, принимающих решение.

В бухгалтерском учете порядок создания, принятия и отражения первичных документов регламентируется Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденным постановлением Министерства финансов СССР от 29 июля 1983 г. № 105.

Документ — это письменное свидетельство, составленное в порядке, предусмотренном законом, и удостоверяющее юридический факт совершения хозяйственной операции.

Документальное (подтвержденное документами) оформление хозяйственных операций позволяет бухгалтерской службе вести предварительный, текущий и последующий контроль за деятельностью материально ответственных лиц, движением имущества и состоянием расчетно-платежной дисциплины.

Система документальной регистрации первичных данных о состоянии и движении имущества всех форм собственности должна отвечать следующим требованиям:

- своевременное, точное и обоснованное отражение в документах всех учитываемых объектов;
- простота регистрации и обработки первичной информации, приспособленность носителей первичной информации к способам ее последующей обработки;
- рациональная организация и минимальные затраты на ведение первичного учета.

При проверках предприятий налоговыми органами много внимания уделяется правильному оформлению документов. Именно исходя из проверки имеющихся документов налоговая служба делает вывод о верности расчетов с бюджетом. Главные бухгалтера предприятий (особенно вновь созданных) должны уделять особое внимание документальному оформлению хозяйственных операций по приемке, складскому учету и движению товара, в особенности если товар перемещается между структурными подразделениями предприятия. Несвоевременное оформление или неоформление произведенных операций запутывает бухучет и негативно сказывается на расчетах с бюджетом. Неверно оформленные документы не позволяют предприятию правильно определить налогооблагаемую базу и становятся, как правило, причиной разногласий с налоговой инспекцией. Итог этих разногласий практически всегда легко предсказать — финансовые санкции по отношению к предпри-

ятию. Чтобы избежать ситуаций, при которых предприятию придется доказывать свою правоту через суд, рекомендуем обратить особое внимание на документальное оформление хозяйственных операций.

Создание носителей первичной учетной информации (документов) — трудоемкий процесс, на который затрачивается более половины рабочего времени. Поток документов, обрабатываемых бухгалтерами, настолько велик, что даже большой штат счетных работников зачастую не в состоянии справиться с ним вручную. Поэтому сокращение трудоемкости учетных работ путем автоматизации учета является одной из важнейших задач, стоящих перед руководителями многих предприятий.

3.3.1.1. Классификация бухгалтерских документов

Все хозяйственные операции должны производиться с оформлением первичных документов, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Документы бухгалтерского учета классифицируются по различным признакам (схема 3.6).

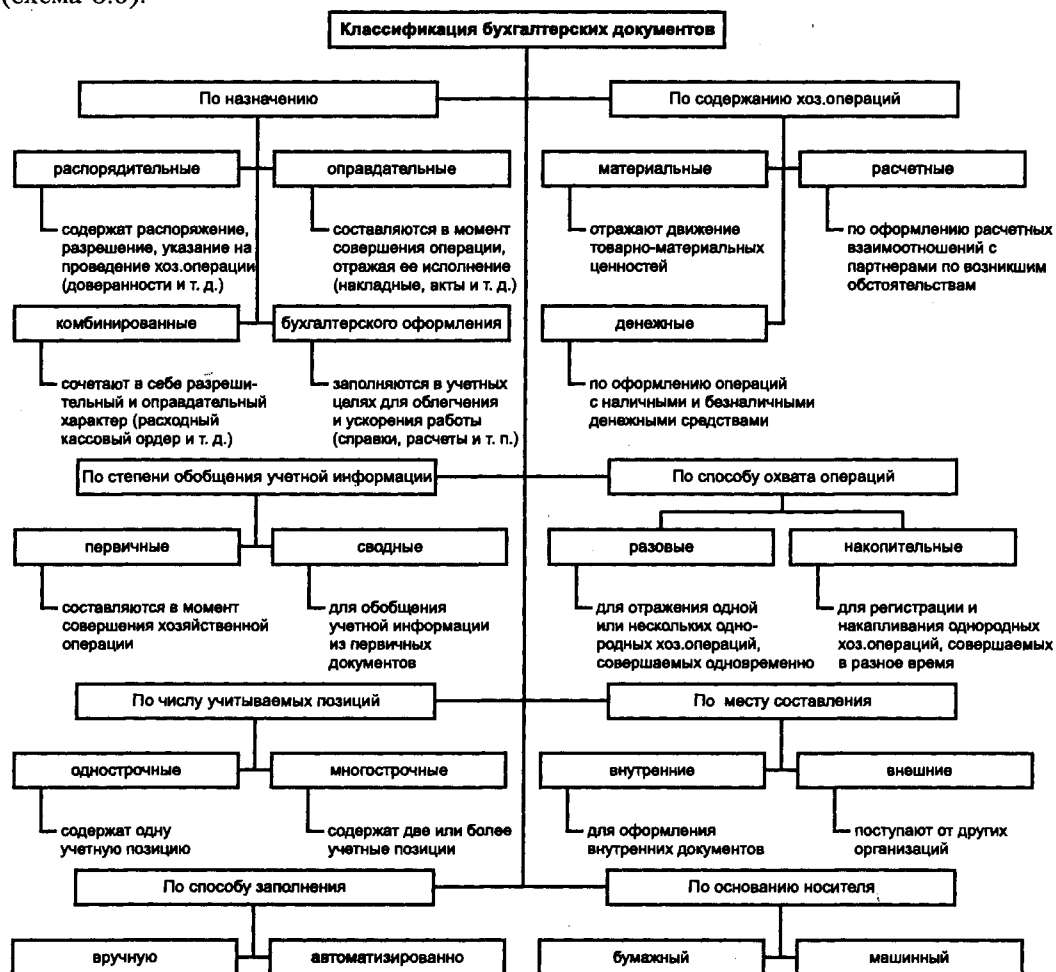


Схема 3.6. Классификация бухгалтерских документов

К *организационно-распорядительным документам* относятся приказы, распоряжения, указания, доверенности и т. п. Эти документы содержат распоряжение, разрешение, поручение либо право на проведение хозяйственной операции. Информация, содержащаяся в этих документах, не заносится в учетные регистры, так как в них не отражается сам факт совершения операции.

К *оправдательным (исполнительным) документам* относятся накладные, требования, приходные ордера, акты приемки и т. п. Оправдательные документы составляются в момент совершения операции, отражая ее исполнение, и представляют собой источник первичной учетной информации или первый этап учетного процесса. Информация, содержащаяся в них, заносится в учетные регистры.

Существует целый ряд документов, сочетающих в себе разрешительный и оправдательный характер. Такие документы относят к *комбинированным* (платежная ведомость, расходный кассовый ордер).

Документы бухгалтерского оформления заполняются бухгалтером для оправдания записей, не имеющих других документальных подтверждений. Это различные расчеты и справки, которые играют вспомогательную роль и составляются для облегчения и ускорения работы бухгалтерии (справка бухгалтерии на сторнирование ошибочно сделанной записи; распределение прибыли предприятия, общепроизводственных, общехозяйственных, внепроизводственных расходов и др.). Информация из таких документов также заносится в учетные регистры.

3.3.1.2. Унифицированные формы первичной учетной документации

Первичные документы принимаются к учету, если они составлены по унифицированным формам, утвержденным Госкомстатом России по согласованию с Минфином России, Минэкономки России и другими заинтересованными федеральными органами исполнительной власти.

Унификация форм первичной учетной документации имеет большое значение для совершенствования учета, так как устанавливает и закрепляет единые требования к документированию хозяйственной деятельности организаций, систематизирует учет, исключает из оборота устаревшие и произвольные формы, способствует рациональной организации учета.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и постановлением Правительства РФ от 8 июля 1997 г. № 835 «О первичных учетных документах» Госкомстат России утверждает альбомы унифицированных форм первичной учетной документации и по мере необходимости вносит в них изменения и дополнения, а также обеспечивает дальнейшую разработку унифицированных форм.

В настоящее время действуют унифицированные формы по следующим разделам учета, указанным в табл. 3.1.

Таблица 3.1

Унифицированные формы первичной учетной документации

Формы первичной учетной документации	Нормативный акт, утвердивший формы
По учету кадров	Постановление Госкомстата России от 05.01.2004 № 1
По учету использования рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда	Постановление Госкомстата России от 05.01.2004 № 1
По учету основных средств	Постановление Госкомстата России от 21.01.2003 № 7

Окончание табл. 3.1

Формы первичной учетной документации	Нормативный акт, утвердивший формы
По учету нематериальных активов	Постановление Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а
По учету материалов	Постановление Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а (в ред. от 21.01.2003)
По учету малоценных и быстроизнашивающихся предметов	Постановление Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а (в ред. от 21.01.2003)
По учету работ в капитальном строительстве	Постановление Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а (в ред. от 21.01.2003) Постановление Госкомстата России от 11.11.1999 № 100
По учету кассовых операций	Постановление Госкомстата России от 18.08.1998 № 88 (в ред. от 03.05.2000)
По учету результатов инвентаризации	Постановление Госкомстата России от 18.08.1998 № 88 (в ред. от 03.05.2000)
По учету работы строительных машин и механизмов	Постановление Госкомстата России от 28.11.1997 № 78
По учету работ в автомобильном транспорте	Постановление Госкомстата России от 28.11.1997 № 78
По учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин	Постановление Госкомстата России от 25.12.1998 № 132
По учету торговых операций (общие)	Постановление Госкомстата России от 25.12.1998 № 132
По учету торговых операций при продаже товаров в кредит	Постановление Госкомстата России от 25.12.1998 № 132
По учету торговых операций в комиссионной торговле	Постановление Госкомстата России от 25.12.1998 № 132
По учету операций в общественном питании	Постановление Госкомстата России от 25.12.1998 № 132
По учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения	Постановление Госкомстата России от 09.08.1999 № 66
По учету сельскохозяйственной продукции и сырья	Постановление Госкомстата России от 29.09.1997 № 68
Расчетные документы	Положение ЦБ РФ «О безналичных расчетах в Российской Федерации» от 03.10.2002 № 2-П (в ред. от 11.06.2004)
Документы строгой отчетности	Приказ Минфина России от 25.02.2000 № 20н Письмо Минфина России от 12.03.1999 № 16-00-24-32 Письмо Минфина России от 10.04.1996 № 16-00-30-19 Письмо Минфина России от 20.04.1995 № 16-00-30-35

Каждой из форм присвоено кодовое обозначение по общесоюзному классификатору управленческой документации (ОКУД), которое проставляется отдельным реквизитом в верхнем правом углу формы.

Формы унифицированных документов приспособлены для ведения учета в условиях механизированной обработки учетных данных, а также для обработки вручную. В формах исключены дублирующие реквизиты; зоны расположения показате-

лей, подлежащих машинной обработке, очерчены утолщенными линиями; используются форматы бланков по ГОСТ 9327—60 — А3 (297 × 420); А4 (210 × 297); А5 (148 × 210). При этом форматы бланков, указанных в альбомах унифицированных форм, являются рекомендуемыми и могут изменяться.

В унифицированные формы организация при необходимости может вносить дополнительные реквизиты, не изменяя при этом реквизитов, предусмотренных формами; кроме того, должны быть соблюдены требования стандартов к структуре документов и их оформлению. Удаление отдельных реквизитов из унифицированных форм не допускается. Вносимые изменения должны быть оформлены соответствующим организационно-распорядительным документом организации.

Документы, форма которых не предусмотрена в унифицированных альбомах, в соответствии со ст. 9 Закона № 129-ФЗ должны содержать следующие обязательные реквизиты:

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

Формы разработанных в организации документов должны быть утверждены в приказе об учетной политике.

3.3.1.3. Правила проверки первичных документов

Понятие документооборота включает в себя контроль, проводимый на предмет соответствия документа установленным правилам.

Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы. Первичные документы должны быть составлены в момент совершения операции, а если это не представляется возможным — непосредственно по окончании операции.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером. Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.

Без подписи главного бухгалтера или уполномоченного им на то лица денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению. Под *финансовыми и кредитными обязательствами* понимаются документы, оформляющие финансовые вложения организации, договоры займа, кредитные договоры и договоры, заключенные по товарному и коммерческому кредиту.

Первичные документы, поступающие в бухгалтерию, подлежат обязательной проверке по форме, по содержанию, по правильности произведенных вычислений (схема 3.7).

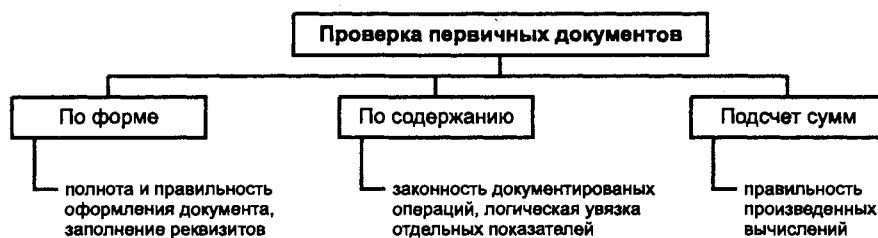


Схема 3.7. Проверка первичных документов

При *проверке по форме* необходимо проконтролировать заполнение обязательных реквизитов документа — оформленный ненадлежащим образом документ налоговой инспекция может признать недействительным. Все предусмотренные формой документа реквизиты должны быть заполнены с учетом требований по их заполнению, содержать необходимые подписи лиц, ответственных за составление документа, и их расшифровки, а также печать организации, если это предусмотрено бланком формы и действующим законодательством. При этом необходимо учитывать, что в целях налогообложения первичными документами являются не только накладные, счета-фактуры, платежные поручения, но и договоры, акты сдачи-приемки, гарантийные письма и пр.

При *проверке документов по содержанию* необходимо проверить соответствие документов требованиям законодательных и нормативных актов (например, в накладных на получение товаров должна быть выделена сумма НДС для возможности принятия НДС к возмещению).

3.3.1.4. Исправление ошибок в первичных документах

Ошибки, выявленные в результате проверки, можно разделить на несколько групп:

- по причинам возникновения:
 - небрежность, бухгалтерская неграмотность, переутомление, неисправность вычислительной техники и т. п.;
- по месту возникновения:
 - в тексте или цифрах первичных документов, при разноске в регистры;
- по значению:
 - локальные ошибки (например, в дате) и транзитные (вызывающие автоматические ошибки в нескольких местах).

Внесение исправлений в кассовые (приходные и расходные кассовые ордера) и банковские документы не допускается. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений.

Ошибки в первичных документах, созданных вручную (за исключением кассовых и банковских), исправляются следующим образом:

- зачеркивается одной тонкой чертой неправильный текст или сумма так, чтобы можно было прочитать исправленное;
- надписывается над зачеркнутым исправленный текст или сумма;
- на полях соответствующей строки делается оговорка «Исправлено» за подписью лиц, подписавших ранее документ, либо подтверждается подписью лица, производившего исправление, а также проставляется дата исправления.

В тексте и цифровых данных первичных документов и учетных регистров подчистки и неоговоренные исправления не допускаются.

Если документ составлен в нескольких экземплярах, то исправление делается на каждом экземпляре в отдельности.

Типичные ошибки при работе с первичными документами:

- использование форм первичных документов, созданных на предприятии, но не утвержденных в приказе по учетной политике;
- отсутствие в документах не являющихся унифицированными или специализированными обязательных реквизитов;
- отсутствие утвержденного руководителем организации перечня лиц, имеющих право подписи первичных документов;
- незаполнение обязательных реквизитов первичных документов;
- наличие подчисток и помарок в документах;
- нарушение правила исправления ошибок в документах;
- исправления в кассовых документах;
- записи простым карандашом;
- отсутствие прочерков в свободных строках;
- отсутствие штампа или записи «Оплачено» с указанием даты (числа, месяца, года) в документах, прилагаемых к приходным и расходным кассовым ордерам;
- арифметические ошибки при таксировке документов.

Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются сводные учетные документы.

После приемки информация с первичного документа переносится в учетные регистры, а на самом документе делается специальная отметка, исключающая возможность ее повторного использования.

3.3.1.5. Порядок хранения бухгалтерских документов

Содержащаяся в принятых к учету первичных документах информация, необходимая для отражения в бухгалтерском учете, накапливается и систематизируется в учетных регистрах, рекомендуемых Министерством финансов РФ или разработанных министерствами и ведомствами при соблюдении общих методологических принципов.

Информация о хозяйственных операциях, произведенных предприятием за определенный период времени, из учетных регистров переносится в сгруппированном виде в бухгалтерскую отчетность.

Первичные документы, учетные регистры, бухгалтерская отчетность подлежат обязательному хранению согласно ст. 17 Закона № 129-ФЗ в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет. Ответственность за обеспечение сохранности в период работы с ними и своевременную передачу их в архив несет главный бухгалтер.

Для упорядочения количества издаваемых и получаемых документов рекомендуется вести номенклатуру дел.

Каждый полученный документ, пройдя обработку, подшивается в папку — дело. Все папки, находящиеся в подразделении, образуют номенклатуру дел. Список дел может быть оформлен следующим образом:

Индекс дела	Наименование дела	Количество дел в папке	Срок хранения	Примечание

- индекс дела (номера на папке) может состоять из присвоенного подразделению номера и внутреннего номера;
- наименование дела (заголовки);
- количество дел в папке (заполняется при формировании папки);
- срок хранения;
- примечание (может быть указано, на основании какого из перечней устанавливается срок хранения документов).

Первичные документы до передачи их в архив организации должны храниться в бухгалтерии в специальных помещениях или закрывающихся шкафах под ответственности лиц, уполномоченных главным бухгалтером.

Сроки хранения документов в архиве предприятия определяются в соответствии с Перечнем типовых управленческих документов, образующихся в деятельности организаций, с указанием сроков хранения, утвержденным Росархивом 6 октября 2000 г. (в ред. от 27 октября 2003 г.).

Исчисление срока хранения документов производится с 1 января года, следующего за годом окончания их делопроизводством. Например, исчисление срока хранения дел, законченных делопроизводством в 2004 г., начинается с 1 января 2005 г.

Отметка «До минования надобности» означает, что документация имеет только практическое значение. Срок ее хранения определяется самой организацией, но не может быть менее одного года.

В приведенном ниже извлечении из Перечня (табл. 3.2) в графе 3 указаны сроки хранения документов, при этом организации, не являющиеся источниками комплектования государственных, муниципальных архивов, хранят документы постоянного срока (в таблице обозначено «пост.») следующим образом:

- государственные, муниципальные организации — 10 лет;
- негосударственные организации — не менее 10 лет, дальнейший срок хранения документов определяет организация в соответствии с действующим законодательством и(или) необходимостью практического использования документов (п. 2.4.2 Указаний по применению Перечня).

Таблица 3.2

**Перечень типовых управленческих документов,
образующихся в деятельности организаций, с указанием сроков хранения**
(утв. Росархивом 6 октября 2000 г., в ред. от 27 октября 2003 г.)
(Извлечение)

Номер статьи	Вид документа	Срок хранения документов	Примечание
1	2	3	4
4.1. Бухгалтерский учет и отчетность			
135	Бухгалтерские балансы и отчеты; документы (приложения к балансу, пояснительные записки, специализированные формы) к ним: а) сводные годовые б) годовые в) квартальные г) месячные	Пост. Пост. 5 л. <1> 1 г. <2>	<1> При отсутствии годовых — пост. <2> При отсутствии годовых, квартальных — пост.
136	Передаточные, разделительные, ликвидационные балансы; приложения, пояснительные записки к ним	Пост.	

Продолжение табл. 3.2

Номер статьи	Вид документа	Срок хранения документов	Примечание
1	2	3	4
137	Аналитические документы (таблицы, записки, доклады) к годовым балансам и отчетам	Пост.	
138	Переписка об утверждении и уточнении балансов и отчетов	5 л.	
139	Документы (протоколы, акты, заключения) о рассмотрении и утверждении балансов и отчетов	Пост. <1>	<1> Квартальных — 5 л.
142	План счетов бухгалтерского учета	5 л.	
143	Отчеты по перечислению денежных сумм по государственному и негосударственному страхованию (пенсионному, медицинскому, социальному, занятости)	Пост.	
145	Документы (планы, отчеты, протоколы, акты, справки, докладные записки, переписка) о проведении документальных ревизий финансово-хозяйственной деятельности, контрольно-ревизионной работе, в том числе проверке кассы, правильности взимания налогов и др.	5 л. <1>	<1> При условии завершения проверки (ревизии). В случае возникновения споров, разногласий следственных и судебных дел — сохраняются до вынесения окончательного решения
148	Бухгалтерские учетные регистры (главная книга, журналы-ордера, разработочные таблицы и др.)	5 л. <1>	<1> При условии завершения проверки (ревизии). В случае возникновения споров, разногласий, следственных и судебных дел — сохраняются до вынесения окончательного решения
150	Первичные документы и приложения к ним, зафиксировавшие факт совершения хозяйственной операции и явившиеся основанием для бухгалтерских записей (кассовые, банковские документы, корешки банковских чековых книжек, ордера, таблицы, извещения банков и переводные требования, акты о приеме, сдаче, списании имущества и материалов, квитанции, корешки к ним, счета-фактуры, накладные и авансовые отчеты и др.)	5 л. <1>	<1> При условии завершения проверки (ревизии). В случае возникновения споров, разногласий, следственных и судебных дел — сохраняются до вынесения окончательного решения
151	Документы (акты, сведения, переписка) о взаимных расчетах и перерасчетах между организациями	5 л.	
152	Переписка о финансово-хозяйственной деятельности (об учете фондов, о наложении взысканий, штрафов, приеме, сдаче, списании материальных ценностей и др.)	5 л.	
153	Лицевые счета работников	75 л. ЭПК ¹	

¹ ЭПК — отметка, указывающая на использование архивных документов в практике работы экспертно-проверочных комиссий (ЭПК) архивных органов.

Продолжение табл. 3.2

Номер статьи	Вид документа	Срок хранения документов	Примечание
1	2	3	4
154	Положения о премировании работников	5 л. <1> ЭПК	<1> После замены новыми
155	Документы (сводные расчетные (расчетно-платежные) ведомости (табуляграммы) на выдачу заработной платы, пособий, гонораров, материальной помощи и других выплат <1>; доверенности на получение денежных сумм и товарно-материальных ценностей, в том числе аннулированные доверенности) о получении заработной платы и других выплат	5 л. <2>	<1> При отсутствии лицевых счетов – 75 л. <2> При условии завершения проверки (ревизии). В случае возникновения споров, разногласий, следственных и судебных дел – сохраняются до вынесения окончательного решения
156	Переписка о выплате заработной платы	5 л.	
157	Сведения, справки о совокупном доходе работников за год и уплате налогов	5 л.	
158	Гарантийные письма	5 л.	
159	Сведения об учете фондов, лимитов заработной платы и контроле за их распределением, о расчетах по перерасходу и задолженности по заработной плате, об удержании из заработной платы, из средств социального страхования, о выплате отпускных и выходных пособий	5 л.	
161	Документы (копии отчетов, заявления, списки работников, справки, выписки из протоколов, заключения) о выплате пособий, оплате листов нетрудоспособности	5 л.	
162	Исполнительные листы	До минования надобности <1>	<1> Не менее 5 л.
163	Документы (справки, акты, обязательства, переписка) о дебиторской и кредиторской задолженности, недостачах, растратах, хищениях	5 л. ЭПК	
164	Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов	До замены новым	
165	Документы (заявления, решения, справки, переписка) об оплате учебных отпусков	До минования надобности <1>	<1> Не менее 5 л.
166	Документы (протоколы, акты, расчеты, заключения) о переоценке основных фондов, определении износа основных средств, оценке стоимости имущества организации	Пост.	
167	Документы (акты, выписки банков, ведомости, расчеты, переписка) об амортизационных отчислениях	5 л.	
168	Оборотные ведомости	5 л. <1>	<1> При условии завершения проверки (ревизии). В случае возникновения споров, разногласий, следственных и судебных дел – сохраняются до вынесения окончательного решения

Продолжение табл. 3.2

Номер статьи	Вид документа	Срок хранения документов	Примечание
1	2	3	4
169	Сообщения (свидетельства) о постановке на учет в налоговых органах	5 л. <1>	<1> После снятия с учета
170	Отчеты по налогам: а) годовые б) квартальные в) месячные	Пост. 5 л. <1> 1 г. <2>	<1> При отсутствии годовых — пост. <2> При отсутствии квартальных — 5 л.
171	Документы (расчеты, справки, таблицы, сведения) о начисленных и перечисленных суммах налогов в бюджеты всех уровней	5 л. ЭПК	
172	Переписка о разногласиях по вопросам налогообложения, взимания акцизных и других сборов	5 л. ЭПК	
173	Документы (расчеты, сведения, заявления, решения, списки, ведомости, переписка) об освобождении от оплаты по налогам, предоставлении льгот, кредитов, отсрочек уплаты или отказе в ней по налогам, акцизным и другим сборам	5 л. ЭПК	
176	Документы (заявки, справки, лимиты, расчеты) о расходах на приобретение оборудования, производственного и жилого фонда	5 л.	
177	Документы (акты сверок, справки) об уплате налогов в бюджет зачетами, ценными бумагами, поставками продукции, товаров, работ, услуг	5 л.	
185	Лицевые счета акционеров	5 л. <1>	<1> После перехода права собственности на акции. При условии завершения проверки (ревизии)
186	Договоры, соглашения (кредитные, хозяйственные, операционные)	5 л. <1> ЭПК	<1> После истечения срока действия договора, соглашения
187	Паспорта сделок	Пост.	
188	Документы (акты, справки, счета) о приеме выполненных работ	5 л. <1>	<1> При отсутствии лицевых счетов — 75 л.
189	Договоры о материальной ответственности	5 л. <1>	<1> После увольнения материально ответственного лица
190	Образцы подписей материально ответственных лиц	До минования надобности	
192	Документы (протоколы заседаний инвентаризационных комиссий, инвентарные описи, акты, ведомости) об инвентаризации основных средств, имущества, зданий и сооружений, товарно-материальных ценностей	5 л. <1>	<1> При условии завершения проверки (ревизии). В случае возникновения споров, разногласий, следственных и судебных дел — сохраняются до вынесения окончательного решения

Окончание табл. 3.2

Номер статьи	Вид документа	Срок хранения документов	Примечание
1	2	3	4
193	Книги, журналы, карточки учета: а) ценных бумаг б) договоров, контрактов, соглашений (кредитных, хозяйственных, операционных) в) основных средств (зданий, сооружений) г) расчетов с организациями д) приходно-расходных кассовых документов (счетов, платежных поручений) е) погашенных векселей на уплату налогов ж) реализации товаров, работ, услуг, облагаемых и не облагаемых налогом на добавленную стоимость з) хозяйственного имущества и) вспомогательные, контрольные (транспортные, грузовые, весовые и др.) к) подотчетных лиц л) исполнительных листов м) сумм доходов и подоходного налога работников н) депонированной заработной платы о) депонентов по депозитным суммам п) доверенностей	Пост. 5 л. <1> ЭПК 5 л. <2> 5 л. <3> 5 л. <3> 5 л. <4> 5 л. <5> 5 л. <3> 5 л. <3> 5 л. 5 л. 5 л. 5 л. <3> 5 л. 5 л. <3>	<1> После окончания срока действия последнего договора контракта, соглашения <2> После ликвидации основных средств при условии завершения проверки (ревизии) <3> При условии завершения проверки (ревизии). В случае возникновения споров, разногласий, судебных дел — сохраняются до вынесения окончательного решения <4> После погашения налога при условии завершения проверки (ревизии) <5> С даты последней записи при условии завершения проверки (ревизии)
194	Программы, руководства по организации и внедрению автоматизированных систем бухгалтерского учета и отчетности	Пост.	
195	Переписка об организации и внедрении автоматизированных систем учета и отчетности	5 л.	
196	Заказы на бланки учета и отчетности	1 г.	
197	Документы (счета, справки, переписка и др.) по финансовым вопросам благотворительной деятельности	5 л. ЭПК	

В случае прекращения деятельности организации документы, связанные с начислением и выплатой заработной платы работникам, подлежат сдаче в государственные архивы.

Для сдачи в архив документы подбираются в хронологическом порядке, комплектуются, подшиваются в папки и переплетаются. Сдача документов в архив сопровождается справкой.

Меры, которые необходимо предпринять в связи с утерей (пропажей или гибелью) первичных бухгалтерских документов, указаны в положении «О документах и документообороте в бухгалтерском учете».

В соответствии с п. 6.8 этого положения в случае пропажи или гибели первичных документов руководитель предприятия назначает своим приказом комиссию по расследованию. В нее следует включить работников бухгалтерии и специалистов, которые могут выявить причины утраты документов, — главного инженера, начальника службы безопасности и т. п.

В необходимых случаях для участия в работе комиссии приглашаются представители следственных органов, охраны и государственного пожарного надзора.

Результаты работы комиссии оформляют актом, в котором необходимо указать причины утраты документов, описать место, которое исследовалось, характер внешних повреждений. У лиц, ответственных за сохранность документов (главного бухгалтера, делопроизводителя или др.), необходимо получить письменные объяснения. К акту прилагается опись пострадавших документов. Акт утверждает руководитель организации.

3.3.1.6. Представление первичных документов контролирующим органам

Первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации. В последнем случае организация обязана изготавливать за свой счет копии таких документов на бумажных носителях для других участников хозяйственных операций, а также по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством Российской Федерации, — суда и прокуратуры.

Для осуществления налогового контроля, заключающегося в проверке правильности исчисления и своевременности уплаты налогов, налоговыми инспекциями проводятся налоговые проверки. Порядок проведения налоговых проверок изложен в главе 14 «Налоговый контроль» НК РФ. При всех видах налоговых проверок должностным лицом налогового органа производится истребование необходимых для проверки документов.

Налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки. При этом налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, плательщика сбора и налогового агента, непосредственно предшествовавших году проведения проверки. Так, в 2005 г. в налоговую проверку могут быть включены 2004, 2003 и 2002 годы.

В соответствии с Инструкцией МНС РФ от 10 апреля 2000 г. № 60 проверяемому вручается требование о представлении документов. Документы необходимо представить в пятидневный срок с момента получения требования путем их направления в налоговый орган или выдачи налоговому органу в зависимости от того, в рамках какой проверки предъявлено это требование — камеральной или выездной. Документы представляются в виде копий, которые могут быть заверены либо самим налогоплательщиком, либо должностным лицом налогового органа. Статья 93 НК РФ не предусматривает представления подлинников документов.

Отказ или непредставление в установленные сроки, а также иное уклонение от представления таких документов либо представление таких документов с заведомо недостоверными сведениями признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ:

- штраф в размере 5000 руб., взимаемый с проверяемой организации;
- штраф в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ.

На должностных лиц данной организации налагается административный штраф от трех до пяти минимальных размеров оплаты труда (ст. 15.6 КоАП РФ).

Кроме истребования документов, при проведении налоговых проверок налоговые органы вправе требовать пояснения от проверяемого. Обязанность проверяемого давать объяснения по интересующим вопросам предусмотрена подп. 7 п. 1 ст. 23 НК РФ. Объяснения в отношении интересующих проверяющего сведений

составляются в письменной форме. К объяснению могут прилагаться соответствующие документы (накладные, счета-фактуры, приказы, решения общего собрания и т. д.).

Подпунктом 3 п. 1 ст. 31 НК РФ установлено, что налоговые органы имеют право производить выемку документов при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или налогового агента, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, в случаях когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены. Выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления, подлежащего утверждению руководителем (его заместителем) соответствующего налогового органа в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ. Не допускается производство выемки документов и предметов в ночное время (с 22 до 6 часов по местному времени). Выемка документов и предметов производится в присутствии понятых и лиц, у которых производится выемка документов и предметов. Не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки.

При изъятии документов оформляется протокол о выемке документов, в котором перечисляются изъятые документы и предметы с точным указанием их наименования, количества и индивидуальных признаков. Копия протокола о выемке документов и предметов вручается под расписку или высылается лицу, у которого эти документы и предметы были изъятые.

При изъятии подлинных документов с них изготавливают копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган передает их лицу, у которого документы были изъятые, в течение пяти дней после изъятия (подп. 8 ст. 94 НК РФ).

Милиции для выполнения возложенных на нее обязанностей по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых преступлений и правонарушений в соответствии с п. 25 ст. 11 Закона РФ от 18 апреля 1991 г. № 1026-1 (в ред. от 22 августа 2004 г.) «О милиции» при наличии данных о влекущем уголовную или административную ответственность нарушении законодательства, регулирующего финансовую, хозяйственную, предпринимательскую и торговую деятельность, в целях проверки этих данных по мотивированному постановлению начальника органа внутренних дел (органа милиции) или его заместителя предоставлено право:

- производить осмотр производственных, складских, торговых и иных служебных помещений, других мест хранения и использования имущества;
- изучать документы организаций на материальные ценности, на денежные средства, временно изымать данные документы с обязательным составлением протокола и описи изымаемых документов для установления их подлинности либо при наличии оснований полагать, что эти документы могут быть уничтожены, сокрыты, заменены или изменены, на срок не более семи суток, а в случае если изъятие таких документов приведет к приостановлению деятельности организации — на срок не более 48 часов;
- требовать обязательного проведения проверок и ревизий производственной и финансово-хозяйственной деятельности, а также проводить их в пределах сроков, установленных уголовно-процессуальным законодательством и законодательством об административных правонарушениях для проверки сведений о совершенном либо готовящемся преступлении или совершенном административном правонарушении;

- опечатывать кассы, помещения и места хранения документов, денег и товарно-материальных ценностей на время проведения проверок, ревизий производственной и финансово-хозяйственной деятельности или инвентаризации материальных ценностей, но не более чем на семь суток, а в случае если эти действия приведут к приостановлению деятельности организации — на срок не более 48 часов.

При наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, милиции предоставлено право проводить проверки организаций и физических лиц в соответствии с законодательством Российской Федерации (п. 35 ст. 11 Закона РФ «О милиции»). Инструкция о порядке проведения проверок налогоплательщиков милицией утверждена приказом министра внутренних дел РФ от 16 марта 2004 г. № 177.

3.3.2. Инвентаризация

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств. В ходе инвентаризации проверяются и документально подтверждаются не только наличие имущества и обязательств, но и их состояние и оценка.

Инвентаризация — способ проверки соответствия фактического наличия имущества данным бухгалтерского учета в соответствии с Законом о бухгалтерском учете.

3.3.2.1. Цели, порядок и сроки проведения инвентаризации

Основными целями инвентаризации являются:

- выявление фактического наличия имущества;
- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете обязательств.

Инвентаризации подлежит все имущество организации (основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы) независимо от его места нахождения и все виды финансовых обязательств. Кроме того, инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам. Инвентаризация имущества производится по его месту нахождения и материально ответственному лицу.

Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации, за исключением следующих случаев, когда проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;

- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Инвентаризации при коллективной (бригадной) материальной ответственности проводятся: при смене руководителя коллектива (бригадира), при выбытии из коллектива (бригады) более 50% его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады).

Основу любой инвентаризации составляет полная или выборочная проверка фактического наличия материальных ценностей, имущественных прав и обязательств силами специально созданной в организации комиссии. Различают два вида проверок: натуральную и документальную.

Натуральная (вещественная) проверка состоит в непосредственном наблюдении объектов и определении их количества путем подсчета, взвешивания, обмера. Натуральной проверке подвергаются основные средства, материально-производственные запасы, наличные денежные средства и бланки документов строгой отчетности.

При *документальной проверке* наличие в организации имущественных прав (нематериальных активов, расходов будущих периодов, дебиторской задолженности и др.) и финансовых обязательств подтверждается непосредственно документами.

В составе документальной проверки иногда выделяют бухгалтерскую или книжную проверку, которая представляет собой сопоставление записей непосредственно в регистрах бухгалтерского учета (например, при инвентаризации сумм начисленной амортизации, оценочных резервов).

3.3.2.2. Общие правила проведения инвентаризации

Порядок проведения и оформления результатов инвентаризации определен Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49 (схема 3.8). Для документального оформления инвентаризации применяются унифицированные формы, утвержденные постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88 (в ред. от 3 марта 2000 г.).

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т. д.). В состав инвентаризационной комиссии можно включать представителей службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторов организаций.

Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. Документ о составе комиссии в виде приказа, постановления или распоряжения (форма № ИНВ-22) регистрируют в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации (форма № ИНВ-23).

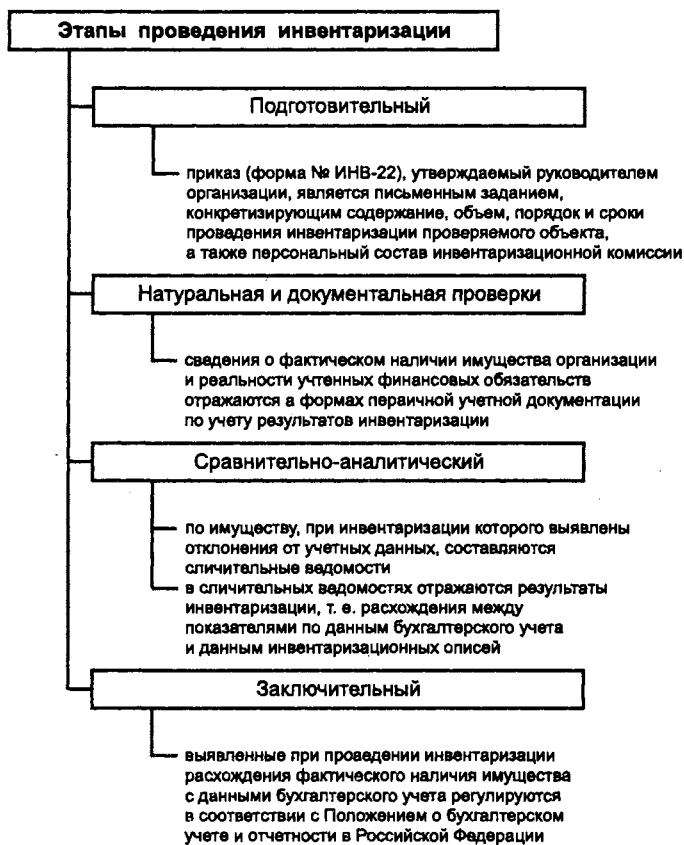


Схема 3.8. Этапы проведения инвентаризации

Приказ (постановление, распоряжение) является письменным заданием, конкретизирующим содержание, объем, порядок и сроки проведения инвентаризации проверяемого объекта, а также персональный состав инвентаризационной комиссии. Приказ (постановление, распоряжение) подписывается руководителем организации и вручается председателю инвентаризационной комиссии.

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств. Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием: «До инвентаризации на "___" г. (дата)», что должно служить бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

Материально ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

Унифицированная форма № ИНВ-22
Утверждена постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88

Форма по ОКУД по ОКПО	Код
	0317018

организация

структурное подразделение

Номер документа	Дата составления

**ПРИКАЗ
(ПОСТАНОВЛЕНИЕ, РАСПОРЯЖЕНИЕ)
О ПРОВЕДЕНИИ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ**

Для проведения инвентаризации _____

назначается рабочая инвентаризационная комиссия в составе:

Председатель комиссии _____
(должность) (фамилия, имя, отчество)

Члены комиссии:

_____	_____
(должность)	(фамилия, имя, отчество)
_____	_____
(должность)	(фамилия, имя, отчество)
_____	_____
(должность)	(фамилия, имя, отчество)

Инвентаризации подлежит _____
(наименование имущества, обязательства)

К инвентаризации приступить « ____ » _____ г.
и окончить « ____ » _____ г.

Причина инвентаризации _____
(контрольная проверка, смена материально
ответственных лиц, переоценка и т. д.)

Материалы по инвентаризации сдать в бухгалтерию

не позднее « ____ » _____ г.

Руководитель _____
(должность) (подпись) (расшифровка подписи)

(организация)		Код
(структурное подразделение)		0317019
Форма по ОКУД		
по ОКПО		
Вид деятельности		

ЖУРНАЛ УЧЕТА КОНТРОЛЯ
ЗА ВЫПОЛНЕНИЕМ ПРИКАЗОВ (ПОСТАНОВЛЕНИЙ, РАСПОРЯЖЕНИЙ) О ПРОВЕДЕНИИ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ

Начат ← → г. Окончен ← → г.

Лицо, ответственное за ведение журнала (должность, фамилия, имя, отчество)

Номер по порядку	Наименование инвентаризируемой организации, структурного подразделения склада, участка и т. д.	Фамилия, имя, отчество материально ответственного лица (лиц)	Приказ (постановление, распоряжение)		Состав инвентаризационной комиссии (фамилия, имя, отчество председателя и членов комиссии)	Приказ (постановление, распоряжение) получил. Подпись	Наименование инвентаризируемого имущества (финансовых обязательств)	Дата начала инвентаризации	
			дата	номер				согласно приказу (постановлению, распоряжению)	фактически
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

По данному образцу печатать все четные страницы журнала по форме № ИНВ-23.

Дата окончания инвентаризации		Отметка о результатах инвентаризации						Дата			Примечание	
		предварительный результат		окончательный результат		утверждения результатов руководителем	погашения недостач		принятия мер по недостатке передача дела в следственные органы			
согласно приказу (постановлению, распоряжению)	фактически	дата	сумма, руб.	коп.	недостача		излишки	дата		сумма, руб.	коп.	недостача
		11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
												22

Сведения о фактическом наличии имущества и реальности учтенных финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах.

Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках имущества, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации.

Фактическое наличие материалов, товаров и тары при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера. При этом руководитель организации должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой).

По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

При инвентаризации большого количества весовых товаров ведомости отвесов ведут отдельно один из членов инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо. В конце рабочего дня (или по окончании перевески) данные этих ведомостей сличают и выверенный итог вносят в опись. Акты обмеров, технические расчеты и ведомости отвесов прилагают к описи.

Основной формой первичной документации для учета результатов натуральной инвентаризации является инвентаризационная опись, документальной — акт инвентаризации.

Методические рекомендации предусматривают специальный порядок заполнения актов инвентаризации:

- инвентаризационные описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и ручным способом. Причем описи заполняются чернилами или шариковой ручкой четко и ясно, без помарок и подчисток;
- наименования инвентаризируемых ценностей, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете;
- на каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т. д.) эти ценности показаны;
- исправление ошибок производится во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных записей (исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами);
- в описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются;
- на последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших эту проверку.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи

имущества на ответственное хранение. При проверке фактического наличия товаров и тары в случае смены материально ответственных лиц принявший товары и тару расписывается в описи в получении, а сдавший — в сдаче этих материальных ценностей.

На товары, находящиеся на ответственном хранении, или материалы, полученные для переработки, составляются отдельные описи.

Важно отметить, что если инвентаризация проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны. Во время перерывов в работе инвентаризационных комиссий (в обеденный перерыв, в ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация. В тех случаях, когда материально ответственные лица обнаружат после инвентаризации ошибки в описях, они должны немедленно (до открытия склада, кладовой, секции и т. п.) заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии. Инвентаризационная комиссия осуществляет проверку указанных фактов и в случае их подтверждения производит исправление выявленных ошибок в установленном порядке.

По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки правильности проведения инвентаризации. Их следует проводить с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц обязательно до открытия склада, кладовой, секции и т. п., где проводилась инвентаризация. Результаты контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций оформляются актом (форма № ИНВ-24) и регистрируются в Книге учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций (форма № ИНВ-25).

В межинвентаризационный период в организациях с большой номенклатурой ценностей могут проводиться выборочные инвентаризации материальных ценностей в местах их хранения и переработки. Контрольные проверки правильности проведения инвентаризаций и выборочные инвентаризации, проводимые в межинвентаризационный период, осуществляются инвентаризационными комиссиями по распоряжению руководителя организации.

Необходимо помнить, что отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными. Проверка фактического наличия материальных ценностей производится только при обязательном участии материально ответственных лиц.

3.3.2.3. Учет результатов инвентаризации

Результаты инвентаризации сверяются с учетными данными. Инвентаризация или подтверждает данные бухгалтерского учета, или выявляет неучтенные ценности или допущенные потери, хищения, недостачи. При выявлении отклонений по проверяемому имуществу составляются сличительные ведомости (форма № ИНВ-19).

Сличительная ведомость составляется бухгалтером в двух экземплярах, один из которых хранится в бухгалтерии, второй — передается материально ответственному лицу.

Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия ценностей и данных бухгалтерского учета представляются на рассмотрение руководителю организации, который принимает окончательное решение о зачете.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в годовом бухгалтерском отчете.

Выявленный в результате инвентаризации излишек имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации (подп. «а» п. 3 ст. 12 Закона № 129-ФЗ, подп. «а» п. 28 Положения по ведению бухгалтерского учета).

Недостача имущества в пределах норм естественной убыли относится на издержки производства или обращения (расходы), а недостача сверх норм — на счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты организации (подп. «б» п. 3 ст. 12 Закона № 129-ФЗ, подп. «б» п. 28 Положения по ведению бухгалтерского учета).

3.3.3. Оценка и калькуляция

Оценка и калькуляция как элементы метода бухгалтерского учета вызваны необходимостью оценки в денежном выражении находящегося в распоряжении предприятия имущества и каждой совершенной хозяйственной операции, вызывающей изменения в составе хозяйственных средств и их источников.

3.3.3.1. Оценка имущества и обязательств

Имущество, обязательства и хозяйственные операции для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежат оценке. Общим измерителем объектов учета, а также базой для оценки и анализа имущественного и финансового состояния организации является денежная единица. Оценка производится в валюте Российской Федерации — в рублях.

Оценка объектов бухгалтерского учета зависит от их видов и цели, с которой она производится: при постановке объекта на бухгалтерский учет; для отражения в бухгалтерской отчетности; для налоговых расчетов; для статистической отчетности; для прочих целей (схема 3.9).



Схема 3.9. Оценка имущества организации

Для оценки имущества, кредиторской задолженности, доходов и расходов, т. е. определения, в какой сумме должен быть признан тот или иной объект в бухгалтерской отчетности, могут быть использованы различные методы (схема 3.10).

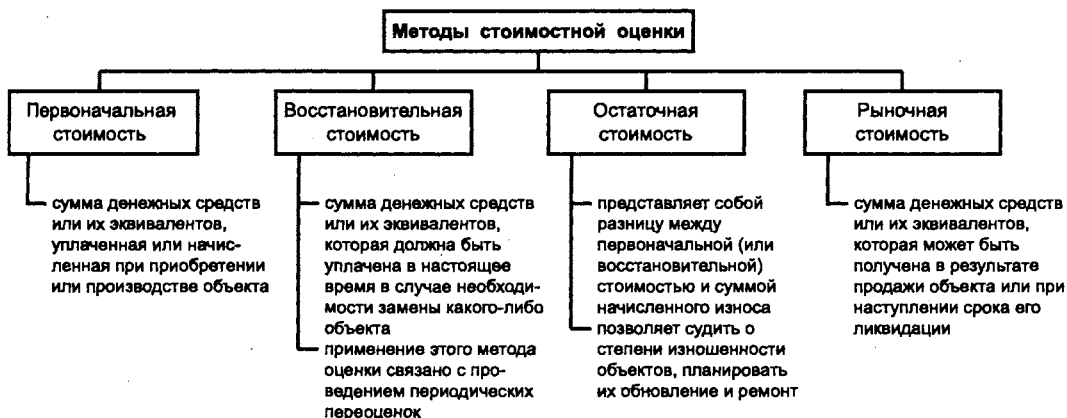


Схема 3.10. Методы стоимостной оценки

При отсутствии иной базы измерения для оценки может быть использована дисконтированная стоимость — величина будущих денежных поступлений или их эквивалентов, за которую предположительно должен быть приобретен объект в ходе обычной хозяйственной деятельности.

Порядок оценки конкретных видов имущества как объектов бухгалтерского учета для целей бухгалтерского учета и отчетности регулируется специальными Положениями по бухгалтерскому учету, в частности: по учету основных средств — ПБУ 6/01, по учету материально-производственных запасов — ПБУ 5/01, по учету договоров (контрактов) на капитальное строительство — ПБУ 2/94, по учету имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, — ПБУ 3/2000.

Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций допускается вести в суммах, округленных до целых рублей. При этом суммовые разницы, возникающие:

- у коммерческой организации — относятся на финансовые результаты;
- у некоммерческой организации — относятся на увеличение доходов (уменьшение расходов);
- у бюджетной организации — относятся на увеличение (уменьшение) финансирования (фондов).

Записи в бухгалтерском учете по валютным счетам организации, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату совершения операции. Одновременно указанные записи производятся в валюте расчетов и платежей.

3.3.3.2. Понятие себестоимости. Виды калькуляций

Калькуляция (лат. *calculatio*, от *calculo* — считаю, подсчитываю) — определение затрат в денежной форме на производство единицы или группы единиц изделий либо на отдельные виды производств.

Калькуляция дает возможность определить фактическую или плановую себестоимость объекта или изделия и является основой для их оценки. Калькуляция — один из основных показателей плана и отчета по себестоимости, выражающий затраты предприятия на производство и реализацию единицы конкретного вида продукции в денежной форме. Калькуляция может быть прогнозной, плановой, отчетной (схема 3.11).



Схема 3.11. Виды калькуляций

Прогнозные калькуляции — разновидность перспективных плановых калькуляций, которые необходимы для определения эффективности капитальных вложений и новой техники.

Плановые калькуляции составляются на планируемый период на основе прогрессивных норм затрат труда и средств производства, отражающих дальнейший технический прогресс и улучшение организации производства и труда. Разновидностью плановых являются *сметные калькуляции*, которые составляют на разовое изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и других целей. Разновидностью текущих плановых калькуляций являются *нормативные калькуляции*. В их основе лежат текущие, действующие нормы, характеризующие в основном достигнутый уровень затрат. Они применяются при нормативном методе учета затрат. Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям предприятия на данном этапе работы. Текущие нормы затрат в начале года, как правило, выше средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года, наоборот, ниже.

Отчетные калькуляции исчисляются на основе данных учета и характеризуют фактический уровень затрат (фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ).

Калькулирование — исчисление себестоимости единицы продукции или выполненных работ.

Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ре-

сурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию. Иными словами, себестоимость продукции — это текущие затраты предприятия на производство продукции и ее реализацию (сбыт).

Себестоимость продукции — один из основных экономических показателей, характеризующий производственно-хозяйственную деятельность предприятия. Величина себестоимости продукции влияет на формирование прибыли, фондов и резервов и соответственно на налогообложение. Чем больше сумма прибыли, тем больше сумма налога, уплачиваемого предприятием в бюджет. Поэтому государство регламентирует состав и уровень расходов, включаемых в себестоимость продукции.

Предприятия определяют два варианта себестоимости: один — для целей бухгалтерского учета, другой — для целей налогообложения. В себестоимость продукции возможно включать все фактически произведенные затраты, что позволяет установить их достоверный уровень, определить реальную себестоимость продукции, прибыль и рентабельность. Для целей налогообложения фактическая себестоимость корректируется с учетом утвержденных норм, нормативов и лимитов, устанавливаемых государством по отдельным лимитируемым элементам затрат.

3.3.3.3. Группировка затрат на производство

Под *объектом калькулирования*, или носителем издержек, понимают виды продукции (отдельные изделия, заказы), выполняемые виды работ и услуг. Калькуляция как способ группировки затрат относительно конкретной единицы продукции дает возможность отследить каждую составляющую себестоимости продукции (работ, услуг) на любом уровне производственного процесса (схема 3.12).

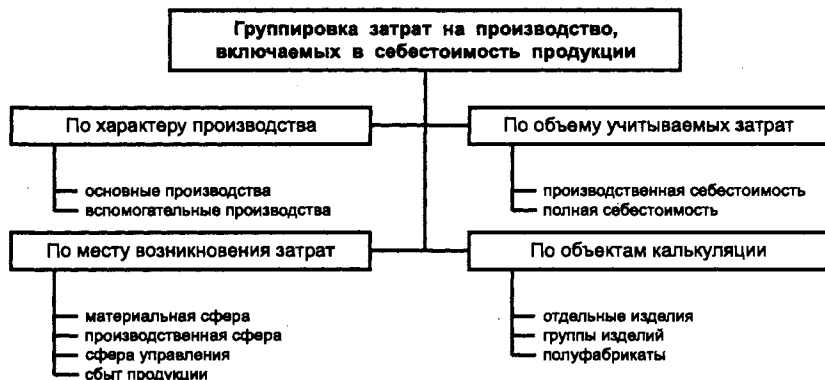


Схема 3.12. Группировка затрат на производство

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) — заключительный этап учета затрат. Он состоит в исчислении себестоимости единицы выпускаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг путем деления затрат, связанных с производством, на их количество. Этот порядок действует при любом методе учета затрат, а особенности калькулирования проявляются лишь при выборе объекта исчисления себестоимости. Так, при позаказном методе в качестве объекта калькулирования принимается заказ, при попередельном — единица вида полуфабрикатов или продукции соответствующего передела (стадии технологического процесса) и т. д.

В качестве единицы калькулирования принимаются как натуральные (штуки, метры, литры), так и стоимостные показатели (рубль затрат, рубль выручки).

Учет затрат по видам продукции, отдельным операциям и выполняемым работам зависит прежде всего от отраслевых особенностей.

В зависимости от организации технологического процесса все промышленные производства делятся на две большие группы:

- *отрасли добывающей промышленности*. К ним относятся предприятия по добыче природных ископаемых (руды, угля, нефти, газа, сланцев, соли и др.), а также ГЭС, предприятия лесозаготовки, по лову рыбы и добыче морепродуктов, водопроводы;
- *отрасли обрабатывающей промышленности*. К ним относятся предприятия по переработке промышленного и сельскохозяйственного сырья, производству готовой продукции средств производства и предметов потребления.

Отрасли обрабатывающей промышленности делятся, в свою очередь, по технологическому признаку обработки сырья и полуфабрикатов на:

- производства с *последовательной переработкой* исходного сырья. В этих производствах конечный продукт образуется путем последовательного прохождения обработки сырья через несколько фаз (переделов). Например, в металлургии передел — стадия производства или переработки металла: выплавка чугуна, выплавка стали, прокат;
- производства, в которых создаются отдельные детали, из которых потом собирают крупные узлы, а затем законченные изделия, например: машиностроение, судостроение, приборостроение, швейное производство.

В зависимости от количества выпускаемой продукции в промышленности существует три типа производства: единичное, серийное и массовое.

При *единичном производстве* каждый вид продукции выпускается малыми партиями, которые больше не повторяются, или изготавливается в единичном экземпляре (крупные турбины, суда, уникальные станки). Цеха оснащены при этом универсальным оборудованием, на котором выполняются самые разнообразные операции. Себестоимость продукции в единичном производстве очень высока.

При *серийном производстве* продукция выпускается сравнительно крупными партиями. Изготовление серий изделий одного вида обычно повторяется через регулярные промежутки времени. При повторных запусках серий часто вносятся изменения в конструкцию и технологию изделий, организацию рабочих мест. В зависимости от размера серии различают крупносерийное и мелкосерийное производство (приборостроение, авиационное производство): чем крупнее серия, тем ниже себестоимость продукции.

При *массовом производстве* выпускается однородный неменяющийся ассортимент продукции. В цехах преобладают специальное оборудование, предназначенное для выпуска только одного изделия, поточные и автоматические линии. Продукция выпускается в массовом количестве (обувное, текстильное, автомобильное производство).

В зависимости от вида производства на промышленном предприятии выделяют:

- *основное производство*, которое непосредственно участвует в производстве изделий для рынка (отдельные цеха, производства, участки и т. д.). К основным производствам относятся производства, в которых осуществляются процессы переработки сырья и полуфабрикатов с целью получения продукции, предназначенной для реализации на сторону или к дальнейшей переработке на других технологических процессах, производствах, переделах, цехах и т. д. данного предприятия. К основному также относится производство по выпуску продукции из отходов сырья и побочных продуктов производства;

- *вспомогательное производство*. Под вспомогательными производствами следует понимать производства, которые непосредственно не связаны с изготовлением основной продукции предприятия и обслуживают основное производство различными видами услуг, т.е. их продукция потребляется, как правило, внутри предприятия (ремонтные мастерские, транспортные и инструментальные участки, энергоснабжение на предприятии и т.д.).

При составлении плановых и фактических калькуляций себестоимости продукции и свода затрат на производство по предприятию в целом используется группировка затрат по местам их возникновения.

К основным местам (сферам) возникновения затрат относятся:

- *материальная сфера* (склад сырья, склад вспомогательных материалов);
- производственная сфера (производственные цеха, отдел проектирования, ремонтные мастерские);
- *сфера управления* (дирекция, отдел кадров, юридический отдел, финансовый отдел, бухгалтерия);
- *сфера сбыта продукции* (отдел сбыта, рекламный отдел, отдел исследования рынка, отдел отправки продукции).

Выделение мест возникновения затрат имеет важное значение для анализа издержек, так как связь между ростом затрат и изменением степени загрузки производственных мощностей предприятия наиболее четко проявляется в месте возникновения затрат.

Принцип разграничения затрат позволяет определить результаты внутрипроизводственной хозяйственной деятельности отдельных подразделений предприятия.

В зависимости от объема затрат, включаемых в калькуляцию, различают калькуляцию цеховой, производственной и полной себестоимости (схема 3.13):



Схема 3.13. Виды себестоимости

- *цеховая себестоимость* — включает затраты на производство продукции в пределах цеха основного производства;
- *производственная себестоимость* — включает затраты на производство продукции в пределах цеха, а также общезаводские расходы предприятия и затраты вспомогательного производства;
- *полная себестоимость* — показатель, объединяющий производственную себестоимость продукции (работ, услуг) и расходы по ее реализации (сбыту), т. е. коммерческие расходы.

Учет затрат и его разделение на учет затрат по видам, по местам их возникновения и по носителям (объектам) позволяет осуществлять текущее наблюдение и контроль за производственным процессом, а также планировать издержки, сравнивать их с издержками за прошлые периоды и издержками других предприятий.

СЧЕТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Разнообразные хозяйственные операции, связанные с объектами бухгалтерского учета, после их документального подтверждения и оценки обобщают и группируют в определенном порядке.

Счет бухгалтерского учета — это способ группировки и текущего учета однородных по экономическому содержанию хозяйственных средств предприятия, их источников, а также хозяйственных процессов. Отражение операций на счетах ведется в денежном измерителе.

Графически счет представляет собой двустороннюю таблицу, левая сторона которой называется *дебет* (лат. *debet* — он должен) и обозначается буквой Д, а правая — *кредит* (лат. *credit* — он верит) и обозначается буквой К.

Открыть счет — это значит дать ему название и на соответствующей стороне записать начальное состояние учитываемого объекта, которое называется *сальдо начальное* (итал. *saldo* — расчет, расплата, остаток).

Остатки, увеличение и уменьшение учитываемых объектов отражаются на разных сторонах счета в зависимости от того, что учитывается на счете — средства или источники.

Суммы всех записей, сделанных за период (месяц) по дебету и по кредиту счета, называются соответственно *дебетовым* и *кредитовым оборотами*.

Результат соизмерения дебетовых и кредитовых оборотов определяется как остаток по счету и называется *сальдо конечное*.

4.1. Активные и пассивные счета

В соответствии с делением бухгалтерского баланса на актив и пассив различают активные, пассивные и активно-пассивные счета бухгалтерского учета.

На активных счетах отражается учет средств предприятия (основные средства, производственные запасы, готовая продукция, денежные средства в кассе и на расчетных счетах и др.).

Активный счет расположен в активе баланса и отличается тем, что суммы операций, соответствующие приходу средств по этому счету, регистрируются в дебете счета, а суммы расходных операций — в кредите. Сальдо активного счета расположено в дебете (дебетовое сальдо) и рассчитывается следующим образом: к дебетовому сальдо по соответствующему счету (например, счету 50 «Касса») на начало отчетного периода прибавляются обороты по дебету данного счета (поступление наличных денег в кассу) и вычитаются обороты по кредиту счета (выдача наличных денег из кассы) в течение отчетного периода. В результате на конец отчетного периода получается дебетовое сальдо (остаток денег в кассе).

Структура активного счета

Д	К
1. Остаток (сальдо) на начало периода	
2. Операции, вызывающие увеличение (+)	3. Операции, вызывающие уменьшение (–)
4. Остаток на конец периода (дебетовое сальдо) (1 + 2 – 3)	

На пассивных счетах отражается наличие и изменение источников формирования средств предприятия, их целевого назначения (уставный, резервный и добавочный капитал, прибыль и др.).

Пассивный счет расположен в пассиве баланса. Суммы операций, соответствующие приходу средств по этому счету, регистрируются в кредите счета, а суммы расходных операций — в дебете. Сальдо пассивного счета расположено в кредите и определяется путем прибавления к кредитовому сальдо на начало отчетного периода сумм, записанных по кредиту счета, и вычитания из полученного итога сумм, записанных по дебету счета.

Структура пассивного счета

Д	К
3. Операции, вызывающие уменьшение (–)	1. Остаток (сальдо) на начало периода 2. Операции, вызывающие увеличение (+) 4. Остаток на конец периода (кредитовое сальдо) (1 + 2 – 3)

Счета, которые имеют признаки активных и пассивных счетов, носят название **активно-пассивных счетов**. На *активно-пассивном счете* одновременно учитываются два объекта. Сальдо по таким счетам может быть как дебетовое, так и кредитовое или одновременно по дебету и кредиту счета (развернутое).

Необходимость в этих счетах возникает тогда, когда во взаимоотношениях данного предприятия с другими предприятиями, организациями и лицами может меняться их экономический характер: например, дебиторы прошлого периода становятся кредиторами в текущем и наоборот. Активно-пассивными могут быть только счета расчетов (60, 62, 68, 69, 70, 71, 75, 76, 79).

Примером активно-пассивного счета является счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Дебетовое сальдо по этому счету показывает сумму дебиторской задолженности (когда организации кто-нибудь должен) и отражается в активе баланса. При этом каждая запись по дебету показывает увеличение дебиторской задолженности или уменьшение кредиторской задолженности. Кредитовое сальдо по счету 76 показывает сумму кредиторской задолженности (когда должна организация) и отражается в пассиве баланса. Каждая запись по кредиту показывает увеличение долгов организации либо погашение дебиторской задолженности.

Следует иметь в виду, что в соответствии с п. 40 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности зачет между статьями актива и пассива баланса не допускается, т. е. не следует находить разницу между дебиторской и кредиторской задолженностью по счету и заносить ее в баланс. При составлении баланса дебетовые остатки по активно-пассивным счетам отражают в активе, кредитовые — в пассиве.

Счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Д	К
1. Сальдо — задолженность дебиторов 3. Погашение задолженности кредиторам, увеличение задолженности дебиторов Сальдо — — задолженность кредиторов (если $3 > 2 + 4$); — задолженность дебиторов (если $4 < 1 + 3$)	2. Сальдо — задолженность кредиторам 4. Увеличение задолженности кредиторам, уменьшение задолженности дебиторов Сальдо — — задолженность кредиторов (если $2 + 4 > 3$); — задолженность дебиторов (если $4 > 1 + 3$)

Активные, пассивные и активно-пассивные счета предназначены для учета хозяйственных средств и источников их формирования, принадлежащих предприятию, а также привлеченных им в оборот. Они соответствуют статьям актива и пассива баланса, и поэтому их принято называть *балансовыми счетами*. В плане счетов бухгалтерского учета балансовые счета имеют двузначный шифр.

Предприятия и организации, кроме средств, принадлежащих им на правах собственности, должны учитывать средства, не принадлежащие им, но находящиеся в их распоряжении: на ответственном хранении, в переработке, принятые на комиссию и т. п. Учет таких операций осуществляется на *забалансовых счетах*, т. е. средства, учитываемые на них, в итоги баланса не включаются, а отражаются за балансом.

Учет на забалансовых счетах ведется без применения двойной записи: по дебету счета отражают получение ценностей либо возникновение обязательств, а по кредиту — их выбытие (списание). Забалансовые счета имеют трехзначный шифр.

4.2. Синтетические и аналитические счета

Активные и пассивные счета бухгалтерского учета по способу группировки и обобщения учетных данных делятся на синтетические и аналитические.

Синтетические счета — счета бухгалтерского учета, предназначенные для учета наличия и движения средств предприятия, их источников и совершаемых процессов в обобщенном виде. Синтетические счета ведутся только в денежном выражении. Отражение хозяйственных средств и процессов на синтетических счетах называется *синтетическим учетом*.

Данные синтетических счетов используются при заполнении форм бухгалтерской отчетности, и прежде всего баланса и отчета о прибылях и убытках, т. е. используются для анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Содержание синтетических счетов раскрывают данные аналитических счетов. Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

К счетам синтетического учета, имеющим несколько групп аналитических счетов, открывают *субсчета*. Субсчета необходимы для получения укрупненных показателей для анализа и составления баланса. Субсчет является промежуточным звеном между синтетическим счетом и открытыми к нему аналитическими счетами.

Например, к синтетическому счету 10 «Материалы» могут быть открыты субсчета:

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

На каждом из этих субсчетов будут объединены данные на основе аналитических счетов.

Синтетические счета, не требующие ведения аналитического учета, называются *простыми* («Касса», «Расчетные счета» и др.). Счета, которые требуют ведения аналитического учета, называются *сложными* («Вложения во внеоборотные активы», «Материалы», «Товары» и др.).

Аналитические счета — счета бухгалтерского учета, предназначенные для детализации, конкретизации информации о наличии, состоянии и движении средств и их источников, содержащейся в синтетических счетах. Они открываются в развитие определенного синтетического счета в разрезе его видов, частей, статей и, где это требуется, с оценкой информации в натуральном, трудовом и денежном выражении. Различают аналитические счета, открытые к активным и пассивным синтетическим счетам.

Между синтетическим счетом и относящимися к нему аналитическими счетами существует определенная взаимосвязь:

- сальдо начальное и конечное данного синтетического счета равно сумме остатков на всех аналитических счетах, открытых к данному счету;
- суммы оборотов по дебету и кредиту одного синтетического счета должны быть равны суммам оборотов соответственно по дебету и кредиту всех аналитических счетов, относящихся к нему.

Отражение хозяйственных средств и процессов в детализированном виде на аналитических счетах называется *аналитическим учетом*. Аналитический учет организуется в карточках или книгах.

Регистрация хозяйственных операций в бухгалтерском учете может производиться в форме хронологической или систематической записи. Хронологическая запись фиксирует хозяйственные операции в порядке их совершения и оформления, а систематическая — посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета в соответствии с содержанием хозяйственных операций.

4.3. Основы классификации счетов

Разнообразие и многочисленность объектов бухгалтерского учета вызывают необходимость применения большого количества различных счетов.

Для изучения и правильного применения счетов бухгалтерского учета необходимы их группировка по определенным признакам и установление общих свойств различных групп счетов.

Для правильного использования счета необходимо знать:

- название счета;
- структуру и экономическое содержание счета;
- объекты, учитываемые на данном счете;
- характер оборотов и сальдо счета;
- роль счета в контроле за хозяйственной деятельностью, в определении себестоимости продукции, в выявлении финансовых результатов.

Классификация счетов должна представлять собой взаимосвязанную систему, отражающую перечень хозяйственных фактов и процессов, формы функционирования средств и хозяйственных операций, источники формирования средств и результаты деятельности предприятий (схема 4.1).

Классификация счетов производится по признакам, наиболее существенными из которых являются:

- отношение счетов к бухгалтерскому балансу;
- степень детализации получаемых показателей;

- назначение и структура счетов;
- экономическое содержание счетов.

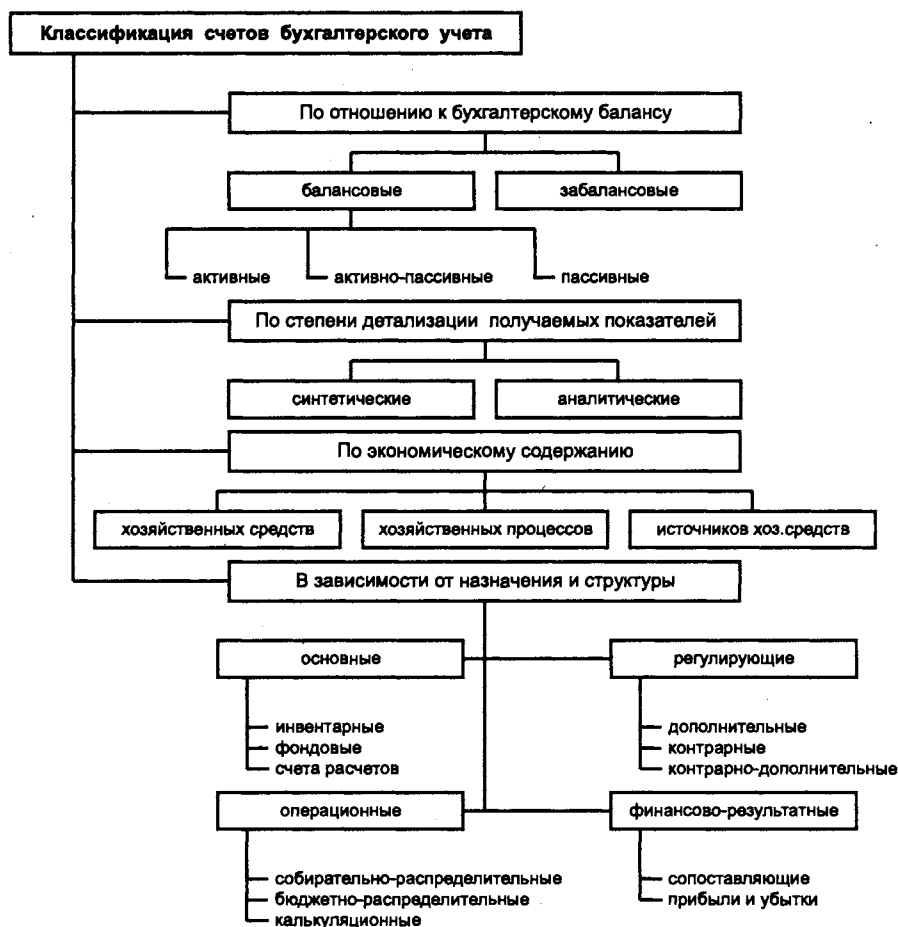


Схема 4.1. Классификация счетов бухгалтерского учета

4.3.1. Классификация счетов по экономическому содержанию

Принцип классификации счетов по экономическому содержанию показывает, какой экономический объект учета должен быть отражен на счете (схема 4.2).

Совокупность объектов бухгалтерского учета определяется содержанием финансово-хозяйственной деятельности предприятия — это позволяет установить виды и количество счетов, необходимых для всесторонней характеристики учитываемых объектов.

По экономическому содержанию выделяется три группы счетов:

- I. Хозяйственных средств;
- II. Хозяйственных процессов;
- III. Источников хозяйственных средств.

Каждая группа объединяет различные по характеру и функциональной роли счета.

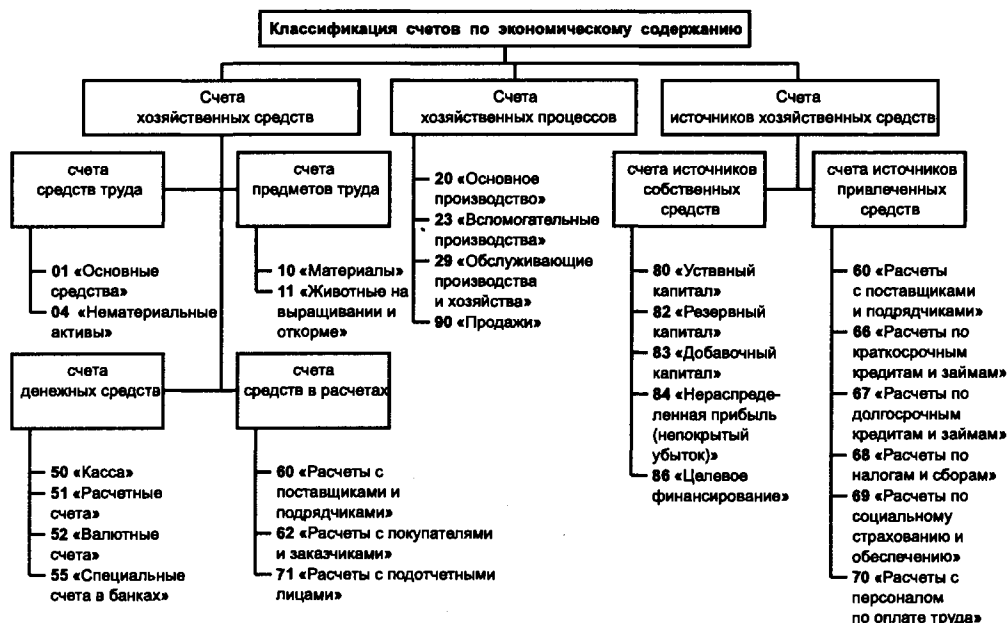


Схема 4.2. Классификация счетов по экономическому содержанию

I. Счета учета хозяйственных средств — эта группа счетов предназначена для учета состава и движения хозяйственных средств, из которой можно выделить четыре подгруппы:

- счета для учета средств труда;
- счета для учета предметов труда;
- счета денежных средств;
- счета средств в расчетах.

Объектом учета счетов *первой подгруппы* являются все виды основных средств: здания, сооружения, машины, механизмы, транспортные средства и др. При помощи этой группы счетов устанавливаются наличие, движение и выбытие: основных средств — на счете 01 «Основные средства», нематериальных активов — на счете 04 «Нематериальные активы».

Счета *второй подгруппы* предназначены для учета производственных запасов, их наличия и использования. К ним относятся такие счета, как: 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме».

Счета *третьей подгруппы* предназначены для отражения операций, связанных с использованием денежных средств, находящихся в кассе, а также на расчетном и других счетах в банке. Это счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др.

Четвертая подгруппа счетов используется для получения показателей о средствах, находящихся в незаконченных расчетах с заказчиками за выполненные и сданные работы или услуги, с подотчетными лицами, с разными дебиторами и кредиторами. К ним относятся счета: 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Все счета, входящие в первую классификационную группу, являются активными, поэтому начальное и конечное сальдо у них может быть только дебетовое,

т.е. по дебету всех счетов данной группы всегда показывается увеличение, а по кредиту — уменьшение.

II. Счета хозяйственных процессов, составляющие вторую группу в системе классификации счетов по экономическому содержанию, предназначены для наблюдения за движением средств в хозяйственных процессах (снабжение, производство, реализация).

Сами хозяйственные процессы в счетах бухгалтерского учета не могут отражаться, но затраты средств на осуществление этих процессов и их результаты являются объектами бухгалтерского учета.

Объектами учета в процессе хозяйственной деятельности являются расходы, связанные с организацией и выполнением объема производства, эксплуатацией машин и механизмов, содержанием и обслуживанием вспомогательных производств и хозяйств, а также затраты, связанные с созданием социально-бытовой базы для обслуживания работников организации, и др.

Для учета указанных объектов ведутся такие счета, как: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Процесс реализации продукции отражается на счете 90 «Продажи». По дебету этого счета отражается фактическая себестоимость реализованной продукции, товаров, других ценностей и расходы по их реализации, а по кредиту отражается выручка по реализованным ценностям.

III. Счета источников средств, объединяемые в третью группу, делятся на две подгруппы в зависимости от характера объектов учета:

- счета источников собственных средств;
- счета источников привлеченных средств.

Объектами учета счетов *первой подгруппы* являются: уставный, резервный и добавочный капитал, нераспределенная прибыль и целевое финансирование.

Вторая подгруппа счетов используется для учета источников привлеченных (заемных) средств. Объектами учета в этой ситуации являются: ссуды банка, кредиторская задолженность, расчеты с поставщиками и подрядчиками, с бюджетом, с внебюджетными фондами, с рабочими и служащими предприятия и др.

В результате хозяйственной деятельности происходит постоянное изменение источников (уменьшение или увеличение задолженности или обязательств). Для учета всех изменений и состояния задолженности используются счета: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

В экономической классификации счетов группы и подгруппы образуются исходя из однородности экономического содержания объектов учета. Поэтому в классификационные группы включаются счета, которые имеют разное назначение и структуру.

Экономическая классификация счетов необходима для определения требуемого перечня счетов и получения полной и достоверной информации о производственно-хозяйственной и финансовой деятельности организации.

4.3.2. Классификация счетов по назначению и структуре

Классификация счетов по назначению и структуре (схема 4.3) необходима для:

- получения информации о наличии тех или иных видов средств или источников их образования;

- определения обеспеченности организации ресурсами;
 - получения данных о себестоимости единицы продукции и т. д.
- Все счета в зависимости от назначения и структуры делятся на:
- I. Основные;
 - II. Регулирующие;
 - III. Операционные;
 - IV. Финансово-результатные.

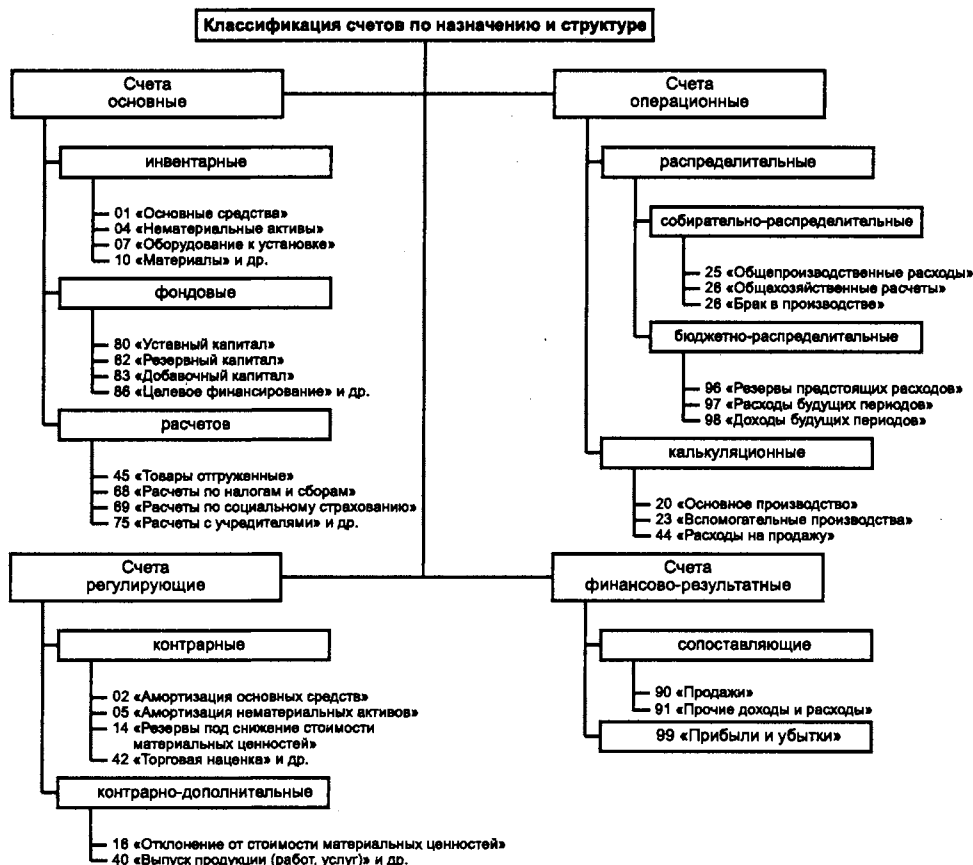


Схема 4.3. Классификация счетов по назначению и структуре

I. Основные счета предназначены для учета и контроля за наличием и движением средств и их источников, т. е. основы хозяйственной деятельности предприятия, а также за состоянием расчетов с дебиторами и кредиторами. Основные счета могут быть активными, пассивными и активно-пассивными.

Основные активные счета принято называть *инвентарными* (материальные счета), так как они предназначены для учета средств труда, предметов труда, денежных ресурсов и т. п. На дебете инвентарных счетов отражается поступление (приход) объектов учета, а на кредите — их отпуск (расход). Все инвентарные счета связаны с балансом и могут иметь только дебетовое сальдо, которое отражается в активе баланса и подтверждается в результате проведения инвентаризации (отсюда название — инвентарные).

К инвентарным счетам относятся: 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы», 07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 50 «Касса», 51 «Расчетный счет» и др.

Основные пассивные счета принято называть *фондовыми*. Они используются для наблюдения и контроля за состоянием и изменением источников формирования собственных средств предприятия. По кредиту фондовых счетов отражается формирование (увеличение) капитала за счет соответствующих источников, а по дебету — использование (уменьшение) капитала на установленные законодательством Российской Федерации цели. Вся группа основных пассивных счетов имеет кредитовое сальдо.

К фондовым счетам относятся: 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 86 «Целевое финансирование».

К основным счетам относятся *счета расчетов*. Они имеют структуру активных, пассивных и активно-пассивных счетов. Счета расчетов предназначены для обобщения информации о состоянии расчетов с дебиторами и кредиторами предприятия. Для правильного отражения в отчетности финансового состояния предприятия не допускается зачет между статьями его активов и пассивов, и информация о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности должна формироваться в бухгалтерском учете в развернутом виде с обособлением задолженности дебиторов и кредиторов.

Счета для отражения расчетов с дебиторами по своему строению противоположны счетам, на которых учитываются расчеты с кредиторами. Погашение или зачет (уменьшение) дебиторской задолженности отражается по кредиту счетов расчетов с дебиторами, а кредиторской задолженности — по дебету счетов расчетов с кредиторами. Если остаток дебиторской задолженности отражается, как правило, по дебету соответствующего счета расчетов с дебиторами, то остаток кредиторской задолженности, наоборот, — по кредиту соответствующего счета расчетов с кредиторами. Поэтому счета расчетов с дебиторами являются активными, а с кредиторами — пассивными.

Группа основных активно-пассивных счетов используется только при расчетах, характер которых меняется. Для учета расчетов с некоторыми дебиторами и кредиторами используется счет 76, и характер расчетов, отражаемых по этому счету, может меняться таким образом, что в одном случае организация выступает как должник по отношению к другой организации — кредитору, а в другом наоборот. Поэтому по дебету такого счета одновременно отражаются операции по увеличению дебиторской и уменьшению кредиторской задолженности, а по кредиту — уменьшение дебиторской и увеличение кредиторской задолженности. Сальдо в активно-пассивном счете показывается развернуто — по дебету и кредиту одновременно. В балансе сальдо по этому счету записывается отдельно по соответствующим статьям: дебетовое — в активе, кредитовое — в пассиве.

К активным счетам расчетов относятся: 19 «Налог на добавленную стоимость», 45 «Товары отгруженные», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и другие. К пассивным счетам расчетов относятся: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. К ак-

тивно-пассивным счетам расчетов относятся: 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

II. Регулирующие счета применяются для характеристики объектов учета, корректирования (уточнения) оценки средств, показанных на основных счетах. Регулирующие счета могут иметь структуру как активных, так и пассивных счетов в зависимости от регулируемого объекта. Регулирующий счет может либо увеличивать оценку средств, указанную на регулируемом счете, либо уменьшать ее. В зависимости от этого они подразделяются на дополнительные, контрарные и контрарно-дополнительные.

Дополнительными называются счета, увеличивающие (дополняющие) оценку средств, указанную на регулируемом счете.

Контрарными называются счета, уменьшающие оценку средств, указанную на регулируемом счете. Контрарные счета используются для регулирования активных и пассивных счетов, и в соответствии с этим они могут быть контрактивными и контрпассивными счетами. Счет 02 «Амортизация основных средств» — пассивный. Он является контрактивным по отношению к счету 01 «Основные средства». Сальдо счета показывает сумму износа на конкретный момент, которая сопоставляется с сальдо по счету 01 «Основные средства», отражаемому всегда по первоначальной стоимости. Разница этих сумм покажет остаточную стоимость основных средств, т. е. фактическую оценку состояния основных фондов организации на данный момент.

Получение достоверной и точной информации об оценке учитываемых средств и используемых источников является основой контроля и средством сохранности собственности. Наличие регулирующих счетов создает условия для сопоставимости данных учета и определения действительной величины учитываемого объекта. С помощью регулирующих счетов текущая учетная оценка активов, отражаемых на основных счетах, регулируется до суммы их балансовой стоимости (оценки).

К регулирующим счетам относятся: 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 16 «Отклонение от стоимости материальных ценностей», 42 «Торговая наценка», 59 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и др.

III. Операционные счета — группа счетов бухгалтерского учета, объединяющая распределительные, калькуляционные счета.

Распределительные счета предназначены для отражения хозяйственных процессов путем предварительного учета затрат и контроля за их распределением между объектами калькуляции или отчетными периодами с целью правильного определения себестоимости работ. На распределительных счетах обычно учитываются косвенные расходы, связанные с производством или реализацией продукции, а также расходы будущих периодов. Распределительные счета бывают двух видов.

Собирательно-распределительные счета используются в учете для отражения затрат в отчетном периоде по определенному хозяйственному процессу. Такие затраты нельзя отнести на конкретный объект, они подлежат распределению между отдельными объектами учета. Эти счета имеют структуру активного счета. На дебет собирательно-распределительных счетов записывают в денежной оценке используемые средства (расходы), подлежащие распределению между несколькими объектами учета, для включения их в себестоимость выполненных работ или оказанных услуг. По кредиту собирательно-распределительных счетов отражается списание фактических затрат на соответствующие объекты.

Распределение (списание) расходов по конкретным объектам производится ежемесячно в порядке, установленном инструкцией. Например, счет 26 «Общехозяйственные расчеты» в организациях используется для учета накладных расходов. По дебету данного счета отражаются расходы, связанные с затратами управленческого характера, которые распределяются с кредита этого счета и пропорционально включаются в себестоимость отдельных видов продукции (работ, услуг).

Аналитический учет по собирательно-распределительным счетам ведется по установленной номенклатуре затрат по статьям расходов. Такие счета не имеют сальдо и не связаны с балансом. К этим счетам относятся: 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расчеты», 28 «Брак в производстве».

Бюджетно-распределительные счета используются для учета доходов и расходов, которые сделаны за счет будущих отчетных периодов с целью их распределения между бюджетами соответствующих периодов и включения их в показатели хозяйственной деятельности того периода, к которому они относятся (независимо от времени их возникновения). В эту группу входят такие счета, как: 96 «Резервы предстоящих расходов», 97 «Расходы будущих периодов», 98 «Доходы будущих периодов».

Калькуляционные счета предназначены для учета фактических затрат и определения себестоимости произведенной продукции и выполненных работ. Калькуляционные счета по своей структуре относятся к активным счетам, по дебету которых собираются все затраты, из которых складывается себестоимость полученной продукции, выполненных работ, а по кредиту — списывается фактическая себестоимость работ. Сальдо в этих счетах может быть только дебетовое, означающее незавершенное производство. Аналитический учет по калькуляционным счетам ведут в разрезе объектов калькуляции и калькуляционных статей.

К этим счетам относятся: 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу».

IV. Финансово-результатные счета служат для определения результатов производственно-хозяйственной деятельности.

Результат хозяйственной деятельности определяется путем сопоставления сумм дебетовых и кредитовых оборотов по определенным счетам. По кредиту счета отражаются все доходы, по дебету — убытки. К доходам относят прибыль от реализации продукции, валовой доход, доходы, полученные от реализации финансовых операций (с ценными бумагами), прочие доходы; к расходам и убыткам — издержки обращения, убытки от реализации продукции, убытки от финансовых операций (с ценными бумагами), прочие убытки.

К сопоставляющим счетам относится счет 90 «Продажи», предназначенный для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. Записи по субсчетам 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

Информация об операционных, внереализационных доходах и расходах отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

Счет 99 «Прибыли и убытки» является активно-пассивным, так как сальдо этого счета может меняться в зависимости от полученного результата. Сальдо дебетовое показывает убыток, а кредитовое — прибыль. Этот счет предназначен для выявления конечного (окончательного) финансового результата работы по итогам года. Это достигается путем сопоставления сумм дебетового и кредитового оборотов за весь отчетный период по данному счету. Конечный финансовый результат (прибыль или убыток) записывается в балансе по специальной статье: прибыль — в пассиве, убыток — в активе баланса.

Все рассмотренные счета независимо от их принадлежности к той или иной группе, имея остатки (наличие средств или источников), показываются в балансе и поэтому называются *балансовыми счетами*.

4.4. План счетов бухгалтерского учета

Система счетов бухгалтерского учета способна обеспечить любой информацией, необходимой для целей планирования, нормирования, управления и контроля за выполнением заданий, но для единообразия содержания экономической информации о хозяйственных средствах, источниках, хозяйственных процессах, а также для правильного и четкого построения и организации бухгалтерского учета необходимы четкий перечень и конкретная характеристика каждого счета. Таким документом является План счетов бухгалтерского учета — систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета.

План счетов разработан на основе экономической классификации счетов, и счета в нем сгруппированы по признаку экономического содержания отражаемых хозяйственных процессов и расположены в определенной, экономически обоснованной последовательности. В Плане приведены наименования и коды синтетических счетов (счета первого порядка) и субсчетов (счета второго порядка).

По Плану счетов бухгалтерский учет должен вестись в организациях (кроме кредитных и бюджетных) всех форм собственности и организационно-правовых форм, ведущих учет методом двойной записи.

Для учета специфических операций предприятия могут по согласованию с Министерством финансов РФ (или другим соответствующим органом) вводить при необходимости в План счетов дополнительные синтетические счета, используя свободные коды счетов.

Субсчета, предусмотренные Планом счетов, используются исходя из требований анализа, контроля и отчетности. Предприятия могут уточнять содержание отдельных из них, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета.

Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий:

- регламентирует вопросы, имеющие отношение к основным методическим принципам ведения бухгалтерского учета;

- приводит краткую характеристику синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов;
- раскрывает структуру и назначение счетов, экономическое содержание обобщаемых на них фактов;
- раскрывает порядок учета наиболее распространенных операций.

Порядок ведения аналитического учета устанавливается предприятием исходя из положений Инструкции и нормативных актов по отдельным разделам учета (учета основных средств, производственных запасов и т. д.).

В Инструкции после характеристики каждого синтетического счета дана типовая схема корреспонденции его с другими синтетическими счетами. В случае возникновения фактов хозяйственной деятельности, корреспонденция по которым не предусмотрена в типовой схеме, предприятия могут дополнять ее, соблюдая основные методологические принципы ведения бухгалтерского учета, установленные Инструкцией.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (табл. 4.1).

Таблица 4.1

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

Наименование счета	№	Вид счета		Номер и наименование субсчета
		по отношению к балансу	по назначению и структуре	
Раздел I				
Внеоборотные активы				
Основные средства	01	активный	основной (инвентарный)	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	пассивный	регулирующий (контрарный)	
Доходные вложения в материальные ценности	03	активный	основной (инвентарный)	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	активный	основной (инвентарный)	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
Амортизация нематериальных активов	05	пассивный	регулирующий (контрарный)	
	06			
Оборудование к установке	07	активный	основной (инвентарный)	
Вложения во внеоборотные активы	08	активный	операционный (калькуляционный)	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств

Продолжение табл. 4.1

Наименование счета	№	Вид счета		Номер и наименование субсчета
		по отношению к балансу	по назначению и структуре	
				5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных 8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
Отложенные налоговые активы	09	активный	регулирующий (контрарный)	
Раздел II Производственные запасы				
Материалы	10	активный	основной (инвентарный)	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	активный	основной (инвентарный)	
	12			
	13			
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	пассивный	регулирующий (контрарный)	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	активный	операционный (калькуляционный)	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	активный/пассивный	регулирующий (контрарно-дополнительный)	
	17			
	18			
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	активный	основной (расчетов)	1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам

Продолжение табл. 4.1

Наименование счета	№	Вид счета		Номер и наименование субсчета
		по отношению к балансу	по назначению и структуре	
				3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам
Раздел III				
Затраты на производство				
Основное производст-во	20	активный	операционный (калькуляционный)	
Полуфабрикаты собствен-ного производства	21	активный	основной (инвентарный)	
	22			
Вспомогательные про-изводства	23	активный	операционный (калькуляционный)	
	24			
Общепроизводствен-ные расходы	25	нет остатка	операционный (собираательно-рас-пределительный)	
Общехозяйственные расходы	26	нет остатка	операционный (собираательно-рас-пределительный)	
	27			
Брак в производстве	28	нет остатка	операционный (калькуляционный)	
Обслуживающие про-изводства и хозяйства	29	активный	операционный (калькуляционный)	
	30			
	31			
	32			
	33			
	34			
	35			
	36			
	37			
	38			
	39			
Раздел IV				
Готовая продукция и товары				
Выпуск продукции (ра-бот, услуг)	40	нет остатка	регулирующий (контрарно-допол-нительный)	
Товары	41	активный	основной (инвентарный)	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия

Продолжение табл. 4.1

Наименование счета	№	Вид счета		Номер и наименование субсчета
		по отношению к балансу	по назначению и структуре	
Торговая наценка	42	пассивный	регулирующий (контрарный)	
Готовая продукция	43	активный	основной (инвентарный)	
Расходы на продажу	44	активный	операционный (калькуляционный)	
Товары отгруженные	45	активный	основной (расчетов)	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	активный	основной (инвентарный)	
	47			
	48			
	49			
Раздел V				
Денежные средства				
Касса	50	активный	основной (инвентарный)	1. Касса в организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы
Расчетные счета	51	активный	основной (инвентарный)	
Валютные счета	52	активный	основной (инвентарный)	
	53			
	54			
Специальные счета в банках	55	активный	основной (инвентарный)	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета
	56			
Переводы в пути	57	активный	инвентарный	
Финансовые вложения	58	активный	основной (инвентарный)	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги	59	пассивный	регулирующий (контрарный)	
Раздел VI				
Расчеты				
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	пассивный	основной (расчетов)	
	61			

Продолжение табл. 4.1

Наименование счета	№	Вид счета		Номер и наименование субсчета
		по отношению к балансу	по назначению и структуре	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	активный	основной (расчетов)	
Резервы по сомнительным долгам	63	пассивный	регулирующий (контрарный)	
	64			
	65			
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	пассивный	основной (расчетов)	По видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	пассивный	основной (расчетов)	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	пассивный	основной (расчетов)	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию	69	пассивный	основной (расчетов)	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расходы по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	пассивный	основной (расчетов)	
Расчеты с подотчетными лицами	71	активный	основной (расчетов)	
	72			
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	активный	основной (расчетов)	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба
	74			
Расчеты с учредителями	75	активно-пассивный	основной (расчетов)	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	активно-пассивный	основной (расчетов)	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам
Отложенные налоговые обязательства	77	пассивный	регулирующий (контрарный)	
	78			
Внутрихозяйственные расчеты	79	активно-пассивный	основной (расчетов)	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления

Продолжение табл. 4.1

Наименование счета	№	Вид счета		Номер и наименование субсчета
		по отношению к балансу	по назначению и структуре	
Раздел VII Капитал				
Уставный капитал	80	пассивный	основной (фондовый)	
Собственные акции	81	активный	основной (инвентарный)	
Резервный капитал	82	пассивный	основной (фондовый)	
Добавочный капитал	83	пассивный	основной (фондовый)	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	пассивный	основной (фондовый)	
	85			
Целевое финансирование	86	пассивный	основной (фондовый)	По видам финансирования
	87			
	88			
	89			
Раздел VIII Финансовые результаты				
Продажи	90	нет остатка	финансово-результатный (сопоставляющий)	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль/убыток от продаж
Прочие доходы и расходы	91	нет остатка	финансово-результатный (сопоставляющий)	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 3. Сальдо прочих доходов и расходов
	92			
	93			
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	нет остатка	операционный (собираательно-распределительный)	
	95			
Резервы предстоящих расходов	96	пассивный	операционный (бюджетно-распределительный)	По видам расходов
Расходы будущих периодов	97	активный	операционный (бюджетно-распределительный)	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	пассивный	операционный (бюджетно-распределительный)	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления

Окончание табл. 4.1

Наименование счета	№	Вид счета		Номер и наименование субсчета
		по отношению к балансу	по назначению и структуре	
				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	активно-пассивный	финансово-результатный	
Забалансовые счета				
Арендованные основные средства			001	
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение			002	
Материалы, принятые в переработку			003	
Товары, принятые на комиссию			004	
Оборудование, принятое для монтажа			005	
Бланки строгой отчетности			006	
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов			007	
Обеспечения обязательств и платежей полученные			008	
Обеспечения обязательств и платежей выданные			009	
Износ основных средств			010	
Основные средства, сданные в аренду			011	

Принципы, правила и способы ведения организациями бухгалтерского учета отдельных активов, обязательств, финансовых, хозяйственных операций и др., в том числе признания, оценки, группировки, устанавливаются положениями и другими нормативными актами, методическими указаниями по вопросам бухгалтерского учета. Этим определено место Плана счетов бухгалтерского учета в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации как документа, не носящего нормативно-правовой характер.

4.5. Метод двойной записи

Механизм двойной записи основывается на балансовом равновесии, заключающемся в сопоставлении уравновешивающих друг друга систем показателей (ресурсы и их использование, производство и потребление, денежные доходы и расходы и т. п.).

Двойная запись на счетах бухгалтерского учета заключается в следующем: всякая хозяйственная операция затрагивает два счета (две статьи баланса) и поэтому должна записываться дважды — в дебет одного счета и в кредит другого. Причем записи на счетах производятся таким образом, что дебет одного счета может быть

взаимосвязан с кредитом одного или нескольких счетов, а кредит одного счета — с дебетом одного или нескольких счетов в одинаковых суммах.

Благодаря методу двойной записи объекты бухгалтерского учета получают отражение на счетах во взаимной связи, что имеет важное значение для контроля.

Процедура определения счетов, затрагиваемых данной хозяйственной операцией, и последующего отражения в этих счетах суммы произведенной операции называется *бухгалтерской проводкой* — сумма операции как бы проводится от счета к счету.

Бухгалтерская проводка составляется только на основании документов. Для составления бухгалтерской проводки по какой-либо хозяйственной операции необходимо:

- определить сущность происходящих в результате операции изменений в хозяйственных средствах предприятия;
- по Плану счетов выбрать счета, по дебету и кредиту которых должна быть записана сумма данной хозяйственной операции.

Взаимная связь между счетами, возникающая при двойной записи, называется *корреспонденцией счетов*, а счета, между которыми возникает такая связь, называются *корреспондирующими счетами*.

В результате обработки документов бухгалтер устанавливает корреспонденцию счетов, указывая дебетуемый и кредитуемый счета. Проводка (корреспонденция) может быть простой, если на основании документа по операции указываются два счета, и сложной — при участии трех и более счетов.

Многообразие хозяйственных операций, совершаемых на предприятии, оказывает влияние на величину имущества и источники его образования. Одни операции изменяют состав средств, другие — источники этих средств, третьи увеличивают одновременно как состав средств, так и их источники, четвертые одновременно уменьшают то и другое. Это находит отражение в изменении статей баланса. Но как бы ни были разнообразны эти изменения, у работников бухгалтерии не должно возникать затруднений в установлении корреспонденции счетов — в конечном итоге все они сводятся к четырем видам.

Первый вид хозяйственных операций вызывает изменения только в активе баланса: одна его статья увеличивается, другая — уменьшается на сумму хозяйственной операции, т. е. видоизменяется состав хозяйственных средств, их размещение. Итог баланса не изменяется.

Пример. С расчетного счета организации получены денежные средства на выплату заработной платы работникам в сумме 51 000 руб.

В результате хозяйственной операции произошли изменения в двух объектах учета, учитываемых на активных счетах: в кассе произошло увеличение наличных денег на 51 000 руб., а на расчетном счете в банке произошло уменьшение денежных средств на 51 000 руб.

В связи с тем что на активных счетах увеличение показывается в дебете, а уменьшение — в кредите, корреспонденция будет иметь вид

Дебет счета 50 «Касса»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 51 000 руб.

Схема счетов будет выглядеть так:

Д	«Касса»	К	Д	«Расчетные счета»	К
Сн — 1000 руб.			Сн — 100 000 руб.		
51 000 руб.			51 000 руб.		

Второй вид хозяйственных операций вызывает изменения только в пассиве баланса: одна его статья увеличивается, другая — уменьшается, т. е. видоизменяются источники хозяйственных средств. Итог баланса не изменяется.

Пример. На основании начисленной заработной платы начислен налог на доходы в сумме 6600 руб.

В результате хозяйственной операции произошли изменения в двух объектах учета, учитываемых на пассивных счетах: уменьшилась задолженность работникам по заработной плате на 6600 руб., увеличилась задолженность перед бюджетом на 6600 руб.

В связи с тем что на пассивных счетах увеличение показывается в кредите, а уменьшение — в дебете, корреспонденция будет иметь вид

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — 6600 руб.

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — 6600 руб.

Схема счетов будет выглядеть так:

«Расчеты с персоналом по оплате труда»		«Расчеты по налогам и сборам»	
Д	К	Д	К
6600 руб.	Сн — 51 000 руб.		Сн — 6600 руб.

Третий вид хозяйственных операций вызывает изменения в активе и пассиве баланса одновременно в сторону увеличения его статей. Итог баланса также увеличивается на сумму хозяйственной операции по активу и пассиву.

Пример. От поставщика получены материалы на сумму 100 000 руб., оплата за которые не произведена.

В результате хозяйственной операции произошли изменения в двух объектах учета, учитываемых на активном и пассивном счетах.

«Материалы» — счет активный, поэтому увеличение запасов показывается в дебете; «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — счет пассивный, задолженность перед поставщиками увеличивается, поэтому ее показываем в кредите. Корреспонденция счетов будет иметь вид

Дебет счета 10 «Материалы» — 100 000 руб.

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 100 000 руб.

Схема счетов будет выглядеть так:

«Материалы»		«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
Д	К	Д	К
Сн — 250 000 руб.			Сн — 100 000 руб.
100 000 руб.			

Четвертый вид хозяйственных операций вызывает изменения в активе и пассиве баланса одновременно в сторону уменьшения его статей. Итог баланса также уменьшится на сумму хозяйственной операции.

Пример. В соответствии с начисленными налогами переводим деньги в бюджет в сумме 6600 руб.

В результате хозяйственной операции произошли изменения в сторону уменьшения в двух объектах учета, учитываемых на активном и пассивном счетах.

«Расчетные счета» — счет активный, поэтому уменьшение денежных средств показываем в кредите, а «Расчеты по налогам и сборам» — счет пассивный, поэто-

му уменьшение задолженности по налогам показываем в дебете. Корреспонденция счетов будет иметь вид

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 6600 руб.

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — 6600 руб.

Схема счетов будет выглядеть так:

Д «Расчетные счета» К		Д «Расчеты по налогам и сборам» К	
Сн — 49 000 руб.			Сн — 6600 руб.
	6600 руб.	6600 руб.	

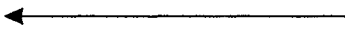
Все четыре вида хозяйственных операций можно выразить формулами, заменив буквенным выражением: А — актив, П — пассив, Х — хозяйственная операция, повлекшая за собой изменения (увеличение или уменьшение).

Первый вид: $A - X + X = П$

Активный счет		Активный счет	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	-		+
			

Изменения, равные и противоположные по значению, произошли только в активе баланса.

Второй вид: $A = П - X + X$

Пассивный счет		Пассивный счет	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	+		-
			

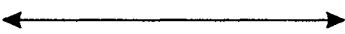
Изменения, равные и противоположные по значению, произошли только в пассиве баланса.

Третий вид: $A + X = П + X$

Активный счет		Пассивный счет	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	+		+
			

Изменения произошли в активе и пассиве баланса в сторону увеличения.

Четвертый вид: $A - X = П - X$

Активный счет		Пассивный счет	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	-		-
			

Изменения произошли в активе и пассиве баланса в сторону уменьшения.

4.6. Оборотные ведомости

Осуществление принципа тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на 1-е число каждого месяца реализуется

посредством составления оборотных ведомостей по счетам синтетического и аналитического учета. На практике оборотные ведомости позволяют проверить правильность и взаимоувязку хронологических и систематических записей синтетического и аналитического учета.

Учетная информация, поступающая в течение месяца, оказывается разобранной по многим счетам синтетического и аналитического учета.

Для удобства контроля за счетами, проверки правильности записей на них и обобщения учетной информации используют оборотные ведомости.

Оборотная ведомость представляет собой таблицу, в которую записывают наименования и номера счетов, суммы начального сальдо по каждому счету (дебетового или кредитового), суммы оборотов по дебету и кредиту и выводят конечное сальдо (дебетовое или кредитовое). Оборотная ведомость составляется в конце месяца и регистрирует обороты и остатки по всем работающим счетам.

Существуют оборотные ведомости по счетам синтетического и аналитического учета.

Оборотная ведомость по счетам синтетического учета имеет форму

Код счета	Наименование счетов	Сальдо на начало месяца (тыс. руб.)		Оборот за месяц (тыс. руб.)		Сальдо на конец месяца (тыс. руб.)	
		Д	К	Д	К	Д	К
10	Материалы	200		200	100	300	—
50	Касса	50		300	250	100	—
51	Расчетный счет	1000		50 000	42 000	9000	—
60	Расчеты с поставщиками		600	5000	13 100		8700
70	Расчеты по оплате труда		250	250	300		300
80	Уставный капитал		400				400
	Итого	1250	1250	55 750	55 750	9400	9400

В оборотной ведомости по синтетическим счетам по итогу должно быть три пары равенств:

- 1) остатки на начало отчетного периода по дебету и кредиту;
- 2) обороты по дебету и кредиту;
- 3) остатки на конец отчетного периода по дебету и кредиту.

Первое равенство показывает, что итоговая сумма всех средств предприятия на начало периода равна итоговой сумме источников этих средств. Эти цифры отражают баланс предприятия на начало периода (в приведенном примере $1250 = 1250$).

Второе равенство вытекает из принципа двойной записи, при котором каждая хозяйственная операция отражается в одинаковой сумме по дебету и кредиту разных счетов, и если суммы не совпадают, то это свидетельствует об ошибках при записях по счетам бухгалтерского учета либо в подсчетах ($55\,750 = 55\,750$).

Третье равенство, так же как и первое, вытекает из равенства итогов средств и их источников и показывает баланс на конец отчетного периода ($9400 = 9400$).

В оборотной ведомости по синтетическим счетам содержатся обобщенные сведения о состоянии, изменении и остатках имущества и обязательств организации.

Оборотные ведомости по счетам аналитического учета составляют отдельно к каждому синтетическому счету, по которому ведется аналитический учет. Они имеют различную форму в зависимости от особенностей объектов аналитического

учета. По счетам аналитического учета применяют три формы оборотных ведомостей:

- 1) при ведении натурально-стоимостного учета;
- 2) при ведении учета только в денежном выражении;
- 3) при ведении учета по счетам расчетов с разными дебиторами и кредиторами.

Если объект учета отражается на аналитических счетах только в стоимостном выражении, то оборотные ведомости по этим счетам составляют по такой же форме, что и оборотные ведомости по счетам синтетического учета. Если объект учета отражается на аналитических счетах не только в стоимостном, но и в натуральном или трудовом выражении, то показатели оборотных ведомостей по этим счетам приводят также в стоимостном, натуральном или трудовом выражении.

Оборотные ведомости по счетам аналитического учета — свод оборотов и сальдо по всем счетам аналитического учета, открытым к данному синтетическому счету.

Итоги оборотных ведомостей по счетам аналитического учета сверяют с данными соответствующего синтетического счета в оборотных ведомостях по счетам синтетического учета.

Например:

Аналитический учет по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» ведется по каждой авансовой выдаче:

Мискин А. А.		Кружкин Б. Б.		Ложкин В. В.	
Д	К	Д	К	Д	К
С ₁ — 20-00	20-00	С ₁ — 15-00	10-00	С ₁ — 40-00	25-00
Итого:	Итого:	Итого:	Итого:	Итого:	Итого:
20-00	20-00	15-00	10-00	40-00	25-00
С ₂ —		С ₂ — 5-00		С ₂ — 15-00	

Оборотная ведомость

Выдано под отчет	Сальдо на начало месяца (С ₁)		Оборот за месяц		Сальдо на конец месяца (С ₂)	
	Д	К	Д	К	Д	К
Мискину А. А.	—		20-00	20-00	—	
Кружкину Б. Б.	15-00			10-00	5-00	
Ложкину В. В.	40-00			25-00	15-00	
Итого	55-00		20-00	55-00	20-00	

Синтетический счет «Расчеты с подотчетными лицами»	
Д	К
С ₁ — 55-00	20-00
20-00	10-00
	25-00
Итого (об.) — 20-00	Итого (об.) — 55-00
С ₂ — 20-00	

ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

5.1. Функции и структура аппарата бухгалтерии

По действующему законодательству все предприятия, объединения и организации, включая предприятия с участием иностранных инвесторов (совместные предприятия), а также предприятия, полностью принадлежащие иностранным инвесторам, должны вести бухгалтерский учет в соответствии с общим концептуальным подходом, принятым в стране, и нести ответственность за соблюдение порядка ведения учета и отчетности.



Схема 5.1. Требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету

Ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций. Осуществляя постановку бухгалтерского учета, руководитель организации самостоятельно устанавливает организационную форму бухгалтерской работы исходя из вида организации и конкретных условий хозяйствования. В зависимости от объема учетной работы руководители организаций могут:

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

В случае значительного объема учетной работы и при наличии трех и более бухгалтеров на предприятии учреждается структурное подразделение — бухгалтерская служба. Организационно бухгалтерия может быть самостоятельным подразделением, возглавляемым главным бухгалтером, или находиться в составе единой экономической службы предприятия, возглавляемой финансовым директором (схема 5.2).

Задача осуществления учета в минимальные сроки и с высоким качеством влияет на распределение участков учета между работниками бухгалтерии и зависит от условий организации производства и от степени оснащенности средствами автоматизации. Работники бухгалтерии могут подчиняться непосредственно главному бухгалтеру либо его заместителю, или бухгалтерская служба может состоять из отделов (групп), возглавляемых начальниками (старшими бухгалтерами). Примерная структура бухгалтерии может выглядеть следующим образом.



Схема 5.2. Структура аппарата бухгалтерии

К главным задачам, стоящим перед бухгалтерской службой, относятся следующие:

- предоставлять полную и достоверную информацию руководству о финансовом состоянии предприятия, о критических ситуациях в сфере договорных отношений и материальных поставок, а также о дефиците денежных средств;
- осуществлять и регулировать расчетные взаимоотношения с дебиторами и кредиторами, а также с сотрудниками предприятия по оплате труда и средствам, выданным под отчет;
- контролировать работу материально ответственных лиц;
- отвечать за своевременное и в полном объеме выполнение предприятием своих обязательств по расчетам с бюджетом и внебюджетными фондами;
- нести ответственность за полноту и четкость операций по наличному и безналичному денежному обороту предприятия;
- представлять в срок в контролирующие органы бухгалтерскую, финансовую и налоговую отчетность предприятия.

Деятельность бухгалтерской службы предприятия должна строиться на основании Положения о бухгалтерии, которое составляется главным бухгалтером и утверждается руководителем организации.

При вступлении в должность главному бухгалтеру в первую очередь необходимо ознакомиться с положением о бухгалтерии, а при его отсутствии — составить такой документ. Он должен включать следующие разделы:

- общие положения;
- цели, задачи бухгалтерии;
- функции бухгалтерии;

- права и обязанности работников;
- взаимоотношения с другими структурными подразделениями организации;
- организация работы.

В разделе «Общие положения» указывается организационная форма ведения бухгалтерского учета, которая выбирается руководителем организации в зависимости от объема учетной работы.

В Положении могут быть закреплены основные квалификационные требования, предъявляемые к главному бухгалтеру (например, на должность главного бухгалтера может быть принят специалист с опытом работы в бухгалтерии не менее пяти лет, имеющий высшее экономическое образование и аттестат профессионального бухгалтера).

Главный бухгалтер должен обоснованно определить количество работников бухгалтерии и степень их квалификации, для чего разрабатываются должностные инструкции.

Должностные инструкции составляются для каждого работника бухгалтерской службы в целях разграничения полномочий работников, определения их прав и обязанностей. В должностной инструкции необходимо указать, какие документы получает работник для обработки, кому он их в дальнейшем передает, какие документы он имеет право подписывать. Закрепление за работниками участков бухгалтерского учета позволяет избежать дублирования или неотражения отдельных хозяйственных операций.

Принятый на работу новый главный бухгалтер имеет право изменить должностные инструкции в соответствии со своими требованиями. Должностные инструкции утверждаются руководителем организации и доводятся до сведения работников бухгалтерии. После ознакомления работника с инструкцией он ставит отметку: «Ознакомлен», дату и подпись. Рекомендуются текст инструкции выдать бухгалтеру, что также фиксируется надписью: «Инструкция получена на руки», затем ставится дата и подпись.

В табл. 5.1 приведены должностные обязанности (примерные) бухгалтерских специалистов производственных и коммерческих организаций.

Таблица 5.1

**Должностные обязанности бухгалтерских специалистов
(производственных и коммерческих организаций)**

№ п/п	Название должности	Должностные обязанности
1	Главный бухгалтер	Руководство бухгалтерией. Ведение бухгалтерского учета в полном объеме, контроль за движением денежных средств и товарно-материальных ценностей, законностью и правильностью оформления документов, правильностью и своевременностью начисления и перечисления платежей, заработной платы, контроль за исполнением бюджета, представление отчетности в налоговые органы, оптимизация налогообложения. Предупреждение недостач, незаконного расходования денежных средств, нарушений финансового и хозяйственного законодательства. Оформление документов по недостачам и хищениям, передача их в следственные и судебные органы
2	Заместитель главного бухгалтера	Замещение главного бухгалтера, ведение всех участков бухгалтерии, контроль движения товарно-материальных ценностей, отчеты по НДС, минимизация налогообложения

Окончание табл. 5.1

№ п/п	Название должности	Должностные обязанности
3	Бухгалтер (в зависимости от специализации)	Учет основных средств, товарно-материальных ценностей, затрат, реализации, расчетов с поставщиками и заказчиками. Прием и контроль первичной документации. Отражение в бухгалтерской документации движения денежных средств и товарно-материальных ценностей. Начисление и перечисление платежей в госбюджет, заработной платы, различных взносов и отчислений. Составление отчетности
4	Бухгалтер-ревизор	Проведение плановых и специальных проверок финансово-хозяйственной деятельности организаций, находящихся на самостоятельном балансе. Оформление результатов ревизии с указаниями об устранении выявленных нарушений. Контроль достоверности учета поступающих денежных средств, товарно-материальных ценностей и основных фондов, соблюдение смет, организация проведения инвентаризаций
5	Бухгалтер-эксперт	Экспертиза (исследование) учета основных средств, товарно-материальных ценностей, затрат, реализации, расчетов с поставщиками и заказчиками, отражения в бухгалтерской документации движения денежных средств и товарно-материальных ценностей, начисления и перечисления платежей, состояния отчетности. Мотивированное заключение по результатам экспертизы
6	Бухгалтер по складскому учету	Ведение складского учета, кассовых операций и оформление кассовых документов (накладных, счетов-фактур). Работа со складской программой
7	Бухгалтер-кассир	Прием и выдача наличных денежных средств, контроль наличия первичной документации (приходные, расходные ордера), ведение кассовой книги, журнала учета полученных счетов-фактур, журнала регистрации платежных поручений, приходных и расходных кассовых ордеров, оформление платежных поручений с соблюдением установленных формулировок и требований обслуживающего банка
8	Бухгалтер на производстве	Расчеты с поставщиками (счета 60, 76), формирование затрат (счета 20, 23, 26), калькуляция, отслеживание себестоимости производимой продукции, отчетность
9	Бухгалтер-операционист	Работа с бухгалтерской базой данных, внесение заказов, выписка накладных, счетов, счетов-фактур
10	Помощник бухгалтера	Банк, первичный учет, отчетность по фондам, расчет заработной платы
11	Аудитор (внутренний — в структуре, внешний привлекается для проверки бухгалтерской документации)	Проведение аудиторских проверок, контроль счетов и ведения учета, проверка способов оценки имущества и финансовых вложений. Установление достоверности финансовой и бухгалтерской отчетности предприятий и организаций, проверка соответствия различных финансовых и хозяйственных операций действующему законодательству

5.2. Права и обязанности главных бухгалтеров

Главный бухгалтер (бухгалтер) организации, централизованной бухгалтерии назначается или освобождается от должности руководителем и подчиняется непосредственно руководителю организации. На должность главного бухгалтера назна-

чаются лица, имеющие высшее специальное образование или стаж работы по специальности не менее трех лет.

Главный бухгалтер (финансовый директор, бухгалтер малого предприятия), возглавляющий бухгалтерскую службу, действует в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. В этих документах содержится ряд общих принципиальных установок, которыми должны руководствоваться организации в своей деятельности, а также требования, относящиеся непосредственно к бухгалтерским работникам. Исходя из этих требований главный бухгалтер обязан обеспечивать законность совершаемых хозяйственных операций, контроль за движением имущества и выполнением обязательств, правильность оформления денежных и расчетных документов, финансовых и кредитных операций. Причем выполнять эту работу он должен прежде всего в интересах собственников, а не администраторов (руководителей) организаций.

Исходя из стоящих перед бухгалтерами задач к основным показателям (критериям) оценки деятельности бухгалтеров следует отнести выполнение таких требований:

- формирование учетной политики и ведение бухгалтерского учета в соответствии с нормативными документами;
- обеспечение соответствия проводимых хозяйственных операций действующему законодательству, в том числе в конфликтных ситуациях;
- соблюдение достоверности, полноты бухгалтерской отчетности и установленных сроков ее представления;
- сохранение коммерческой и государственной тайны в отношении содержания регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности.

Главный бухгалтер:

- определяет в установленном порядке форму и методы бухгалтерского учета, а также технологию обработки учетной информации; разрабатывает систему внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля; формирует в установленном порядке учетную политику по другим вопросам;
- руководит разработкой и реализацией мероприятий, направленных на соблюдение государственной и финансовой дисциплины; осуществляет (совместно с другими подразделениями и службами) экономический анализ финансово-хозяйственной деятельности по данным бухгалтерского учета и отчетности в целях выявления и мобилизации внутрихозяйственных резервов;
- принимает меры по предупреждению недостатков, незаконного расходования денежных средств и товарно-материальных ценностей, нарушений финансового и хозяйственного законодательства; участвует в оформлении документов по недостаткам и хищениям денежных средств и товарно-материальных ценностей;
- подписывает совместно с руководителем организации документы, служащие основанием для приемки и выдачи товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также расчетных, кредитных и денежных обязательств. Указанные документы без подписи главного бухгалтера (бухгалтера) считаются недействительными и к исполнению не принимаются.

Главному бухгалтеру (бухгалтеру) запрещается принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, противоречащим законодательству и нарушающим договорную и финансовую дисциплину. О таких документах главный бухгалтер (бухгалтер) письменно сообщает руководителю организации. При полу-

чении от руководителя организации письменного распоряжения о принятии указанных документов к учету главный бухгалтер (бухгалтер) исполняет его. Всю полноту ответственности за незаконность совершенных операций несет руководитель организации.

С главными бухгалтерами организаций независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности заключаются срочные трудовые договоры на срок не более пяти лет, если иной срок не установлен ТК РФ и иными федеральными законами. При смене собственника имущества организации новый собственник не позднее трех месяцев со дня возникновения у него права собственности имеет право расторгнуть трудовой договор с руководителем организации, его заместителями и главным бухгалтером. В этом случае трудовой договор расторгается согласно п. 4 ст. 81 ТК РФ.

Трудовым договором, заключаемым с главным бухгалтером, может быть установлена материальная ответственность. Вопросам материальной ответственности сторон трудового договора посвящены главы 37–39 ТК РФ.

На главного бухгалтера не могут быть возложены обязанности, связанные с непосредственной материальной ответственностью за денежные средства и материальные ценности; он не может сам получать по чекам денежные средства и товарно-материальные ценности для предприятия. Для малых предприятий может быть сделано исключение — по согласованию с учреждением банка главный бухгалтер может осуществлять и функцию кассира.

На время отсутствия главного бухгалтера его права и обязанности переходят к заместителю или другому должностному лицу, о чем объявляется приказом по предприятию.

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

Работа бухгалтера в условиях постоянно меняющегося российского финансового и налогового законодательства связана с повышенной ответственностью:

- особые правила ведения учета применительно к потребностям налогообложения установлены НК РФ. Виды налоговых нарушений и ответственность лиц за их совершение, в том числе за грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, установлены главой 16 НК РФ;
- в случае уклонения от ведения бухгалтерского учета в порядке, установленном законодательством Российской Федерации и нормативными актами органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, а также искажения бухгалтерской отчетности и несоблюдения сроков ее представления и публикации бухгалтер может быть привлечен к административной или уголовной ответственности.

5.3. Организация документооборота

Документооборот — это движение документов на предприятии от их создания или получения от других организаций до принятия к учету, обработки и передачи в архив (схема 5.3).

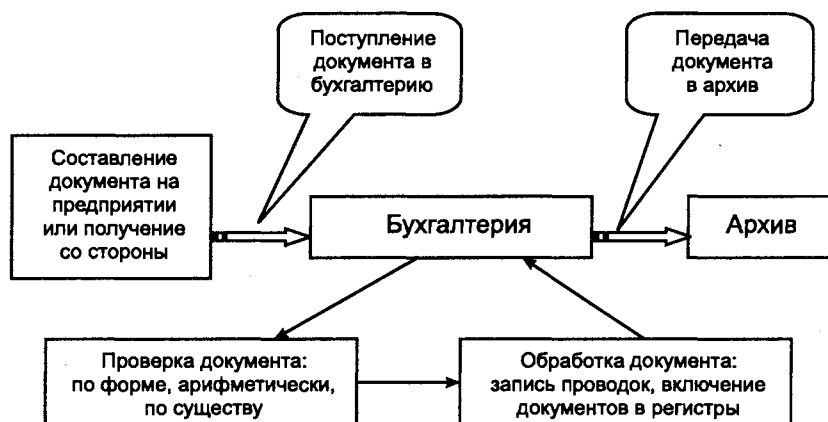


Схема 5.3. Этапы документооборота

Главный бухгалтер организует работу по составлению графика документооборота и своим распоряжением по бухгалтерии обязывает принимать только те документы, которые оформлены в установленном порядке. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерскую службу документов и сведений обязательны для всех работников организации. График документооборота утверждается приказом руководителя предприятия.

Документооборот, организованный по графику:

- позволяет ускорить прохождение каждым первичным документом всего пути — от оформления и проверки до обработки;
- способствует равномерному распределению учетной работы в течение всего рабочего времени;
- повышает производительность труда счетных работников;
- способствует усилению контрольных функций бухгалтерского учета;
- способствует повышению уровня механизации и автоматизации учетных работ;
- повышает эффективность всей учетной работы организации.

На начальном этапе работы по составлению графика документооборота устанавливаются:

- перечень первичных документов, применяемых на предприятии;
- кто из работников предприятия имеет право подписывать данные документы и несет ответственность за правильность их оформления и своевременность представления в бухгалтерию;
- рабочая схема действующих отделов организации;
- порядок движения каждого документа между отделами организации и крайний срок представления документов конечному потребителю информации (бухгалтерии);
- график движения документов внутри бухгалтерии, позволяющий своевременно организовывать начисление налогов и составление бухгалтерской отчетности.

В обязанности всех работников организации включаются положения о создании и представлении первичных оправдательных документов, относящихся к сфере их деятельности, в строгом соответствии с графиком документооборота. Каждому лицу, участвующему в документообороте, вручается соответствующая выписка и определяется ответственность за невыполнение требований документооборота.

Пример графика документооборота на участке расчетов с персоналом по оплате труда

Наименование документа, форма	Количество экземпляров	Создание документа				Проверка документа			
		ответственный за выпуск	ответственный за оформление	ответственный за исполнение	срок исполнения	ответственный за проверку и обработку	кто представляет	порядок представления	срок представления
Штатное расписание, форма № Т-3	2	Директор	Директор	Директор	По мере необходимости	Бухгалтерия	Директор	1 — в бухгалтерию, 2 — в отдел кадров	В день оформления
Приказ о приеме на работу, форма № Т-1	1	Отдел кадров	Отдел кадров	Отдел кадров	В соответствии с поданным заявлением	Бухгалтерия	Отдел кадров	Копия приказа (оригинал остается в отделе кадров)	В день утверждения руководителем
Трудовой договор, договора гражданско-правового характера	2	Отдел кадров	Отдел кадров	Отдел кадров	В день заключения	Бухгалтерия	Отдел кадров	Копия (оригинал остается в отделе кадров)	В день оформления
Личная карточка, форма № Т-2	1	Отдел кадров	Отдел кадров	Отдел кадров	В течение 1 дня после выхода приказа о приеме на работу	Бухгалтерия	Отдел кадров	Личная карточка	В день оформления
Табель учета рабочего времени, форма № Т-13	1	Табельщика	Табельщика	Табельщика	В течение месяца	Бухгалтерия	Табельщика	Табель с приложением необходимых документов	1-го числа следующего месяца
Налоговая карточка, форма № 1-НДФЛ	1	Бухгалтерия	Бухгалтерия	Бухгалтерия	Одновременно с расчетом заработной платы	Бухгалтерия	Бухгалтерия	Налоговая карточка вместе с личным счетом и расчетно-платежной ведомостью	Одновременно с расчетом заработной платы
Лицевой счет, форма № Т-54	1	Бухгалтерия	Бухгалтерия	Бухгалтерия	Одновременно с расчетом заработной платы	Бухгалтерия	Бухгалтерия	Вместе с налоговой карточкой	Одновременно с расчетом заработной платы
Расчетно-платежные ведомости, форма № Т-49	1	Бухгалтерия	Бухгалтерия	Бухгалтерия	Одновременно с расчетом заработной платы	Бухгалтерия	Бухгалтерия	Вместе с налоговой карточкой	Одновременно с расчетом заработной платы
Приказ об отпуске, форма № Т-6	1 (2)	Отдел кадров	Отдел кадров	Отдел кадров	В соответствии с поданным заявлением	Бухгалтерия	Отдел кадров	Копия приказа или второй экземпляр	В соответствии с поданным заявлением
Приказ об увольнении, форма № Т-8	2	Отдел кадров	Отдел кадров	Отдел кадров	В соответствии с поданным заявлением	Бухгалтерия	Отдел кадров	1 — в бухгалтерию, 2 — в отдел кадров	В соответствии с поданным заявлением

График документооборота может быть оформлен в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых каждым подразделением предприятия, а также всеми исполнителями, с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ. График может быть составлен в соответствии с табл. 5.2.

5.4. Учетные регистры

В сроки, установленные графиком документооборота, первичные документы должны быть представлены в бухгалтерию. Информация, содержащаяся в принятых к учету первичных учетных документах, служит основанием для записей в сводных учетных документах (*учетных регистрах*).

Под *техникой бухгалтерского учета* понимается совокупность приемов и средств (вручную или с использованием средств автоматизации), с помощью которых осуществляется регистрация учетной информации из первичных документов.

5.4.1. Классификация учетных регистров

Учетные регистры применяются для систематизации, накопления и отражения информации на счетах бухгалтерского учета и в зависимости от степени автоматизации могут составляться на бумажных и машинных носителях информации (в электронном виде).

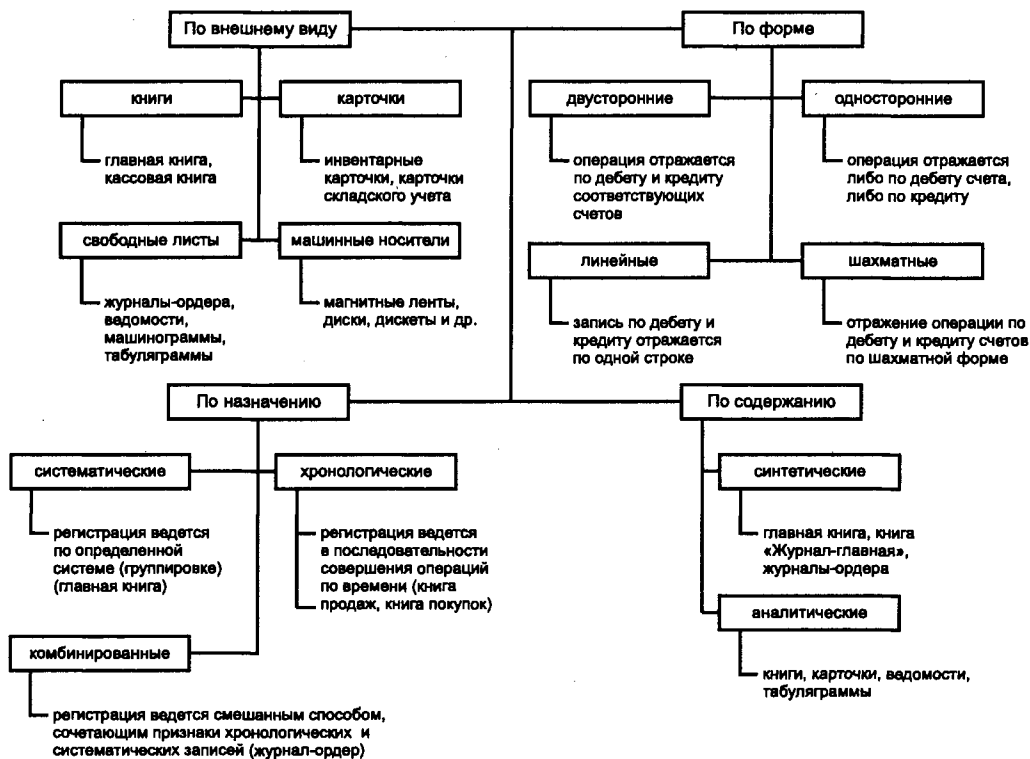


Схема 5.4. Классификация учетных регистров

По внешнему виду учетные регистры могут иметь форму книг, карточек, свободных листов, машинных носителей (магнитные ленты, диски, дискеты и др.).

Книги представляют собой сброшюрованные свободные листы определенного формата и графления. Применение их ограничено, так как работу по их ведению разделить между счетными работниками нельзя — ее должен вести один человек (кассовая книга). Такие книги пронумерованы и прошнурованы, а на последней странице указано количество страниц за подписью руководителя предприятия и главного бухгалтера. В таких книгах исключена возможность замены отдельных листов новыми при злоупотреблениях и хищениях. Как пример применения учетных регистров в виде книг можно привести Главную книгу — регистр синтетического учета, книгу остатков материалов на складах — регистр аналитического учета, необходимый для взаимосвязи данных бухгалтерского учета с данными оперативно-складского учета и для контроля за сохранностью различных видов собственности.

Карточки предназначены для аналитического учета основных средств (инвентарные карточки), материальных ценностей по местам их хранения (карточки складского учета материалов). На их основе бухгалтерия создает картотеку основных средств, а материально ответственные лица — картотеку материалов, запасных частей, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, готовой продукции.

Свободные листы — учетные регистры большого формата и с большим количеством сведений по отношению к карточкам. Они предназначены для синтетического и аналитического учета и выполняют роль комбинированных регистров. К ним относятся журналы-ордера, ведомости, табуляграммы и машинограммы. Они удобны в использовании, так как позволяют более рационально распределить обязанности между работниками учета. Это самый распространенный вид учетных регистров.

По характеру регистрации записей учетные регистры классифицируются на хронологические (регистрационный журнал), систематические (главная книга), комбинированные (журналы-ордера).

Регистрация хозяйственных операций в учетных регистрах в *хронологическом* порядке — это регистрация в порядке их совершения по датам. Для хронологической записи предназначен регистрационный журнал, который применяется при мемориально-ордерной форме учета. В этом журнале регистрируются все мемориальные ордера в порядке их номеров. Итог записей по регистрационному журналу за месяц должен равняться итогу дебетовых, а также итогу кредитовых оборотов по всем счетам за этот же месяц.

Систематическая регистрация хозяйственных операций в учетных регистрах — это запись операций по определенной системе на счетах бухгалтерского учета. При этом происходит необходимая группировка хозяйственных операций по определенным экономическим признакам. Примером может служить запись в главной книге.

При *комбинированной* регистрации хозяйственных операций сочетается использование хронологических и систематических записей.

По степени детализации информации, содержащейся в учетных регистрах, они могут быть *синтетическими* (главная книга, журналы-ордера) и *аналитическими* (карточки аналитического учета).

По форме учетные регистры могут быть:

- *двусторонними* — запись хозяйственной операции отражается по дебету и кредиту соответствующих счетов;
- *односторонними* — хозяйственная операция может быть отражена либо по дебету счета, либо по кредиту счета;

- *линейными* — запись хозяйственной операции по дебету и кредиту счета отражается на одной строке. В качестве примера можно привести запись в книге «Журнал — главная». В этой книге каждый мемориальный ордер записывают одной строкой, в которой показывают сумму по ордеру и сумму по дебету и кредиту соответствующих счетов. Линейная запись является менее совершенной по сравнению с шахматной записью;
- *шахматными* — запись хозяйственной операции, при которой сумма, записанная один раз, будет отражена по дебету и кредиту соответствующих счетов. Это достигается путем построения учетных регистров по шахматному принципу. Шахматная запись широко применяется при журнально-ордерной форме учета. Она сокращает количество записей и дает возможность видеть оба корреспондентских счета по данной хозяйственной операции. В этом отношении шахматная запись имеет преимущества перед линейной записью.

Состав учетных регистров, их форму, порядок и последовательность заполнения, технику взаимосверки определяет форма бухгалтерского учета.

5.4.2. Исправление ошибок в учетных регистрах

Записи в учетных регистрах основываются на тщательно проверенных документах, поэтому и сами регистры приобретают доказательную силу при использовании их показателей для анализа хозяйственной деятельности предприятия, при контроле за состоянием средств и при выявлении результатов его работы.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, — государственной тайной.

Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета и во внутренней бухгалтерской отчетности, обязаны хранить коммерческую и государственную тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную законодательством Российской Федерации.

Исправление ошибочно сделанных записей в регистрах бухгалтерского учета производится одним из следующих способов:

- *корректирным способом* — ошибочно сделанная запись (неправильная сумма или текст) аккуратно зачеркивается тонкой чертой так, чтобы можно было прочитать зачеркнутое, над зачеркнутым делается запись исправленного текста и суммы. Одновременно здесь же, на полях, против соответствующей строки за подписью главного бухгалтера делается оговорка «Исправлено» с указанием даты. Этот метод применяется в тех случаях, когда ошибка сделана в одном из регистров и обнаружена до подсчета итоговых сумм;
- *способом дополнительной проводки* — дополнительная проводка составляется в тех случаях, когда фактически разнесенная в учетные регистры сумма меньше правильной. При этом оформляется бухгалтерская справка с указанием на то, какая ошибка исправляется и где искать первичный документ, который является основанием записи. При мемориально-ордерной форме

учета для дополнительных проводок составляется мемориальный ордер. Этот способ применяется в том случае, когда ошибка повторяется в нескольких учетных регистрах или выявлена после подсчета итогов;

- *способом «красное сторно»* — в случае если операция записана в большей сумме, чем следовало, или по счетам разнесена ошибочная бухгалтерская запись, при подсчете итогов излишне записанная сумма вычитается. Исправления способом «красное сторно» оформляются бухгалтерской справкой, в которой даются ссылка на номер и дату исправляемого документа, а также обоснование внесения исправления;
- *способом обратной проводки* — для исправления проводки (как правило, ошибочно сделанной в прошлом отчетном периоде) делают запись обратной корреспонденцией.

При автоматизированном способе ведения бухгалтерского учета при обнаружении в выходных формах документов ошибок бухгалтерия осуществляет диагностику ошибочных данных, внесение исправлений в соответствующие базы данных и получение выходных форм документов с учетом исправлений.

Внесение исправлений осуществляется датой обнаружения ошибочных данных путем обязательного оформления измененных документов, сторнирующих проводок.

Без оформления документального подтверждения любые исправления непосредственно в электронных базах данных не допускаются.

5.5. Формы бухгалтерского учета

Сочетание различных учетных регистров и технических средств образуют разные формы бухгалтерского учета. Они отличаются одна от другой:

- количеством применяемых регистров, их назначением, внешним видом, содержанием;
- взаимосвязью хронологических и систематических синтетических и аналитических регистров;
- последовательностью и техникой записи в учетные регистры;
- степенью автоматизации учетно-вычислительных работ.

Технология обработки учетных данных и система применяемых регистров зависят от форм и методов бухгалтерского учета, которые формирует главный бухгалтер. Применяемая технология обработки первичной учетной информации должна помогать своевременно представлять отчетность, а также помогать оперативно получать информацию и формировать данные для управленческого учета. Именно система применяемых регистров позволяет наиболее оперативно переходить от данных бухгалтерского учета к управленческому учету.

Вопрос о форме бухгалтерского учета является одним из важнейших в технике учета, так как от применения наиболее рациональной формы учета зависит возможность его упрощения и удешевления, применения вычислительной техники и особенно компьютеров.

Форма бухгалтерского учета выбирается исходя из объема получаемой информации, степени подготовленности бухгалтеров и ряда других факторов. В течение отчетного периода принятая форма учета не должна меняться.

На предприятиях находят применение следующие формы бухгалтерского учета:

- Журнал-главная;
- мемориально-ордерная (с использованием мемориальных ордеров и регистров аналитического учета);

- журнально-ордерная (с использованием журналов-ордеров, вспомогательных ведомостей, накопительных таблиц, регистров аналитического учета, главной книги);
- упрощенная форма для малых предприятий;
- автоматизированная (компьютеризированное ведение учета).

5.5.1. Форма учета «Журнал-главная»

Форма бухгалтерского учета «Журнал-главная» является разновидностью мемориально-ордерной формы счетоводства и используется в бюджетных организациях и на небольших предприятиях с простым процессом производства (работ, услуг), имеющих имущество.

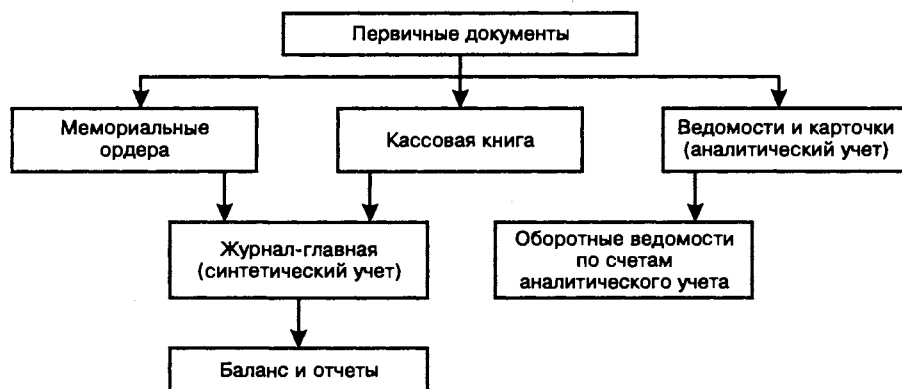


Схема 5.5. Форма бухгалтерского учета «Журнал-главная»

В основе формы учета «Журнал-главная» (схема 5.5) лежат мемориальные ордера, которые ежемесячно в хронологическом порядке записывают в регистре синтетического учета, который принято называть «Журнал-главная» (табл. 5.3). В эту книгу первоначально вносят остатки по счетам на начало отчетного периода, затем все операции по документам с разбивкой по дебету и кредиту корреспондирующих счетов, после чего определяют оборот и остатки по счетам на конец отчетного периода. При этом производится проверка правильности записи: сумма оборота за месяц по дебету всех счетов должна быть равна сумме оборотов за месяц по кредиту всех счетов.

Таблица 5.3

Книга «Журнал-главная»

Число месяца	Номер мемориального ордера	Сумма по ордеру	Обороты по синтетическим счетам				и т. д.
			Д	К	Д	К	
01.01							
и т. д.							

По данным остатков на счетах составляется заключительный баланс.

Все хозяйственные операции, отраженные в первичных документах, приложенных к мемориальным ордерам, разносят в карточки аналитического учета установленной формы, открываемые в развитие каждого синтетического счета. Все карточки регистрируются бухгалтерией в специальном реестре.

Вариантом этой формы учета является рекомендованная Министерством финансов для малых предприятий упрощенная форма бухгалтерского учета, в которой «Журнал-главная» носит название Книги хозяйственных операций и отдельно предусмотрено ведение ведомости учета заработной платы.

5.5.2. Упрощенная форма бухгалтерского учета

Книга (журнал) учета хозяйственных операций (форма № К-1) является регистром аналитического и синтетического учета, на основании которого можно определить наличие имущества и денежных средств, а также их источников у малого предприятия на определенную дату и составить бухгалтерскую отчетность.

Книга (журнал) учета хозяйственных операций является комбинированным регистром бухгалтерского учета, который содержит все применяемые малым предприятием бухгалтерские счета и позволяет вести учет хозяйственных операций на каждом из них (схема 5.6). При этом она должна быть достаточно детальной для обоснования содержания соответствующих статей бухгалтерского баланса.

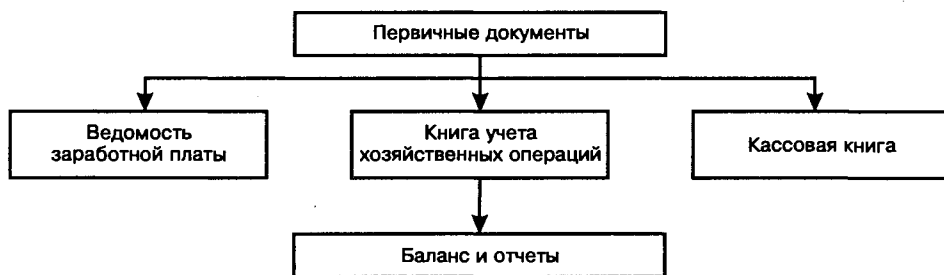


Схема 5.6. Упрощенная форма бухгалтерского учета

Малое предприятие может вести книгу (журнал) в виде ведомости, открывая ее на месяц (при необходимости используя вкладные листы для учета операций по счетам), или в форме книги (журнала), в которой учет операций ведется весь отчетный год. В этом случае книга должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице записывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписями руководителя малого предприятия и лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета на малом предприятии (главного бухгалтера), а также оттиском печати малого предприятия.

В книге в хронологической последовательности регистрируют совершенные хозяйственные операции с указанием даты и номера документа, подтверждающего факт совершения операции (акта, накладной, счета-фактуры и т. п.), указывают сумму, которая соответствует данной операции, и те бухгалтерские документы, в которые будет внесена эта сумма. Наряду с Книгой учета хозяйственных операций для учета расчетов с работниками по оплате труда бухгалтеру малого предприятия необходимо вести ведомость учета заработной платы по форме № В-8.

В разделе ведомости «Кредит (начислено)» отражают:

- начисленные работникам малого предприятия (состоящим и не состоящим в штате) суммы по оплате труда (включая премии) за выполненную работу, исчисленные исходя из принятых на предприятии систем и форм оплаты труда;
- надбавки, доплаты и другие выплаты, предусмотренные действующим законодательством.

[illegible]

Ведомость учета оплаты труда за 200 г.

[illegible]

Заработная плата группируется в ведомости по категориям работников и объектам учета.

В разделе «Дебет (удержано)»:

- производится расчет всех удержаний из начисленных сумм по оплате труда работников в соответствии с действующим законодательством (подходного налога, сумм выданных авансов, своевременно не возвращенных подотчетными лицами сумм, сумм по исполнительным листам в пользу различных предприятий и лиц и др.);
- определяется сумма, подлежащая выдаче на руки работникам.

Ведомость является также платежным документом и предназначена для оформления выдачи заработной платы работникам малого предприятия.

На основании этих документов в конце отчетного периода можно получить данные для начисления налогов, а также составить выходные отчетные документы.

Основными формами бухгалтерского учета, получившими наиболее широкое распространение в практике учета, являются мемориально-ордерная и журнально-ордерная формы учета.

5.5.3. Мемориально-ордерная форма учета

Мемориально-ордерная форма учета возникла в 30-е гг. XX в. и предполагала выписку на каждый документ отдельной справки с бухгалтерской проводкой. Эти справки получили название *мемориальных ордеров* (буквально — «памятных приказов»). Со временем однородные операции стали группировать в специально открываемых накопительных ведомостях, и только итоги этих ведомостей включались в мемориальные ордера.

В мемориально-ордерной форме учета систематическая и хронологическая запись ведутся раздельно. На основе первичных документов оформляются мемориальные ордера, в которых указываются: месяц, год, содержание операции, наименование дебетуемого и кредитуемого счетов (корреспонденция счетов), сумма. Записи в мемориальные ордера производятся по мере совершения операций, но не позднее следующего дня (по получении первичного учетного документа) как на основании отдельных документов, так и на основании группы однородных документов. Корреспонденция субсчетов в мемориальном ордере записывается в зависимости от характера операций по дебету одного субсчета и кредиту другого субсчета или дебету одного субсчета и кредиту нескольких субсчетов (кредиту одного субсчета и дебету нескольких субсчетов).

К мемориальному ордеру прилагаются первичные документы, на основании которых он составляется. Эти документы служат основанием для записей в регистрах аналитического учета.

Хронологическая запись мемориальных ордеров производится в специальном регистрационном журнале, при этом на мемориальных ордерах проставляются номера, под которыми они зарегистрированы в нем. Мемориальным ордерам присваивается постоянный номер по однородным операциям, что в последующем облегчает поиск документов (кассовые операции — № 1, расчетный счет — № 2 и т. д.).

Мемориальный ордер № за _____ 200 _ г.

№ п/п	Основание (дата и номер документа или содержание записи)	Номер счета		Сумма, руб.
		по дебету	по кредиту	

Данные регистрационного журнала служат основанием для заполнения главной книги.

Главная книга — регистр синтетического учета. В ней каждому счету отводится развернутый лист для записи остатка на начало и конец месяца, оборота по дебету в развернутом виде, т. е. в корреспонденции с кредитруемыми счетами и общей суммы оборота по кредиту. Главная книга открывается на год, а каждому месяцу отводится одна строка.

Главную книгу при этой форме еще называют контрольно-шахматной ведомостью. На счетах главной книги учитываются только текущие обороты за отчетный период.

Форма счетов главной книги строится с разбивкой дебета и кредита по каждому корреспондирующему счету и выглядит следующим образом:

Главная книга. Счет _____

Дата	Номер мемориального ордера	С кредита счетов				Итого по дебету	Дата	Номер мемориального ордера	В дебет счетов				Итого по кредиту

По данным счетов главной книги составляется оборотная ведомость по счетам синтетического учета, где определяются остатки по счетам на конец отчетного периода. Взаимосвязи аналитического и синтетического учета осуществляются путем сопоставления соответствующих данных оборотных ведомостей, составленных по синтетическим и аналитическим счетам.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам

Наименование (№ счетов)	Остаток на _____ (начало месяца)		Оборот за _____ (месяц)		Остаток на _____ (конец месяца)	
	Д	К	Д	К	Д	К

Мемориально-ордерная форма (схема 5.7) не ограничивает числа учитываемых операций, конкретизирует изменения в средствах на счетах, расширяет возможности

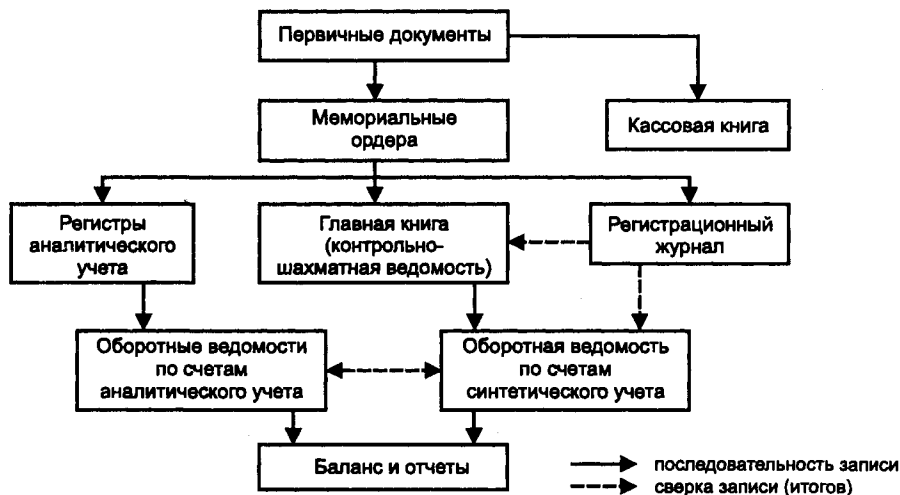


Схема 5.7. Мемориально-ордерная форма учета

разделения труда между учетными работниками и автоматизацию учетного процесса. Однако недостатки мемориально-ордерной формы учета (отставание и разрыв во времени синтетического и аналитического учета, многократность одних и тех же записей в различных учетных регистрах, что при ручном учете значительно увеличивает объем работ, недостаточная приспособленность для составления отчетности и др.) привели к замене ее более совершенной журнально-ордерной формой учета.

5.5.4. Журнально-ордерная форма учета

Журнально-ордерная система возникла в 50-е гг. XX в. как наиболее прогрессивная в условиях ручного способа ведения бухгалтерского учета.

В основу построения журнально-ордерной формы учета положены следующие принципы:

- производство записей в журналах-ордерах в порядке регистрации операций только по кредиту счета в корреспонденции с дебетуемыми счетами;
- совмещение, как правило, в единой системе записей синтетического и аналитического учета;
- отражение в бухгалтерском учете хозяйственных операций в разрезе показателей, требующихся для контроля и составления периодической и годовой отчетности;
- применение объединенных журналов-ордеров по счетам, счетно и экономически связанным друг с другом;
- применение регистров с заранее указанной корреспонденцией счетов, номенклатурой статей аналитического учета, с показателями, требующимися для составления периодической и годовой отчетности;
- применение месячных журналов-ордеров.

Журнально-ордерная форма учета (схема 5.8) основана на использовании принципа накапливания данных первичных документов в разрезах, обеспечивающих синтетический и аналитический учет средств и хозяйственных операций по всем разделам бухгалтерского учета.

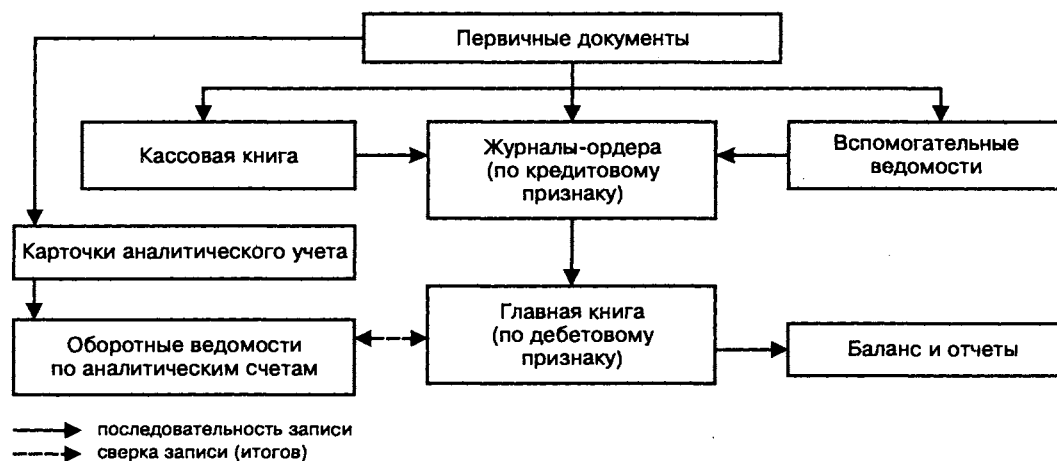


Схема 5.8. Журнально-ордерная форма учета

Накапливание и систематизация данных первичных документов производится в учетных регистрах, которые дают возможность отразить все подлежащие учету средства и все хозяйственные операции по использованию этих средств за отчетный месяц. Это исключает необходимость составления мемориальных ордеров.

Хронологическая и систематическая запись хозяйственных операций осуществляется одновременно, как единый рабочий процесс. Журнал хронологической регистрации хозяйственных оборотов не ведется.

В журнально-ордерной форме счетоводства применяются, как правило, два вида бухгалтерских регистров: журналы-ордера и вспомогательные ведомости. Основными регистрами бухгалтерского учета являются журналы-ордера. Вспомогательные ведомости применяются обычно в тех случаях, когда более подробные (аналитические) показатели по счетам сложно записать непосредственно в журналы-ордера. В этих случаях группировка данных первичных документов осуществляется предварительно в ведомостях, из которых итоги переносятся в журналы-ордера.

В основу построения журналов-ордеров и вспомогательных ведомостей положен кредитовый признак регистрации хозяйственных операций по синтетическим счетам. Записи в журналах-ордерах производятся по кредиту конкретного счета в корреспонденции с дебетом разных счетов. После внесения всех необходимых сумм в журналы-ордера в них подсчитываются «вертикальные» и «горизонтальные» итоги, которые, в свою очередь, суммируются «по вертикали» и «по горизонтали». «Вертикальные» и «горизонтальные» итоги должны совпадать.

Журнал-ордер № 1
по кредиту счета 50 «Касса» в дебет счетов

Строка №	Дата кассового отчета (или за какие числа)	51	70	71	76	и т. д.	Итого
Итого							

На первичных документах, данные которых включены в журналы-ордера и ведомости, указываются номера соответствующих регистров и порядковые номера записи (номер строки).

Для обеспечения контроля за правильностью учета хозяйственных операций итоговые записи в журналах-ордерах обязательно сверяются с данными первичных документов, на основании которых произведены эти записи. Все журналы-ордера в конце месяца подписываются главным бухгалтером предприятия.

Обобщающий учет по результатам журналов-ордеров ведется в главной книге, в которой выводятся конечные остатки по всем счетам, используемым при составлении нового баланса на отчетный период. Полученные итоги представляют собой бухгалтерские проводки для записи на счетах главной книги.

Главная книга. Счет _____

Месяц	Обороты по дебету			Оборот по кредиту	Сальдо	
	с кредита счета журнала-ордера № _____		итого по дебету		Д	К

Кредитовый оборот переносится на счет главной книги одной итоговой суммой за месяц, так как в развернутом виде он находится в журнале-ордере.

Дебетовый оборот на счете главной книги учитывается развернуто в корреспонденции с конкретными счетами.

В счете главной книги дебетовый оборот собирается по мере разnosки данных из разных журналов-ордеров. При завершении разnosки оборотов из журналов-ордеров на счета главной книги производится подсчет итогов по дебету каждого счета и определение сальдо на конец месяца и составление баланса.

Таким образом, журнально-ордерная форма учета обеспечивает ускоренное движение документов и сокращает число рабочих приемов по обработке, способствует четкому разделению труда. Совмещение данных синтетического и аналитического учета в одном регистре облегчает проведение экономического анализа.

Однако журнально-ордерная форма учета имеет существенные недостатки, главным из которых является ориентация журнально-ордерной формы на безмашинную технику учета. Громоздкость и сложная структура большинства журналов-ордеров требуют высокой подготовки и определенных усилий по овладению методикой учетной регистрации.

Для коренного улучшения бухгалтерского учета необходима широкая механизация и автоматизация работ. Это создает условия для перехода от журнально-ордерной к более прогрессивным формам учета, получившим название автоматизированных.

5.5.5. Автоматизированная форма учета

Автоматизация бухгалтерского учета основывается на едином взаимосвязанном технологическом процессе обработки документации по всем разделам учета начиная от сбора первичных учетных данных до получения бухгалтерской отчетности. Современная вычислительная техника обеспечивает автоматизацию полного комплекса учетных задач, создает возможность автоматизации процессов сбора, регистрации первичной информации и передачи ее по каналам связи (или другими способами) в персональный компьютер (ПК). Все это ведет к созданию автоматизированных рабочих мест бухгалтеров, включающих использование персональных компьютеров и другой периферийной техники (сканеры, принтеры и др.).

В настоящее время основная часть коммерческих предприятий ведет учет с использованием вычислительной техники на основе различных пакетов прикладных программ (ППП) по бухгалтерскому учету. Разработчиками программных средств выпущено на рынок достаточно большое количество ППП по бухгалтерскому учету: «1С: Бухгалтерия», «Инфобухгалтер», «Турбо-бухгалтер», «БЭСТ», «Галактика», «Парус» и др. Также на предприятиях создаются собственные программы, учитывающие специфику конкретного производства.

При автоматизированной форме учета (схема 5.9) для организации комплексной системы обработки информации по всем разделам и счетам бухгалтерского учета:

- используются персональные компьютеры и другие технические средства;
- используются универсальная документация и машиночитаемые носители информации;
- применяется система классификаторов;
- сохраняется принцип двойной записи;
- автоматизируются логические операции по ведению учета;

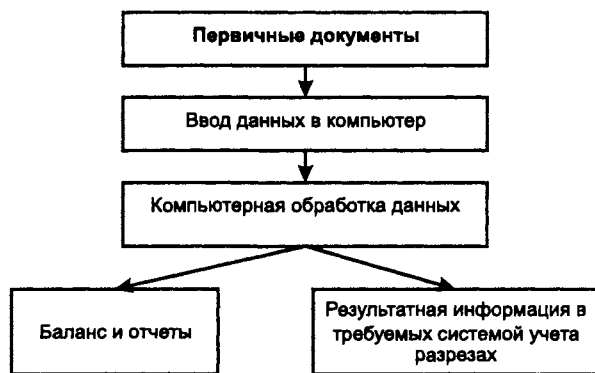


Схема 5.9. Автоматизированная форма бухгалтерского учета

- применяются системы регистров, определенной последовательности их изготовления и способов записи;
- хранение первичной информации и регистров применяется с использованием возможности запросного режима.

Полной автоматизации подлежат такие операции, как вычислительная обработка, сортировка информации, печать регистров. Вычислительная техника не только позволяет выполнять работы, ранее производимые вручную, но и сокращает (благодаря хранению нормативно-справочной информации в памяти ПК) трудоемкость заполнения первичной документации и снижает затраты на подготовку бумажных носителей информации.

Информация справочного характера вводится в персональный компьютер в начале работы. Текущая учетная информация вводится с первичных документов либо со специальных регистраторов учетных данных по специальным программам, в соответствии с которыми полученная учетная информация может храниться, поступать в обработку, выдаваться на экран или печать по запросу.

В условиях комплексной автоматизации бухгалтерского учета данные синтетического и аналитического учета формируются в базах данных используемого ППП и ежемесячно выводятся на бумажные носители — выходные формы документов (мемориальные ордера, карточки, ведомости, главная книга, отчет и т. п.). Учетным регистром, получаемым с ПК, может быть любой документ, содержащий систематическую или хронологическую запись. При этом содержание показателей в выходных формах документов должно соответствовать требованиям, предусмотренным законодательством для регистров бухгалтерского учета.

Наряду с выпуском полного комплекта бухгалтерской и налоговой отчетности одной из важнейших задач автоматизированной системы бухгалтерского учета является максимальная автоматизация расчетных процедур, решающих возникающие проблемы.

Автоматизация бухгалтерского учета — объективная необходимость. Работа бухгалтера все больше становится творческой, и внедрение компьютерных технологий повышает эффективность, беря на себя, кроме всего прочего, всю рутинную работу. Однако автоматизация вызывает необходимость построения технологии решения бухгалтерских задач с учетом ряда следующих требований:

- ограничение допуска к первичной и систематизированной информации путем введения паролей (ключей секретности) и недопущения несанкционированного доступа;

- сохранности учетной информации на необходимый срок;
- диалогового (запросного) режима работы пользователей с вычислительными техническими средствами;
- возможности выдачи информации фрагментно, т. е. в любом сочетании, удобном для пользователя;
- возможности принудительного ввода данных для оперативного управления и обеспечения при этом автоматического контроля за выполнением управленческих решений.

Из всего сказанного можно сделать вывод о том, что все предприятия обязаны вести бухгалтерский учет своего имущества и хозяйственных процессов в обобщенном денежном выражении путем сплошного, непрерывного, документального и взаимосвязанного их отражения. Но при этом следует отметить, что предприятию при организации и осуществлении бухгалтерского учета разрешается:

- вносить в рекомендуемые Минфином России регистры бухгалтерского учета и методы его ведения изменения исходя из конкретных условий хозяйствования при соблюдении общих методологических принципов;
- устанавливать формы организации бухгалтерской работы;
- разрабатывать систему внутрипроизводственного учета и контроля;
- вводить отчетность, необходимую предприятию.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Глава 6

УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

Главной экономической базой для создания и осуществления производственно-хозяйственной деятельности любой организации, функционирующей обособленно от других, является капитал. Капитал характеризует общую стоимость средств в денежной, материальной и нематериальной формах, инвестированных в формирование ее активов.

В материально-вещественном воплощении капитал подразделяется на *основной* (служит в течение ряда лет — здания, сооружения, машины, оборудование, незавершенное строительство и т. п.) и *оборотный* (служит в течение одного производственного цикла — сырье, основные и вспомогательные материалы и т. п.).

Источники формирования активов (имущества) организации отражаются в пассиве баланса. Они состоят из собственного капитала, долгосрочных заемных средств, краткосрочных заемных средств и краткосрочной кредиторской задолженности.

Обобщенно источники имущества организации можно разделить на *собственные* и *заемные* (к последним относится и кредиторская задолженность). Соотношение собственных и заемных финансовых ресурсов определяет структуру финансов предприятия.

Собственный капитал характеризует общую стоимость средств организации, принадлежащих ей на праве собственности.

Эквивалентом собственного капитала организации выступают ее чистые активы. *Чистые активы* — расчетная величина, определяемая путем вычитания из суммы активов суммы ее обязательств:

$$\boxed{\text{Чистые активы}} = \boxed{\text{Активы}} - \boxed{\text{Заемный капитал}}$$

Источником формирования собственных средств организации являются уставный, добавочный, резервный капитал, нераспределенная прибыль и прочие резервы.

Собственный капитал начинает образовываться в момент создания предприятия, когда учредителями формируется его уставный капитал.

6.1. Уставный капитал

С экономической точки зрения *уставный капитал* — это минимальная сумма материальных и денежных ресурсов, необходимая для финансового и материального обеспечения первого производственного цикла. То есть сумма уставного капитала не должна быть меньше стоимости необходимых основных и оборотных средств, хотя в классической экономической теории предполагается, что потребность в обо-

ротных средствах должна погашаться также за счет заемных средств и устойчивых пассивов (схема 6.1).

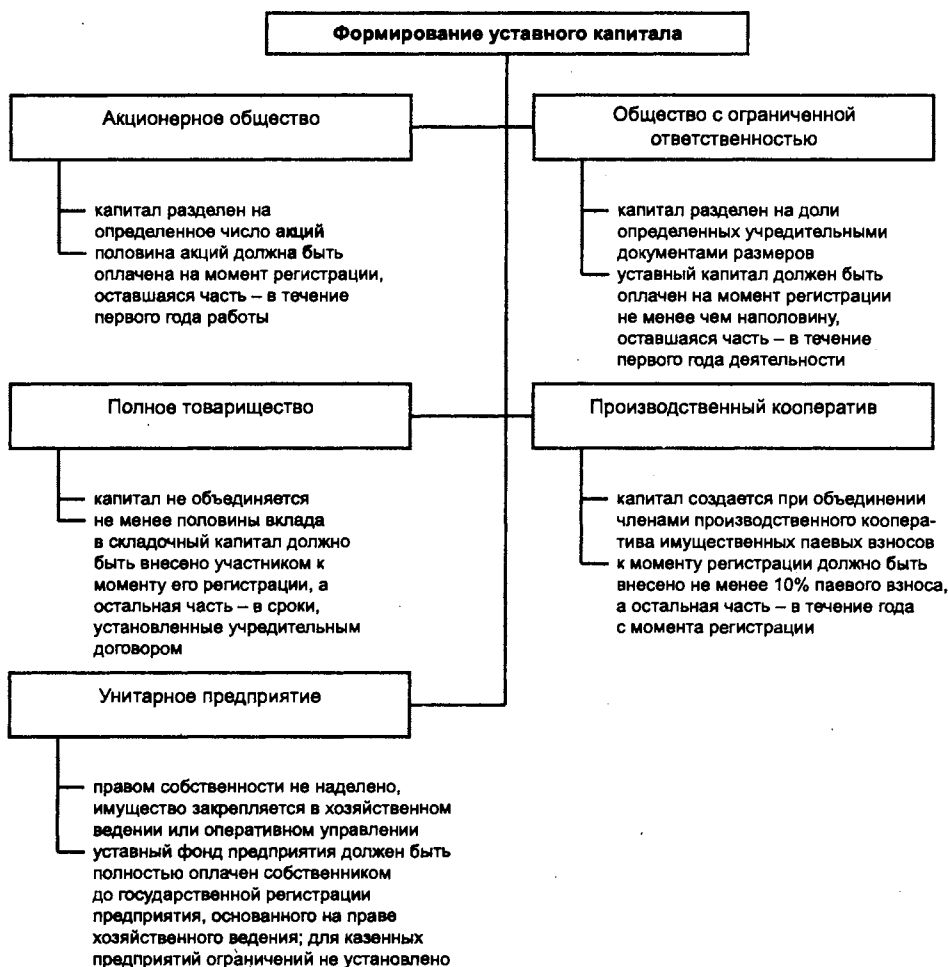


Схема 6.1. Формирование уставного капитала

Если перед созданием предприятия проведены более или менее серьезные исследования и осуществлено технико-экономическое обоснование проекта, предполагаемого к реализации, размер уставного капитала определить достаточно просто. Произведенные при этом расчеты должны быть ключевыми в бизнес-плане создаваемого предприятия, и именно они должны стать отправной точкой для принятия решения потенциальным инвестором. В том случае, когда размеры объявленного уставного капитала существенно отличаются от рекомендуемых, весьма велика вероятность материальных потерь инвестора, связанных с нежизнеспособностью предприятия, в которое вложены кредиты.

Учет уставного капитала ведут на счете 80 «Уставный капитал». По экономическому содержанию это счет источников собственных хозяйственных средств, по структуре и назначению — основной, пассивный, фондовый.

По счету 80 производятся записи:

- при формировании уставного капитала;
- при увеличении и уменьшении капитала (после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации).

По кредиту счета отражают остаток средств на счете и их поступление, по дебету — выбытие, списание средств.

Сальдо по счету 80 «Уставный капитал» может быть только кредитовым и должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации.

6.1.1. Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью

Порядок формирования уставного капитала для обществ с ограниченной ответственностью определен Федеральным законом № 14-ФЗ от 8 февраля 1998 г. «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее — Закон № 14-ФЗ).

Обществом с ограниченной ответственностью (ООО) признается учрежденное одним или несколькими лицами общество, уставный капитал которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров; участники общества с ограниченной ответственностью не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов (ст. 87 ГК РФ).

Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью составляется из стоимости вкладов его участников и определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов.

Размер уставного капитала общества должен быть не менее 100-кратной величины минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на дату представления документов для государственной регистрации общества (ст. 14 Закона № 14-ФЗ).

Учет расчетов с участниками общества по денежным и имущественным вкладам в уставный капитал ведется с применением счета 75 «Расчеты с учредителями». Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрен субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал», на котором учитываются расчеты по взносам долей учредителями в уставный капитал.

После государственной регистрации общества с ограниченной ответственностью его уставный капитал в сумме, зафиксированной в уставе, отражается в учете записью:

Дебет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»,
Кредит 80 «Уставный капитал»
— отражена задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал.

Дебетовый оборот характеризует возникновение задолженности учредителей перед обществом по вкладам в уставный капитал. Кредитовый оборот представляет сумму погашенной дебиторской задолженности, равную стоимости вкладов, фактически внесенных участниками.

Взнос в уставный капитал денежных средств осуществляется на расчетный счет или в кассу организации. Поступление денежных взносов участников в кассу оформляется приходным кассовым ордером. Взнос денежного вклада участником

общества на расчетный счет в банке оформляется объявлением, в котором указывается основание вноса денежных средств в уполномоченный банк: «Внос в уставный капитал».

В соответствии со ст. 15 Закона № 14-ФЗ вкладом в уставный капитал общества могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку. При этом денежная оценка неденежных вкладов в уставный капитал общества, вносимых участниками общества и принимаемыми в общество третьими лицами, утверждается решением общего собрания участников общества, принимаемым всеми участниками общества единогласно. Кроме того, если номинальная стоимость доли участника общества в уставном капитале общества, оплачиваемой неденежным вкладом, составляет более двухсот минимальных размеров оплаты труда, установленных федеральным законом на дату представления документов для государственной регистрации общества, то такой вклад должен оцениваться независимым оценщиком. Номинальная стоимость доли участника общества, оплачиваемой таким неденежным вкладом, не может превышать сумму оценки указанного вклада, определенную независимым оценщиком.

Внос вкладов неденежными средствами (в виде материальных и иных ценностей) оформляется записями по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары», 58 «Финансовые вложения» и др.

Пунктом 3 ст. 20 Закона № 14-ФЗ определено, что если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше его уставного капитала, общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до размера, не превышающего стоимости его чистых активов, и зарегистрировать такое уменьшение в установленном порядке.

При этом если стоимость чистых активов общества окажется меньше минимального размера уставного капитала, установленного указанным Федеральным законом на дату государственной регистрации общества, общество подлежит ликвидации.

Стоимость чистых активов общества определяется в порядке, установленном федеральным законом и издаваемыми в соответствии с ним нормативными актами.

В настоящее время нормативный акт, в соответствии с которым определялась бы стоимость чистых активов общества с ограниченной ответственностью, отсутствует, поэтому считаем, что для определения указанной величины общество может воспользоваться Порядком оценки стоимости чистых активов акционерных обществ, утвержденным совместным приказом Минфина РФ № 10н, Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг РФ № 03-6/пз от 29 января 2003 г.

В соответствии с п. 1 указанного Порядка под стоимостью чистых активов понимается величина, определяемая путем вычитания из суммы активов акционерного общества, принимаемых к расчету, суммы его пассивов, принимаемых к расчету. Состав активов, принимаемых к расчету, определен п. 3 Порядка, а состав пассивов — п. 4 Порядка.

В случаях увеличения и уменьшения капитала записи по счету 80 «Уставный капитал» производятся только после внесения соответствующих изменений в учредительные документы.

Проводки по учету уставного капитала и расчетов с учредителями приведены в табл. 6.1.

Таблица 6.1

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Учредительные документы	Организацией зарегистрирован (учрежден) уставный капитал на сумму вкладов участников (собственников). Запись производится на всю величину уставного (складочного) капитала, объявленную в учредительных документах	75	80
Вклады участников в уставный капитал в денежной форме			
Выписка банка	Учредителями внесены денежные средства на расчетный счет	51	75-1
Приходный кассовый ордер	Учредителями внесены денежные средства в кассу предприятия	50	75-1
Вклады участников в уставный капитал в неденежной форме			
Акт приема-передачи имущества в качестве вклада в уставный капитал	В качестве вклада внесено основное средство (в оценке по договорной стоимости)	08-4	75-1
Акт о приеме-передаче объекта основных средств	Принят к учету объект основных средств ¹	01	08-4
Акт приема-передачи имущества в качестве вклада в уставный капитал	В качестве вклада внесен объект нематериальных активов (в оценке по договорной стоимости)	08-5	75-1
Акт о приеме-передаче объекта нематериальных активов	Принят к учету объект нематериальных активов ² , поступивший в качестве взноса в уставный (складочный) капитал	04	08-5
Акт приема-передачи ценностей в качестве вклада в уставный капитал, накладная	В качестве вклада в уставный капитал внесены материально-производственные запасы (готовая продукция, товары) исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) общества	10, 43, 41	75-1
Увеличение уставного капитала			
Свидетельство о регистрации изменений, внесенных в учредительные документы, бухгалтерская справка	Отражено увеличение уставного капитала за счет дополнительных взносов учредителей	75-1	80
Свидетельство о регистрации изменений, внесенных в учредительные документы, бухгалтерская справка	Отражено увеличение уставного капитала за счет прибыли организации	84	80
Свидетельство о регистрации изменений, внесенных в учредительные документы, бухгалтерская справка	Отражено увеличение уставного капитала за счет привлечения дивидендов учредителей (рефинансирование)	75-2	80
Уменьшение уставного капитала			
Свидетельство о регистрации изменений, внесенных в учредительные документы, бухгалтерская справка	Отражено уменьшение уставного капитала общества до величины его чистых активов	80	84

¹ После оприходования внесенные в уставной капитал ценности обезличиваются, поскольку право собственности перешло от лиц, их внесших, к организации, которая может ими распоряжаться по своему усмотрению в рамках, предусмотренных законодательством, для каждого вида материальных ценностей.

² Вкладом в уставной капитал являются не сами НМА (программы для ЭВМ, патенты и т. п.), а только права на их использование, а важнейшим условием такого вклада — лицензионный договор на уступку прав использования, зарегистрированный в соответствующем органе (п. 17 постановления Пленума Верховного Суда РФ № 6, Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 8 от 1 июля 1996 г.).

Аналитический и синтетический учет по счету 80 в ООО ведется на основании учредительных документов, изменений и дополнений к ним.

6.1.2. Уставный капитал акционерного общества

Порядок формирования уставного капитала акционерных обществ установлен Федеральным законом «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ (далее — Закон № 208-ФЗ).

Пункт 1 ст. 99 ГК РФ и п. 1 ст. 25 Закона № 208-ФЗ закрепляют обеспечительную функцию уставного капитала, определяя его как минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов.

Акционерное общество формирует уставный капитал путем первичной эмиссии акций, т. е. продажи акций их первым владельцам (инвесторам).

Размещение акций при учреждении АО осуществляется на основании решения об учреждении акционерного общества и в случае его учреждения двумя и более лицами в соответствии с договором о его создании (п. 3.1.2 постановления ФКЦБ РФ от 18 июня 2003 г. № 03-30/пс).

Уставный капитал общества состоит из определенного количества акций различного вида с установленным номиналом и, таким образом, представляет, с одной стороны, собственные средства общества как юридического лица, а с другой — сумму вкладов акционеров.

Участники акционерного общества (акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им акций (ст. 96 ГК РФ).

Акции представляют собой имущественные ценные бумаги, которые удостоверяют права их владельцев на часть чистой прибыли акционерного общества в виде дивидендов, участие в управлении и на долю в имуществе акционерного общества в случае его ликвидации и делятся на две категории:

- *обыкновенные (простые)*, дающие право голоса на общем собрании акционеров и право на получение части чистой прибыли общества в виде дивидендов после выплаты дивидендов по привилегированным акциям;
- *привилегированные*, не дающие права голоса на общем собрании акционеров (кроме случаев, определенных уставом общества), приносят фиксированные дивиденды, дают преимущественные права на распределение имущества при ликвидации акционерного общества. Доля привилегированных акций в общем объеме уставного капитала общества не должна превышать 25%.

Размер уставного капитала, количество и номинальная стоимость акций, соотношение простых и привилегированных акций, права, предоставляемые этими акциями, определяются собранием акционеров, указываются в уставе общества и регистрируются в соответствующих органах.

Акционерные общества бывают двух типов: открытые и закрытые.

Открытое акционерное общество может свободно размещать свои акции среди неограниченного круга лиц. Общество обязано ежегодно публиковать для всеобщего сведения годовой отчет, бухгалтерский баланс, счет прибылей и убытков. Акционеры вправе свободно отчуждать принадлежащие им акции без согласия других акционеров.

Акции *закрытого общества* могут распределяться только среди учредителей или иного заранее определенного круга лиц. Число участников общества не должно превышать 50 человек. Акционеры общества имеют право преимущественного приобрете-

ния акций, продаваемых другими акционерами общества, пропорционально количеству акций, принадлежащих каждому из них, если уставом общества не предусмотрен иной порядок.

В соответствии со ст. 26 Закона № 208-ФЗ минимальный уставный капитал должен составлять:

- для открытого общества — не менее 1000-кратной суммы минимального размера оплаты труда (МРОТ), установленного законодательством на дату регистрации общества;
- для закрытого общества — не менее 100-кратной суммы МРОТ, установленного законодательством на дату регистрации общества.

Для учета информации о состоянии и движении уставного капитала акционерного общества предназначен счет 80 «Уставный капитал», а расчеты с учредителями осуществляются с использованием счета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал». Сальдо по счету 80 «Уставный капитал» должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. Записи по счету 80 «Уставный капитал» производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения и уменьшения капитала лишь после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

При создании акционерного общества сумма задолженности учредителей по оплате размещаемых акций (в размере величины уставного капитала общества) отражается по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции с дебетом счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» (табл. 6.2).

Таблица 6.2

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
На дату государственной регистрации АО			
Свидетельство о государственной регистрации	Отражен уставный капитал АО в сумме номинальной стоимости предназначенных к размещению акций	75-1	80-1
На дату утверждения отчета об итогах выпуска акций			
Отчет об итогах выпуска акций, выписка из реестра акционеров	Отражена стоимость акций, на которые подписались акционеры	80-1	80-2
На дату внесения денежных средств за акции			
Приходный кассовый ордер, выписка банка по расчетному счету	Отражена оплата 50% стоимости размещенных акций	50, 51	75-1
Акт приема-передачи имущества в качестве вклада в уставный капитал	Отражено поступление основных средств, нематериальных активов, материалов, товаров, ценных бумаг в счет оплаты акций	08, 10, 41, 58	75-1
Приходный кассовый ордер, выписка банка по расчетному счету	Стоимость оплаченных акций отражена в составе оплаченного капитала	80-2	80-3
На дату окончательной оплаты размещенных акций			
Приходный кассовый ордер, выписка банка по расчетному счету	Отражена оплата акционерами оставшейся части размещенных акций	50, 51	75-1
Приходный кассовый ордер, выписка банка по расчетному счету	Стоимость оплаченных акций отражена в составе оплаченного капитала	80-2	80-3

При фактическом поступлении денежных средств в оплату размещенных акций производятся записи по кредиту счета 75, субсчет 75-1, в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

В соответствии со ст. 34 Закона № 208-ФЗ оплата акций, распределяемых среди учредителей общества при его учреждении, может осуществляться деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами либо иными правами, имеющими денежную оценку, что определяется договором о создании общества. Денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций при учреждении общества, производится по соглашению между учредителями. При оплате акций неденежными средствами для определения рыночной стоимости такого имущества должен привлекаться независимый оценщик. Величина денежной оценки имущества, произведенной независимым оценщиком, не может быть выше величины оценки, произведенной независимым оценщиком. В том случае, когда передается амортизируемое имущество, бывшее в эксплуатации, в организации, получившей такие активы в качестве вклада в уставный капитал, суммы ранее начисленной амортизации не учитываются, а срок полезного использования и норма амортизации определяются исходя из физического состояния принятого к учету объекта. При поступлении внеоборотных активов, внесенных в качестве вклада в уставный капитал (за исключением оборудования к установке), их стоимость первоначально отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Аналитический учет по счету 80 должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций. Для этого к счету 80 целесообразно открывать следующие субсчета:

80-1 «Объявленный капитал» — в сумме, указанной в уставе и других учредительных документах;

80-2 «Подписной капитал» — на стоимость акций, по которым проведена подписка;

80-3 «Оплаченный капитал» — на стоимость реализованных акций.

Аналитический учет по учредителям общества может быть организован в форме реестра, который составляется по мере проведения подписки на акции и содержит информацию о количестве и категориях (типах) подписанных учредителем акций, а также о фактической оплате каждым учредителем стоимости подписанных акций.

Общество обязано обеспечить ведение и хранение реестра акционеров общества в соответствии с правовыми актами Российской Федерации с момента государственной регистрации общества. Держателем реестра акционеров общества может быть само общество или профессиональный участник рынка ценных бумаг, осуществляющий деятельность по ведению реестра владельцев именных ценных бумаг (регистратор). В обществе с числом акционеров более 50 держателем реестра акционеров общества должен быть регистратор (ст. 44 Закона № 208-ФЗ).

Увеличение уставного капитала. В соответствии со ст. 28 Закона № 208-ФЗ уставный капитал общества может быть увеличен путем увеличения номинальной стоимости акций (принимается общим собранием акционеров) или путем размещения дополнительных акций (принимается общим собранием акционеров или советом директоров общества, если в соответствии с уставом общества ему предоставлено право принимать такое решение) (табл. 6.3).

Дополнительные акции могут быть размещены обществом только в пределах количества объявленных акций, установленного уставом общества.

Увеличение уставного капитала общества путем размещения дополнительных акций может осуществляться за счет имущества общества. Увеличение уставного

капитала общества путем увеличения номинальной стоимости акций осуществляется только за счет имущества общества. При этом не допускается образование дробных акций.

Таблица 6.3

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Увеличен уставный капитал за счет дополнительной эмиссии акций в АО			
Решение общего собрания АО, изменения в учредительных документах	Отражено увеличение уставного капитала за счет средств акционеров	75-1	80-1
Приходный кассовый ордер, выписка банка по расчетному счету	Внесены средства акционерами	50, 51	75-1
Увеличен уставный капитал АО за счет дополнительной эмиссии акций и их продажи по цене, превышающей номинал			
Решение об увеличении уставного капитала АО, изменения в учредительных документах	Отражено увеличение уставного капитала АО	75-1	80
Бухгалтерская справка	Отражено превышение продажной стоимости акций над их номиналом (на сумму разницы между ценой размещения акций и их номинальной стоимостью)	75-1	83
Приходный кассовый ордер, выписка банка по расчетному счету	Акционерами оплачены дополнительно размещенные акции АО (на сумму фактически полученных денежных средств за акции)	51, 50	75-1
Увеличен уставный капитал за счет сумм добавочного капитала			
Решение об увеличении уставного капитала АО, изменения в учредительных документах	Увеличен уставный капитал за счет средств проведенной переоценки объектов основных средств	83-1	80
Решение об увеличении уставного капитала АО, изменения в учредительных документах	Увеличен уставный капитал за счет средств полученного эмиссионного дохода	83-2	80
Увеличен уставный капитал за счет нераспределенной прибыли			
Решение об увеличении уставного капитала АО, изменения в учредительных документах	Отражено увеличение уставного капитала за счет нераспределенной прибыли	84	80

Сумма, на которую увеличивается уставный капитал общества за счет имущества общества (добавочного капитала, нераспределенной прибыли и др.), не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов общества и суммой уставного капитала и резервного фонда общества, т. е. должно соблюдаться следующее правило:

$$ЧА \geq УК + РК,$$

где ЧА — стоимость чистых активов общества;

УК — уставный капитал;

РК — резервный капитал.

Чистые активы АО рассчитываются в соответствии с Порядком оценки чистых активов акционерных обществ, утвержденным совместным приказом Минфина России № 10н и ФКЦБ РФ № 03-6/пз от 29 января 2003 г.

Одновременно производятся записи

Дебет 75, Кредит 80-1,

Дебет 80-1, Кредит 80-2,

Дебет 80-2, Кредит 80-3

— на сумму разницы между новой стоимостью акций и их номинальной стоимостью до конвертации.

Уменьшение уставного капитала. Акционерное общество вправе, а в случаях, предусмотренных законом, — обязано уменьшить уставный капитал. Уменьшение уставного капитала осуществляется по решению общего собрания акционеров путем снижения номинальной стоимости акций или сокращения их общего количества, в том числе путем приобретения части акций обществом у их владельцев. Не допускается уменьшение уставного капитала в том случае, если в результате этого его размер станет ниже минимального уровня уставного капитала, определяемого в соответствии с законом на дату регистрации соответствующих изменений (а в случаях когда общество обязано уменьшить свой уставный капитал — на дату государственной регистрации общества).

Государственная регистрация изменений в уставе общества, связанных с уменьшением уставного капитала общества, осуществляется при наличии доказательств уведомления кредиторов в порядке, указанном в ст. 30 Закона № 208-ФЗ.

В случае уменьшения размера уставного капитала записи по счету 80 «Уставный капитал» производятся только после внесения соответствующих изменений в устав общества.

Решением о размещении акций, размещаемых путем конвертации в акции той же категории (типа) с меньшей номинальной стоимостью, является решение об уменьшении уставного капитала акционерного общества путем уменьшения номинальной стоимости акций. Таким решением должны быть определены категории (типы) акций, номинальная стоимость которых уменьшается, номинальная стоимость акций каждой такой категории (типа) после уменьшения, способ размещения акций — конвертация акций в акции той же категории (типа) с меньшей номинальной стоимостью, а также могут быть определены иные условия размещения акций, включая дату конвертации или порядок ее определения (п. 5.1.2 постановления ФКЦБ РФ от 18 июня 2003 г. № 03-30/пс).

Уменьшение уставного капитала путем уменьшения номинальной стоимости акций отражают записью

Дебет 80 «Уставный капитал»,

Кредит 75 «Расчеты с учредителями».

Механизм уменьшения уставного капитала путем приобретения обществом размещенных акций и их погашения регулируется нормами ст. 72 Закона № 208-ФЗ.

Отражение в учете выкупа акций у акционеров приведено в табл. 6.4.

Таблица 6.4

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Решение общего собрания акционеров об уменьшении уставного капитала АО путем выкупа и погашения акций; выписка из реестра акционеров	Отражена стоимость выкупленных у акционеров акций	81	75, 76

Окончание табл. 6.4

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Расходный кассовый ордер; выписка банка по расчетному счету	Произведена оплата выкупленных у акционеров акций АО	75, 76	50, 51
Зарегистрированные изменения в уставе АО; выписка из реестра акционеров	Уменьшен уставный капитал АО путем погашения выкупленных у акционеров акций	80 ¹	81
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена разница между ценой выкупа и номинальной стоимостью погашенных акций: отражен доход (превышение номинальной стоимости акций над их учетной стоимостью)	81	91
	отражен убыток (превышение фактической стоимости акций над их номинальной стоимостью)	91	81

Для правильного учета уставного капитала необходима информация о его структуре по видам (типам) размещенных акций с учетом реквизитов каждого выпуска (государственного регистрационного номера, номинальной стоимости, количества акций и общей суммы выпуска по номинальной стоимости), их владельцев, состоянии расчетов за акции, наличии свободных акций, в том числе выкупленных акционерным обществом.

Основанием для ведения аналитического и синтетического учета по счету 80 являются учредительные документы, изменения и дополнения к ним, отчеты о выпусках акций. Аналитический учет акций, принадлежащих акционерам, целесообразно вести на специальных лицевых счетах. Сводные данные по всем лицевым счетам акционеров в части стоимости принадлежащих им акций, причитающихся и выплаченных дивидендов являются основанием для отражения данных о размере уставного капитала и расчетах с акционерами по дивидендам в синтетическом бухгалтерском учете и отчетности.

6.2. Резервный капитал

Резервный капитал представляет собой страховой капитал организации, предназначенный для возмещения убытков от хозяйственной деятельности. Средства резервного капитала служат гарантией бесперебойной работы предприятия и соблюдения интересов третьих лиц.

Образование резервного капитала может носить обязательный и добровольный характер.

В обязательном порядке формируют резервный капитал (фонд) акционерные общества и предприятия с иностранными инвестициями. В соответствии с Законом № 208-ФЗ акционерные общества обязаны создавать резервный капитал в размере не менее 5% от суммы уставного капитала и формировать его путем ежегодных отчислений в размере не менее 5% чистой прибыли до достижения величины, установленной уставом общества. Размер резервного капитала организаций с иностранными инвестициями согласно законодательству Российской Федерации не может быть менее 25% уставного капитала.

¹ Субсчет 80-4 «Изъятый капитал».

Резервный фонд общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств.

Резервный фонд не может быть использован для иных целей (ст. 35 Закона № 208-ФЗ).

Средства резервного капитала организации других организационно-правовых форм направляют на покрытие расходов, предусмотренных учредительными и иными аналогичными документами организации, в частности:

- на покрытие убытков от хозяйственной деятельности;
- на выплату дивидендов по привилегированным акциям, а также доходов по облигациям в случае отсутствия чистой прибыли;
- на увеличение размера уставного капитала.

Источником формирования резервного капитала является нераспределенная чистая прибыль. Образование резервного капитала за счет использования сумм нераспределенной чистой прибыли отражается записью

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»,
Кредит 82 «Резервный капитал».

Использование резервного капитала отражается по дебету счета 82 «Резервный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». При этом суммы, направляемые на покрытие убытка за отчетный год, списываются непосредственно в дебет счета 82 с кредита счета 84 (табл. 6.5).

Таблица 6.5

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Формирование резервного капитала до достижения им размера, установленного учредительными документами			
Решение собрания акционеров (участников)	Образован резервный капитал за счет нераспределенной прибыли	84	82
Решение собрания акционеров (участников)	Направление средств резервного капитала на покрытие убытка организации за отчетный год	82	84
Решение собрания акционеров	Средства резервного капитала направлены на погашение собственных облигаций АО	82	66 (67), субсчет «Облигации»
Средства резервного капитала использованы на выкуп собственных акций			
Решение об уменьшении уставного капитала АО путем выкупа и погашения акций, выписка из реестра акционеров	Учены выкупленные акции по номинальной стоимости	81	75
Бухгалтерская справка-расчет	Списано превышение выкупной стоимости акций над их номинальной стоимостью	82	75
Расходный кассовый ордер, выписка банка по расчетному счету	Произведена оплата акций по цене выкупа	75	51
Зарегистрированные изменения в уставе АО, выписка из реестра акционеров	Уменьшен уставный капитал АО путем погашения выкупленных у акционеров акций	80-3 ¹ /	80-4 ²

¹ Субсчет «Оплаченный капитал».

² Субсчет «Изъятый капитал».

6.3. Добавочный капитал

Для отражения прироста активов в бухгалтерском учете введено понятие добавочного капитала.

Добавочный капитал представляет собой часть собственного капитала организации, образованную в результате переоценки основных средств (в сторону увеличения их стоимости), а также в результате получения эмиссионного дохода при реализации акций акционерного общества по цене, превышающей номинальную стоимость.

Для обобщения информации о добавочном капитале организации предназначен пассивный накопительный счет 83 «Добавочный капитал».

Формирование и увеличение добавочного капитала могут производиться в следующих случаях:

- при переоценке объектов основных средств.

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

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации (п. 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»);

- при получении эмиссионного дохода.

В акционерных обществах при продаже акций акционерного общества по цене выше номинала образуется эмиссионный доход в виде разницы между продажной ценой акций и их номинальной стоимостью, сумма которого увеличивает добавочный капитал организации. При этом сумма разницы между фактической ценой продажи и номинальной стоимостью в состав прибыли АО, подлежащей налогообложению, не включается. Указанная разница рассматривается только в качестве добавочного капитала, ее не допускается направлять на нужды потребления. В бухгалтерском учете производится запись

Дебет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»,
Кредит 83 «Добавочный капитал»

— на сумму превышения цены размещения акций над их номинальной стоимостью при формировании уставного капитала организации;

- при возникновении курсовых разниц в результате формирования уставного капитала, выраженного в иностранной валюте.

Если уставный капитал организации выражен в иностранной валюте, то при его формировании образуется курсовая разница между курсом ЦБ РФ на дату внесе-

ния взноса в уставный капитал и дату государственной регистрации учредительных документов.

Курсовой разницей, связанной с формированием уставного (складочного) капитала организации, признается разность между рублевой оценкой задолженности учредителя (участника) по вкладу в уставный (складочный) капитал организации, оцененному в учредительных документах в иностранной валюте, исчисленной по курсу ЦБ РФ на дату поступления суммы вкладов, и рублевой оценкой этого вклада в учредительных документах.

Курсовая разница, связанная с формированием уставного (складочного) капитала организации, подлежит отнесению на ее добавочный капитал (п. 14 ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»).

Положительная курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала, относится на добавочный капитал организации, а отрицательная курсовая разница списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы». В бухгалтерском учете производятся записи

Дебет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»,
Кредит 83 «Добавочный капитал»

— отражена положительная курсовая разница при формировании уставного капитала организации;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»,
Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

— отражена отрицательная курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала общества.

Средства добавочного капитала могут использоваться (табл. 6.6):

- на погашение сумм снижения стоимости основных средств в результате переоценки. При уценке основных средств, которые в предыдущие годы подвергались дооценке, сумма уценки, равная сумме предыдущей дооценки, относится на добавочный капитал;
- на увеличение нераспределенной прибыли при списании сумм дооценки по выбывшим основным средствам. Если выбывает объект основных средств, по которому производилась дооценка, то сумма его дооценки, числящаяся на счете 83, списывается на нераспределенную прибыль;
- на увеличение уставного капитала. Организация может увеличить свой уставный капитал за счет средств добавочного капитала, что отражается в учете после внесения изменений в учредительные документы;
- при распределении сумм добавочного капитала между учредителями.

Таблица 6.6

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Дооценка основных средств			
Документы, подтверждающие рыночную стоимость, акт переоценки объекта основных средств; инвентарная карточка учета объекта основных средств	Отражена сумма дооценки объекта основных средств	01	83
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена дооценка амортизационных отчислений пропорционально произведенному увеличению стоимости объекта основных средств	83	02

Окончание табл. 6.6

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Уценка основных средств			
Документы, подтверждающие рыночную стоимость, акт переоценки объекта основных средств; инвентарная карточка учета объекта основных средств	Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды	83	01
Бухгалтерская справка-расчет	Сумма, равная ранее произведенной дооценке по счету 02, отнесена на добавочный капитал	02	83
Бухгалтерская справка-расчет	Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет прибылей и убытков в качестве операционных расходов, относится на счет прибылей и убытков отчетного периода в качестве дохода	01	84
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена начисленная амортизация по объекту ОС	84	02
Выбытие объекта основных средств			
Акт о приеме-передаче объекта основных средств	Отражена первоначальная стоимость выбывающего объекта основных средств	01-2	01-1
	Списана амортизация объекта основных средств	02	01-2
Бухгалтерская справка-расчет	Списана остаточная стоимость объекта основных средств	91	01
Бухгалтерская справка	Отражено списание суммы дооценки выбывающего объекта основных средств	83	84
Эмиссионный доход			
Учредительные документы	Увеличен уставный капитал общества	75-1	80
Платежные документы	Поступили денежные средства в оплату акций	51	75
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена сумма эмиссионного дохода	75	83-2
Средства добавочного капитала направлены на увеличение уставного капитала			
Протокол решения собрания учредителей, изменения в учредительных документах	за счет средств проведенной переоценки объектов основных средств	83-1	75
	за счет средств полученного эмиссионного дохода	83-2	75
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена сумма положительной курсовой разницы, связанная с формированием уставного капитала	75-1	83
Протокол решения собрания учредителей	Распределены суммы добавочного капитала между учредителями организации	83	75-2

Важным компонентом собственного капитала является прибыль организации, представляющая конечный финансовый результат. Рост прибыли определяет потенциальные возможности организации, по прибыли определяется также рентабельность собственных и заемных средств, основных фондов, всего авансированного капитала и каждой акции.

УЧЕТ ЗАЕМНЫХ СРЕДСТВ

Для финансирования текущих и инвестиционных затрат многим предприятиям необходимы дополнительные денежные средства. Получить деньги в долг фирма может из разных источников: в банке, у другой компании, у гражданина. В экономике существует ряд субъектов (юридических и физических лиц), обладающих свободными денежными ресурсами, которые могут быть переданы во временное пользование нуждающимся предприятиям.

Заемный капитал — это средства, привлекаемые предприятием со стороны для финансирования деятельности фирмы, в виде кредитов, финансовой помощи, сумм, полученных под залог, а также других источников на конкретный срок, на определенных условиях под какие-либо гарантии.

Заемные средства могут быть получены:

- по кредитным договорам, товарным и коммерческим кредитам, межбанковским кредитам;
- от юридических и физических лиц независимо от формы оформления (включая вклады, удостоверенные в том числе сберегательной книжкой, сберегательным или депозитным сертификатом);
- по собственным долговым обязательствам, оформленным в виде ценных бумаг (векселя, облигации и другие долговые ценные бумаги, по которым согласно условиям их размещения предусматривается начисление процентных (дисконтных) доходов);
- по прочим долговым обязательствам (в том числе оформленные договором банковского счета) независимо от вида их оформления.

Определение допустимых границ заимствований, приемлемый уровень риска заемщика, выбор вида, форм и механизмов кредитования, в наибольшей степени соответствующих специфике деятельности организации, особенностям ее производственно-коммерческого и финансового цикла, имеют большое значение для достижения эффективного финансового управления организацией.

С экономической точки зрения внешние обязательства — это источник формирования активов, а с юридической — это долг предприятия перед третьими лицами (инвесторами, кредиторами и др.).

Предприятия для покрытия дополнительной потребности в средствах могут использовать банковский, коммерческий (денежный, товарный, вексельный), бюджетный кредиты.

Основные юридические формы кредитования урегулированы в трех параграфах главы 42 «Заем и кредит» части второй ГК РФ.

Все формы заемного капитала, используемого фирмой, представляют собой финансовые обязательства, подлежащие погашению в определенные сроки, и подразделяются на долгосрочные и краткосрочные (сроком до одного года).

7.1. Банковский кредит

Банковский кредит — это денежные средства, предоставляемые на определенный срок и определенные цели, на возвратной основе и с уплатой процентов за пользование кредитом предприятием, имеющим банковскую лицензию (банком).

К договорам, содержащим обязанность предоставить в кредит вещи иные, чем деньги, применяются специальные правила о товарном кредите, имеющем свои особенности, в том числе специальную область применения.

Согласно п. 1 ст. 819 ГК РФ кредиторами по кредитному договору могут выступать только банки и другие кредитные организации. Предприятие может получить кредит в любом банке, не только по месту нахождения его расчетного счета. Порядок кредитования (оформление, выдача и погашение кредитов) регулируется правилами банков и кредитными договорами.

Как правило, предприятие, желающее получить кредит, представляет в банк заявление на получение кредита (кредитную заявку), в котором указывает размер, срок, цель, обеспечение кредита и прикладывает необходимый комплект документов:

- учредительные и регистрационные (нотариально заверенные) документы:
 - копию учредительного договора;
 - копию устава (положения), утвержденного учредителем (учредителями) и зарегистрированного в установленном законодательством Российской Федерации порядке;
 - документ о государственной регистрации;
 - карточку с образцами подписей и оттиска печати (форма 0401026), заверенную нотариально;
 - годовой отчет, бухгалтерский баланс с приложениями на последнюю отчетную дату, заверенный налоговой инспекцией, с указанием внебалансового счета по гарантийным обязательствам либо заменяющие его бухгалтерские документы;
 - аудиторское заключение о достоверности отчета (для открытых акционерных обществ — обязательно, для других — по требованию Банка);
 - список кредиторов и должников с расшифровкой кредиторской и дебиторской задолженности, с указанием даты возникновения задолженности;
 - выписку по расчетному счету на последнюю дату с отметкой банка о saldo счета и наличии претензий к счету;
 - бизнес-план с указанием планируемых на квартал (месяц) доходов и расходов;
 - технико-экономическое обоснование кредита (ТЭО), отражающее экономическую эффективность и окупаемость затрат в течение периода, на который испрашивается кредит.

В технико-экономическом обосновании должны быть отражены: основные виды деятельности предприятия и размер уплачиваемого налога на прибыль; цель, на которую испрашивается кредит; виды расходов, производимых за счет получаемого кредита; предполагаемые сроки и сумма выпуска или приобретения продукции или оказываемых услуг с указанием расценок за единицу продукции или услуги; сумма ожидаемой прибыли от реализации (после уплаты платежей в бюджет); планируемый рынок сбыта. Техничко-экономическое обоснование обязательно должно быть проанализировано кредитным работником банка и подписано с пометкой: «*Расчет проверен*»;

- копии контрактов (договоров) на мероприятие, под которое запрашивается кредит, с адресами конкретных возможных покупателей. Копии сверяются с подлинником и заверяются кредитным работником банка.

Контракт (договор) должен иметь следующую информацию: место и дату заключения контракта; предмет контракта (договора); цену и общую сумму контракта

(договора); срок и условия поставки товара; условия платежа; ответственность сторон (санкции); форс-мажорные обстоятельства; порядок рассмотрения споров; юридические адреса и банковские реквизиты сторон; подпись, печать;

- документы, гарантирующие своевременное исполнение обязательств заемщика по полученной ссуде:
 - залоговое обязательство;
 - гарантийное письмо банка, в котором ведется счет заемщика, или другого банка;
 - копию письма заемщика в адрес банка-заемщика о праве банка-кредитора на беспорное списание средств с отметкой банка-заемщика о приеме данного письма к исполнению.

В соответствии с действующим законодательством банк и заемщик в заключаемых ими договорах имеют право предусмотреть возможность беспорного списания средств банком со счета заемщика. При этом заемщик обязан оговорить данное условие на право банка в беспорном порядке списывать сумму задолженности по кредиту и процентам в договоре на расчетно-кассовое обслуживание с банком, ведущим его счет, либо в письме банку по конкретному кредитному договору;

- при необходимости:
 - специальное разрешение (лицензию) на осуществление видов деятельности, регламентированных законодательством;
 - документ на право пользования (владения) производственными помещениями, землей и другими основными фондами;
 - другие документы по требованию банка.

Кредитная заявка вместе с полным пакетом необходимых документов рассматривается кредитной и юридической службами банка. В ходе рассмотрения кредитной заявки банк осуществляет комплексный анализ кредитоспособности и платежеспособности потенциального заемщика, оценивает его финансовую устойчивость в целях определения степени риска невозврата предоставляемого кредита, анализирует ряд показателей, таких, как коэффициент ликвидности, коэффициент финансовой независимости, обеспеченности собственными средствами и др.

После проверки и вывода о том, что данная кредитная операция будет выгодна, между банком и предприятием заключается кредитный договор, в котором отражаются вид, сумма и срок кредита, расчеты процентов и комиссионных расходов, обеспеченность кредита, форма передачи кредита предприятию.

Большое значение придается вопросам обеспечения кредита. Предоставляемые банком кредиты обеспечиваются залогом имущества, ценных бумаг, имущественными правами, а также поручительствами и гарантиями банков-гарантов. Указанные формы обеспечения возврата кредита могут использоваться как порознь, так и в сочетании. При этом размер обеспечения возврата кредита должен быть не менее суммы основного долга и причитающихся за его пользование процентов, а окончание срока действия гарантии — на шесть месяцев позже установленного договором срока погашения кредита.

Банки зачастую идут на снижение процентных ставок клиентам, предоставляющим надежное обеспечение или проводящим большие обороты по счетам в банке. Для банка важнее надежность, чем доходность.

Процентная ставка за кредит может зависеть от его продолжительности. В зависимости от указанного в кредитном договоре срока погашения выделяют кредиты *краткосрочные* (на срок до одного года) и *долгосрочные* (на срок свыше одного года).

Формируется процентная ставка на основе стоимости межбанковского кредита, которая определяется на базе учетной ставки Центрального банка РФ (ставки рефинансирования). Коммерческие банки предоставляют ссуду своим заемщикам под более высокий процент, получая за счет этого прибыль. Проценты по валютным и рублевым кредитам ориентированы на рыночный уровень и представляют собой ту норму дохода на капитал, передаваемый во временное пользование, которую в качестве компенсации желает получить кредитор.

Проценты начисляются, как правило, одним из четырех способов: по формуле простых процентов, сложных процентов, с использованием фиксированной либо плавающей процентной ставки в соответствии с условиями договора. Если в договоре не указывается способ начисления процентов, то начисление производится по формуле простых процентов с использованием фиксированной процентной ставки.

Плата за предоставленный кредит (Y) определяется по формуле

$$Y = B \times \left[(T - 1) \times \frac{\Gamma \div 100}{365} \right],$$

где B — величина займа;

Γ — годовая процентная ставка, %;

T — количество календарных дней привлечения кредитных ресурсов, сутки.

При исчислении процентов за пользование кредитными средствами в днях необходимо годовую процентную ставку разделить на 100 и на 365, а период, за который исчисляются проценты, указать в днях. Например, если получен кредит в сумме 50 000 руб. на 3 года при ставке 16% в год, то суммарная плата за кредит составит

$$50\,000 \times \left[(1096 - 1) \times \frac{16 : 100}{365} \right] = 24\,000 \text{ руб.}$$

Организация-заемщик производит начисление процентов в сроки, предусмотренные договором, но не реже одного раза в месяц и вне зависимости от предусмотренного договором фактического режима перечисления процентов, т. е.: систематически (например, ежемесячно); одновременно с возвратом основной суммы долга; после возврата основной суммы долга и т. п.

Банки, как профессиональные кредиторы, предлагают клиентам весьма разнообразные кредиты на финансирование текущей деятельности: *контокоррентный* (в договоре устанавливаются размеры процентной ставки по дебетовому и кредитовому остаткам по счету, а также предусматривается возможность изменения процентной ставки в течение контокоррентного периода и сроков расчетов), *ломбардный* (кредит в твердо фиксированной сумме, предоставляемый на определенный срок под залог имущества или имущественных прав); *ипотечный* (долгосрочный кредит, полученный под залог или основных средств, или имущественного комплекса); *платежный* (кредит, предоставляемый на оплату расчетных документов, выполнение денежных обязательств, при наличии у фирмы временных финансовых трудностей, связанных с опережением сроков платежей по отношению к срокам поступления средств на счет плательщика); *револьверный* (кредит на определенный период, в течение которого разрешается как поэтапное привлечение кредитных средств, так и поэтапное погашение обязательств по кредиту); *ролловерный* (долгосрочный кредит с периодически пересматриваемой процентной ставкой, обычно

в зависимости от темпов инфляции); *овердрафт* (форма краткосрочного кредитования, по которой клиенту предоставляется право в определенных пределах расплачиваться чеками сверх остатка денежных средств на текущем счете); *кредитная линия* (в договоре обуславливаются сроки, условия и предельная сумма предоставления кредита, когда в нем возникает необходимость) и др.

Бухгалтерский учет полученных организацией заемных средств, а также затрат по их обслуживанию ведется в порядке, установленном Положением по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/01), утвержденным приказом Минфина России от 2 августа 2001 г. № 60н.

В зависимости от условий договора в бухгалтерском учете задолженность по полученным займам дифференцируется на краткосрочную (не более 12 месяцев) и долгосрочную (более 12 месяцев).

В соответствии с п. 6 ПБУ 15/01 организация имеет право самостоятельно выбрать способ учета долгосрочной задолженности из предусмотренных двух возможных вариантов:

- учитывать заемные средства, срок погашения которых по договору займа (кредита) превышает 12 месяцев, в составе долгосрочной задолженности до истечения срока договора;
- осуществлять перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную в тот момент, когда по условиям договора займа (кредита) до возврата основной суммы долга остается 365 дней.

Выбранный способ учета долгосрочной задолженности по займам (кредитам) должен быть закреплен в приказе об учетной политике организации.

При ведении учета заемных средств организация должна обеспечить раздельный учет срочной и просроченной задолженности. Под *срочной задолженностью* понимается задолженность по полученным займам (кредитам), срок погашения которой по условиям договора не наступил или продлен в установленном порядке. *Просроченной задолженностью* считается задолженность по полученным займам (кредитам) с истекшим согласно условиям договора сроком погашения.

Организация обязана производить перевод срочной задолженности в просроченную в день, следующий за днем, когда по условиям договора займа (кредита) заемщик должен был осуществить возврат основной суммы долга.

Информация о краткосрочных займах и кредитах отражается организациями на счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», а информация о долгосрочных займах и кредитах — на счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Раздельный учет срочной и просроченной задолженности можно организовать на отдельных субсчетах, открываемых к счету 66 (67).

При получении заемных средств в бухгалтерском учете производится запись

Дебет 51 «Расчетные счета», (52 «Валютные счета»),

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»)

— отражена фактически поступившая сумма займа (кредита).

Возврат полученного займа (кредита) отражается записью

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»),

Кредит 51 «Расчетные счета» (52 «Валютные счета»)

— возвращена сумма займа.

Начисление процентов по полученным займам и кредитам организация производит в соответствии с порядком, установленным в договоре займа и (или) кредитном договоре (п. 16 ПБУ 15/01).

Задолженность по полученным займам и кредитам показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов согласно условиям договоров (п. 17 ПБУ 15/01).

В бухгалтерском балансе задолженность по непогашенным кредитам и займам показывается с учетом причитающихся согласно условиям договоров на конец отчетного периода к уплате процентов. Причитающиеся к уплате проценты подлежат учету в составе операционных расходов и отражаются записью

Дебет 91-2 «Прочие расходы»,
Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»).

Если средства полученных займов и кредитов организация использует для приобретения и (или) строительства инвестиционного актива (основных средств, имущественного комплекса), требующего много времени и затрат, но не предназначенного для продажи, то расходы по обслуживанию кредита (займа) организацией-заемщиком (в том числе проценты за кредит) включаются в первоначальную стоимость этого актива. В бухгалтерском учете производятся следующие записи:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»,
Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»)
— отражена сумма начисленных процентов за пользование кредитом;

Дебет 01 «Основные средства»,
Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы»
— отражен ввод объекта в эксплуатацию.

Включение затрат по полученным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия актива к бухгалтерскому учету или ввода его в эксплуатацию. После указанной даты все расходы по данному кредиту включаются в операционные расходы организации и учитываются по дебету счета 91-2.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Предоставлен долгосрочный банковский кредит на приобретение производственного оборудования			
Отгрузочные документы поставщика	Отражены затраты по приобретению производственного оборудования	08-4	60
Счет-фактура	Отражен НДС, предъявленный поставщиком	19	60
Кредитный договор, выписка банка по расчетному счету	На расчетный счет организации зачислен кредит банка	51	67
Выписка банка по расчетному счету	Перечислена оплата поставщику за приобретенное оборудование	60	51

Окончание

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Бухгалтерская справка-расчет	Начислены проценты за пользование кредитом ¹	08-4	67
Бухгалтерская справка-расчет	Перечислены проценты за пользование кредитом ²	67	51
Акт о приеме-передаче объекта основных средств	Принято к учету оборудование в составе основных средств	01	08-4
Счет-фактура, выписка банка по расчетному счету, акт о приеме-передаче объекта основных средств	Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19
Бухгалтерская справка-расчет	Расходы по уплате процентов после ввода оборудования в эксплуатацию отнесены на операционные расходы	91	67
Выписка банка по расчетному счету	Возвращен полученный кредит	67	51

¹ Аналогичные записи по начислению процентов за кредит производятся (ежемесячно, ежеквартально) до его погашения.

² Аналогичные записи по перечислению процентов за кредит производятся (ежемесячно, ежеквартально) до его погашения.

7.2. Товарный и коммерческий кредит

В соответствии со ст. 822–823 ГК РФ к коммерческому и товарному кредиту применяются правила ГК РФ о займе, если иное не предусмотрено правилами договора, из которого возникло соответствующее обязательство, и они не противоречат существу такого обязательства.

По договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей (ст. 807 ГК РФ).

В отличие от банков коммерческие предприятия не могут предоставлять заем из чужих денежных средств, временно находящихся в их распоряжении. Коммерческий кредит означает кредитование, осуществляемое непосредственно самими участниками производства и реализации товаров (работ, услуг), это кредит, связанный со специальным условием о порядке проведения расчетов, содержащихся в возмездном договоре (купли-продажи, подряда, аренды, на оказание услуг и т. д.). Обычно договор коммерческого кредита — это сопутствующее обязательство к основному договору, по которому отсрочка или рассрочка платежа равнозначна выдаче краткосрочного кредита. Аванс и предварительную оплату также можно рассматривать как форму коммерческого кредитования.

Коммерческое кредитование в виде аванса и предварительной оплаты предусмотрено договорами купли-продажи (ст. 487–489 ГК РФ), подряда (ст. 711 ГК РФ),

бытового подряда (ст. 735 ГК РФ), строительного подряда (ст. 746 ГК РФ), на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (ст. 781 ГК РФ).

В хозяйственной деятельности предприятий может возникнуть потребность во временном заимствовании сырья, материалов, других товаров массового производства.

Предметом договора *товарного кредита* в отличие от кредитного договора могут быть только вещи, а не денежные средства. При этом предметом займа являются вещи, определяемые родовыми признаками, т. е. вещи, не имеющие каких-либо индивидуальных особенностей, благодаря которым их можно было бы выделить из совокупности других таких же вещей (например, строительные материалы, зерно, ГСМ и т. д.). Такие вещи заменимы, поэтому при исполнении договора займа обязанная сторона возвращает не именно ту вещь, которую получила по договору займа, а иную, относящуюся к той же родовой группе вещей. Не могут быть предметом займа вещи, определенные родовыми признаками, например транспортные средства, поскольку они обладают индивидуальными признаками — номер двигателя и т. д.

Договор займа по общему правилу является возмездным (процентным), и займодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа, если иное не предусмотрено законом или самим договором (п. 1 ст. 809 ГК РФ). Проценты, взимаемые за пользование коммерческим кредитом (в том числе суммами аванса, предварительной оплаты), являются платой за пользование денежными средствами.

Согласно п. 3 ст. 809 ГК РФ договор займа определяется как беспроцентный (безвозмездный), если:

- договор заключен между гражданами на сумму не более 50 МРОТ и не связан с осуществлением предпринимательской деятельности хотя бы одним из граждан;
- предметом договора являются вещи, определяемые родовыми признаками.

Проценты по договору займа выплачиваются ежемесячно до дня возврата суммы займа, если стороны не определили иной порядок выплаты процентов (п. 2 ст. 809 ГК РФ). Задержка возврата займа влечет начисление как процентов на сумму займа, так и процентов за пользование чужими денежными средствами.

Если в договоре не указан размер процентов, то этот размер определяется ч. 2 п. 1 ст. 809 ГК РФ, а именно используется ставка банковского процента на день уплаты заемщиком суммы долга, действующая в месте его жительства (если займодавец — физическое лицо) или в месте его нахождения (если займодавец — юридическое лицо).

Условие о размере процентов по возмездному договору займа не является обязательным в договоре, кроме случаев когда стороны определили иной процент. В настоящее время согласно п. 51 постановления Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 1 июля 1996 г. № 6/8 «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» размер процентов определяется размером единой учетной ставки Банка России по кредитным ресурсам, предоставляемым коммерческим банкам (ставка рефинансирования).

При использовании займов и кредитов для предварительной оплаты приобретения материально-производственных запасов, других ценностей, работ, услуг или выдачи авансов и задатков в счет их оплаты расходы по обслуживанию указанных займов и кредитов (в том числе проценты, причитающиеся к оплате займодавцам) относятся организацией-заемщиком на увеличение дебиторской задолженности, образо-

вавшейся в связи с предварительной оплатой и (или) выдачей авансов и задатков на указанные выше цели. При этом в бухгалтерском учете осуществляется запись

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»),

Кредит 51 «Расчетные счета»

— отражена предварительная оплата за поставку материально-производственных запасов (работ, услуг) за счет средств ранее полученного кредита (займа).

Начисленные проценты учитываются следующим образом:

Дебет 60, 76,

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»)

— отражена сумма начисленных процентов за пользование кредитом, отнесенная на увеличение дебиторской задолженности, образовавшейся в связи с предварительной оплатой материально-производственных запасов, других ценностей (работ, услуг).

При поступлении в организацию заемщика материально-производственных запасов, других ценностей (работ, услуг) в учете производится запись

Дебет 10 «Материалы», (41 «Товары»);

Кредит 60, 76

— отражена сумма оприходованных ценностей (работ, услуг), включая проценты за кредит.

При принятии к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов и иных ценностей, выполнении работ и оказании услуг дальнейшее начисление процентов и осуществление других расходов, связанных с обслуживанием полученных займов и кредитов, отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке с отнесением указанных затрат на операционные расходы организации-заемщика по дебету счета 91-2 «Прочие расходы».

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Заемные средства использованы организацией для предварительной оплаты товаров			
Договор поставки, выписка банка по расчетному счету	Получен кредит	51	66
Счет-фактура, выписка банка по расчетному счету	Произведена предоплата за товары	60	51
Бухгалтерская справка-расчет	Проценты по кредитному договору, начисленные до момента оприходования товаров, отнесены на увеличение дебиторской задолженности	60	66
Отгрузочные документы поставщика, счет-фактура, бухгалтерская справка-расчет	Оприходованы поступившие товары по фактической себестоимости, включающей в себя сумму процентов, начисленных до даты оприходования товаров	41	60
Счет-фактура	Учен НДС по приобретенным товарам	19	60
Бухгалтерская справка-расчет	Проценты по кредитному договору за период после оприходования включены в состав операционных расходов	91	66
Выписка банка по расчетному счету	Возвращен кредит вместе с процентами	66	51

7.3. Прочие заемные средства

В соответствии с действующим законодательством к другим формам привлечения заемных средств относится размещение заемщиком заемных обязательств путем выдачи векселей и выпуска облигаций.

7.3.1. Учет выданных векселей

Вексель является ничем не обусловленным обязательством векселедателя либо иного указанного в векселе плательщика выплатить по наступлении предусмотренного векселем срока полученные займы денежные суммы. Простой вексель — это документ, подтверждающий, что указанное в нем лицо — плательщик — обязано выплатить держателю данной бумаги определенную сумму. Плательщиком по собственному векселю может быть как покупатель-векселедатель, так и иное указанное в векселе (переводной вексель) лицо, акцептовавшее (т.е. согласившееся оплатить) вексель, — обычно это должник покупателя.

Основанием для выдачи векселя служит договор займа. В соответствии со ст. 815 ГК РФ предметом договора займа, оформляемого путем выдачи векселя, могут быть только денежные средства, а выдачу векселя можно рассматривать как заимствование лишь тогда, когда заемщик передает вексель после получения им денег. Вексель при этом носит характер долговой расписки, так как он всего лишь подтверждает получение займа.

Правила обращения векселей установлены Положением о переводном и простом векселе, введенным в действие постановлением ЦИК СССР и СНК СССР от 7 августа 1937 г. № 104/1341. Его применение разъяснено Федеральным законом от 11 марта 1997 г. № 48-ФЗ «О переводном и простом векселе», в части бухгалтерского и налогового учета — Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02), утвержденным приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н, письмом Минфина России от 31 октября 1994 г. № 142 «О порядке отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций с векселями, применяемыми при расчетах организациями за поставку товаров, выполненные работы, оказанные услуги» и соответствующими главами НК РФ.

Для привлечения заемных средств организациями-эмитентами используются финансовые векселя. Векселя делятся на два типа — *процентные* и *дисконтные*.

Дисконт есть разница между суммой, указанной в векселе, и суммой денежных средств, полученных организацией от размещения векселя (облигации). Дисконтным может быть любой вексель, если в нем не указаны проценты. Векселедатель может разместить (продать) вексель по пониженной по отношению к его номинальной стоимости цене, т.е. с дисконтом, или предусмотреть выплату процентов сверх номинальной стоимости векселя. В этом случае заемщик (векселедатель) берет на себя обязательство возратить векселедержателю сумму, большую, чем полученная по векселю.

При этом в бухгалтерском учете векселедателя должна отражаться вся сумма задолженности, т.е. с учетом причитающегося дисконта или процента, а собственно дисконт и (или) процент будут являться элементом затрат по обслуживанию долга.

В соответствии с подп. «а» п. 18 ПБУ 15/01 при выдаче векселя с целью привлечения заемных средств организация-векселедатель отражает сумму, указанную в векселе (*вексельная сумма*), как кредиторскую задолженность.

Если в текст векселя включено условие о начислении процентов, то задолженность по такому векселю показывается у векселедателя с учетом причитающихся к

оплате на конец отчетного периода процентов. При этом сумма причитающихся векселедержателю к оплате процентов включается векселедателем в состав операционных расходов.

Если сумма денежных средств, полученная организацией-векселедателем при размещении векселя, меньше вексельной суммы, то эта разница (дисконт) включается векселедателем в состав операционных расходов.

При единовременном отражении дисконта в составе операционных расходов в бухгалтерском учете осуществляется запись

Дебет 51 (52),
Кредит 66 (67)
— поступила сумма займа;
Дебет 91,
Кредит 66 (67)
— сумма дисконта включена в состав операционных расходов организации;
Дебет 66 (67),
Кредит 51 (52)
— погашен вексель, предъявленный к оплате.

Для равномерного (ежемесячного) включения сумм причитающихся процентов или дисконта в состав операционных расходов организация-векселедатель может их предварительно учитывать как расходы будущих периодов.

В бухгалтерском учете осуществляется запись

Дебет 51,
Кредит 66
— поступила сумма займа;
Дебет 97,
Кредит 66
— сумма дисконта отражена в составе расходов будущих периодов;
Дебет 91,
Кредит 97
— сумма дисконта ежемесячно списывается в состав операционных расходов.

7.3.2. Учет выпущенных облигаций

В случаях, предусмотренных законом или иными правовыми актами, договор займа может быть заключен путем выпуска и продажи облигаций.

Облигацией в соответствии со ст. 816 ГК РФ признается ценная бумага, удостоверяющая право ее держателя на получение от лица, выпустившего облигацию, в предусмотренный ею срок номинальной стоимости облигации или иного имущественного эквивалента. Облигация предоставляет ее держателю также право на получение фиксированного в ней процента от номинальной стоимости облигации либо иные имущественные права.

Формирование в бухгалтерском учете информации о затратах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам, включая привлечение заемных средств путем выпуска и продажи облигаций, производится в соответствии с правилами, установленными Положением по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/01).

Согласно пп. 3, 4, 5 ПБУ 15/01 основная сумма долга по облигационному займу, срок погашения которого составляет 12 месяцев, учитывается организацией-

заемщиком в составе краткосрочной кредиторской задолженности на дату поступления денежных средств в фактически поступившей сумме.

Если организация привлекает заемные средства путем выпуска и размещения облигаций, то учет совершаемых при этом операций должен вестись в порядке, предусмотренном подп. «б» п. 18 ПБУ 15/01, который практически аналогичен тому, что был рассмотрен выше в отношении векселей.

Если продажная цена облигаций меньше, чем их номинальная стоимость, то облигации размещены с дисконтом, сумма которого включается в затраты, связанные с получением и использованием займов (п. 11 ПБУ 15/01). При учете дисконта по размещенным облигациям организация-эмитент отражает номинальную стоимость выпущенных и проданных облигаций как кредиторскую задолженность. Начисление причитающегося дохода в виде дисконта по размещенным облигациям отражается организацией-эмитентом в составе операционных расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления. В целях равномерного (ежемесячного) включения сумм причитающегося к уплате заимодавцу дохода по проданным облигациям организация-эмитент может предварительно учесть указанные суммы как расходы будущих периодов.

В том случае, когда учетной политикой организации при привлечении заемных средств путем выпуска дисконтных облигаций предусмотрено единовременное включение суммы дисконта в состав операционных расходов, в том периоде, в котором осуществляется размещение облигации, в учете должны быть сделаны следующие проводки:

Дебет 51,
Кредит 66 (67)
— отражена фактически полученная сумма денежных средств;

Дебет 91,
Кредит 66 (67)
— сумма разницы между ценой размещения и номинальной стоимостью облигации отражена в составе операционных расходов.

В том случае, когда учетной политикой предусмотрено отражение суммы дисконта в составе расходов будущих периодов с последующим равномерным списанием в состав операционных расходов в течение срока обращения облигации, то в том периоде, в котором осуществляется размещение облигации, в учете должны быть сделаны проводки:

Дебет 51,
Кредит 66 (67)
— отражена фактически полученная сумма денежных средств;

Дебет 97
Кредит 66 (67)
— сумма разницы между ценой размещения и номинальной стоимостью облигации отражена в составе расходов будущих периодов.

В дальнейшем ежемесячно в течение срока обращения облигации производится списание суммы дисконта в состав операционных расходов:

Дебет 91, субсчет 91-2 «Прочие расходы»,
Кредит 97.

Расходы, связанные с оплатой налогов и сборов, согласно п. 19 ПБУ 15/01 включаются в дополнительные затраты, производимые заемщиком в связи с вы-

пуском и размещением заемных обязательств. Дополнительные затраты, связанные с размещением заемных обязательств, включаются в операционные расходы в том отчетном периоде, в котором были произведены указанные затраты (п. 20 ПБУ 15/01).

Начисление налога на операции с ценными бумагами отражается (как прочий операционный расход) по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы», в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Для целей налогообложения прибыли сумма налога на операции с ценными бумагами может включаться в состав внереализационных расходов на основании подп. 3 п. 1 ст. 265 НК РФ (как расходы на организацию выпуска, регистрацию ценных бумаг).

УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ

8.1. Понятие инвестиций

Для устойчивого развития экономики необходимо постоянное стимулирование инвестиционной деятельности.

Вложение капитала в реализацию различных проектов несет в себе задачу достижения определенных целей в зависимости от проводимой предприятием политики. Цели могут быть самыми различными: повышение рентабельности производственного процесса (например, замена устаревшего оборудования и, как следствие, повышение его эффективности); расширение производства для увеличения доли рынка; технологический прорыв и т. д. Решающим условием экономического развития являются инвестиции, которые обеспечивают воспроизводственный процесс на долгосрочную перспективу.

Инвестиции — помещение капитала в объекты предпринимательской и иной деятельности в целях получения прибыли или достижения другого полезного эффекта. К инвестициям относятся: денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, иные права, имеющие денежную оценку.

Любому предприятию необходима разумная и целенаправленная инвестиционная политика, которая является составным звеном экономической политики предприятия, определяющей объем, структуру и направление инвестиционных ресурсов. *Инвестиционная политика* — это система мер по привлечению и мобилизации инвестиционных ресурсов, с одной стороны, и оптимизации инвестиционных целей и инвестиционного процесса для обеспечения экономического развития предприятия — с другой.

Обоснование экономической целесообразности инвестиций, объемов и сроков их осуществления, а также описание практических действий по их реализации (бизнес-план) носит название *инвестиционного проекта*. Основными критериями, определяющими принятие того или иного проекта, являются: стоимость проекта, сроки его реализации, прирост капитала инвестора в результате реализации проекта. Для реализации нескольких инвестиционных проектов на предприятии разрабатывается *инвестиционная программа*.

Различают реальные (прямые), финансовые (портфельные), интеллектуальные инвестиции (схема 8.1). *Реальные инвестиции* — это вложение капитала в расширение и развитие производства, в создание и воспроизводство основных фондов. Такие инвестиции имеют, как правило, долгосрочный характер, и их называют *капитальными вложениями*. *Финансовые инвестиции* — инвестиции, вкладываемые в акции, облигации и другие ценные бумаги, формируемые, как правило, в виде портфеля ценных бумаг. Под *инвестиционным портфелем* понимается некая совокупность ценных бумаг, принадлежащих физическому или юридическому лицу, выступающая как целостный объект управления и включающая ценные бумаги разного вида, разного срока действия и разной ликвидности.

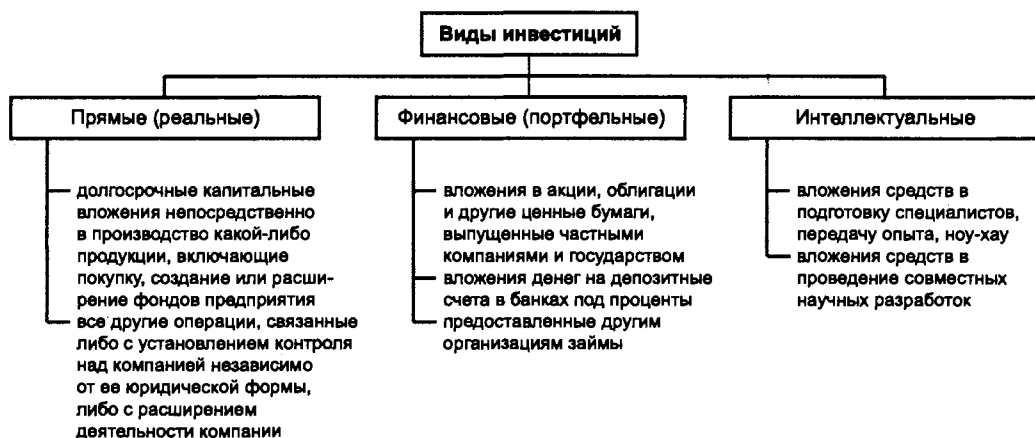


Схема 8.1. Виды инвестиций

Пунктом 11 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом № 34н, предусмотрено, что в бухгалтерском учете организации затраты, связанные с капитальными и финансовыми вложениями, учитываются раздельно.

Под *долгосрочными инвестициями* понимаются затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи.

Долгосрочные инвестиции связаны:

- с осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих предприятий и объектов непроеизводственной сферы;
- с приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств (или их частей);
- с приобретением земельных участков и объектов природопользования;
- с приобретением и созданием активов нематериального характера.

К задачам учета долгосрочных инвестиций относятся:

- своевременное, полное и достоверное отражение всех произведенных расходов при строительстве объектов по их видам и учитываемым объектам;
- обеспечение контроля за ходом выполнения строительства, вводом в действие производственных мощностей и объектов основных средств;
- правильное определение и отражение инвентарной стоимости вводимых в действие и приобретенных объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования и нематериальных активов;
- осуществление контроля за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций.

8.2. Источники финансирования капитальных вложений

Капитальными вложениями являются инвестиции в основной капитал (основные средства), в том числе затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение

машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и другие затраты (схема 8.2).

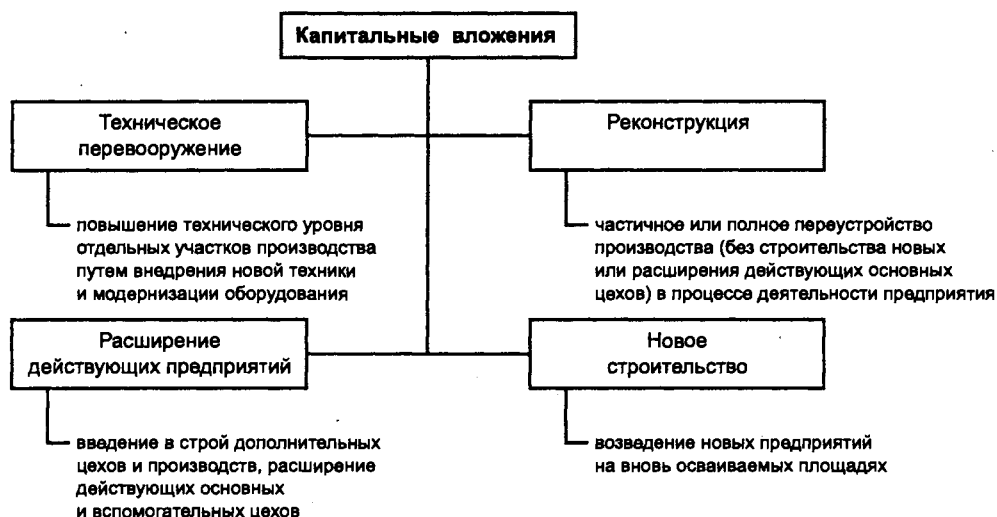


Схема 8.2. Капитальные вложения

Правовые и экономические основы инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений, определяет Федеральный закон от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ. Закон устанавливает гарантии равной защиты прав, интересов и имущества субъектов инвестиционной деятельности независимо от форм собственности.

Субъектами инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений, являются инвесторы, заказчики, подрядчики, пользователи объектов капитальных вложений и другие лица (схема 8.3).



Схема 8.3. Субъекты инвестиционной деятельности

В соответствии со ст. 8 Закона № 39-ФЗ отношения между субъектами инвестиционной деятельности осуществляются на основе договора или государственного контракта, заключаемых между ними в соответствии с ГК РФ. При этом условия договоров, заключенных между субъектами инвестиционной деятельности, сохраняют свою силу на весь срок их действия, за исключением случаев, предусмотренных законодательством.

Финансирование капитальных вложений осуществляется инвесторами за счет собственных, заемных и привлеченных средств (схема 8.4).

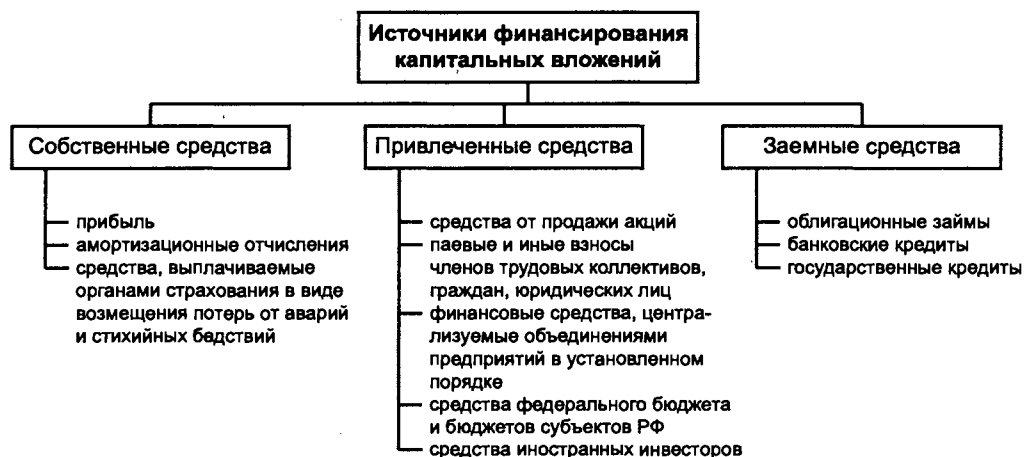


Схема 8.4. Источники финансирования капитальных вложений

Основным источником финансирования капитальных вложений организации являются ее *собственные средства*, к которым относятся:

- прибыль (включая фонды специального назначения в случае их образования за счет прибыли);
- амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств;
- средства, выплачиваемые органами страхования в виде возмещения потерь от аварий, стихийных бедствий, и др.

К собственным источникам инвестиций организации относится прежде всего чистая прибыль, остающаяся в ее распоряжении после уплаты налогов. В бухгалтерском балансе собственные источники средств, которые могут быть направлены на осуществление инвестиций, находят отражение в разделе 3 «Капитал и резервы», строки «Добавочный капитал» (счет 83) и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (счет 84).

В составе добавочного капитала основным источником инвестиций является *эмиссионный доход* — сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной за счет продажи дополнительных акций по цене, превышающей их номинальную стоимость. Аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по источникам образования и направлениям использования средств.

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» организуется так, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования средств. При этом в аналитическом учете средства нераспреде-

ленной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества и еще не использованные, могут разделяться.

Источником собственных средств являются также амортизационные отчисления, равные сумме износа, начисленного за период с начала текущего года. Амортизационные отчисления как источник инвестирования имеют большое значение. В современных условиях возникает необходимость постоянного обновления основных фондов, что заставляет предприятия производить ускоренное списание оборудования с целью образования накоплений для последующего их вложения в инновации. Вследствие этого амортизация приобретает собственные формы существования и движения и перестает быть выражением физического износа основного капитала — в этом случае она превращается в инструмент регулирования инвестиционной деятельности.

Амортизационные отчисления отражаются на счете 02 «Амортизация основных средств» и согласно Плану счетов бухгалтерского учета списываются при выбытии объектов основных средств.

Амортизационные отчисления, будучи включены в себестоимость произведенной продукции (работ, услуг), входят в состав выручки от реализации этой продукции (работ, услуг) и числятся либо в расчетах, либо на счетах учета денежных средств после поступления на них денег от покупателей и заказчиков. На приобретение оборотных активов они использованы быть не могут и, следовательно, используются на возобновление основных средств.

К *заемным средствам* организации, финансирующим капитальные вложения, относятся:

- кредиты банков, инвестиционных фондов и компаний, страховых обществ, пенсионных фондов и других организаций;
- кредиты иностранных инвесторов;
- облигационные займы, векселя.

Формы кредитования урегулированы параграфами главы 42 «Заем и кредит» части второй ГК РФ: правила договора займа — § 1, кредитного договора — § 2. Подробно заемные средства рассмотрены в главе 7 «Учет заемных средств».

К *привлеченным средствам* относятся:

- средства организаций от продажи акций, жилищных сертификатов;
- благотворительные и другие взносы;
- средства, выделяемые вышестоящими холдинговыми и акционерными компаниями, промышленно-финансовыми группами и другими организациями на безвозмездной основе;
- средства, переданные в порядке долевого участия (средства ЖСК и др.).

Денежные средства, поступающие головным застройщикам на строительство объектов производственного и непроизводственного назначения от участников строительства в порядке долевого участия, учитываются как целевые финансирование и поступления.

В тех случаях, когда строительство осуществляется за счет привлечения денежных накоплений и сбережений физических и юридических лиц, поступающие средства целесообразно аккумулировать.

Для этих целей используется счет 86 «Целевое финансирование». Счет 86 предназначен для обобщения информации о движении средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, средств, поступивших от других организаций и лиц, бюджетных средств и др.

Кроме того, к источникам финансирования капитальных вложений относятся иностранные инвестиции, предоставляемые в форме финансового или иного участия в уставном капитале совместных предприятий, а также в форме прямых вложений международных организаций, государств, компаний и пр.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Получение кредита денежными средствами			
Кредитный договор, выписка банка по расчетному счету	Получен кредит банка на финансирование капитальных вложений	51	66 (67) ¹
Кредитный договор, бухгалтерская справка-расчет	Ежемесячно (ежеквартально) начисляются проценты по полученному кредиту (до возврата кредита)	91-2	66 (67) ²
Выписка банка по расчетному счету	Ежемесячно (ежеквартально) выплачиваются проценты по полученному кредиту (до возврата кредита)	66 (67) ²	51
Выписка банка по расчетному счету	Перечислены денежные средства в счет возврата банку полученного кредита (на дату возврата кредита)	66 (67)	51
Получение кредита в иностранной валюте			
Кредитный договор, выписка банка по расчетному счету	Получен кредит в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ на дату получения	52	66 (67) ¹
Кредитный договор, бухгалтерская справка-расчет	Начислены проценты по кредиту в части, приходящейся на отчетный год, по курсу ЦБ РФ на дату начисления	91-2	66 (67) ²
Бухгалтерская справка-расчет	Произведен пересчет обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, по курсу ЦБ РФ на конец квартала и по курсу на дату последней переоценки этих обязательств в части, приходящейся на отчетный год:		
	отрицательная курсовая разница	91-2	66 (67)
	положительная курсовая разница	66 (67)	91-1
Кредитный договор	Уплачены проценты по кредиту	66 (67) ²	52
Кредитный договор	Погашен (возвращен) полученный кредит	66 (67) ¹	52
Привлеченные средства			
Инвестиционный договор, смета на строительство, выписка банка по расчетному счету	Получены денежные средства от инвесторов	51	76
Инвестиционный договор, смета на строительство	Полученные денежные средства учтены в качестве целевого финансирования	76	86
Акт приема-передачи помещений	Отражена передача инвесторам помещений	86	08-3

¹ Субсчет «Сумма кредита».

² Субсчет «Проценты по кредиту».

8.3. Учет затрат по капитальному строительству

Бухгалтерский учет операций по капитальному строительству ведется в порядке, установленном Положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (ПБУ 2/94), утвержденным приказом Минфина России от 20 декабря 1994 г. № 167, а также Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденным письмом Минфина России от 30 декабря 1993 г. № 160.

Организация строительства объектов, контроль за его ходом и ведение бухгалтерского учета производимых при этом затрат осуществляются застройщиками — организациями, специализирующимися на выполнении указанных функций (предприятия по капитальному строительству в городах, дирекции строящихся предприятий и т. п., а также действующие предприятия, осуществляющие капитальное строительство). При выполнении строительных работ подрядным способом застройщик по отношению к подрядной строительной организации выступает в роли заказчика.

Расходы по содержанию застройщиков (по действующим предприятиям — работников аппарата подразделения капитального строительства) производятся за счет средств, предназначенных на финансирование капитального строительства, и включаются в инвентарную стоимость вводимых в эксплуатацию объектов.

В состав затрат по строительству объектов у застройщика включаются расходы, связанные:

- с возведением объекта (строительные работы, приобретение оборудования, работы по монтажу оборудования, прочие капитальные затраты, затраты, не увеличивающие стоимость основных средств);
- с вводом в эксплуатацию или сдачей инвестору.

Затраты застройщика по принятым к оплате или оплаченным подрядным работам, выполненным подрядчиками на законченных строительством объектах, учитываются в составе незавершенного строительства до их ввода в эксплуатацию или сдачи инвестору (п. 7 ПБУ 2/94).

Субсчет 08-3 «Строительство объектов основных средств»

Дебет		Кредит	
Сальдо начальное	Сумма затрат на незавершенное строительство и приобретение основных средств		
07			
Кредит	Передано оборудование в монтаж	Оприходованы объекты основных средств по первоначальной стоимости	01 Дебет
02; 10; 70			
Кредит	Отражены затраты по работам, выполненным хозяйственным способом		
60			
Кредит	Отражена задолженность перед подрядчиком за сданный и принятый объект основных средств		
Сальдо конечное	Сумма затрат на незавершенное строительство и приобретение основных средств		

Схема 8.5. Субсчет 08-3

Бухгалтерский учет капитальных вложений ведется на активном калькуляционном счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», предназначенном для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств и нематериальных активов. На этом счете инвестиции капитального характера отражают по направлениям вложений на специально открываемых субсчетах (схема 8.5).

8.3.1. Учет незавершенного строительства

До окончания работ по строительству объектов затраты по их возведению, учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», составляют незавершенное строительство.

В бухгалтерском учете затраты по строительству объектов группируются по технологической структуре расходов, определяемой сметной документацией. Учет рекомендуется вести по следующей структуре расходов:

- на строительные работы;
- на работы по монтажу оборудования;
- на приобретение оборудования, сданного в монтаж;
- на приобретение оборудования, не требующего монтажа; инструмента и инвентаря; оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса;
- на прочие капитальные затраты;
- на затраты, не увеличивающие стоимости основных средств.

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

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

При выполнении застройщиком подрядных работ собственными силами (хозяйственный способ) учет затрат ведется застройщиком также на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», где отражаются фактически произведенные застройщиком затраты, связанные с осуществлением строительства, включая расходы по содержанию подразделений, занятых организацией строительства.

Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств, учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» отдельно от затрат на строительство объектов. Их стоимость определяется согласно оформленным в установленном порядке, оплаченным или принятым к оплате документам с подразделением в учете на затраты, предусмотренные и не предусмотренные сводными сметными расчетами стоимости строительства.

8.3.2. Порядок приемки законченных строительством объектов

Приемка законченного строительством объекта осуществляется в порядке, установленном законодательством и договором, после выполнения сторонами их обязательств по договору.

В договоре определяют срок сдачи и приемки работ, их этапов и очередей, порядок передачи комплекта исполнительных документов.

В качестве основной схемы установлено, что законченный строительством объект принимается от подрядчика заказчиком в соответствии с условиями договора подряда (контракта), а далее принятый и подготовленный к эксплуатации заказчиком совместно с подрядчиком объект принимается инвестором приемочной комиссией (или без нее) под контролем органов государственного надзора, органов исполнительной власти.

Законченный строительством объект предъявляется подрядчиком к приему заказчику в составе и в объеме, предусмотренных утвержденным в установленном порядке проектом и договором подряда или контракта. Сдача подрядчиком строительно-монтажных работ и прием их заказчиком оформляются согласно ст. 753 ГК РФ актом, подписанным обеими сторонами.

Для отражения в учете операций по приему законченных строительством объектов постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а установлены формы актов № КС-11 и КС-14.

Акт приемки законченного строительством объекта (форма № КС-11) применяется как документ приема законченного строительством объекта производственного и жилищно-гражданского назначения всех форм собственности (здания, сооружения, их очередей, пусковых комплексов, включая реконструкцию, расширение и техническое перевооружение) при их полной готовности в соответствии с утвержденным проектом, договором подряда (контрактом). Акт приемки является основанием для окончательной оплаты всех выполненных исполнителем работ в соответствии с договором (контрактом), составляется в необходимом количестве экземпляров и подписывается представителями исполнителя работ (генерального подрядчика) и заказчика или другим лицом, уполномоченным на это инвестором, соответственно для исполнителя работ (генерального подрядчика) и заказчика.

Оформление приема производится заказчиком на основе результатов проведенных им обследований, проверок, контрольных испытаний и измерений, документов исполнителя работ, подтверждающих соответствие принимаемого объекта утвержденному проекту, нормам, правилам и стандартам, а также заключений органов надзора.

Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (форма № КС-14) является документом по приемке и вводу законченного строительством объекта производственного и жилищно-гражданского назначения и зачисления их в состав основных фондов (основных средств) всех форм собственности, включая государственную (федеральную), а также объектов, сооруженных за счет льготного кредитования (здания, сооружения, их очередей, пусковых комплексов, включая реконструкцию, расширение и техническое перевооружение).

8.3.3. Определение инвентарной стоимости законченных строительством объектов

Инвентарная стоимость объекта — затраты застройщика по возведению объекта в соответствии с договором на строительство с его начала до ввода в эксплуатацию, т. е. окончательного расчета по законченному объекту строительства и передачи его застройщику.

По завершении строительства объекта застройщик определяет инвентарную стоимость каждого вводимого в эксплуатацию в составе объекта строительства элемента, который становится в процессе эксплуатации отдельной единицей основных средств.

К законченному строительству относятся принятые в эксплуатацию объекты, приемка которых оформлена в установленном порядке. В учете застройщика затраты по данным объектам в размере их инвентарной стоимости, а также другие расходы списываются со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» на счета учета приходуемого имущества или источников их финансирования.

Законченные строительством здания и сооружения, установленное оборудование, законченные работы по реконструкции объектов, увеличивающие их первоначальную стоимость, приемка в эксплуатацию которых оформлена в установленном порядке, зачисляются в состав основных средств. Основанием для зачисления является акт приемки-передачи основных средств.

Затраты, не увеличивающие стоимости основных средств, списываются со счета «Вложения во внеоборотные активы» за счет предусмотренных источников финансирования по мере полного производства соответствующих работ или совершения операций.

Инвентарная стоимость зданий и сооружений складывается из затрат на строительные работы и приходящихся на них прочих капитальных затрат.

Прочие капитальные затраты включаются в инвентарную стоимость объектов по прямому назначению. В случае если они относятся к нескольким объектам, их стоимость распределяется пропорционально договорной стоимости вводимых в действие объектов.

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

Инвентарная стоимость оборудования, требующего монтажа, складывается из фактических затрат по приобретению оборудования, а также расходов на строительные и монтажные работы, прочие капитальные затраты, относимые на стоимость вводимого в эксплуатацию оборудования по прямому назначению. Если расходы на строительные и монтажные работы, а также прочие затраты относятся к нескольким видам оборудования, то их стоимость распределяется между отдельными видами оборудования пропорционально их стоимости по ценам поставщиков.

Стоимость выполненных строительных работ на объектах принимается к оплате заказчиками от подрядных организаций в полном объеме согласно данным, отражаемым в справках об их выполнении или актах приемки, а оплачивается за минутом стоимости возвратных материалов, указываемых за итогом сводного сметного расчета, если материалы согласно договору на строительство остаются у подрядной организации.

Инвентарная стоимость земельных участков и объектов природопользования складывается из расходов по их приобретению, включая затраты по улучшению их качественного состояния, комиссионных вознаграждений и других платежей.

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

Факт ввода в действие принятого объекта регистрируется заказчиком (пользователем объекта) в местных органах исполнительной власти в порядке, установленном этими органами.

Государственная регистрация прав на недвижимое имущество и сделок с ним представляет собой юридический акт признания и подтверждения государством возникновения, ограничения, перехода или прекращения прав на недвижимое имущество в соответствии с ГК РФ (ст. 2 Закона от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» (далее — Закон № 122-ФЗ)).

К недвижимому имуществу, права на которое подлежат государственной регистрации, относятся все объекты, которые связаны с землей, так как их перемещение без соразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, жилые и нежилые помещения и пр. (ст. 1 Закона № 122-ФЗ).

Согласно ст. 219 ГК РФ право собственности на здания, сооружения и другое вновь создаваемое недвижимое имущество, подлежащее государственной регистрации, возникает с момента такой регистрации.

Регистрация прав удостоверяется свидетельством о государственной регистрации (п. 1 ст. 14 Закона № 122-ФЗ). Датой государственной регистрации прав является день внесения соответствующих записей о правах в Единый государственный реестр прав (п. 3 ст. 2 Закона № 122-ФЗ).

Объект недвижимости, право собственности на который не зарегистрировано в Едином государственном реестре прав, не может быть принят к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств.

Согласно п. 41 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности № 34н до получения документов, подтверждающих государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях, данные объекты продолжают относиться к незавершенным капитальным вложениям.

До момента регистрации права собственности объект должен отражаться на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Оплата регистрационных сборов может быть оформлена таким образом:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,
Кредит 51 «Расчетные счета».

Регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств, подлежат включению в первоначальную стоимость объекта основных средств при принятии его к учету (п. 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»).

В налоговом учете расходы по регистрации прав на недвижимое имущество относятся к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией (подп. 40 п. 1 ст. 264 НК РФ), которые подлежат признанию на дату осуществления расчетов (подп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ) и отражаются в составе косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде (пп. 1, 2 ст. 318 НК РФ).

Бухгалтерская проводка

Дебет 01 «Основные средства»,
Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы»

— может быть сделана только после получения свидетельства о государственной регистрации.

Законченные строительством здания и сооружения, установленное оборудование, законченные работы по реконструкции объектов, увеличивающие их первоначальную стоимость

чальную стоимость, прием в эксплуатацию которых оформлен в установленном законодательством порядке, зачисляются в состав основных средств на основании акта приема-передачи объекта основных средств (типовые формы: № ОС-1а «Акт о приеме-передаче здания (сооружения)», ОС-1 «Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)»).

Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации, включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав (п. 8 ст. 258 НК РФ). Амортизация на такие объекты может начисляться только начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором проведена регистрация.

Первоначальной стоимостью основного средства для целей бухгалтерского учета признается сумма фактических затрат организации на его приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации). В фактические затраты на приобретение включаются регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств (п. 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»).

Первоначальная стоимость основного средства для целей налогообложения прибыли определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ (п. 1 ст. 257 НК РФ).

Для целей налогообложения прибыли платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество и землю, сделок с указанными объектами, платежи за предоставление информации о зарегистрированных правах относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (подп. 40 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Приобретён объект незавершенного строительства (цех), строительство которого завершено подрядным способом			
Акт приема-передачи не завершенного строительством объекта	Принят на учет объект незавершенного строительства (цех)	08-3	60
Счет-фактура	Отражена сумма НДС, предъявленная продавцом	19	60
Выписка банка по расчетному счету	Стоимость не завершенного строительством объекта оплачена продавцу	60	51
Акт о приемке выполненных работ	Выполнены строительно-монтажные работы подрядной организацией	08-3	60
Счет-фактура	Отражена сумма НДС по строительно-монтажным работам	19	60
Выписка банка по расчетному счету	Стоимость строительно-монтажных работ оплачена подрядной организации	60	51
Акт о приеме-передаче здания (сооружения), расписка в получении документов на государственную регистрацию права собственности	Здание (цех) введено в эксплуатацию	01-1	08-3

Продолжение

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Счет-фактура, акт о приеме-передаче здания (сооружения), выписка банка по расчетному счету	Отражен вычет НДС, уплаченного продавцу и подрядчику	68	19
Установлено оборудование, требующее монтажа			
Акт о приемке выполненных работ, справка о стоимости выполненных работ и затрат	Приняты от подрядчика оборудование, установленное в построенном цехе, и выполненные работы по его монтажу	08-3	60
Счет-фактура	Отражена сумма НДС, предъявленная подрядной организацией	19	60
Акт о приемке выполненных работ, справка о стоимости выполненных работ и затрат	Приняты от подрядчика выполненные пусконаладочные работы	08-3	60
Счет-фактура	Отражена сумма НДС по пусконаладочным работам	19	60
Выписка банка по расчетному счету	Произведена оплата подрядной организации за монтаж оборудования и пусконаладочные работы	60	51
Акт о приеме-передаче объекта основных средств	Установленное оборудование принято к учету в составе основных средств на дату ввода оборудования в эксплуатацию	01	08-3
Счет-фактура, выписка банка по расчетному счету	В месяце, следующем за месяцем ввода оборудования в эксплуатацию, принят к вычету НДС, уплаченный подрядной организацией	68	19
Принят на учет объект основных средств, построенный хозяйственным способом			
Отгрузочные документы поставщика, приходный ордер	Оприходованы полученные от поставщика материалы	10-8	60
Счет-фактура	Отражен НДС, предъявленный поставщиком	19	60
Выписка банка по расчетному счету	Произведена оплата поставщику материалов	60	51
Требование-накладная	Отражена передача материалов для выполнения строительных работ хозяйственным способом	08-3	10-8
Бухгалтерская справка-расчет, расчетно-платежная ведомость	Отражена сумма затрат на строительномонтажные работы, выполненные хозяйственным способом	08-3	02, 70, 69 и др.
Акт о приеме-передаче здания (сооружения), расписка в получении документов на государственную регистрацию прав, инвентарная карточка учета основных средств	Здание цеха (склада) принято к учету в составе объектов основных средств, право собственности на которые не зарегистрировано	01-1 ¹	08-3
Счет-фактура	Начислен НДС на стоимость строительномонтажных работ, выполненных для собственного потребления	19	68

Окончание

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Счет-фактура	Принята к вычету сумма НДС по материалам, использованным при строительстве	68	19
Счет-фактура	Принят к вычету НДС по строительно-монтажным работам, выполненным для собственного потребления	68	19
Бухгалтерская справка-расчет	Начислена амортизация по объекту недвижимости, документы по которому переданы на госрегистрацию	20 (23, 25, 26, 44)	02 ¹ 02-1
Свидетельство о государственной регистрации прав, инвентарная карточка учета объекта основных средств	Здание цеха (склада) учтено в составе основных средств, право собственности на которые зарегистрировано	01-2 ²	01-1 ³

1 Субсчет 01-1 «Основные средства, введенные в эксплуатацию, право собственности на которые не зарегистрировано».

2 Субсчет 01-2 «Основные средства, право собственности на которые зарегистрировано».

3 Субсчет 02-1 «Амортизация эксплуатируемых объектов недвижимости, находящихся в процессе госрегистрации».

8.4. Инвентаризация незавершенного строительства

В соответствии со ст. 41 Положения по бухгалтерскому учету и отчетности к незавершенным капитальным вложениям относятся не оформленные актами приема-передачи основных средств затраты на:

- строительно-монтажные работы;
- приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря, иных материальных объектов длительного пользования;
- прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы, затраты по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством, на подготовку кадров для вновь строящихся организаций и др.).

При инвентаризации статьи «Незавершенное строительство» проверке подвергаются операции, учтенные на счетах:

07 «Оборудование к установке»;

08 «Вложения во внеоборотные активы»;

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Авансы выданные».

При инвентаризации счета 07 «Оборудование к установке» проверяются:

- наличие и состав имущества, учтенного на счете 07 «Оборудование к установке». При этом проверяется, во-первых, не числится ли в составе незавершенного капитального строительства оборудование, переданное в монтаж, но фактически не начатое монтажом, а во-вторых, состояние законсервированных и временно прекращенных строительством объектов. По этим объектам, в частности, необходимо выявить причины и основание для их консервации;
- точность оценки оборудования как в синтетическом, так и в аналитическом учете. Проверяется правильность распределения транспортно-заготовитель-

ных расходов между единицами оборудования, если такие расходы относятся к нескольким объектам учета. Порядок распределения определен в п. 3.1.3 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций;

- своевременность отражения в учете передачи оборудования в монтаж. Монтаж оборудования фиксируется наличием расходов в справке об объемах выполненных работ по монтажу этого оборудования (п. 3.1.3 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций).

Оборудование подразделяется на оборудование, требующее монтажа, и оборудование, не требующее монтажа.

К оборудованию, требующему монтажа, относится оборудование, которое может быть введено в действие только после сборки его отдельных частей или установки на фундаменты и опоры.

К оборудованию, не требующему монтажа, относится оборудование, которое не требует для ввода его в действие предварительной сборки или установки на опоры, фундаменты: локомотивы, вагоны, тракторы, сельскохозяйственные машины, строительные и дорожные машины, автомобили, морские и речные суда, двигатели, приборы и т. п.

К работам по монтажу оборудования относятся:

- работы по сборке и установке технологического, энергетического, подъемно-транспортного, насосно-компрессорного и другого оборудования на месте его постоянной эксплуатации, включая проверку и испытание качества монтажа (сборка и установка санитарно-технического оборудования, учитываемого в стоимости строительных работ, относятся к строительным работам);
- работы по устройству подводок к оборудованию (подвод воды, воздуха, пара, охлаждающих жидкостей, прокладка, протяжка и монтаж кабелей, электрических проводов и проводов связи);
- работы по монтажу и установке технологических металлоконструкций, обслуживающих площадок, лестниц и других устройств, конструктивно связанных с оборудованием;
- работы по изоляции и окраске устанавливаемого оборудования и технологических трубопроводов;
- другие не перечисленные выше работы и затраты, предусмотренные в ценниках на монтаж оборудования.

Не включают в объем работ по монтажу оборудования:

- затраты по демонтажу и монтажу оборудования, производимые во время пусковых и наладочных работ;
- работы по монтажу и демонтажу строительных машин и механизмов;
- работы по доизготовлению, предмонтажной ревизии, устранению дефектов и повреждений оборудования.

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

- соответствие состава учтенных на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» затрат Положению по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций;
- наличие договоров, проектно-сметной документации и надлежаще оформленных документов, подтверждающих произведенные организацией затраты;
- организацию аналитического учета затрат (по технологической структуре, определяемой сметной документацией; по отдельным объектам). При этом данные аналитического учета должны обеспечить точное определение инвентарной стоимости вводимых в эксплуатацию объектов;

- объемы выполненных работ по каждому объекту, отдельному виду работ, конструктивным элементам и т. п.;
- состояние законсервированных и временно прекращенных строительством объектов;
- по объектам, законченным строительством, но не введенным в эксплуатацию, — причины задержки оформления и сдачи в эксплуатацию.

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

По незавершенному капитальному строительству в описях указывают наименование объекта и объем выполненных работ по этому объекту, по каждому отдельному виду работ, конструктивным элементам, оборудованию и т. п.

На законченные строительством объекты, фактически введенные в эксплуатацию полностью или частично, прием и ввод в действие которых не оформлены надлежащими документами, составляют особые описи. Отдельные описи составляют также на законченные, но почему-либо не введенные в эксплуатацию объекты. В описях необходимо указать причины задержки оформления сдачи в эксплуатацию указанных объектов.

На прекращенные строительством объекты, а также на проектно-изыскательские работы по неосуществленному строительству составляют описи, в которых приводятся данные о характере выполненных работ и их стоимости с указанием причин прекращения строительства. Для этого должны использоваться соответствующая техническая документация (чертежи, сметы, сметно-финансовые расчеты), акты сдачи работ, этапов, журналы учета выполненных работ на объектах строительства и другая документация.

УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

9.1. Понятие, виды и характеристика нематериальных активов

В связи с ускорением научно-технического развития и усилением конкурентной борьбы интерес к нематериальным ресурсам постоянно возрастает, увеличивая долю нематериальных активов в общей сумме капитала организации.

Нематериальные активы — обобщающее понятие, применяемое для обозначения группы активов, не являющихся физическими (вещественными) объектами, но имеющих стоимостную (денежную) оценку.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах устанавливает Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000), утвержденное приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. № 91н.

Условия, при одновременном выполнении которых объект интеллектуальной собственности признается нематериальным активом, установлены п. 3 ПБУ 14/2000 (схема 9.1).

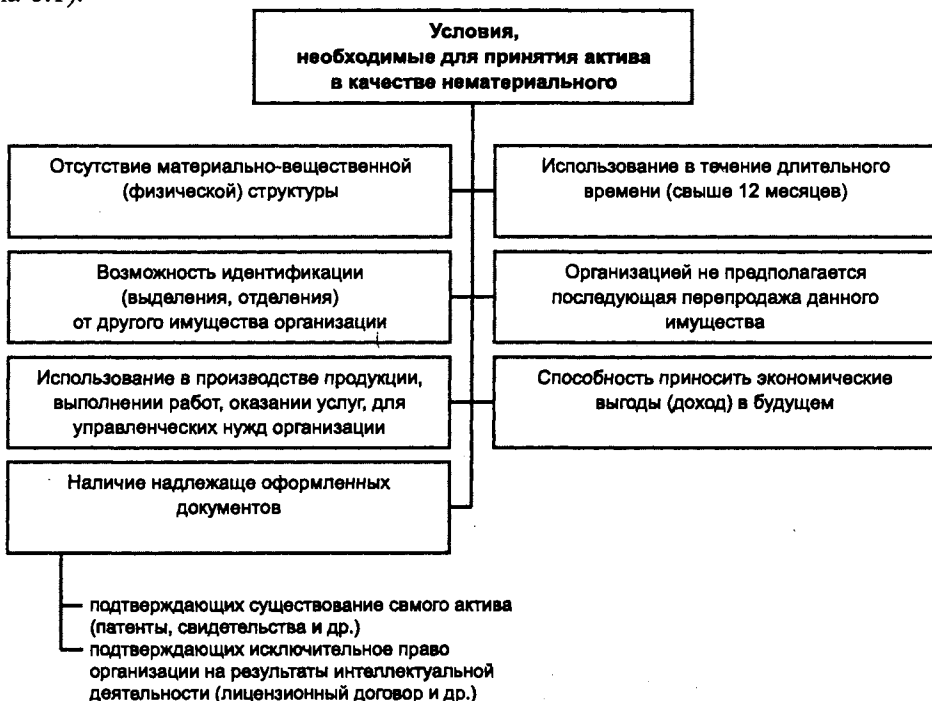


Схема 9.1. Условия для принятия нематериальных активов

Оценка структуры нематериальных активов проводится по видам, источникам их поступления (приобретения), степени правовой защищенности, срокам полезного использования и т. д. (схема 9.2).



Схема 9.2. Классификация нематериальных активов

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

ПБУ 14/2000 не применяется в отношении:

- не давших положительного результата научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;
- не законченных и не оформленных в установленном законодательством порядке научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;
- материальных объектов (материальных носителей), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ и базы данных.

В соответствии с п. 4 ПБУ 14/2000 к нематериальным активам могут быть отнесены объекты, указанные в схеме 9.3.

При отнесении объектов к нематериальным активам необходимо руководствоваться следующими законодательными актами:

ГК РФ — ст. 2, 128, 150, 151, 152;

Патентным законом РФ от 23 сентября 1992 г. № 3517-1;

Законом РФ от 23 сентября 1992 г. № 3520-1 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров»;

Законом РФ от 23 сентября 1992 г. № 3523-1 «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных»;

Законом РФ от 23 сентября 1992 г. № 3526-1 «О правовой охране топологий интегральных микросхем» и др.

Любой объект нематериальных активов, принимаемый к учету, должен быть выражен той или иной объективной формой, допускающей его воспроизведение.



Схема 9.3. Объекты нематериальных активов

Передача имущественных прав на произведение может осуществляться на основе авторского договора. При этом стороны могут договориться о передаче как исключительных, так и неисключительных прав. Однако неисключительное право на объект интеллектуальной собственности не может быть отнесено к нематериальным активам.

К законодательству Российской Федерации об авторском праве относится Закон РФ от 23 сентября 1992 г. № 3523-1 «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных». Программам для ЭВМ предоставляется правовая охрана, которая распространяется на все виды программ для ЭВМ (в том числе на операционные системы и программные комплексы), которые могут быть выражены на любом языке и в любой форме, включая исходный текст и объектный код.

Программа для ЭВМ — объективная форма представления 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.

База данных — объективная форма представления и организации совокупности данных (статей, расчетов и т. д.), систематизированных таким образом, чтобы эти данные могли быть найдены и обработаны с помощью электронной вычислительной машины (ЭВМ).

Правообладатель всех имущественных прав на программу для ЭВМ или базу данных может по своему желанию зарегистрировать программу для ЭВМ или базу данных путем подачи заявки в Российское агентство по правовой охране программ для ЭВМ, баз данных и топологий интегральных микросхем. Имущественные права на программу для ЭВМ или базу данных могут быть переданы полностью или частично другим физическим или юридическим лицам по договору.

Договор заключается в письменной форме и должен устанавливать следующие существенные условия: объем и способы использования программы для ЭВМ или базы данных; порядок выплаты и размер вознаграждения; срок действия договора. Договор о полной или частичной передаче исключительного права на зарегистрированную программу для ЭВМ или базу данных подлежит регистрации в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности.

Российским агентством по патентам и товарным знакам приказом от 29 апреля 2003 г. № 64 утверждены Правила регистрации договоров о передаче исключительного права на изобретение, полезную модель, промышленный образец, товарный знак, знак обслуживания, зарегистрированную топологию интегральной микросхемы и права на их использование, полной или частичной передаче исключительного права на программу для электронных вычислительных машин и базу данных.

Топология интегральной микросхемы — это зафиксированное на материальном носителе пространственно-геометрическое расположение совокупности элементов интегральной микросхемы и связей между ними.

Права на изобретение, полезную модель, промышленный образец охраняет Патентный закон РФ от 23 сентября 1992 г. № 3517-1.

Объектом изобретения может быть устройство, способ, вещество, штамм микроорганизма, культуры клеток растений и животных, если он является новым, имеет изобретательский уровень и промышленно применим.

К *полезной модели* относится конструктивное выполнение средств производства и предметов потребления, а также их составных частей. Полезная модель должна быть новой и промышленно применимой.

К *промышленному образцу* относится художественно-конструкторское решение изделия, определяющее его внешний вид. Промышленный образец должен быть новым, оригинальным и промышленно применимым.

С разрешения патентообладателя права на использование охраняемого объекта промышленной собственности предоставляются другому лицу на основе лицензионного договора в объеме, предусмотренном договором. По лицензионному договору:

- правообладатель (лицензиар) обязуется предоставить право на использование охраняемого объекта промышленной собственности в объеме, предусмотренном договором, другому лицу (лицензиату);
- лицензиат принимает на себя обязанность вносить лицензиару обусловленные договором платежи и осуществлять другие действия, предусмотренные договором.

Лицензия может быть исключительной либо неисключительной. Лицензионный договор подлежит регистрации в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности и без регистрации считается недействительным (табл. 9.1).

Отношения, возникающие в связи с регистрацией, правовой охраной и использованием товарных знаков, знаков обслуживания и наименований мест происхождения товаров, регулируются Законом РФ от 23 сентября 1992 г. № 3520-1 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров» (далее — Закон № 3520-1).

Товарный знак и знак обслуживания — это обозначения, способные отличать соответственно товары и услуги одних юридических или физических лиц от однород-

ных товаров и услуг других юридических или физических лиц. Выдача свидетельства на товарный знак производится федеральным органом исполнительной власти по интеллектуальной собственности и действует в течение десяти лет.

Использованием товарного знака считается применение его на товарах (для которых товарный знак зарегистрирован) и их упаковке владельцем товарного знака или лицом, которому такое право предоставлено на основе лицензионного договора.

Право на использование товарного знака может быть предоставлено владельцем товарного знака (лицензиаром) другому лицу (лицензиату) по лицензионному договору. Лицензионный договор должен содержать условие о том, что качество товаров лицензиата будет не ниже качества товаров лицензиара и что лицензиар будет осуществлять контроль за выполнением этого условия.

Договор об уступке товарного знака и лицензионный договор регистрируются в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности. Без этой регистрации они считаются недействительными.

Наименование места происхождения товара — это название страны, населенного пункта, местности или другого географического объекта, используемое для обозначения товара, особые свойства которого исключительно или главным образом определяются характерными для данного географического объекта природными условиями или людскими факторами либо природными условиями и людскими факторами одновременно.

Использованием наименования места происхождения товара считается применение его на товаре, упаковке, в рекламе, проспектах, счетах, бланках и иной документации, связанной с введением товара в хозяйственный оборот. Так, в качестве примера наименования места происхождения товара, используемого для обозначения товара, можно привести, в частности, минеральную воду «Нарзан», «Боржом», «Ессентуки», коньяк «Кизляр», вино «Новый свет» и т. д. Приобретая данную продукцию, потребитель рассчитывает на то, что местом происхождения, к примеру, коньяка «Кизляр» является именно г. Кизляр, а не иной географический объект.

В то же время не признается наименованием места происхождения товара обозначение хотя и представляющее собой или содержащее название географического объекта, но вошедшее в Российской Федерации во всеобщее употребление как обозначение товара определенного вида, не связанное с местом его изготовления (п. 2 ст. 30 Закона № 3520-1). Например, не могут быть признаны в качестве наименования места происхождения товара географические объекты в таких товарах, как «Вологодское масло», «Краковская колбаса», «Грильяж восточный», «Булка французская», водка «Московская» и пр. Это объясняется тем, что в данном случае указанный товар в представлении потребителя ассоциируется уже не с географическим местом, обозначенным в названии товара, а с определенной рецептурой, по которой этот товар изготовлен.

Наименование места происхождения товара может быть зарегистрировано одним или несколькими юридическими или физическими лицами. Закон допускает регистрацию права на использование наименования места происхождения товара несколькими субъектами одновременно, при условии что последние находятся в том же географическом объекте и производят товар с теми же свойствами. Из этого следует, что наименование места происхождения товара не является объектом исключительного права отдельного лица и может быть предоставлено любому другому лицу. Важно отметить, что регистрация наименования места происхожде-

ния товара действует бессрочно. Лицо, зарегистрировавшее наименование места происхождения товара, получает право пользования им, если производимый данным лицом товар отвечает требованиям, установленным п. 1 ст. 30 Закона № 3520-1. То есть право на использование наименования места происхождения товара возникает в отношении не любого товара, производимого данным лицом, а только в отношении того, который обладает особыми свойствами.

Регистрация и предоставление права пользования наименованием места происхождения товара осуществляются на основании подаваемой соискателем заявки в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности (п. 2 ст. 8, ст. 32 Закона № 3520-1). Обладатель свидетельства на право пользования наименованием места происхождения товара не вправе предоставлять лицензии на пользование наименованием места происхождения товара другим лицам.

Фирменное наименование коммерческой организации регистрируется вместе с самой организацией в составе ее учредительных документов. Юридическое лицо, фирменное наименование которого зарегистрировано в установленном порядке, имеет исключительное право его использования на вывесках, бланках, упаковке, в рекламе, при заключении сделок и любым иным не запрещенным законом способом.

Фирменное наименование, будучи средством индивидуализации его обладателя и являясь объектом исключительного права, может быть использовано только с согласия правообладателя. Частным случаем такого использования является договор коммерческой концессии (франчайзинга), предусмотренный ст. 1027 ГК РФ.

Франчайзинг (англ. *franchising* — право, привилегия) основан на том, что одна сторона (правообладатель) обязуется предоставить другой стороне (пользователю) за вознаграждение право использовать в предпринимательской деятельности свои средства индивидуализации — фирменное наименование или коммерческое обозначение, товарный знак или знак обслуживания, а также права на охраняемую коммерческую информацию (ноу-хау). Договор коммерческой концессии предусматривает использование комплекса исключительных прав, деловой репутации и коммерческого опыта правообладателя в определенном объеме с указанием или без указания территории использования применительно к определенной сфере предпринимательской деятельности (продаже товаров, полученных от правообладателя или произведенных пользователем, осуществлению иной торговой деятельности, выполнению работ, оказанию услуг). Примером франчайзинга может служить система фотоуслуг «Кодак-экспресс», используемая во многих регионах России.

Лицензионный договор и договор коммерческой концессии имеют ряд общих черт, они предполагают предоставление права пользования принадлежащими правообладателю объектами исключительных прав. От договоров лицензирования коммерческую концессию отличает то, что последняя предусматривает передачу в пользование не только товарного знака, но и всего комплекса исключительных прав, составляющих предмет договора, — право на фирменное наименование и (или) коммерческое обозначение, а также на другие объекты исключительных прав (в частности, права на товарный знак или знак обслуживания). Кроме того, по договору коммерческой концессии правообладатель обязан проинструктировать пользователя и его работников по вопросам, связанным с осуществлением этих прав (ст. 1031 ГК РФ).

Таблица 9.1

Оформление прав на объекты интеллектуальной собственности

Объект интеллектуальной собственности	Охранный документ	Срок действия	Передача имущественных прав	Нормативный документ
Право использования программ для ЭВМ и баз данных	Свидетельство об официальной регистрации программы для ЭВМ и базы данных ¹	В течение всей жизни автора и 50 лет после его смерти	Договор	Закон РФ от 23 сентября 1992 г. № 3523-1 «О правовой охране баз для ЭВМ и базы данных», приказ Роспатента от 29 апреля 2003 г. № 64
Право на топологию интегральной микросхемы	Свидетельство об официальной регистрации топологии интегральной микросхемы ¹	В течение 10 лет	Договор	Закон РФ от 23 сентября 1992 г. № 3526-1 «О правовой охране топологий интегральных микросхем», приказ Роспатента от 29 апреля 2003 г. № 64
Право на изобретение	Патент на изобретение	В течение 20 лет ²	Лицензионный договор	Патентный закон РФ от 23 сентября 1992 г. № 3517-1
Право на полезную модель	Свидетельство на полезную модель	В течение 5 лет ² . Продлевается не более чем на 3 года	Лицензионный договор	Патентный закон РФ от 23 сентября 1992 г. № 3517-1
Право на промышленный образец	Патент на промышленный образец	В течение 10 лет ² . Продлевается не более чем на 5 лет.	Лицензионный договор	Патентный закон РФ от 23 сентября 1992 г. № 3517-1
Право на товарный знак и знак обслуживания	Свидетельство на товарный знак	В течение 10 лет ²	Лицензионный договор	Закон РФ от 23 сентября 1992 г. № 3520-1 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров»
Право пользования наименованием места происхождения товара	Свидетельство на право пользования наименованием места происхождения товара	В течение 10 лет ² . Срок действия свидетельства может продлеваться (каждый раз на 10 лет)	Обладатель свидетельства не вправе предоставлять лицензии на пользование наименованием места происхождения товара другим лицам	Закон РФ от 23 сентября 1992 г. № 3520-1 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров»

1 Регистрация производится по желанию автора в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности.

2 Считая с даты подачи заявки в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности.

Организационные расходы представляют собой сумму расходов по созданию организации, признанную в соответствии с учредительными документами вкладом участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал. В этом случае

расходы, связанные с созданием предприятия, включаются в состав нематериальных активов предприятия как организационные расходы на основании п. 5 ПБУ 14/2000.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Учет организационных расходов			
Учредительные документы, бухгалтерская справка	Отражены произведенные учредителями организационные расходы (по фактическим расходам по организации предприятия)	08-5	75
Карточка учета нематериальных активов	Принят на учет объект нематериальных активов — организационные расходы	04	08-5
Бухгалтерская справка-расчет	Ежемесячная амортизация организационных расходов (равными частями в течение 20 лет начиная с месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету)	20 (26, 44)	04 ¹

¹ Амортизационные отчисления по организационным расходам организации отражаются в бухгалтерском учете путем равномерного уменьшения первоначальной стоимости в течение 20 лет (но не более срока деятельности организации) (п. 21 ПБУ 14/2000).

Что касается аналогичных затрат, возникающих после регистрации (например, в связи с необходимостью переоформления учредительных документов, заменой печатей и т. п.), то их следует относить к внереализационным расходам.

Особенностью операции по приобретению предприятия является то, что сумма, уплачиваемая за него продавцу, практически всегда будет меньше или больше разницы между стоимостью его имущества и суммой, переводимой на покупателя кредиторской задолженности согласно передаточному акту. Возникающая положительная или отрицательная разница — это деловая репутация предприятия.

Деловая репутация (англ. *goodwill*) — активы, капитал фирмы, не поддающийся материальному измерению: техническая компетенция, связи, маркетинговые приемы, влияние и т. п.

Под деловой репутацией понимается условная «цена» фирмы, условная стоимость существующих деловых связей и контактов. Деловая репутация оценивается как превышение рыночной оценки совокупных активов над рыночной стоимостью этих же активов, рассматриваемых в отдельности. Это превышение (гудвилл — доброе имя фирмы), определяемое экспертным путем, и есть деловая репутация фирмы. Сложность экспертной оценки деловой репутации связана с необходимостью выделения из нее стоимости торговой марки, фирменного стиля и прочих элементов, которые обычно являются составляющими гудвилла.

Причины возникновения гудвилла могут быть самыми разнообразными: как правило, это связано с эффективной рекламной политикой либо использованием производственных секретов, недоступных конкурентам, наличием устойчивых, эффективных и надежных связей с поставщиками, а также прогрессивной организации труда и системы мотивации персонала и т. п.

Деловая репутация становится объектом бухгалтерского учета только при совершении сделки купли-продажи предприятия и отражается в цене, по которой по-

купается предприятие. Деловая репутация может быть оценена только субъективно как продавцом, так и покупателем. Она может быть либо положительной, либо отрицательной.

В соответствии с п. 27 ПБУ 14/2000 деловая репутация организации может определяться в виде разницы между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств.

Положительную деловую репутацию организации следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод, и учитывать в качестве отдельного инвентарного объекта. *Положительная деловая репутация* означает, что стоимость организации превышает совокупную стоимость ее активов и обязательств, что организации присуще нечто такое, что не определяется как активы и пассивы (уровень квалификации персонала, деловые связи, репутация качества и т. п.). Эти факторы обеспечивают более высокий уровень прибыли, чем тот, который может быть получен при использовании аналогичных активов, но без отмеченных нематериальных активов.

Возможна ситуация, когда при покупке компании появляется отрицательная деловая репутация. В противоположность гудвиллу ее называют *bad will* — бэд-вилл. *Отрицательная деловая репутация* возникает, как правило, тогда, когда стоимость активов приобретенной фирмы превышает сумму, за которую она была приобретена.

Отрицательную деловую репутацию организации следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т. п., и учитывать как доходы будущих периодов.

Величина приобретенной деловой репутации организации для целей бухгалтерского учета определяется расчетным путем как разница между суммой, уплачиваемой продавцу за организацию, и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу организации на дату ее покупки (приобретения).

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Учет положительной деловой репутации			
Договор купли-продажи, выписка банка по расчетному счету	Перечислены денежные средства за приобретаемое предприятие по согласованной стоимости (в том числе аукционной)	60	51
Выписка банка по расчетному счету	Внесена плата за государственную регистрацию права собственности на предприятие	76	51
После получения свидетельства о государственной регистрации права собственности на предприятие			
Свидетельство о государственной регистрации прав, бухгалтерская справка	Расходы по регистрации права собственности на предприятие отражены в составе прочих внереализационных расходов	91-2	76

Окончание

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Договор купли-продажи, акт приема-передачи предприятия, свидетельство о регистрации прав	Отражены вложения в приобретение предприятия как имущественного комплекса	08-9 ¹	60
Сводный счет-фактура	Отражена сумма НДС, предъявленная продавцом предприятия ²	19	60
Акт приема-передачи предприятия, договор купли-продажи, инвентаризационная опись активов предприятия, приходный ордер	Оприходованы активы приобретенного предприятия, право собственности на которые перешло в связи с приобретением предприятия (по балансовой стоимости продавца)	01, 08, 10, 41, 43, 58 и др.	08-9 ¹
Акт приема-передачи предприятия, бухгалтерская справка	Принята к учету дебиторская задолженность приобретенного предприятия	60, 62, 76 и др.	08-9 ¹
Сводный счет-фактура	Принята к вычету сумма НДС по оплаченному и принятому к учету предприятию	68/НДС	19
Карточка учета нематериальных активов, бухгалтерская справка-расчет	Принята к учету в составе нематериальных активов положительная деловая репутация предприятия (покупная стоимость предприятия, превышающая балансовую стоимость активов)	04	08-9 ¹
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена сумма амортизационных отчислений по деловой репутации (с месяца, следующего за месяцем перехода права собственности на предприятие, ежемесячно равными частями в течение 20 лет)	20 (26, 44)	04

¹ Субсчет 08-9 «Приобретение предприятий».

² У продавца рассчитывается по ставке 18 : 118 с суммы балансовой стоимости активов, умноженной на поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение продажной стоимости за минусом балансовой дебиторской задолженности и балансовой стоимости активов за минусом балансовой дебиторской задолженности.

9.2. Оценка нематериальных активов

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Порядок определения первоначальной стоимости нематериальных активов зависит от способа их поступления в организацию (схема 9.4).

Если нематериальные активы приобретены организацией за плату, то фактическими расходами могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;

- регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта нематериальных активов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов.



Схема 9.4. Первоначальная стоимость нематериальных активов

К дополнительным расходам, увеличивающим первоначальную стоимость нематериальных активов, относятся расходы, связанные с приведением активов в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Такими расходами могут быть суммы оплаты занятых этим работников, соответствующие отчисления на социальное страхование и обеспечение, материальные и иные расходы.

Нематериальные активы могут приобретаться организациями с привлечением заемных средств. В этом случае расходы по обслуживанию займов и кредитов (в виде причитающихся к уплате процентов) относятся организацией-заемщиком на увеличение дебиторской задолженности, образовавшейся в связи с предварительной оплатой. Это следует из п. 15 ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию».

Если нематериальные активы созданы самой организацией, то к фактическим расходам на создание (изготовление) относятся: материальные ресурсы, оплата труда работников организации и единый социальный налог на эту оплату, услуги сторонних организаций по контрагентским (соисполнительским) договорам, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств, и др.

Нематериальные активы считаются созданными, в случае если:

- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные в порядке выполнения служебных обязанностей или по конкретному заданию работодателя, принадлежит организации-работодателю;
- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные автором (авторами) по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, принадлежит организации-заказчику;
- свидетельство на товарный знак или на право пользования наименованием места происхождения товара выдано на имя организации.

Не включают в фактические расходы на приобретение и создание нематериальных активов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев когда они непосредственно связаны с приобретением активов.

Для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов организации предназначен счет 04 «Нематериальные активы» (схема 9.5).

Счет 04 «Нематериальные активы»

Дебет		Кредит	
Сальдо начальное	Первоначальная стоимость нематериальных активов		
08	Отражен ввод в эксплуатацию объекта нематериальных активов	При выбытии объекта нематериальных активов отражается сумма начисленной амортизации	05
Кредит			Дебет
		При выбытии объекта нематериальных активов отражается списание остаточной стоимости объекта	91
			Дебет
Сальдо конечное	Первоначальная стоимость нематериальных активов		

Схема 9.5. Счет 04 «Нематериальные активы»

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости и отражаются по дебету счета 04 в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» ведется по отдельным объектам нематериальных активов. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении нематериальных активов, необходимых для составления бухгалтерской отчетности (по видам и т. д.).

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Приобретение нематериального актива за плату (по договору уступки исключительного права на нематериальный актив)			
Выписка банка по расчетному счету	Оплачена стоимость актива по договору	60	51
Счет-фактура	Отражен НДС на стоимость нематериального актива	19	60
Договор уступки исключительного права на нематериальный актив	Отражены расходы по приобретению нематериального актива	08-5	60
Выписка банка по расчетному счету	Оплачены расходы по государственной регистрации прав на нематериальный актив	76	51
Договор уступки исключительного права на нематериальный актив	Отражены расходы по государственной регистрации прав на нематериальный актив	08-5	76
Карточка учета нематериальных активов	Принят к учету объект нематериальных активов	04	08-5
Счет-фактура	Принят к возмещению из бюджета НДС по приобретенному нематериальному активу	68	19
Бухгалтерская справка-расчет	Ежемесячное начисление амортизации по нормам исходя из срока полезного использования	20, 29, 44	05
Поступление нематериального актива в результате приобретения у физического лица			
Выписка банка по расчетному счету	Уплачены патентные пошлины	76	51
Договор уступки патента, бухгалтерская справка	Патентные пошлины приняты к учету в качестве вложений во внеоборотные активы	08-5	76
Договор уступки патента	Отражена задолженность перед правообладателем по договору уступки патента	08-5	76
Расходный кассовый ордер	Произведена выплата правообладателю	76	50
Карточка учета нематериальных активов	Принят к учету объект нематериальных активов	04	08-5
Создание нематериального актива самой организацией			
Расчетно-платежная ведомость	Начислена заработная плата работникам организации	08-5	70
Бухгалтерская справка-расчет	Начислены ЕСН и взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	08-5	69
Бухгалтерская справка-расчет	Начислена амортизация основных средств, использованных при создании нематериального актива	08-5	02
Бухгалтерская справка-расчет	Стоимость материалов, запчастей, МБП включена в расходы на создание актива	08-5	10
Выписка банка по расчетному счету	Оплачены расходы по государственной регистрации прав на нематериальный актив	76	51
Бухгалтерская справка	Списаны расходы по государственной регистрации прав на нематериальный актив	08-5	76

Окончание

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Карточка учета нематериальных активов	Принят к учету объект нематериальных активов (по фактическим расходам, собранным на счете 08-5)	04	08-5
Нематериальный актив внесен в качестве вклада в совместную деятельность			
Бухгалтерская справка	В бухгалтерском учете организации-товарища отражается сумма начисленной амортизации по нематериальному активу, переданному в качестве вклада в совместную деятельность	05	04
Договор о совместной деятельности, акт о приеме-передаче объекта	Отражена передача объекта нематериальных активов в качестве вклада в совместную деятельность	58-4	04
Договор о совместной деятельности, акт о приеме-передаче объекта	В обособленном учете операций по совместной деятельности отражено получение объекта нематериальных активов в качестве вклада в совместную деятельность	04	80
Получение нематериального актива в счет вклада в уставный капитал организации			
Учредительные документы, акт о приеме-передаче объекта	Отражено погашение задолженности учредителя по взносам в уставный капитал (в оценке, согласованной в учредительных документах)	08-5	75
Акт о приеме-передаче объекта, карточка учета нематериальных активов	Принят к бухгалтерскому учету нематериальный актив	04	08-5
Бухгалтерская справка-расчет	Начисление амортизации производится со следующего месяца после принятия к учету объекта	20, 23, 25, 29, 44	05

9.3. Амортизация нематериальных активов

Стоимость нематериальных активов погашается постепенно посредством амортизации.

Для определения суммы амортизационных отчислений по нематериальному активу за месяц организация должна:

- установить срок полезного использования актива;
- выбрать способ начисления амортизации по нему;
- рассчитать норму амортизационных отчислений.

Срок полезного использования нематериальных активов определяется исходя из:

- срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству Российской Федерации;
- ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход).

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

Если срок полезного использования нематериального актива невозможно определить, он устанавливается в расчете на 20 лет. При этом срок полезного использования не может превышать срока деятельности организации.

Амортизация нематериальных активов может производиться линейным способом, способом уменьшаемого остатка либо способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) (схема 9.6). Применение одного из этих способов по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего их срока полезного использования и не приостанавливается, кроме случаев консервации организации.



Схема 9.6. Способы амортизации нематериальных активов

Большинство организаций использует линейный способ начисления амортизации. Линейный способ предполагает равномерное начисление амортизации в течение срока полезного использования нематериального актива.

Путем равномерного уменьшения первоначальной стоимости (в течение 20 лет) должны амортизироваться организационные расходы организации (п. 21 ПБУ 14/2000).

Амортизационные отчисления по приобретенной положительной деловой репутации организации отражаются в бухгалтерском учете путем равномерного уменьшения ее первоначальной стоимости, отрицательная деловая репутация организации равномерно относится на финансовые результаты организации как операционный доход (п. 29 ПБУ 14/2000).

При *линейном способе* годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. То есть, например, если срок действия свидетельства на полезную модель — пять лет, то стоимость этого свидетельства амортизируется в течение пяти лет ежегодно в размере $\frac{1}{5}$ стоимости.

Годовая норма амортизации при линейном способе рассчитывается в процентах как отношение 100% к сроку полезного использования объекта НМА (в годах). Ежемесячные амортизационные отчисления при линейном способе составляют $\frac{1}{12}$ годовой суммы.

Пример

В организации своими силами создан объект нематериальных активов, оцененный в 100 000 руб. Срок полезного использования — четыре года. Начисление амортизации производится линейным способом.

Годовая норма амортизации составляет

$$100\% : 4 = 25\%.$$

Годовая сумма амортизационных отчислений в течение всего периода использования объекта постоянна и составляет

$$100\,000 \text{ руб.} \times 25\% = 25\,000 \text{ руб.}$$

При способе *уменьшаемого остатка* годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости нематериальных активов на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. То есть при этом способе годовая сумма амортизации от года к году должна уменьшаться, так как соответственно уменьшается база — остаточная стоимость объекта НМА.

Но, выбрав этот способ, необходимо применять коэффициент, увеличивающий обычную норму амортизации, иначе в последний год использования объекта сумма амортизационных отчислений будет несоизмеримо больше, чем в предшествующие. При этом такой коэффициент нельзя назвать коэффициентом ускорения, так как его применение не сопряжено с сокращением срока полезного использования. В этой ситуации примером может служить аналогичный способ амортизации, применяемый для основных средств, когда применяется коэффициент 2.

Сумма начисленной амортизации за месяц составляет при способе уменьшаемого остатка $\frac{1}{12}$ часть годовой суммы амортизации.

Пример

В организации своими силами создан объект нематериальных активов, оцененный в 100 000 руб. Срок полезного использования — четыре года. Начисление амортизации производится способом уменьшаемого остатка.

В 1-й год использования амортизация составит

$$100\,000 \text{ руб.} \times (25\% \times 2) = 50\,000 \text{ руб.}$$

Во 2-й год использования:

— определим остаточную стоимость объекта НМА на начало 2-го года эксплуатации:

$$100\,000 \text{ руб.} - 50\,000 \text{ руб.} = 50\,000 \text{ руб.};$$

— определим годовую сумму амортизационных отчислений:

$$50\,000 \text{ руб.} \times 50\% = 25\,000 \text{ руб.}$$

В 3-й год использования:

— определим остаточную стоимость объекта НМА на начало 3-го года эксплуатации:

$$50\,000 \text{ руб.} - 25\,000 \text{ руб.} = 25\,000 \text{ руб.};$$

— определим годовую сумму амортизационных отчислений:

$$25\,000 \text{ руб.} \times 50\% = 12\,500 \text{ руб.}$$

Таким образом, в 4-й год использования амортизационные отчисления составят 12 500 руб.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам:

— начисляются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету;

- начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо выбытия этого объекта с бухгалтерского учета в связи с уступкой (утратой) организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности;
- прекращаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета;
- отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся;
- начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

В соответствии с п. 21 ПБУ 14/2000 амортизационные отчисления по нематериальным активам в бухгалтерском учете могут быть отражены одним из двух способов по выбору организации:

- путем накопления соответствующих сумм на отдельном синтетическом счете 05 «Амортизация нематериальных активов» в корреспонденции со счетами учета затрат (например, 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и т. д.);
- путем уменьшения первоначальной стоимости объекта нематериальных активов, т. е. списания начисленных сумм амортизации непосредственно в кредит счета 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции со счетами учета затрат. В этом случае после полного погашения стоимости объекта они продолжают отражаться в бухгалтерском учете до прекращения срока действия патента, свидетельства, других охранных документов в условной оценке, принятой организацией, с отнесением суммы оценки на финансовые результаты организации.

Выбранный способ должен быть отражен в приказе об учетной политике организации, и его необходимо применять в течение всего срока полезного использования нематериального актива.

По организационным расходам и деловой репутации амортизация всегда начисляется путем равномерного уменьшения их первоначальной стоимости, т. е. без использования счета 05.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Начисление амортизации по нематериальному активу (путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете)			
Карточка учета нематериальных активов, бухгалтерская справка-расчет	Со следующего месяца после принятия объекта к учету производится ежемесячное начисление амортизации по нормам исходя из срока полезного использования	20, 23, 25, 26, 29, 44	05
Бухгалтерская справка-расчет	Списана сумма накопленной амортизации при выбытии нематериального актива	05	04
Начисление амортизации по нематериальному активу (путем уменьшения первоначальной стоимости объекта)			
Карточка учета нематериальных активов, бухгалтерская справка-расчет	Со следующего месяца после принятия объекта к учету производится ежемесячное начисление амортизации по нормам исходя из срока полезного использования	20, 23, 25, 26, 29, 44	04

9.4. Выбытие нематериальных активов

Выбытие нематериальных активов возможно в результате продажи, вклада в уставные капиталы других организаций, передачи по договору мены, безвозмездной передачи, списания по истечении срока полезного использования.

Списанию подлежат нематериальные активы, использование которых прекращено для целей производства продукции (выполнения работ, оказания услуг) либо для управленческих нужд организации в связи с прекращением срока действия патента, свидетельства, других охранных документов, уступкой (продажей) исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности либо по другим основаниям.

Доходы и расходы от списания нематериальных активов:

- отражаются в отчетном периоде, к которому они относятся;
- относятся на финансовые результаты организации.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Списание нематериального актива в связи с истечением срока полезного использования (прекращение срока действия патента, свидетельства, других охранных документов)			
Карточка учета нематериальных активов, бухгалтерская справка	Списана сумма амортизации, начисленная за период использования актива (предполагается, что эта сумма равна первоначальной стоимости списываемого нематериального актива) ¹	05	04
Списание нематериального актива, когда срок полезного использования не истек, но использование объекта прекращено			
Бухгалтерская справка-расчет	Списана сумма амортизации, начисленная к моменту списания	05	04
Карточка учета нематериальных активов	Списывается остаточная стоимость нематериального актива в состав операционных расходов	91-2	04
Выбытие нематериальных активов в результате продажи			
Договор уступки прав на актив, карточка учета нематериальных активов	Продажная стоимость нематериального актива отражена в составе операционных доходов организации	62 (76)	91-1
Счет-фактура	Отражен НДС с продажной стоимости нематериального актива	91-2	68
Бухгалтерская справка-расчет	Списана сумма амортизации, начисленной по нематериальному активу к моменту выбытия	05	04
Выписка банка по расчетному счету	Оплачены расходы по государственной регистрации передачи прав на нематериальный актив	76	51
Зарегистрированный договор уступки прав на актив, бухгалтерская справка	Списаны расходы по государственной регистрации передачи прав на нематериальный актив	91-2	76
Карточка учета нематериальных активов	Списана остаточная стоимость выбывающего нематериального актива	91-2	04
Выписка банка по расчетному счету	Покупателем оплачен счет за реализованный нематериальный актив	51	62 (76)

¹ В случае начисления амортизации без использования счета 05 (путем уменьшения первоначальной стоимости объекта) предполагается, что к моменту истечения срока полезного использования остаточная стоимость объекта, отраженная на счете 04, равна нулю и никакие дополнительные проводки поэтому не нужны.

Окончание

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Бухгалтерская справка-расчет	Отражен финансовый результат от реализации объекта нематериальных активов (заключительными записями отчетного месяца)	91-9	99
Нематериальный актив передан в виде вклада в уставный капитал другой организации			
Акт о приеме-передаче объекта, бухгалтерская справка-расчет	Списана сумма накопленной амортизации актива	05	04
Учредительные документы, бухгалтерская справка-расчет	Списана остаточная стоимость актива	91	04
Акт о приеме-передаче объекта, бухгалтерская справка-расчет	Отражена передача актива в качестве вклада в уставный капитал другой организации (по оценочной стоимости)	58-1	91
Бухгалтерская справка-расчет	Заклучительными оборотами месяца определен финансовый результат от выбытия объекта нематериальных активов:		
	прибыль	91-9	99
	убыток	99	91-9

Следует иметь в виду, что если организация предоставляет нематериальный актив в пользование третьим лицам, сохраняя за собой исключительные права на него, то этот нематериальный актив с баланса организации-правообладателя не списывается (п. 25 ПБУ 14/2000). При этом нематериальный актив отражается в учете организации-правообладателя обособленно, а начисление амортизации по нему осуществляется организацией-правообладателем в общеустановленном порядке.

Доходы от предоставления нематериальных активов в пользование третьим лицам отражаются организацией-правообладателем либо в составе выручки от реализации (если предоставление за плату прав на использование объектов интеллектуальной собственности является предметом деятельности организации), либо в составе операционных доходов (пп. 5 и 7 ПБУ 9/99).

9.5. Инвентаризация нематериальных активов

В соответствии с п. 3.8 приказа Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» при инвентаризации нематериальных активов необходимо проверить:

- наличие документов, подтверждающих права организации на его использование;
- правильность и своевременность отражения нематериальных активов в балансе.

Инвентаризация проводится на основании приказа руководителя о проведении инвентаризации. Целью проверки учета нематериальных активов является подтверждение того, что приобретенные нематериальные активы были правильно отражены в учете и представляют собой стоимость реальных объектов, введенных в эксплуатацию.

Для выявления остатков по нематериальным активам используются регистры синтетического учета по счету 04 «Нематериальные активы» и главная книга.

Как правило, перед инвентаризацией нематериальных активов необходимо провести ряд мероприятий:

- выявить все объекты нематериальных активов;
- выявить документы, подтверждающие права собственности;
- уточнить предназначение каждого объекта в соответствии с уставной деятельностью организации;
- уточнить нормы амортизационных отчислений по каждому объекту;
- проверить правильность ведения инвентарных карточек и других документов учета.

Выявленные в процессе проверки (ранее не учтенные) нематериальные активы учитываются по рыночным ценам (с составлением акта). Для определения рыночной стоимости нематериальных активов могут использоваться экспертные оценки.

Поскольку количество операций с нематериальными активами в организации, как правило, незначительно, проверку правильности отнесения объектов к нематериальным активам целесообразно проводить сплошным способом.

Для оформления данных инвентаризации нематериальных активов применяется инвентаризационная опись нематериальных активов (форма № ИНВ-1а), которая составляется в двух экземплярах и подписывается ответственными лицами комиссии и лицом, ответственным за сохранность документов, удостоверяющих право организации на нематериальные активы. Один экземпляр передается в бухгалтерию, а второй остается у ответственного за сохранность документов лица.

До начала инвентаризации от каждого лица или группы лиц, отвечающих за сохранность документов, удостоверяющих право организации на нематериальные активы, берется расписка. Расписка включена в заголовочную часть формы.

При выявлении нематериальных активов, не отраженных в бухгалтерском учете, комиссия должна включать их в инвентаризационную опись.

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

10.1. Понятие и классификация основных средств

Основные средства — это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организации в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев.

Основные средства классифицируются по ряду признаков по видам, назначению и характеру участия в процессе производства, степени использования, по принадлежности, по отраслевому признаку (схема 10.1).

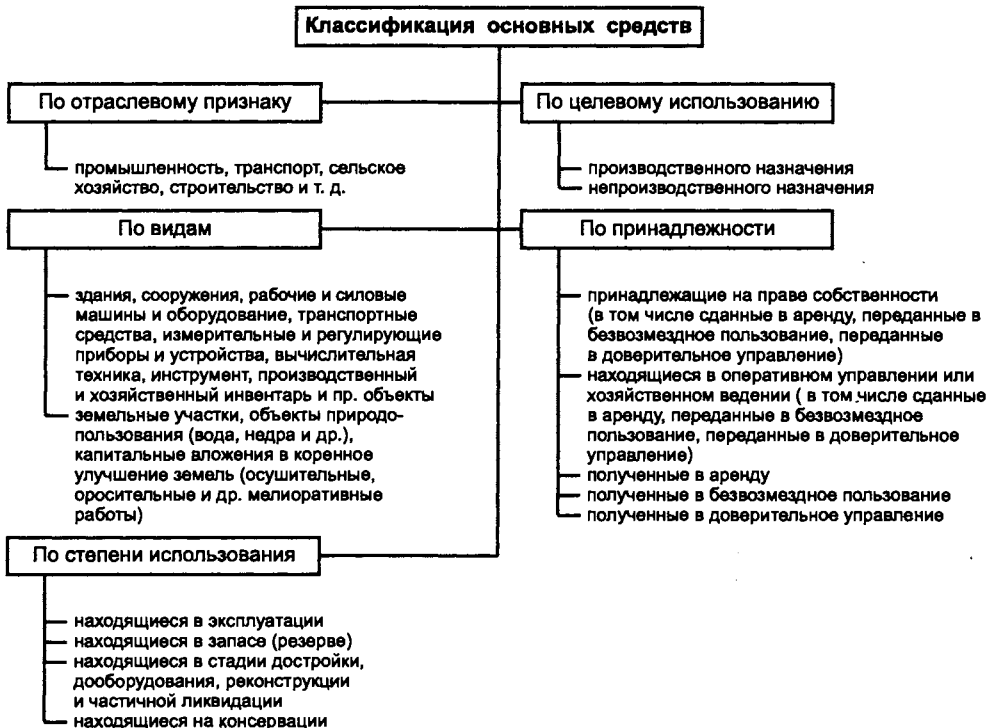


Схема 10.1. Классификация основных средств

Бухгалтерский учет основных средств ведется в целях:

- формирования фактических затрат, связанных с принятием активов в качестве основных средств к бухгалтерскому учету;
- правильного оформления документов и своевременного отражения поступления основных средств, их внутреннего перемещения и выбытия;

- достоверного определения результатов от продажи и прочего выбытия основных средств;
- определения фактических затрат, связанных с содержанием основных средств (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии и др.);
- обеспечения контроля за сохранностью основных средств, принятых к бухгалтерскому учету;
- проведения анализа использования основных средств;
- получения информации об основных средствах, необходимой для раскрытия в бухгалтерской отчетности.

Эти задачи решают с помощью надлежащей документации и обеспечения правильной организации учета наличия и движения основных средств, расчетов по их амортизации и учета затрат по их ремонту.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации устанавливает Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденное приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н.

Для того чтобы объект основных средств был принят к бухгалтерскому учету, необходимо выполнение следующих условий:

- использование в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- использование в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

При этом организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов, и они способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (п. 4 ПБУ 6/01).

Единицей учета основных средств является инвентарный объект (схема 10.2).



Схема 10.2. Инвентарный объект основных средств

Для организации учета и обеспечения контроля за сохранностью основных средств каждому объекту основных средств (инвентарному объекту) независимо от того, находится ли он в эксплуатации, в запасе или на консервации, должен при-

сваиваться при принятии его к бухгалтерскому учету соответствующий *инвентарный номер*.

Номер, как правило, состоит из восьми знаков: первые три знака обозначают субсчет, четвертый — группу и последние четыре знака — порядковый номер предмета в группе. По тем субсчетам, по которым не выделены группы, четвертый знак обозначается нулем.

Например, инвентарный номер 01010001 обозначает: субсчет 010 «Здания»; группа 1 — здания производственного назначения; порядковый номер объекта — 0001. Инвентарный номер 01630005 обозначает: субсчет 016; группа 3 — хозяйственный инвентарь; порядковый номер предмета — 0005.

Присвоенный инвентарному объекту номер должен быть обозначен на нем путем прикрепления металлического жетона либо нанесен краской или каким-либо иным способом. Исключения составляют такие основные фонды, как многолетние насаждения, капитальные затраты по улучшению земель и т. п. В тех случаях, когда инвентарный объект является сложным, т. е. включает те или иные обособленные элементы, составляющие вместе с ним одно целое, как правило, на каждом таком элементе должен быть обозначен тот же номер, что и на основном объединяющем их объекте.

В тех случаях, когда инвентарный объект имеет несколько частей, имеющих разный срок полезного использования и учитывающихся как самостоятельные инвентарные объекты, каждой части присваивается отдельный инвентарный номер.

Инвентарный номер, присвоенный объекту основных средств, сохраняется за ним на весь период его нахождения в данной организации. Инвентарные номера списанных с бухгалтерского учета объектов основных средств не присваиваются вновь принятым к бухгалтерскому учету объектам в течение пяти лет по окончании года списания.

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

10.2. Система документооборота учета основных средств

Для выполнения задач по учету основных средств на предприятии должна быть разработана рациональная система документооборота в соответствии с утвержденным в ней графиком, определены лица, ответственные за сохранность и перемещение объектов основных средств.

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы являются первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Первичные документы принимаются к учету, если они составлены по формам, утвержденным постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств». Организации в случае необходимости, когда бывает недостаточно показателей, которые содержат бланки унифицированных форм, могут дополнять (расширять) эти формы по своему усмотрению, соблюдая Порядок применения унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденный постановлением Госкомстата России от 24 марта 1999 г. № 20.

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

Формы № ОС-1, ОС-1а, ОС-1б используются для оформления и бухгалтерского учета операций, связанных с движением основных средств: поступивших посредством приобретения за плату; строительства подрядным или хозяйственным способом; получения от других организаций в безвозмездное пользование; внесения в качестве вкладов в уставный (складочный) капитал; получения в хозяйственное ведение (оперативное управление); получения в аренду (по договору финансовой аренды); поступления по акту дарения, а также для оформления операций, связанных с объектами основных средств, внесенными участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности).

Эти же формы применяются и в том случае, когда организация продает основное средство, передает его по договору мены или в доверительное управление.

В формах учетных документов предусмотрено заполнение кода ОКОФ. Все основные средства в Общероссийском классификаторе основных фондов (ОКОФ), утвержденном постановлением Госстандарта России от 26 декабря 1994 г. № 359, разработаны для перехода на принятую в международной практике систему учета и статистики и группируются в основном по их назначению или по производимой продукции и услугам. Коды ОКОФ также используются при отнесении амортизируемого имущества к соответствующим группам в целях применения главы 25 НК РФ.

Формы первичной учетной документации построены с учетом наличия реквизитов, необходимых для получения информации для целей бухгалтерского учета, а также показателей, необходимых для целей налогообложения.

Учет основных средств по объектам ведется бухгалтерской службой с использованием инвентарных карточек учета основных средств (формы № ОС-6, ОС-6а, ОС-6б). Инвентарная карточка открывается на каждый инвентарный объект. Если в организации имеется небольшое количество объектов основных средств, пообъ-

ектный учет можно осуществлять в инвентарной книге с указанием необходимых сведений об объектах основных средствах по их видам и местам нахождения.

Заполнение инвентарной карточки производится на основе акта о приеме-передаче объекта основных средств (формы № ОС-1, ОС-1а, ОС-1б), технических паспортов и других документов на приобретение, сооружение, перемещение и выбытие инвентарного объекта основных средств. В инвентарной карточке должны быть приведены: основные данные об объекте основных средств, сроке его полезного использования; о способе начисления амортизации либо, если имеет место неначисление амортизации, отметка об этом, а также указываются индивидуальные особенности объекта.

Перемещение объектов основных средств внутри организации из одного структурного подразделения (цеха, отдела, участка и др.) в другое оформляется формой № ОС-2. Данные о таких перемещениях вносятся в инвентарную карточку учета объектов основных средств.

Для приема объектов основных средств после восстановительных работ используется форма № ОС-3, в которой отражаются характеристики объекта основных средств в момент его передачи в ремонт, на реконструкцию, модернизацию и затраты на произведенный ремонт (модернизацию, реконструкцию) объекта. Информация о ремонте, реконструкции, модернизации также вносится в форму № ОС-6.

Данные инвентарных карточек ежемесячно суммарно сверяются с данными синтетического учета основных средств.

Для оформления выбытия объектов основных средств вследствие их негодности и невозможности к дальнейшему использованию, морального и физического износа, ликвидации объектов при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях используются формы № ОС-4, ОС-4а, ОС-4б.

Для определения целесообразности или непригодности объектов основных средств к дальнейшему использованию, невозможности или неэффективности их восстановления, а также для оформления необходимой документации на списание указанных объектов (если наличие основных средств является существенным) в организации приказом ее руководителя может быть создана постоянно действующая комиссия, в состав которой входят соответствующие должностные лица (в том числе главный бухгалтер и материально ответственные лица). Такая комиссия занимается непосредственным осмотром объектов, подлежащих списанию, устанавливает причины, обусловившие необходимость их списания (физический и моральный износ, преждевременное выбытие вследствие нарушения нормальных условий эксплуатации или аварии и др.), выявляет лиц, по вине которых произошло преждевременное выбытие основных средств из эксплуатации, вносит предложения о привлечении этих лиц к установленной законодательством ответственности, а также определяет возможности использования отдельных узлов, деталей, материалов списываемого объекта и проводит их оценку; кроме того, осуществляет контроль за изъятием из списываемых основных средств драгоценных металлов, определяет их количество и вес.

10.3. Оценка основных средств

Основные средства могут быть оценены:

- по первоначальной стоимости;
- по восстановительной стоимости;
- по остаточной стоимости.

10.3.1. Первоначальная оценка основных средств

Порядок определения первоначальной стоимости основных средств зависит от того, каким образом организация получила данный объект основных средств (схемы 10.3, 10.4).



Схема 10.3. Способы поступления основных средств



Схема 10.4. Первоначальная стоимость основных средств

В первоначальную стоимость основных средств включаются фактические затраты организации на доставку основных средств и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Первоначальной стоимостью основных средств ($P_{ст}$), приобретенных за плату (в том числе бывших в эксплуатации), признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации):

$$P_{ст} = \Phi_{затр} + P_{тр} - НДС,$$

где $\Phi_{затр}$ — фактические затраты организации на приобретение объекта основных средств и приведение его в рабочее состояние в ценах, действующих на момент приобретения;

$P_{тр}$ — транспортные расходы, расходы на монтаж и т. п.;

НДС — налог на добавленную стоимость и иные возмещаемые налоги.

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

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением объекта основных средств;
- регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которых приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

При этом не включаются в фактические затраты общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Под *текущей рыночной стоимостью основных средств*, которая необходима для определения первоначальной стоимости при получении основных средств по договору дарения (безвозмездно), понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанного актива на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Определение стоимости основных средств, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, осуществляется:

- по стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей;
- по стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств, если невозможно установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией.

Учет основных средств, полученных по договору доверительного управления имуществом, следует осуществлять в соответствии с приказом Минфина России от 28 ноября 2001 г. № 97н «Об утверждении Указаний об отражении в бухгалтерском учете организаций операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом».

Принятие основных средств к бухгалтерскому учету отражается по первоначальной стоимости по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» предназначен для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, земельных участков и объектов природопользования и др.

Счет 01 «Основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении (схема 10.5).

Счет 01 «Основные средства»

Дебет		Кредит	
Сальдо начальное	Первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств		
08	Отражен ввод в эксплуатацию объекта основных средств	Отражена уценка восстановительной стоимости основного средства, произведенная в пределах предыдущей дооценки	83
Кредит		Дебет	
08	Увеличена стоимость основного средства на сумму фактических затрат по модернизации, реконструкции и др.	Отражена уценка восстановительной стоимости основного средства, превышающая сумму его предыдущей дооценки	84
Кредит		Дебет	
83	Отражена дооценка объекта основных средств		
Кредит			
91	Приняты на учет основные средства, признанные излишками по результатам инвентаризации		
Кредит			
Сальдо конечное	Первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств		

Схема 10.5. Счет 01 «Основные средства»

Первоначальная стоимость основных средств остается неизменной в течение всего срока службы и пересматривается при переоценке основных средств или уточняется при модернизации, реконструкции или капитальном ремонте.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Приобретение объекта основных средств			
Отгрузочные документы поставщика	Отражена задолженность поставщику за полученный предприятием объект основных средств	08	60; 76
Акт о приеме-передаче объекта основных средств	Отражен ввод в эксплуатацию объекта основных средств	01	08
Выписка из банка по расчетному счету	Погашена задолженность перед поставщиком	60, 76	51, 52
Приобретение оборудования, требующего монтажа			
Отгрузочные документы поставщика, акт о приеме (поступлении) оборудования	Оприходовано оборудование, требующее монтажа	07	60
Выписка банка по расчетному счету	Произведена оплата поставщику за оборудование	60	51
Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж (форма № ОС-15)	Отражена передача оборудования в монтаж	08-3	07
Акт приема-сдачи выполненных работ	Отражена стоимость работ по монтажу оборудования	08-3	60
Выписка банка по расчетному счету	Произведена оплата специализированной организации за выполненные работы по монтажу оборудования	60	51
Акт о приеме-передаче объекта основных средств, инвентарная карточка учета объекта основных средств	Смонтированное оборудование принято к учету в составе объекта основных средств	01	08-3
Строительство объекта основных средств (здания) подрядным способом			
Акт о приемке выполненных работ	Отражена задолженность перед подрядчиком по оплате выполненных работ	08-3	60
Выписка банка по расчетному счету	Произведена оплата выполненных работ подрядчику	60	51
Акт о приеме-передаче здания (сооружения), расписка в получении документов на государственную регистрацию прав, инвентарная карточка учета объекта основных средств	Объект основных средств (здание) принят к учету в составе объектов основных средств, право собственности на которые не зарегистрировано	01-1	08
Свидетельство о государственной регистрации прав; инвентарная карточка учета объекта основных средств	Объект основных средств (здание) учтен в составе основных средств ¹	01-2	01-1
Строительство объекта основных средств (здания) хозяйственным способом ²			
Отгрузочные документы поставщика, приходный ордер	Оприходованы полученные от поставщика строительные материалы	10-8	60

Окончание

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Выписка банка по расчетному счету	Произведена оплата поставщику материалов	60	51
Требование-накладная	Отражена передача строительных материалов для выполнения строительных работ	08-3	10-8
Расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет	Отражена сумма затрат на СМР, выполненные хозяйственным способом	08-3	02, 70, 69
Акт о приеме-передаче здания (сооружения)	В аналитическом учете отражен ввод в эксплуатацию законченного строительством здания — на дату ввода объекта в эксплуатацию	01-1	08-3
Свидетельство о государственной регистрации прав, акт о приеме-передаче здания (сооружения), инвентарная карточка учета основных средств	Объект основных средств (здание) принят к учету в составе основных средств — на дату получения свидетельства о государственной регистрации права собственности на объект основных средств (здание)	01-2	08-3

¹ После получения свидетельства о государственной регистрации права собственности на объект недвижимости сформированная первоначальная стоимость здания переносится с субсчета 01-1 на субсчет 01-2 «Основные средства, право собственности на которые зарегистрировано» счета 01 «Основные средства».

² При хозяйственном способе производства строительных работ учет затрат ведется застройщиком на счете 08, субсчет 08-3. При этом на указанном счете отражаются фактически произведенные застройщиком затраты (п. 3.1.2 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, Инструкция по применению Плана счетов).

10.3.2. Последующая оценка основных средств

Для устранения искажающего влияния ценностного фактора применяют оценку основных средств по их восстановительной стоимости, т. е. по стоимости их производства или приобретения в условиях и по ценам данного года.

Переоценка объектов основных средств производится с целью определения их реальной стоимости путем приведения первоначальной стоимости объектов в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки.

В соответствии с п. 15 ПБУ 6/01 коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

Индексный метод означает пересчет балансовой стоимости отдельных объектов с применением соответствующих индексов. Система индексов утверждается в специальном постановлении Правительства РФ. Однако в условиях свободных цен директивное управление переоценкой основных средств вступает в противоречие

с общей направленностью рыночных реформ, поэтому в настоящее время предприятия имеют право переоценивать основные средства путем прямого пообъектного пересчета стоимости на основе рыночных цен аналогичных новых объектов.

Под *текущей (восстановительной) стоимостью объектов основных средств* понимается сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта.

При определении текущей (восстановительной) стоимости в соответствии с п. 43 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н, могут быть использованы:

- данные о ценах на аналогичные основные средства, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей;
- сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций;
- сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе;
- оценка бюро технической инвентаризации;
- экспертные заключения о текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств.

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

Пример

Стоимость объектов основных средств, входящих в однородную группу объектов, на начало предыдущего отчетного года — 1000 тыс. руб.; текущая (восстановительная) стоимость объектов этой однородной группы на начало отчетного года — 1100 тыс. руб. Результаты проведенной переоценки отражаются на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности, так как возникающая разница является существенной: $(1100 - 1000) : 1000$.

Следует учитывать, что показатель признается существенным, если без знания о нем пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового состояния, движения денежных средств и результатов деятельности организации на отчетную дату. Как правило, числовое значение этого показателя составляет 5% от величины итогов по соответствующим статьям показателей бухгалтерского баланса или отчета о прибылях и убытках, но организация может устанавливать и другой уровень существенности, например 1% или 2% и т. д. Показатель существенности необходимо закрепить в учетной политике, и на протяжении всего года он меняться не должен.

Пример

Стоимость объектов основных средств, входящих в однородную группу объектов, на начало предыдущего отчетного года — 1000 тыс. руб.; текущая (восстановительная) стоимость объектов этой однородной группы на начало отчетного года — 1030 тыс. руб. Решение о переоценке не принимается — возникающая разница не является существенной: $(1030 - 1000) : 1000$.

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

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

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
При дооценке объекта основных средств			
Документы, подтверждающие рыночную стоимость, ведомость по переоценке, инвентарная карточка учета объекта основных средств	Отражена дооценка первоначальной стоимости основного средства	01	83
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена дооценка начисленной амортизации по объекту основных средств	83	02
При уценке объекта основных средств			
Документы, подтверждающие рыночную стоимость, ведомость по переоценке, инвентарная карточка учета объекта основных средств	Отражена уценка основного средства	84	01
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена уценка начисленной амортизации по основному средству	02	84
Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды			
Документы, подтверждающие рыночную стоимость, ведомость по переоценке, инвентарная карточка учета объекта основных средств	Отражена уценка восстановительной стоимости основного средства, произведенная в пределах предыдущей дооценки	83	01
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена уценка начисленной амортизации по объекту основных средств, произведенная в пределах предыдущей дооценки	02	83
Если сумма уценки объекта основных средств превышает сумму дооценки, отнесенную на добавочный капитал в результате переоценки, проведенной в предыдущие годы			
Документы, подтверждающие рыночную стоимость, ведомость по переоценке, инвентарная карточка учета объекта основных средств	Отражена уценка восстановительной стоимости основного средства, превышающая сумму его предыдущей дооценки	84	01
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена уценка начисленной амортизации, превышающая сумму ее предыдущей дооценки	02	84
Бухгалтерская справка-расчет	При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала в нераспределенную прибыль	83	84

Результаты проведенной организацией в соответствии с установленным порядком переоценки однородных объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете следующим образом: если переоценка производилась в 2004 г., ее результаты должны отражаться в отчетности за I квартал 2005 г., а соответствующая запись в бухгалтерском учете оформляется в январе 2005 г. Иными словами, вступительное сальдо в бухгалтерской отчетности должно быть приведено

с учетом результатов переоценки. Амортизационные отчисления будут начисляться от новой текущей (восстановительной) стоимости с учетом результатов переоценки начиная с января отчетного года.

Изменение первоначальной стоимости объектов основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, может произойти в случаях *достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации* (схема 10.6).

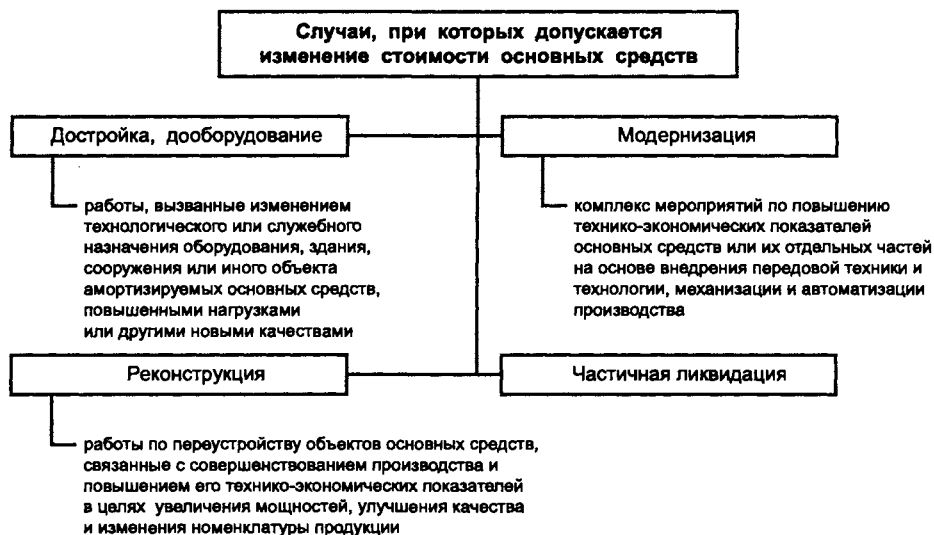


Схема 10.6. Изменение стоимости основных средств

После завершения работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации объекта основных средств затраты, учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», могут быть отражены в учете одним из двух способов:

- отнесены на увеличение первоначальной стоимости объекта основных средств;
- учитываться на счете «Основные средства» обособленно (на сумму затрат открывается отдельная инвентарная карточка).

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Требование-накладная, расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет и др.	Отражены затраты, связанные с достройкой, дооборудованием, модернизацией, реконструкцией	08	10, 70, 69, 60
Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств	Увеличена первоначальная стоимость объекта основных средств после завершения работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации на произведенные затраты	01	08

Реконструкция, модернизация, дооборудование могут увеличивать стоимость основных средств; в связи с этим с 1-го числа месяца, следующего за месяцем окончания реконструкции основного средства, сумма амортизации рассчитывается

с учетом изменившейся стоимости имущества. При этом в случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств организацией может быть пересмотрен срок полезного использования по этому объекту.

Остаточная стоимость объекта основных средств определяется как разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой амортизации, начисленной за период эксплуатации данного объекта.

10.4. Амортизация основных средств

Основные средства предприятия в процессе производства постепенно изнашиваются и по мере износа передают свою стоимость на готовую продукцию. В связи с этим каждому предприятию следует обеспечить накопление средств, необходимых для своевременной замены выбывающих основных фондов. Такое накопление достигается за счет включения в издержки производства сумм отчислений, которые называются амортизационными. *Амортизационные отчисления* образуют фонд средств для возмещения объектов, выбывших в связи с их износом.

Износ основных средств может происходить в результате потери технико-экономических свойств или физических качеств. Различают два вида износа — физический и моральный (схема 10.7).

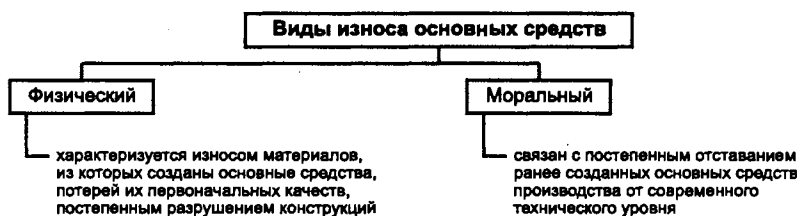


Схема 10.7. Виды износа основных средств

Амортизация (лат. *amortisatio* — погашение) — исчисленный в денежном выражении износ основных средств в процессе их применения, производственного использования.

Объектами для начисления амортизации являются объекты основных средств, находящиеся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

В соответствии с нормами ГК РФ право собственности на имущество, которое имеет собственника, может быть приобретено на основании договора купли-продажи, мены, дарения или иной сделки об отчуждении этого имущества.

Право собственности на здания, сооружения и другое вновь создаваемое недвижимое имущество, подлежащее государственной регистрации, возникает с момента такой регистрации. Следовательно, амортизация должна начисляться, если право собственности на объект недвижимости зарегистрировано в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и объект принят к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) амортизация признается в качестве расхода исходя из:

- величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов;

- срока полезного использования;
- принятых организацией способов начисления амортизации.

Амортизационные отчисления включаются в затраты на производство (расходы на продажу). При исчислении финансового результата выручка от продажи уменьшается на сумму себестоимости проданной продукции (работ, услуг). Таким образом, сумма амортизационных отчислений, включенная в затраты на производство (расходы на продажу), уменьшает финансовый результат организации. Иначе говоря, возникает четкая взаимозависимость: увеличивается сумма амортизационных отчислений — уменьшается прибыль организации, и наоборот: уменьшается сумма амортизационных отчислений — увеличивается прибыль.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Определение срока полезного использования объекта основных средств, включая объекты основных средств, ранее использованные у другой организации, производится исходя из:

- ожидаемого срока использования в организации этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

Правительство РФ постановлением от 1 января 2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» определило десять амортизационных групп основных средств в зависимости от сроков их полезного использования:

Амортизационная группа	Срок полезного использования имущества
I	от 1 года до 2 лет включительно (все недолговечное)
II	свыше 2 лет до 3 лет включительно
III	свыше 3 лет до 5 лет включительно
IV	свыше 5 лет до 7 лет включительно
V	свыше 7 лет до 10 лет включительно
VI	свыше 10 лет до 15 лет включительно
VII	свыше 15 лет до 20 лет включительно
VIII	свыше 20 лет до 25 лет включительно
IX	свыше 25 лет до 30 лет включительно
X	свыше 30 лет

Министерство финансов РФ письмом от 29 августа 2002 г. № 04-05-06/34 установило, что организация при применении этого постановления для целей бухгалтерского учета использует указанную классификацию для определения срока полезного использования объектов основных средств, принятых к бухгалтерскому учету (дебет счета 01) начиная с 1 января 2002 г.

Амортизация по объектам основных средств, принятым к бухгалтерскому учету до указанной даты, для целей бухгалтерского учета продолжает начисляться исходя из срока полезного использования, определенного при постановке объекта на учет,

и выбранного организацией для группы однородных объектов способа начисления амортизации.

Амортизация объектов основных средств производится одним из следующих методов начисления амортизационных начислений:

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

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

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется:

- **при линейном способе** — исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

Пример

Приобретен объект стоимостью 150 тыс. руб. со сроком полезного использования 5 лет. Годовая норма амортизационных отчислений — 20%. Годовая сумма амортизационных отчислений составит

$$150 \times 20 : 100 = 30 \text{ тыс. руб.}$$

Линейный способ может применяться для объектов основных средств, у которых главными факторами, ограничивающими срок их полезного использования, являются время использования и относительно постоянный объем выполняемых периодических работ. К ним могут быть отнесены здания, сооружения, многие машины и механизмы, станки и оборудование. При этом способе ежемесячные амортизационные отчисления производятся в одинаковых размерах в течение всего срока полезного использования;

- **при способе уменьшаемого остатка** — исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, устанавливаемого в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При этом субъекты малого предпринимательства могут применять коэффициент ускорения, равный двум, а по движимому имуществу, составляющему объект финансового лизинга и относимому к активной части основных средств, может применяться коэффициент в соответствии с условиями договора финансовой аренды не выше 3.

Пример

Приобретен объект основных средств стоимостью 100 тыс. руб. со сроком полезного использования 5 лет.

Норма амортизации — 20%, исчисленная исходя из срока полезного использования (100% : 5 лет), увеличивается на коэффициент ускорения 2. Таким образом, годовая норма амортизации составит 40%.

В первый год эксплуатации годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости, сформированной при оприходовании объекта:

$$100 \text{ тыс. руб.} \times 40 : 100 = 40 \text{ тыс. руб.}$$

Во второй год эксплуатации амортизация начисляется в размере 40% от остаточной стоимости, т. е. разница между первоначальной стоимостью объекта и суммой амортизации, начисленной за первый год:

$$(100 \text{ тыс. руб.} - 40 \text{ тыс. руб.}) \times 40 : 100 = 24 \text{ тыс. руб.}$$

В третий год эксплуатации — в размере 40% от разницы между остаточной стоимостью объекта, образовавшейся по окончании второго года эксплуатации, и суммой амортизации, начисленной за второй год эксплуатации:

$$(60 \text{ тыс. руб.} - 24 \text{ тыс. руб.}) \times 40 : 100 = 14,4 \text{ тыс. руб. и т. д.}$$

Применение способа уменьшаемого остатка, как принято считать в мировой практике, позволяет организации в первые годы эксплуатации объекта основных средств, как правило, не требующего в указанное время ремонта, списывать на затраты большую часть амортизационных отчислений;

- **при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования** — исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и годового соотношения, где в числителе — число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока службы объекта.

Пример

Приобретен объект основных средств стоимостью 150 тыс. руб. Срок полезного использования установлен 5 лет. Сумма чисел лет срока службы составляет 15 лет ($1 + 2 + 3 + 4 + 5$).

В первый год эксплуатации указанного объекта может быть начислена амортизация в размере $\frac{5}{15} (100 \times 5 : 15) = 33,3\%$:

$$150 \text{ тыс. руб.} \times 33,3 : 100 = 50 \text{ тыс. руб.};$$

во второй год — $\frac{4}{15}$:

$$150 \text{ тыс. руб.} \times 26,6 : 100 = 40 \text{ тыс. руб.};$$

в третий год — $\frac{3}{15}$:

$$150 \text{ тыс. руб.} \times 20 : 100 = 30 \text{ тыс. руб. и т. д.}$$

Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, который также относится к ускоренным, позволяет производить амортизационные отчисления в первые годы эксплуатации в значительно больших размерах, чем в последующие. Указанный способ используется для объектов основных средств, стоимость которых уменьшается в зависимости от срока полезного использования; быстро наступает моральный износ; расходы на восстановление объекта увеличиваются с увеличением срока службы. Этот способ можно применять при начислении амортизации по вычислительной технике, средствам связи, машинам и оборудованию малых и недавно образованных организаций, у которых нагрузка на объекты основных средств приходится на первые годы работы;

- **при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)** начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагае-

мого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Пример

Приобретен автомобиль грузоподъемностью более 2 т с предполагаемым пробегом до 400 тыс. км стоимостью 80 тыс. руб. В отчетном периоде пробег составляет 5 тыс. км, следовательно, сумма амортизационных отчислений исходя из соотношения первоначальной стоимости и предполагаемого объема продукции составит

$$5 \times 80 : 400 = 1 \text{ тыс. руб.}$$

Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) применяется для объектов основных средств, главным критерием которых является периодичность их использования. Это относится ко многим транспортным средствам, например автомобилям, самолетам, амортизация по которым зависит от величины пробега или от количества часов полета, а также к оборудованию горнодобывающей промышленности, амортизация по которым зависит от объема добытой породы, и другим видам аналогичного оборудования. Для таких объектов основных средств определяется сумма амортизации на единицу продукции (работ, услуг).

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств:

- начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета;
- прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета;
- производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде;
- производится в течение отчетного года независимо от применяемого способа начисления ежемесячно в размере $\frac{1}{12}$ годовой суммы;
- отражается в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому оно относится.

Годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам, используемым в организациях с сезонным характером производства, начисляется в отчетном году равномерно в течение периода работы организации.

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

Для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств, предназначен счет 02 «Амортизация основных средств».

Начисленная сумма амортизации основных средств отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или расходов на продажу (в зависимости от того, где и с какой целью эксплуатируется данный объект) (схема 10.8).

Счет 02 «Амортизация основных средств»

Дебет

Кредит

		Сумма накопленных амортизационных отчислений	Сальдо начальное
			20, 23, 25, 26, 29, 44
01	Списана сумма накопленной амортизации вышедшего объекта основных средств	Начислена сумма амортизации по основным средствам за отчетный период	Дебет
Кредит			
84	Отражена уценка начисленной амортизации при уценке основного средства	Начислена амортизация основных средств, предоставленных в аренду (если аренда не является предметом деятельности)	91
Кредит			Дебет
		Отражена дооценка начисленной амортизации при дооценке объекта основных средств	83
			Дебет
		Сумма накопленных амортизационных отчислений	Сальдо конечное

Схема 10.8. Счет 02 «Амортизация основных средств»

Аналитический учет по счету 02 ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств. При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных об амортизации основных средств, необходимых для управления организацией и составления бухгалтерской отчетности.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Бухгалтерская справка-расчет	Начислена амортизация по объектам основных средств	20, 23, 25, 26, 44, 29	02

10.5. Ремонт основных средств

Для поддержания основных средств в исправном состоянии необходимы систематический уход и периодический ремонт. Затраты на ремонт определяются предприятием самостоятельно исходя из величины первоначальной стоимости основных средств, их технического уровня и физического состояния. Особенности ремонта имеют определенное значение для организации учета связанных с ними затрат.

Основным критерием ремонта является то, что он не увеличивает балансовую стоимость основных средств. Так, например, *текущий ремонт* направлен на поддержание основных средств в рабочем состоянии. К *капитальному ремонту* относятся работы по восстановлению или замене отдельных частей здания (сооружений)

или целых конструкций (кроме полной замены каменных и бетонных фундаментов, несущих стен и каркасов) и инженерно-технического оборудования зданий в связи с их физическим износом.

Учет ремонта основных средств должен обеспечить:

- правильное документальное оформление всех ремонтных работ;
- выявление объема и себестоимости выполненных ремонтных работ;
- контроль за использованием средств, ассигнованных на производство ремонта по назначению;
- выявление отклонений (экономия или перерасход) фактических затрат на ремонтные работы от утвержденных смет (при выполнении ремонта хозяйственным способом).

В письме от 14 января 2004 г. № 16-00-14/10 Минфин России сообщил, что вопросы определения видов ремонта не регулируются законодательством о бухгалтерском учете, а основанием для определения видов ремонта должны являться соответствующие документы, разработанные техническими службами организаций в рамках системы планово-предупредительных ремонтов.

Ремонты могут быть плановыми и внеплановыми.

Ремонт основных средств рекомендуется проводить в соответствии с планом, который формируется по видам основных средств, подлежащих ремонту, в денежном выражении исходя из системы планово-предупредительного ремонта, разрабатываемой организацией с учетом технических характеристик основных средств, условий их эксплуатации и других причин. К *плановым ремонтам* относятся работы по систематическому и своевременному предохранению основных средств от преждевременного износа и поддержанию их в рабочем состоянии: текущий и средний ремонт, а также капитальный и особо сложный ремонт отдельных объектов основных средств. Планово-предупредительный ремонт удлиняет срок службы основных средств и сокращает простой оборудования. План ремонта и система планово-предупредительного ремонта утверждаются руководителем организации.

Внеплановые ремонты связаны с непредвиденными обстоятельствами: аварией, внезапными остановками механизмов и т. п.

Перед ремонтом комиссия, назначенная руководителем предприятия, составляет акт технического осмотра объекта основных средств, подлежащего ремонту, в котором перечисляются обнаруженные дефекты, перечень деталей, которые необходимо заменить, содержатся выводы о характере и объеме работ. Сметно-техническая документация составляется на основе акта технического осмотра объекта, подлежащего ремонту, проекта модернизации при капитальном ремонте и установленного объема работ.

Ремонт может осуществляться подрядным или хозяйственным способами.

В большинстве случаев ведение ремонтных работ осуществляет подрядная организация. На ремонт, осуществляемый *подрядным способом*, предприятие заключает договор с подрядчиком. По договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его (ст. 702 ГК РФ). Договор на проведение ремонтных работ должен заключаться письменно и отражать следующие обязательные условия: сроки, цену и содержание выполняемых работ, распределение рисков между сторонами, порядок приема и оплаты работ, гарантии подрядчика и др. Цена работы может быть определена путем составления сметы (приблизительной или твердой).

При подрядном способе выполнения работ по ремонту учет затрат ведет подрядчик и предъявляет организации-заказчику акты выполненных работ.

Прием объектов по окончании капитального ремонта производится по акту о приеме-сдаче отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов (форма № ОС-3).

При *хозяйственном способе* ремонт осуществляется силами самого предприятия. В этом случае к акту по форме № ОС-3 прилагается справка о сметной стоимости ремонта и фактически произведенных расходах.

В целях организации контроля за своевременным получением объектов основных средств из ремонта инвентарные карточки по этим объектам в картотеке рекомендуется переставлять в группу «Основные средства в ремонте». При поступлении объекта основных средств из ремонта производится соответствующее перемещение инвентарной карточки.

Организация может использовать один из следующих способов учета затрат на ремонт основных средств:

- фактические затраты на ремонт списываются на расходы на производство текущего отчетного периода;
- фактические затраты на ремонт равномерно списываются за счет ранее созданного резерва расходов на ремонт основных средств;
- неравномерно производимые фактические затраты на ремонт предварительно накапливаются в составе расходов будущих периодов с последующим равномерным их списанием в расходы на производство.

В учетной политике организации необходимо отразить выбранный способ учета затрат на проведение ремонтов основных средств.

Для равномерного учета расходов на проведение ремонта организации могут создавать *резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств*.

При принятии решения об образовании резерва используются документы, подтверждающие правильность определения ежемесячных отчислений, такие, как:

- дефектные ведомости, обосновывающие необходимость проведения ремонтных работ;
- данные о первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств;
- сметы на проведение ремонтов;
- нормативы и данные о сроках проведения ремонтов;
- итоговый расчет отчислений в резерв расходов на ремонт основных средств.

В соответствии с п. 69 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств сумму отчислений в резерв рассчитывают исходя из сметной стоимости ремонта, а величину ежемесячных отчислений в течение отчетного периода (года) определяют по формуле

$$O_{\text{рез}} = P_{\text{сч}} \div K,$$

где $O_{\text{рез}}$ — величина ежемесячных отчислений в резерв;

$P_{\text{сч}}$ — сметная стоимость запланированного ремонта;

K — количество месяцев с момента принятия решения о создании резерва до окончания отчетного периода (года).

Порядок формирования резерва необходимо раскрыть в учетной политике предприятия, обязательно оговорив при этом либо неизменность ежемесячно перечисляемых в резерв отчислений, либо возможность их корректировки.

Пример

Годовая смета затрат на ремонт основных средств составляет 600 тыс. руб., ежемесячная сумма резервирования составит .

$$600 \text{ тыс. руб.} : 12 \text{ мес.} = 50 \text{ тыс. руб.}$$

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Содержание объекта основных средств (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии)			
Требование-накладная, расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет и др.	В затраты на обслуживание производственного процесса включены расходы на содержание объекта основных средств	20 (44)	10, 70, 69, 60 и др.
Ремонт произведен подрядным способом			
Акт о приеме-сдаче объекта основных средств (форма № ОС-3)	Отражена задолженность перед подрядчиком за выполненный им ремонт	23	60
Счет-фактура	Отражена сумма НДС, предъявленная к оплате подрядчиком	19	60
Выписка банка по расчетному счету	Оплачен счет подрядчика, выставленный им на основании акта о приемке-сдаче отремонтированных объектов основных средств	60	51
Счет-фактура	Принята к вычету сумма НДС, ранее уплаченная подрядчику	68	19
Ремонт произведен хозяйственным способом			
Требование-накладная	Стоимость строительных материалов включена в расходы на ремонт производственного здания	23	10
Расчетно-платежная ведомость	Начислена заработная плата рабочим, осуществлявшим ремонт производственного здания	23	70
Расчетно-платежная ведомость	Начислены ЕСН и страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, на заработную плату рабочих, ремонтировавших производственное здание	23	69
Бухгалтерская справка-расчет	Фактическая себестоимость работ по текущему ремонту, выполненных вспомогательными рабочими, отражена в составе расходов по обычным видам деятельности	20	23
Образование резерва на покрытие расходов на ремонт основных средств			
Приказ об учетной политике, бухгалтерская справка-расчет	Ежемесячно резервируется сумма, исчисленная исходя из годовой сметной стоимости ремонта	20 (44)	96
Акт приема-сдачи выполненных работ, бухгалтерская справка-расчет	Отражается сумма произведенных расходов на ремонт	96	10, 70, 69, 60 и др.

Окончание

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Акт приема-сдачи выполненных работ, бухгалтерская справка-расчет	Превышение фактических расходов на ремонт над величиной сформированного резерва отражено в составе расходов будущих периодов	97	60
При инвентаризации резерва расходов на ремонт основных средств			
Бухгалтерская справка-расчет	В конце отчетного года излишне зарезервированные суммы сторнируются	20 (44)	96 (сторно)
Бухгалтерская справка-расчет	По окончании ремонтных работ излишне начисленная сумма резерва включается в состав внереализационных доходов	96	91-1

Если окончание ремонтных работ с длительным сроком их производства и существенным объемом работ будет происходить в году, следующем за отчетным, допускается не сторнировать остаток резерва, образованного в отчетном году.

10.6. Выбытие основных средств

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или постоянно не используется для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию с бухгалтерского учета (схема 10.9).

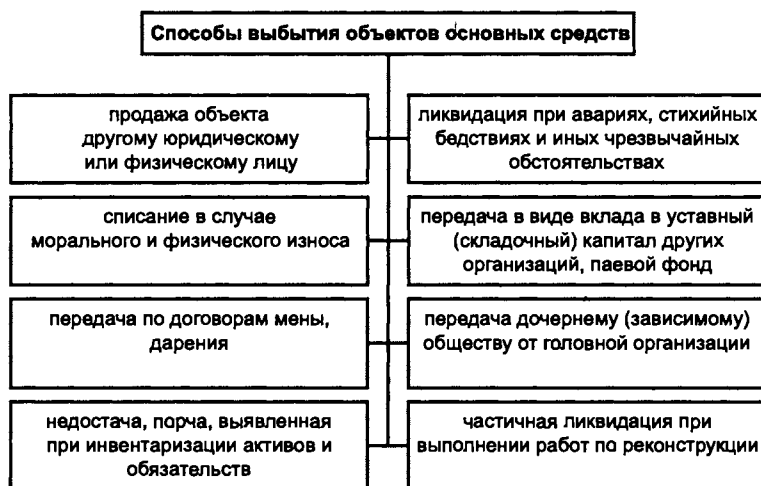


Схема 10.9. Способы выбытия объектов основных средств

Выбытие объекта основных средств признается в бухгалтерском учете организации на дату единовременного прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету.

Выбытие из состава основных средств при передаче (продаже, мене и т. д.) другой организации оформляется актом приема-передачи основных средств (формы № ОС-1, ОС-1а, ОС-1б).

Определение целесообразности (пригодности) дальнейшего использования объекта основных средств, возможности и эффективности его восстановления осуществляется в соответствии с порядком организационно-технических мероприятий, определенным п. 77 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств. Принятое комиссией решение о списании объекта оформляется актом на списание объекта основных средств (формы № ОС-4, ОС-4а, ОС-4б) с указанием данных, характеризующих основное средство: дата принятия объекта к бухгалтерскому учету, год изготовления или постройки, время ввода в эксплуатацию, срок полезного использования, первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации, проведенные переоценки, ремонты, причины выбытия с их обоснованием, состояние основных частей, деталей, узлов, конструктивных элементов. Акт на списание объекта основных средств утверждается руководителем организации.

Бухгалтер делает в инвентарной карточке (форма № ОС-6) отметку о выбытии объекта. Инвентарные карточки по выбывшим объектам надлежит хранить отдельно в течение срока, определенного приказом руководителя организации, но не менее пяти лет. При ликвидации автотранспортного средства в бухгалтерии должны быть документы об утилизации лома или утиля (сдача в металлолом, вывоз на свалку и т. п.).

Детали, узлы, запчасти выбывающего объекта основных средств, пригодные к дальнейшему употреблению, сдаются на склад с оформлением приходного ордера по форме № М-4. Передача указанных запчастей со склада в производство (например, в ремонтный цех) оформляется требованием-накладной по форме № М-11. Если запчасти продаются на сторону, то заведующий складом (кладовщик) оформляет накладную на отпуск материалов на сторону по форме № М-15.

Для учета выбытия объектов основных средств (продажи, списания, частичной ликвидации, передачи безвозмездно и др.) к счету 01 «Основные средства» может быть открыт субсчет «Выбытие основных средств» (схема 10.10).

Субсчет «Выбытие основных средств»

Дебет		Кредит	
01	Списана первоначальная (восстановительная) стоимость выбывающего основного средства	02	Списана сумма начисленной амортизации по выбывающему основному средству
Кредит		Дебет	
		91-2	Остаточная стоимость объекта основных средств списана на операционные расходы организации
		Дебет	

Схема 10.10. Субсчет «Выбытие основных средств»

В дебет этого субсчета переносится стоимость выбывающего объекта, а в кредит — сумма накопленной амортизации. По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Списание объекта основных средств в результате продажи			
Акт о приеме-передаче объекта основных средств	Списана первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных средств	01-2 ¹	01-1 ²
Акт о приеме-передаче объекта основных средств	Списана сумма начисленной амортизации	02	01-2 ¹
Акт о приеме-передаче объекта основных средств	Остаточная стоимость объекта основных средств списана на операционные расходы организации ³	91-2	01-2 ¹
Акт о приеме-передаче объекта основных средств	Отражен операционный доход от продажи объекта основных средств	62	91-1
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена прибыль от реализации объекта основных средств	91-9	99
Выбытие объектов основных средств, передаваемых в счет вклада в уставный (складочный) капитал			
Акт о приеме-передаче объекта основных средств, бухгалтерская справка-расчет	Списана сумма начисленной амортизации	02	01-2 ¹
Учредительные документы, бухгалтерская справка-расчет	Отражен вклад в уставный капитал в размере остаточной стоимости выбывающего объекта основных средств	58-1	76
Бухгалтерская справка-расчет	Списана остаточная стоимость выбывающего объекта	76	01-2
Списание объекта основных средств в результате ликвидации			
Акт о списании объекта основных средств	Списана первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных средств	01-2 ¹	01-1 ²
Акт о списании объекта основных средств	Списана сумма начисленной амортизации	02	01-2 ¹
Акт о списании объекта основных средств	Остаточная стоимость объекта основных средств списана на операционные расходы организации ³	91-2	01-2 ¹
Акт о списании объекта основных средств, акт приема-сдачи выполненных работ	Отражены расходы, связанные с выбытием объекта основных средств (разборка, демонтаж и т. п.) ³	91-2	60 (23, 25, 26, 29, 44)
Акт о списании объекта основных средств, приходный ордер	Оприходованы на складе запасные части, пригодные к использованию ⁴	10-5	91-1
Акт о списании объекта основных средств, приходный ордер	Оприходован на склад металлолом ⁴	10-6	91-1
Бухгалтерская справка-расчет	Заключительными оборотами месяца определен финансовый результат от выбытия объекта основных средств:		
	прибыль	91-9	99
	убыток	99	91-9

¹ Субсчет «Выбытие основных средств».² Субсчет «Основные средства в эксплуатации».³ Расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, в составе операционных расходов (п. 31 ПБУ 6/01; п. 11 ПБУ 10/99).⁴ Материалы и иное имущество, полученное при демонтаже и утилизации основного средства, оцениваются по рыночной стоимости и включаются в состав операционных доходов (п. 9 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», п. 7 ПБУ 9/99 «Доходы организации»).

Если выбывшее основное средство ранее дооценивалось, необходимо списать сумму его дооценки проводкой:

Дебет 83, Кредит 84

(п. 15 ПБУ 6/01). Если же объект ранее был уценен, никаких записей делать не нужно.

Доходы и расходы от выбытия объекта основных средств подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве операционных доходов и расходов и отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся.

10.7. Инвентаризация основных средств

Целью инвентаризации основных средств является подтверждение того, что приобретенные основные средства были правильно отражены в учете и представляют собой стоимость реальных объектов, введенных в эксплуатацию.

Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов — один раз в пять лет.

Как правило, перед инвентаризацией основных средств необходимо провести ряд мероприятий:

- выявить все объекты основных средств;
- выявить документы, подтверждающие права собственности на объекты основных средств:
 - наличие и правильность ведения инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета;
 - наличие и состояние технических паспортов или другой технической документации;
 - наличие документов на основные средства, сданные или принятые в аренду и на хранение. При отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление;
- уточнить предназначение каждого объекта в соответствии с уставной деятельностью организации;
- уточнить нормы амортизационных отчислений по каждому объекту.

При обнаружении расхождений и неточностей в регистрах бухгалтерского учета или технической документации в них должны быть внесены соответствующие исправления и уточнения.

Определение обоснованности включения активов в состав основных средств производится в соответствии с п. 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств». При этом учитываются особенности принятия к бухгалтерскому учету объектов недвижимости (зданий, сооружений, транспортных средств и др.).

Инвентаризация проводится по местам хранения и материально ответственным лицам и оформляется формой № ИНВ-1 «Инвентаризационная опись основных средств», утвержденной постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88.

При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи их полное наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели.

При инвентаризации зданий, сооружений и другой недвижимости комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности организации. Необходимо провести документальную проверку (по крайней мере, выборочную) применяемых на предприятии форм первичной учетной документации, их соответствие унифицированным формам, утвержденным постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств».

Проверяется также наличие документов на земельные участки, водоемы и другие объекты природных ресурсов, находящиеся в собственности налогоплательщика.

При выявлении объектов, не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам: например, по зданиям — указать их назначение, основные материалы, из которых они построены, объем (по наружному или внутреннему обмеру), площадь (общая, полезная), число этажей (без подвалов, полуподвалов и т. д.), год постройки и др.; по каналам — протяженность, глубину и ширину (по дну и поверхности), искусственные сооружения, материалы крепления дна и откосов; по мостам — местонахождение, род материалов и основные размеры; по дорогам — тип дороги (шоссе, профилированная), протяженность, материалы покрытия, ширину полотна и т. п.

Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов должна быть произведена с учетом рыночных цен, а износ определен по действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и износе соответствующими актами. Для определения рыночной стоимости основных средств могут быть использованы экспертные оценки.

Основные средства вносятся в описи по наименованиям в соответствии с основным назначением объекта. Если объект подвергся восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и вследствие этого изменилось его основное назначение, то он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

Если комиссией установлено, что работы капитального характера (надстройка этажей, пристройка новых помещений и др.) или частичная ликвидация строений и сооружений (слом отдельных конструктивных элементов) не отражены в бухгалтерском учете, необходимо по соответствующим документам определить сумму увеличения или снижения балансовой стоимости объекта и привести в описи данные о произведенных изменениях.

Машины, оборудование и транспортные средства заносятся в описи индивидуально с указанием заводского инвентарного номера по техническому паспорту организации-изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и т. д.

Однотипные предметы хозяйственного инвентаря, инструменты, станки и т. д. одинаковой стоимости, поступившие одновременно в одно из структурных подразделений организации и учитываемые на типовой инвентарной карточке группового учета, в описях приводятся по наименованиям с указанием количества этих предметов.

Основные средства, которые в момент инвентаризации находятся вне места нахождения организации (морские и речные суда в дальних рейсах, железнодорожный подвижной состав, автомашины; отправленные в капитальный ремонт машины и оборудование и т. п.), инвентаризируются до момента их временного выбытия.

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

Одновременно с инвентаризацией собственных основных средств проверяются основные средства, находящиеся на ответственном хранении и арендованные.

По указанным объектам составляется отдельная опись, в которой дается ссылка на документы, подтверждающие принятие этих объектов на ответственное хранение или в аренду.

УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ

Совокупность денежных и материальных средств, авансированных в средства производства, однократно участвующих в производственном процессе и полностью переносящих свою стоимость на готовый продукт, носит название *оборотных средств предприятия*.

Оборотные средства предприятия существуют в сфере производства и в сфере обращения. Экономическое содержание оборотных производственных фондов воплощено в предметах труда, которые, обслуживая производственный процесс путем приложения средств труда и рабочей силы, трансформируются в готовый продукт, полностью перенося на него свою стоимость. Экономическое содержание фондов обращения воплощено в готовой продукции, денежных средствах и средствах в расчетах (схема 11.1).



Схема 11.1. Состав оборотных средств

Предприятие заинтересовано в наиболее рациональном движении и использовании оборотных средств, так как в прямой зависимости от этого находится его финансовое положение.

11.1. Понятие и классификация материалов

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о материалах устанавливает Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденное приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н.

Материалы — это разнообразные вещественные элементы производства, используемые главным образом в качестве предметов труда. Они полностью потребляются в производственном цикле и, следовательно, полностью переносят свою стоимость на стоимость произведенной продукции или оказанных услуг.

Организация грамотного учета материалов в современных условиях является весьма актуальной проблемой для многих предприятий. При таком учете очень важно организовать контроль за сохранностью материалов, их соответствием документам, за соблюдением норм потребления, выявление затрат, связанных с заготовкой материалов.

Основными задачами учета материалов являются:

- правильное документальное оформление и своевременное отражение операций по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию материалов;
- обеспечение достоверных данных по заготовке, поступлению и отпуску материалов;
- обеспечение сохранности и контроля за движением и правильным использованием всех материальных ценностей;
- соблюдение установленных норм запасов и расходов;
- своевременное выявление неиспользуемых материалов, подлежащих реализации в установленном порядке;
- получение точных сведений об их остатках, находящихся на складах предприятия.

Использование на современном предприятии большого количества самых разнообразных материалов предполагает организацию грамотного учета, для чего необходима их классификация (схема 11.2).

Группировку материалов по назначению и роли в процессе производства удобно использовать для построения синтетического и аналитического учета, составления статистических отчетов, получения информации о поступлении и расходе материалов в производственно-эксплуатационной деятельности, для определения остатков.

Единицей бухгалтерского учета материалов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т. п.

Для упрощения учетного процесса на основе классификации может разрабатываться номенклатурный реестр (номенклатура-ценник), в котором содержится перечень используемых на предприятии наименований материально-производственных запасов. Каждому наименованию материалов присваивается *номенклатурный номер*, под которым он внесен в номенклатуру-ценник, — это краткое цифровое обозначение, в котором закодированы вид, сорт, марка или размер материала. Под одним номенклатурным номером может учитываться множество материалов с неким одинаковым набором параметров — в этом отличие номенклатурного номера

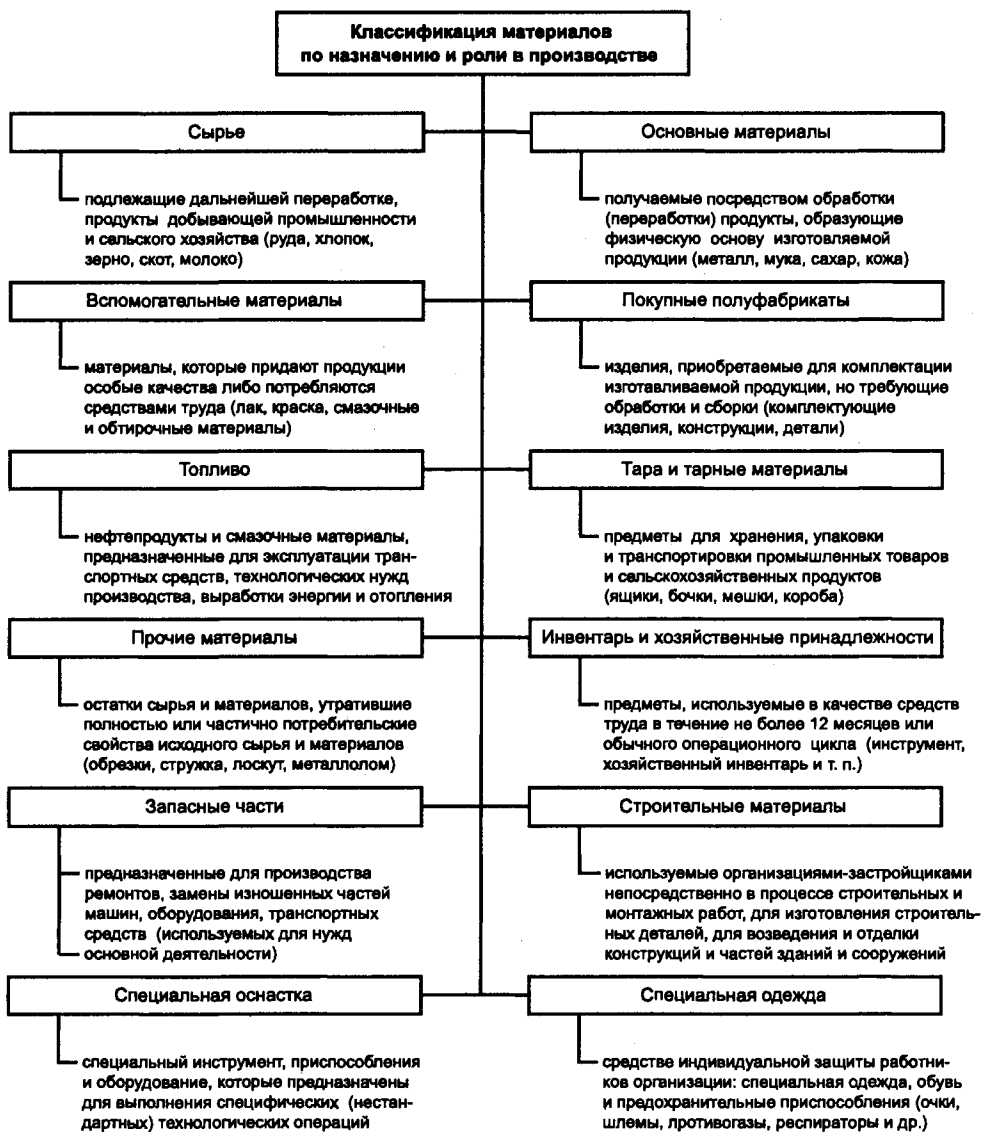


Схема 11.2. Классификация материалов

от инвентарного. Номенклатура-ценник является основой организации всего материального учета на предприятии, в нем наряду с номенклатурным номером указываются наименование по ГОСТу, характеристика, единица измерения и (необязательно) учетная цена материала.

При приобретении, хранении и использовании материалов на основании номенклатуры-ценника на всех относящихся к конкретному материалу документах указывается его номенклатурный номер.

Наличие учетной номенклатуры материалов является обязательным условием осуществления учета с применением компьютера. При использовании в учете

компьютера номенклатуру-ценник кодируют по смешанной порядково-серийной системе: всем материалам задают семи- или восьмизначные коды, в которых первые два знака указывают синтетический счет, третий — субсчет, один или два следующих знака — группу материалов, остальные — различные характеристики материально-производственных запасов.

Учет материалов производится в двух измерителях — денежном и вещественном (количественном). Количественный учет производится в единицах измерения, присущих данному материалу, — штуки, метры, литры и т. п.

11.2. Оценка материалов

11.2.1. Фактическая себестоимость материалов

Материалы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Порядок определения фактической себестоимости зависит от того, каким образом организация получила материалы (схема 11.3).



Схема 11.3. Фактическая себестоимость материалов

Фактическая себестоимость материалов, приобретенных за плату, включает:

- стоимость материалов по договорным ценам (сумма оплаты, установленная соглашением сторон в возмездном договоре непосредственно за материалы);
- транспортно-заготовительные расходы (затраты организации, непосредственно связанные с процессом заготовления и доставки материалов в организацию);

- расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных целях (затраты по переработке, обработке, доработке и улучшению технических характеристик приобретенных материалов, не связанные с производственным процессом).

В аналитическом бухгалтерском учете и местах хранения материалов разрешается применять учетные цены (схема 11.4).



Схема 11.4. Учетные цены

11.2.2. Транспортно-заготовительные расходы

К транспортно-заготовительным расходам (ТЗР) относятся:

- расходы по погрузке материалов в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх цены этих материалов согласно договору;
- расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата организации;
- расходы по содержанию специальных заготовительных пунктов, складов и агентств, организованных в местах заготовок;
- наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным посредническим организациям;
- плата за хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, портах, пристанях;
- плата по процентам за предоставленные кредиты и займы, связанные с приобретением материалов до принятия их к бухгалтерскому учету;
- расходы на командировки по непосредственному заготовлению материалов;
- стоимость потерь по поставленным материалам в пути (недостача, порча) в пределах норм естественной убыли и другие расходы.

Транспортно-заготовительные расходы организации могут приниматься к учету путем:

- 1) отнесения ТЗР на отдельный счет 15 «Заготовление и приобретение материалов» согласно расчетным документам поставщика;
- 2) отнесения ТЗР на отдельный субсчет к счету 10 «Материалы»;
- 3) непосредственного (прямого) включения ТЗР в фактическую себестоимость материала (присоединение к договорной цене материала).

Первый способ отражения ТЗР могут применять только те организации, которые приходят материалы по учетным ценам (цена поставщика, фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или года, планово-расчетная цена, средняя цена аналогичных материалов). Учетную цену материалов фирма устанавливает самостоятельно.

При учете ТЗР по второму способу необходимо сначала определить процент ТЗР, подлежащих списанию, а затем сумму ТЗР, которая должна быть списана.

Процент, который следует использовать при списании транспортно-заготовительных расходов на увеличение (удорожание) учетной стоимости израсходованных материалов, рассчитывается следующим образом:

$$\text{ТЗР}_{(\%)} = \frac{\text{ТЗР}_{\text{нач}} + \text{ТЗР}_{\text{мес}}}{\text{М}_{\text{нач}} + \text{М}_{\text{мес}}} \times 100\%,$$

где $\text{ТЗР}_{\text{нач}}$ — остаток ТЗР на начало месяца (отчетного периода);

$\text{ТЗР}_{\text{мес}}$ — общая сумма ТЗР за прошедший месяц (отчетный период);

$\text{М}_{\text{нач}}$ — стоимость материалов на начало месяца (отчетного периода);

$\text{М}_{\text{мес}}$ — стоимость материалов, поступивших в течение месяца (отчетного периода).

Сумма транспортно-заготовительных расходов, подлежащая списанию, на увеличение (удорожание) учетной стоимости израсходованных материалов определяется так:

$$\text{М}_{\text{пр}} \times \text{ТЗР}_{(\%)},$$

где $\text{М}_{\text{пр}}$ — стоимость материалов, отпущенных в производство.

Непосредственное (прямое) включение ТЗР в фактическую себестоимость материала целесообразно в организациях с небольшой номенклатурой материалов, а также в случаях существенной значимости отдельных видов и групп материалов.

Конкретный вариант учета ТЗР устанавливается организацией самостоятельно и отражается в учетной политике.

При небольшом удельном весе ТЗР (не более 10% к учетной стоимости материалов) их сумма может полностью списываться на увеличение стоимости израсходованных материалов сразу по окончании месяца.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
При списании ТЗР на счет 15			
Товарно-транспортная накладная	Отражены ТЗР по оприходованным материалам	15	60
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена общая сумма ТЗР (в конце каждого месяца)	16	15
Бухгалтерская справка-расчет	Списана сумма ТЗР по израсходованным материалам ¹	20, 23, 25, 26, 29	16

Окончание

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
При списании ТЗР на отдельный субсчет к счету 10			
Расчетные документы поставщика	Оприходован материал	10-1	60
Счет-фактура	Учтен НДС по оприходованному материалу	19	60
Товарно-транспортная накладная	Учтены ТЗР	10-10	60
Счет-фактура	Учтен НДС по ТЗР	19	60
Требование-накладная	Списана стоимость материала, переданного в основное производство	20	10-1
Бухгалтерская справка-расчет	Списаны ТЗР по материалу, переданному в основное производство	20	10-10
Прямое включение ТЗР в фактическую себестоимость материала			
Расчетные документы поставщика	Оприходован материал	10-1	60
Счет-фактура	Учтен НДС по оприходованному материалу	19	60
Товарно-транспортная накладная	Учтены ТЗР по оприходованному материалу	10-1	60
Счет-фактура	Учтен НДС по транспортно-заготовительным расходам	19	60
Требование-накладная	Списана стоимость материала, переданного в производство (с учетом ТЗР)	20	10-1

¹ Эта сумма определяется так же, как и при использовании второго способа отражения транспортно-заготовительных расходов.

11.2.3. Способы оценки материалов при отпуске в производство и ином выбытии

При отпуске материалов в производство и ином выбытии их оценка производится организацией одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по способу ФИФО (по себестоимости первых по времени приобретения материалов);
- по способу ЛИФО (по себестоимости последних по времени приобретения материалов) (схема 11.5).

В бухгалтерском учете предусмотрена возможность применения всех четырех методов в зависимости от вида (группы) материалов. Применение одного из методов по виду (группе) запасов производится в течение отчетного года, и этот метод оценки материалов отражается в приказе по учетной политике предприятия.

Материальные ценности, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т. п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, могут оцениваться *по себестоимости каждой единицы* таких запасов. Единичный учет является абсолютно точным методом учета движения материала.

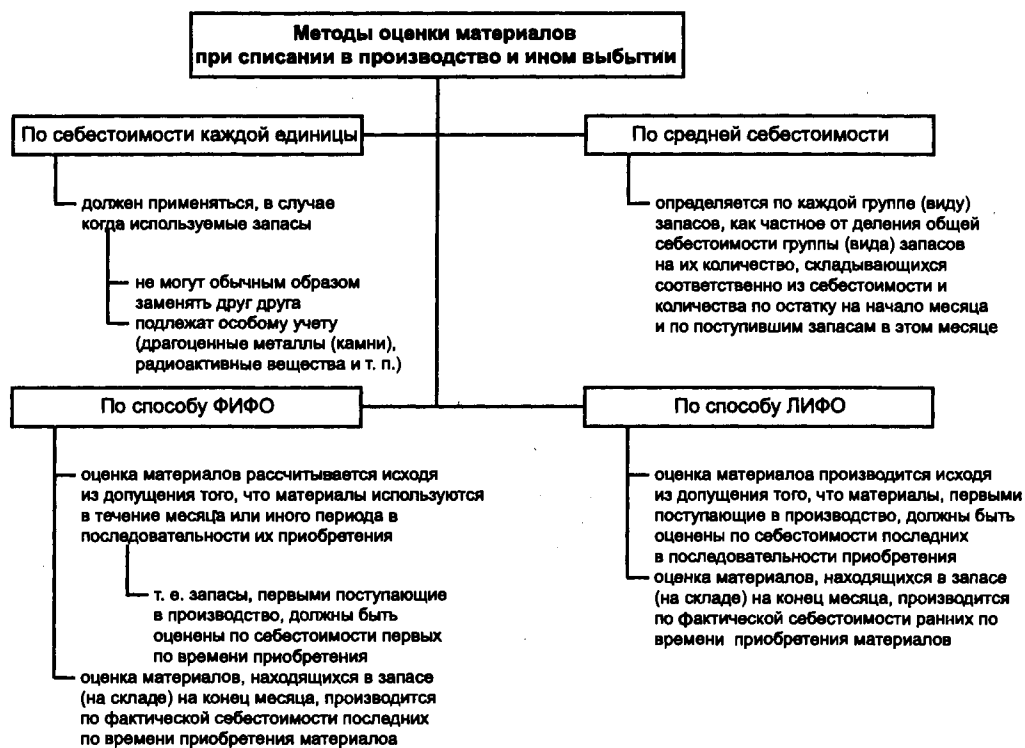


Схема 11.5. Методы оценки материалов

На каждую партию (единицу) материала (в том числе и с одинаковыми входными параметрами), поступающую на предприятие, заводится инвентарная карточка. Учетная цена в этом случае есть фактическая цена закупки. На каждую единицу прикрепляется инвентарный номер, служащий для однозначной идентификации данного материала. В момент отпуска материала бухгалтер делает отметку в специальном учетном регистре о том, какой инвентарный номер и с какого подразделения (склада) отпущен в производство. При этом точно известна стоимость материала, перенесшего свою стоимость на готовую продукцию.

При отсутствии автоматизированных систем и непрерывном увеличении инвентарных карточек этот метод очень трудоемок. Он может быть рекомендован для учета материалов с какими-либо уникальными свойствами или дорогостоящих, а также на предприятиях с небольшой номенклатурой материальных ресурсов, когда к учету принимается всего несколько единиц имущества данной группы материальных ценностей.

При невозможности организовать точный учет движения материалов работники бухгалтерии вынуждены прибегать к методикам, дающим приближенный результат. При этом выбор методики учета может существенно влиять на финансовые результаты, так как одна и та же последовательность движения материала при различных методиках суммового учета может дать прямо противоположный результат. Это связано с тем, что при наличии инфляции одни методики как бы компенсируют, а другие усугубляют ее влияние.

Методы, при которых учетная цена отпущенного в производство материала определяется расчетным путем, являются методами приближенного учета — методами средних оценок (средних цен, ФИФО, ЛИФО).

Применение способов средних оценок фактической себестоимости материалов, отпущенных в производство или списанных на иные цели, может осуществляться в следующих вариантах:

- взвешенная оценка (в целом за месяц) — определяется исходя из среднемесячной фактической себестоимости, в расчет которой включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления за месяц (отчетный период);
- скользящая оценка (систематически в течение месяца) — фактическая себестоимость материала определяется в момент каждого отпуска материала, при этом в расчет средней оценки включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента отпуска.

Применение метода скользящих оценок возможно только при автоматизированном учете и при условии экономического обоснования использования данного метода. Если применяется вариант взвешенной оценки запасов, то организация использует в оперативном учете учетные цены, которые устанавливает по своему усмотрению, а по окончании месяца (отчетного периода) доводит их до фактической средней себестоимости каждого запаса или его группы.

Вариант исчисления средних оценок фактической себестоимости материалов должен раскрываться в учетной политике организации.

При методе оценки *по средней себестоимости* материал с одинаковыми входными параметрами учитывается в одной инвентарной карточке. Учет по партиям не ведется. Вновь поступивший материал усредняется (C_{cp}) с уже имеющимся. В результате в момент передачи материала в производство мы имеем как бы одну партию по одной учетной цене, определяемой делением общей стоимости материала на общее количество:

$$C_{cp} = \frac{C_n + C_t}{K_n + K_t},$$

где C_n — стоимость запасов материала на начало периода;

C_t — стоимость материала, поступившего в течение периода;

K_n — количественный запас материала на начало периода;

K_t — количество материала, поступившего в течение периода.

(ФИФО) FIFO. Вновь поступившая партия отражается в учете как самостоятельная партия, не зависящая от находящихся на учете. При списании делается предположение о том, что списывается в производство материал из самой первой поступившей партии. Если количество материала в первой партии меньше, чем требуется передать в производство, то списывается материал из второй партии, и т. д. Тем самым списание материала производится по принципу «первым пришел — первым ушел» (*first in — first out*). Этот метод оправдан в тех условиях, когда вновь поступающая партия материала поступает по более низкой цене, чем предыдущая, а также при низкой инфляции. В условиях высокой инфляции применение этого метода приведет к завышению стоимости материальных остатков и занижению себестоимости готовой продукции и как следствие завышению результатов от реализации. Как правило, предпочтительней списывать в производство сначала материал по более высокой учетной цене.

ЛИФО (LIFO). Вновь поступившая партия отражается в учете как самостоятельная партия, не зависящая от находящихся на учете. При списании делается предположение о том, что отпущен материал из самой последней поступившей партии. Если количество материала в последней партии меньше, чем требуется передать в производство, то списывается материал из предпоследней партии, и т. д. Тем самым списание материала производится по принципу «последним пришел — первым ушел» (*last in — first out*). Этот метод оправдан в условиях высокой инфляции. Так как стоимость списываемого материала максимально приближена к текущим рыночным ценам, в первую очередь списывается материал, купленный последним, и его учетная цена ближе к рыночным ценам, чем цены первых партий. При этом методе снижаются стоимость материальных остатков и, как следствие, результаты от реализации готовой продукции по сравнению с предыдущим методом.

По технике организации учета методы ЛИФО аналогичны методам ФИФО, только списание производится в обратном порядке — от последних партий к первым.

Организация учета методами ФИФО и ЛИФО требует ведения суммового учета по каждой партии материала с отслеживанием времени прихода и списания. Ручной учет требует очень больших усилий.

Следует иметь в виду, что для целей налогообложения налогоплательщик может применить только один из четырех возможных методов оценки по всем материальным запасам. Поэтому, выбирая метод оценки материальных ценностей, важно определить его влияние на налоговое бремя:

- если предполагается рост цен на материальные ценности, то оптимальным будет выбор метода ЛИФО, так как на себестоимость будут списываться материальные ценности по ценам последних по времени закупок (самым высоким);
- если цены на материальные ценности будут снижаться, для коммерческой организации выгоднее выбрать метод ФИФО, при котором материальные ценности будут отнесены на себестоимость по ценам первых по времени закупок (наиболее высоким) с соответствующими последствиями по налогу на прибыль;
- если же не представляется возможным сделать с достаточной степенью вероятности прогноз относительно динамики цен на материальные ценности или организация использует различные ресурсы, динамика цен на которые имеет разнонаправленный характер, оптимальным может стать выбор метода оценки материальных ценностей по средней стоимости.

С учетом изложенного рекомендуем при принятии учетной политики на текущий год закрепить один из четырех методов как в целях бухгалтерского учета, так и в целях налогообложения. В противном случае если предприятие будет применять различные методы оценки, то в бухгалтерском учете и в целях налогообложения неизбежны постоянные корректировки стоимости материальных расходов.

11.3. Учет операций по движению материалов

Движение материально-производственных запасов в организациях осуществляется в результате операций, связанных с поступлением, перемещением, отпуском и реализацией. Правильное и своевременное документальное оформление движения материалов позволяет предупредить различные нарушения, вскрыть злоупотребления, повышает дисциплинированность материально ответственных работников.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по формам, утвержденным постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а, к которым относятся:

Номер унифицированной формы	Наименование формы
По учету материалов	
М-2	Доверенность
М-2а	Доверенность
М-4	Приходный ордер
М-7	Акт о приемке материалов
М-8	Лимитно-заборная карта
М-11	Требование-накладная
М-15	Накладная на отпуск материалов на сторону
М-17	Карточка учета материалов
М-35	Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений
По учету малоценных и быстроизнашивающихся предметов	
МБ-2	Карточка учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов
МБ-4	Акт выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов
МБ-7	Ведомость учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений
МБ-8	Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов

Документы, форма которых не предусмотрена в указанном перечне, должны содержать следующие обязательные реквизиты: наименование документа; дату составления документа; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении; наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления; личные подписи указанных лиц.

11.3.1. Поступление материалов

Материалы могут поступать в организацию различными способами: от поставщиков; из собственного производства; при внесении в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации; при получении материалов безвозмездно (включая договор дарения).

Пополнение производственных запасов производится *за счет их приобретения* у предприятий-поставщиков по договорам поставки, снабженческо-сбытовых организаций по договорам купли-продажи, через подотчетных лиц, приобретающих материалы за наличный расчет, путем изготовления материалов силами организации, от списания пришедших в негодность основных средств.

Договором, в соответствии с которым предприятие получает материалы от поставщиков, является договор поставки, основные положения которого изложены в ст. 506—524 ГК РФ. Договор поставки заключается между двумя конкретными организациями и влечет определенные юридические последствия — устанавливает

права и обязанности сторон договора и прекращается после исполнения условий договора. По договору поставки организация-поставщик обязуется поставить в определенные сроки организации-покупателю в собственность продукцию по согласованной цене и в соответствии с согласованными техническими требованиями. В договоре должны обязательно определяться номенклатура (ассортимент), количество и качество продукции, сроки поставки и цена, а в долгосрочном договоре — наименование, групповая номенклатура (ассортимент) и количество продукции, порядок и сроки согласования и представления спецификаций. При отсутствии этих условий в договоре он считается незаключенным.

Поставка продукции производится поставщиком: иногородним получателям — путем отгрузки железнодорожным или водным транспортом грузовой скоростью, а в случаях, предусмотренных соответствующими правилами, — автомобильным транспортом; одногородним получателям — как правило, автомобильным транспортом.

Предприятия-поставщики на отгруженную продукцию выписывают расчетные документы (платежные требования, платежные требования-поручения, счета, товарно-транспортные накладные и т. п.) и сопроводительные документы (спецификации, сертификаты, качественные удостоверения и др.).

Платежное требование применяется при расчетах за поставленные материалы (товары) и является расчетным документом, содержащим требование поставщика к покупателю об уплате определенной денежной суммы через банк. Платежное требование составляется на бланке формы 0401061. Один экземпляр передается плательщику вместе с поступившими материалами, а последний экземпляр передается ему исполняющим банком в порядке, предусмотренном договором банковского счета.

Расчетные документы (платежные требования, счета-фактуры и др.) на поступающие материалы с приложенными к ним другими документами направляются в отдел снабжения или другой аналогичный отдел, работники которого обязаны;

- зарегистрировать документы в журнале учета поступающих грузов;
- проверить соответствие данных этих документов договору поставки в отношении ассортимента материалов, их количества, цен, сроков отгрузки и др.;
- сделать в карточках или книге оперативного учета соответствующие записи о выполнении договора поставки;
- акцептовать (т. е. дать согласие на оплату) расчетные документы поставщика или мотивированно отказаться от акцепта;
- передать уполномоченному лицу распоряжение на получение и доставку груза. Перечень этих лиц устанавливается директором предприятия по согласованию с начальником отдела снабжения и главным бухгалтером;
- передать документы в финансовый отдел или бухгалтерию.

Зарегистрированные экземпляры расчетных и других документов (спецификации, сертификаты, качественные удостоверения и т. п.) передаются соответствующему складу для руководства при приемке и оприходовании материалов.

Для получения материалов со склада поставщика или транспортной организации уполномоченному лицу выдается квитанция, товарно-транспортная накладная или наряд на выполнение работ по доставке груза и доверенность на его получение.

Доверенности (формы № М-2 и М-2а) применяются для оформления права лица выступать в качестве доверенного лица организации при получении материальных ценностей, отпускаемых поставщиком по наряду, счету, договору, заказу, соглашению.

Доверенность в одном экземпляре оформляет бухгалтерия организации и выдает под расписку получателю.

Выдачу доверенностей регистрируют в заранее пронумерованном и прошнурованном журнале учета выданных доверенностей.

Доверенности должны быть подписаны руководителем организации, главным бухгалтером, иметь оттиск печати и паспортные данные получателя.

Форму № М-2а применяют организации, у которых получение материальных ценностей по доверенности носит массовый характер.

Отрывная часть доверенности выдается под расписку работнику предприятия, уполномоченному на получение товарно-материальных ценностей, а корешок доверенности остается в бухгалтерии организации.

Выдача доверенностей лицам, не работающим в организации, не допускается. Доверенность должна быть полностью заполнена и иметь образец подписи лица, на имя которого выписана. Срок действия доверенности, как правило, не более чем 15 дней. Доверенность на получение товарно-материальных ценностей в порядке плановых платежей может быть выдана на календарный месяц.

Доверенности независимо от срока их действия отбираются поставщиком при первом отпуске товарно-материальных ценностей. В случае отпуска товарно-материальных ценностей частями на каждый частичный отпуск составляется накладная (приемо-сдаточный акт или другой аналогичный документ) с указанием в ней номера доверенности и даты ее выдачи. В этих случаях один экземпляр накладной (или заменяющего его документа) передается получателю товарно-материальных ценностей, а другой подкладывается к оставшейся у поставщика доверенности и используется для наблюдения и контроля за исполнением отпуска ценностей согласно доверенности, а также для предъявления счета потребителю.

По окончании отпуска товарно-материальных ценностей доверенность сдается в бухгалтерию вместе с документами на отпуск последней партии ценностей по сдаваемой доверенности.

В случаях перевозки грузов автотранспортом приемка материалов, поступающих на предприятие, осуществляется на основе товарно-транспортной накладной, получаемой от грузоотправителя.

Товарно-транспортная накладная (форма № 1-Т), утвержденная постановлением Госкомстата России от 28 ноября 1997 г. № 78, предназначена для учета движения товарно-материальных ценностей и расчетов за их перевозки автомобильным транспортом. Товарно-транспортная накладная состоит из двух разделов:

1) товарного, определяющего взаимоотношения грузоотправителей и грузополучателей и служащего для списания товарно-материальных ценностей у грузоотправителей и оприходования их у грузополучателей;

2) транспортного, определяющего взаимоотношения грузоотправителей заказчиков автотранспорта с организациями — владельцами автотранспорта, выполнившими перевозку грузов, и служащего для учета транспортной работы и расчетов грузоотправителей или грузополучателей с организациями — владельцами автотранспорта за оказанные ими услуги по перевозке грузов.

В условиях когда на одном автомобиле одновременно перевозится несколько грузов в адрес одного или нескольких получателей, товарно-транспортная накладная выписывается на каждую партию грузов и каждому грузополучателю в отдельности.

Товарно-транспортная накладная выписывается в четырех экземплярах:

- первый — остается у грузоотправителя и предназначается для списания товарно-материальных ценностей;

- второй, третий и четвертый экземпляры, заверенные подписями и печатями (штампами) грузоотправителя и подписью водителя, вручаются водителю;
- второй — сдается водителем грузополучателю и предназначается для оприходования товарно-материальных ценностей у получателя груза;
- третий и четвертый экземпляры, заверенные подписями и печатями (штампами) грузополучателя, сдаются организации — владельцу автотранспорта. Третий экземпляр, служащий основанием для расчетов, организация — владелец автотранспорта прилагает к счету за перевозку и высылает плательщику — заказчику автотранспорта, а четвертый — прилагается к путевому листу и служит основанием для учета транспортной работы и начисления заработной платы водителю.

Сдача грузов, доставленных уполномоченным лицом на предприятие, осуществляется на соответствующий склад под расписку заведующего складом (кладовщика). Материально ответственное лицо проверяет соответствие материалов данным, указанным в сопроводительных документах, и при отсутствии каких-либо расхождений выписывает *приходный ордер* (форма № М-4), который подписывают заведующий складом и экспедитор. Либо на квитанции транспортного документа или — в части местных грузов — на документе поставщика (товарно-транспортной накладной или др.) ставится штамп, в оттиске которого указаны реквизиты приходного ордера; таким образом, отпадает необходимость выписывать приходный ордер.

Материалы, поступающие на склады предприятий, должны подвергаться тщательной проверке в отношении соответствия их количеству (счету, весу, объему), ассортименту и качеству, указанному в сопроводительных документах. Приемка материалов от организаций транспорта и связи по количеству и качеству осуществляется с учетом правил, действующих на транспорте и в органах связи соответственно, и условий договоров (купли-продажи, поставки, перевозки груза и т. п.).

Если материалы поступили с поврежденной упаковкой, недостачей по массе, несоответствующего качества или имеющими количественное расхождение либо расхождение по ассортименту с данными сопроводительных документов поставщика, а также при поступлении материалов без документов приемка производится комиссией, которая составляет *акт о приемке материалов* (форма № М-7).

Акт составляется приемной комиссией с обязательным участием представителя поставщика или представителя незаинтересованной организации, материально ответственного лица и представителя отдела снабжения. Этот акт является юридическим основанием для предъявления претензии поставщику (отправителю).

Акт составляется в двух экземплярах, и после приемки материальных ценностей акт с приложенными документами (транспортными накладными и т. д.) передают: один экземпляр — в бухгалтерию организации для учета движения материальных ценностей, другой — отделу снабжения или бухгалтерии для направления претензионного письма поставщику.

При наличии приемного акта приходный ордер не оформляется. Приемные акты и приходные ордера на оприходование материальных ценностей должны, как правило, составляться в день их поступления.

Сырье, полуфабрикаты и другие материальные ценности должны приходовываться в соответствующих единицах измерения (по весу, объему, счету и т. д.). В случаях если материал (например, листовое железо) поступает в одной единице измерения (по весу), а расходует в другой (по счету), то его оприходование, хранение и

отпуск должны отражаться в документах и аналитических регистрах одновременно в двух единицах измерения. При этом вначале записывается количество в единице измерения, указанной в документах поставщика, затем в скобках — количество в единице измерения, по которой материал будет отпускаться со склада.

Поступление материалов, изготовленных или переработанных цехами и участками собственного производства и сданных на склад материальных ценностей, должно оформляться путем выписки *требования-накладной* (форма № М-11). Этими же накладными оформляются также операции по сдаче цехами (участками) на склад или в кладовую цеха (участка) из производства остатков неизрасходованных материалов (если они ранее были получены по требованию), а также сдача отходов от производства продукции, отходов от брака.

Материалы могут также поступать от подотчетных лиц, приобретающих их за наличный расчет. При этом расходы подотчетных лиц должны подтверждаться первичными документами:

- свидетельствующими об оплате полученных товарно-материальных ценностей с указанием стоимости покупки (квитанции к приходно-кассовым ордерам, чеки контрольно-кассовых машин, документы, приравненные к бланкам строгой отчетности);
- удостоверяющими факт получения товарно-материальных ценностей.

При закупке материальных ценностей у физического лица в акте закупки должны быть приведены сведения о продавце, такие, как адрес его постоянного местожительства и паспортные данные, а если физическое лицо является индивидуальным предпринимателем, то должен быть указан его идентификационный номер.

Кроме того, при выдаче денежных средств под отчет для приобретения товарно-материальных ценностей у юридического лица, осуществляющего оптовую или мелкооптовую торговлю, необходимо выдать доверенность подотчетному лицу и зарегистрировать ее в журнале учета выданных доверенностей.

Материалы, полученные от разборки и демонтажа зданий и сооружений, приходуется на основании *акта об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений* (форма № М-35).

Для обеспечения действенного контроля за сохранностью материальных ценностей важное значение имеет состояние складского и весоизмерительного хозяйства.

Приказом по предприятию каждому складу присваивается постоянный номер, который впоследствии указывается на всех документах, относящихся к операциям этого склада. Если на предприятии несколько складов, то необходимо сосредоточить на каждом из них материалы определенных групп (основных и вспомогательных материалов, топлива, запасных частей, малоценных и быстроизнашивающихся предметов и т. д.).

Внутри складов материалы должны располагаться по секциям, затем по типоразмерам в штабелях, на стеллажах и полках, для того чтобы обеспечить быструю приемку, отпуск и проверку наличия.

На каждую партию материала прикрепляется материальный ярлык с указанием необходимых параметров (наименование материала, номенклатурный номер, единица измерения, цена, лимит наличия материала).

Склады должны быть обеспечены исправными весами, измерительными приборами и мерной тарой.

На предприятии должен быть установлен список должностных лиц (заведующий складом, кладовщик), ответственных за приемку и отпуск материальных ценностей, с которыми заключается договор о материальной ответственности. От зани-

маемой должности кладовщик может быть освобожден только после сплошной инвентаризации товарно-материальных ценностей и передачи их по акту, утвержденному руководителем предприятия.

Всем службам предприятия предоставляется список лиц, которым разрешены получение и отпуск материалов со складов, а также предоставлено право выдавать пропуски на вывоз с предприятия материальных ценностей.

Сортовой количественный учет движения материальных ценностей, находящихся на хранении в складах (кладовых) организации, ведется материально ответственными лицами (заведующими складами, кладовщиками и др.) на *карточках складского учета* (форма № М-17). Учет ведется по каждому наименованию, сорту, артикулу, марке, размеру и другим отличительным признакам материальных ценностей (сортовой учет). При автоматизации учетных работ указанная выше информация формируется на магнитных (электронных) носителях средств вычислительной техники.

Карточки складского учета регистрируются бухгалтерской службой организации в специальном реестре (книге) или на соответствующем машинном носителе при механизированной обработке. При регистрации на карточке ставятся номер карточки и виза работника бухгалтерской службы. Карточки заготавливаются бухгалтерией по мере поступления приходных документов и в соответствии с номенклатурой материалов и передаются кладовщику под расписку в реестре вместе с приходными документами.

В полученных карточках складского учета кладовщик заполняет реквизиты, характеризующие места хранения материальных ценностей (стеллаж, полка, ячейка и т. п.). На каждый номенклатурный номер материала должна открываться отдельная карточка. К месту хранения прикрепляется материальный (стеллажный) ярлык.

На основании оформленных в установленном порядке и исполненных первичных документов (приходных ордеров, требований, накладных, товарно-транспортных накладных, других приходных и расходных документов) кладовщик делает записи в карточках складского учета с указанием даты совершения операции, наименования и номера документа и краткого содержания операции (от кого получено, кому отпущено, для какой цели).

В карточках каждая операция, отраженная в том или ином первичном документе, записывается отдельно. При совершении в один день нескольких одинаковых (однородных) операций (по нескольким документам) может быть сделана одна запись с отражением общего количества по этим документам. В этом случае в содержании такой записи перечисляются номера всех таких документов или составляется их реестр.

Записи в карточках складского учета делаются в день совершения операций, и ежедневно выводятся остатки (при наличии операций).

Разноска из лимитно-заборных карт в карточки складского учета данных об отпуске материалов может производиться по мере закрытия карт, но не позднее последнего числа месяца.

В конце месяца в карточках выводятся итоги оборотов по приходу и расходу и остаток.

В сроки, установленные графиком документооборота организации, кладовщики обязаны сдавать, а работники бухгалтерской службы — принимать от них все первичные учетные документы, прошедшие (исполненные) по складам (кладовым) за соответствующий период. Прием-сдача первичных учетных документов оформляет-

ся, как правило, составлением реестра, на котором работник бухгалтерской службы расписывается в получении документов.

По истечении календарного года на карточках складского учета выводятся остатки на 1 января следующего года, которые переносятся во вновь открытые карточки на следующий год, а карточки истекшего года закрываются (в них делаются отметки: «Остаток перенесен в карточку 200_ года № ...»), брошюруются (подшиваются) и сдаются в архив организации.

По указанию руководителя службы снабжения и разрешению главного бухгалтера карточки складского учета могут вестись (продолжаться) и в следующем календарном году.

На складах с небольшой номенклатурой материалов вместо карточек складского учета допускается ведение учета в *книгах складского учета*, где на каждый номенклатурный номер открывается лицевой счет. Лицевые счета нумеруются в том же порядке, что и карточки. Для каждого лицевого счета выделяется страница (лист) или необходимое количество листов. В каждом лицевом счете предусматриваются и заполняются реквизиты, указанные в карточках складского учета.

В начале или в конце книги помещается оглавление лицевых счетов с указанием номеров лицевых счетов, наименований материальных ценностей с их отличительными признаками и количества листов в книге.

Книги складского учета должны быть пронумерованы и прошнурованы. Количество листов в книге заверяется подписью главного бухгалтера или лица, им уполномоченного, и печатью.

Складской учет материальных запасов может вестись *при помощи компьютера*. В этом случае оператором-кладовщиком вводятся информация (реквизиты), предусмотренная в карточках складского учета, и данные первичных учетных документов непосредственно в компьютер.

За определенные промежутки времени, но не реже одного раза в месяц составляется оборотная ведомость по движению материальных ценностей, в которой отражают: номера лицевых счетов; номенклатурные номера (если они имеются); наименования материальных ценностей и их отличительные признаки; единицу измерения; цену; остаток на начало отчетного периода; приход за отчетный период; расход за отчетный период; остаток на конец отчетного периода.

Кроме того, при необходимости отдельно могут составляться сальдовые ведомости с указанием остатков материальных запасов на определенные даты (т. е. без указания оборотов).

На счетах бухгалтерского учета операции по поступлению материальных ценностей, отражаются следующим образом:

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Приобретение сырья, материалов и запчастей для производственных и хозяйственных нужд организации			
Отгрузочные документы поставщика	Оприходовано сырье (материалы, запчасти и др.)	10	60
Счет-фактура	Выделен НДС по приобретенным материальным ценностям	19	60
Выписка банка по расчетному счету	Перечислены денежные средства поставщику	60	51

Продолжение

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Счет-фактура	НДС принят к возмещению из бюджета	68	19
Товарно-транспортная накладная	Отражены транспортные расходы по приобретению материалов	10	60, 76
Счет (накладная)	Отражены расходы по оплате услуг посреднической организации по приобретению материалов	10	60, 76
Товарно-транспортная накладная, счет-фактура	Выделен НДС по транспортным услугам и услугам посреднических организаций	19	60, 76
Кредитный договор (договор займа), бухгалтерская справка-расчет	Начислены проценты за кредиты и займы, использованные на закупку материалов	10	66, 67
Выписка банка по расчетному счету	Перечислены денежные средства за оказанные транспортные и посреднические услуги	60	51
Счет-фактура	НДС принят к возмещению из бюджета	68	19
Требование-накладная	Отражен отпуск материалов в производство (на хозяйственные нужды)	20, 23, 25, 26, 29, 44	10
Приобретение материалов работниками организации за счет сумм, выданных под отчет			
Расходный кассовый ордер	Выданы работнику под отчет денежные средства	71	50
Авансовый отчет (с товарными и кассовыми чеками)	Оприходованы материалы	10	71
Товарный чек и др.	Выделен НДС согласно приложенным к авансовому отчету оправдательным документам, если в них НДС выделен отдельной строкой	19	71
Счет-фактура	НДС принимается к вычету, если имеется счет-фактура поставщика	68	19
Авансовый отчет	В случае отсутствия счета-фактуры сумма НДС списывается за счет собственных источников предприятия	91*2	19
Требование-накладная	Материалы отпущены в производство	20, 44	10
Учет безвозмездно полученных материалов (в том числе по договору дарения), а также остающихся после выбытия основных средств			
Акт приема-передачи, отгрузочные документы	Отражено безвозмездное получение материалов по рыночной стоимости	10	98-2
Требование-накладная	Материалы отпущены в производство	20, 23, 29, 44	10
Бухгалтерская справка-расчет	Списывается на доходы рыночная стоимость материалов по мере передачи их в производство	98-2	91-1
Учет материалов, изготовленных собственными силами			
Расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет и др.	Списаны фактические расходы по изготовлению материалов	23	25, 29, 10, 02, 70, 69
Калькуляция, бухгалтерская справка	Оприходованы изготовленные собственными силами материалы по фактической себестоимости	10	23

Продолжение

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Приобретение материалов по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами			
Договор, счет-фактура поставщика	Оприходованы материалы	10	60
Счет-фактура	Выделен НДС	19	60
Договор, счет-фактура организации	Согласно договору в счет оплаты за полученные материалы отгружены товары исходя из цены, по которой обычно реализуются данные товары (работы, услуги), в том числе НДС	62	90
Счет-фактура	Начислен НДС на отгруженные товары (работы, услуги) (п. 2 ст. 154 НК РФ)	90	68
Бухгалтерская справка	Списана фактическая себестоимость реализованных товаров (работ, услуг)	90	41, 43, 20, 23, 29
Счет-фактура организации	Погашена кредиторская задолженность по поступившим материалам (в том числе НДС)	60	62
Приобретение материалов на условиях товарного кредита (с отсрочкой, рассрочкой платежа с начислением процентов)			
Отгрузочные документы поставщика	Отражены затраты на приобретение	10	60
Счет-фактура	Выделен НДС по приобретенным материальным ценностям	19	60
Кредитный договор, бухгалтерская справка-расчет	В случае начисления процентов за отсрочку платежа в том же месяце, в котором оприходованы материалы до момента списания их в производство	10	76
Требование-накладная	После оформления по фактической стоимости приобретения материалы списаны на производственные и хозяйственные нужды	20, 23, 25, 26, 29, 44	10
Кредитный договор, бухгалтерская справка-расчет	В случае начисления процентов за отсрочку платежа в том же месяце, в котором оприходованы материалы после их списания в производство	91	76
Кредитный договор, выписка банка по расчетному счету	Оплачены проценты по товарному кредиту поставщику	76	51
Выписка банка по расчетному счету, отгрузочные документы поставщика	Оплачен счет поставщика	60	51
Счет-фактура	НДС принят к возмещению из бюджета (после оприходования и в части фактически оплаченного НДС)	68	19
Специальный инструмент, специальные приспособления и специальное оборудование (спецоснастка)			
Отгрузочные документы поставщика	Оплачен счет поставщиков (в том числе НДС)	60	51
Счет поставщика	Оприходована на склад спецоснастка и пр. по фактической себестоимости без НДС	10-10	60
Счет-фактура	Выделен НДС по приобретенной спецоснастке и пр.	19	60

Окончание

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Требование-накладная	Со склада спецоснастка передана в производство по фактической себестоимости	10-11	10-10
Карточка учета МБП, бухгалтерская справка	Ежемесячно в течение срока полезного использования спецоснастки ее стоимость погашается либо линейным способом, либо способом списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (устанавливается предприятием самостоятельно)	20, 23, 25, 29, 44	10-11
Карточка учета МБП, бухгалтерская справка	Фактическая себестоимость спецоснастки, предназначенной для индивидуальных заказов или используемой в массовом производстве, может погашаться полностью в момент передачи в производство	20, 23, 25, 29, 44	10-11
Бухгалтерская справка	В случае досрочного прекращения выпуска продукции (и если возобновление его не предполагается) списывается остаточная стоимость спецоснастки	91-2	10-11

11.3.2. Отпуск материалов на производство и другие цели

Материалы могут отпускаться со склада: на производство для изготовления продукции, на ремонтные и хозяйственные нужды, в переработку на другие предприятия; для реализации на сторону; для безвозмездной передачи другим предприятиям.

Под *отпуском материалов на производство* понимается их выдача со склада (кладовой) непосредственно для изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг), а также отпуск материалов для управленческих нужд организации.

Отпуск материалов на производство должен, как правило, осуществляться на основе предварительно установленных норм расхода материалов (лимитов). Лимитирование отпуска материалов на производство способствует контролю за расходом материалов и соблюдению норм их производственного потребления, улучшает обеспечение производства материалами и содействует ритмичной работе цехов, а также экономии материалов.

Лимиты на отпуск материалов устанавливаются на основе разработанных соответствующими службами организации норм расхода материалов, производственных программ подразделений организации с учетом остатков (переходящих запасов) материалов на начало и конец планируемого периода.

Первичными учетными документами по отпуску материалов со складов в подразделения организации являются лимитно-заборная карта (форма № М-8), требование-накладная (форма № М-11), накладная (форма № М-15).

Для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции, а также для текущего контроля за соблюдением установленных лимитов отпуска материалов на производственные нужды предназначены *лимитно-заборные карты*, которые являются оправдательным документом для списания материальных ценностей со склада.

Лимитно-заборные карты выписываются снабженческими или выполняющими планирующие функции подразделениями организации сроком на один месяц, а при

небольших объемах отпуска материалов они могут выписываться на квартал. Один экземпляр лимитно-заборной карты до начала месяца (квартала) ее действия передается подразделению организации — получателю материалов, второй экземпляр — соответствующему складу. Третий экземпляр (если он оформляется) остается в подразделениях, выполняющих снабженческие или плановые функции, для контроля.

Лицо, осуществляющее отпуск материалов, отмечает в обоих экземплярах лимитно-заборной карты дату и количество отпущенных материалов, которые подтверждаются подписями получателя и кладовщика. Отпускаются только те материалы, которые указаны в лимитно-заборной карте, и в пределах установленных лимитов.

Лимитно-заборная карта может выписываться и в одном экземпляре. В этом случае получатель расписывается в получении материалов непосредственно в карточках складского учета, а в лимитно-заборной карте расписывается лицо, ответственное за отпуск материала со склада. По лимитно-заборной карте может производиться также возврат неиспользованных материалов на склад.

Сверхлимитный отпуск материалов и замена одних видов материалов другими допускаются только по разрешению руководителя организации, главного инженера или лиц, на это уполномоченных.

По лимитно-заборной карте ведется также учет материалов, не использованных в производстве (возврат). При этом никаких дополнительных документов не составляется.

В конце месяца (квартала) лимитно-заборные карты сдаются в бухгалтерскую службу организации.

В конце месяца лимитно-заборные карты сдаются в бухгалтерию.

Лимитно-заборные карты используются для ведения складского оперативно-бухгалтерского учета материалов, а также синтетического и аналитического учета материалов, которые ведутся в бухгалтерии по материально ответственным лицам. Значение лимитно-заборных карт заключается не только в контрольной функции, их применение позволяет в несколько раз сократить количество выписываемых разовых первичных документов при отпуске и расходе материальных ресурсов, кроме того, повышается производительность труда работников и экономится время.

Для сокращения количества первичных документов там, где это целесообразно, а также в условиях применения компьютеров рекомендуется оформлять отпуск материалов непосредственно в *карточках учета материалов* (форма № М-17). В этом случае расходные документы на отпуск материалов не оформляются, а сама операция производится на основании лимитных карт, выписываемых в одном экземпляре. Лимит отпуска в этом случае указывается в самой карточке, здесь же отражается шифр направления затрат (калькуляционный объект, цеховые и иные нужды). Представитель цеха при получении материалов расписывается непосредственно в карточках учета материалов, а в лимитно-заборной карте расписывается кладовщик. При этой системе карточка складского учета является регистром аналитического учета и одновременно выполняет функции оправдательного документа.

Перемещение материалов. Отпуск материальных ценностей на другие склады, в кладовые цехов (участков) следует рассматривать не как отпуск на производство, а как внутреннее перемещение. Перемещение материалов из одного склада или кладовой цеха (участка) на другой склад или в другую кладовую данного предприятия следует оформлять составлением *требования-накладной на внутреннее перемещение материалов* (форма № М-11).

Требование-накладная выписывается на основании распоряжения отдела снабжения при систематическом пополнении запасов цеховых кладовых с базисных складов.

Накладную в двух экземплярах составляет материально ответственное лицо структурного подразделения, сдающего материальные ценности. Один экземпляр служит сдающему складу основанием для списания ценностей, а второй — принимающему складу для оприходования ценностей.

Этими же накладными оформляются операции по сдаче на склад или в кладовую остатков из производства неизрасходованных материалов, если они ранее были получены по требованию, а также сдача отходов и брака.

Накладную подписывают материально ответственные лица соответственно сдатчика и получателя и сдают в бухгалтерию для учета движения материалов.

11.3.3. Прочее выбытие материалов

Отпуск материалов на сторону (продажа, списание, безвозмездная передача) должен оформляться подразделением организации, осуществляющим снабженческо-сбытовые функции, на основании договоров, нарядов и других соответствующих документов и письменного разрешения руководителя предприятия или лиц, им на то уполномоченных, путем выписки *накладной на отпуск материалов на сторону* (форма № М-15).

Накладную на отпуск материалов на сторону выписывает работник отдела снабжения в двух экземплярах: первый экземпляр передают складу как основание для отпуска материалов, второй — получателю материалов. На основании накладной выписывают счет, предъявляемый для оплаты организациям за отпущенные материалы.

При перевозке грузов автотранспортом вместо накладной на отпуск материалов оформляется товарно-транспортная накладная.

Аналогично оформляется отпуск материалов хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории (отделу капитального строительства, жилищно-коммунального хозяйства и др.).

Отпуск материалов на сторону для целей переработки может производиться при наличии на это договоров или соглашений.

Отпуск на сторону и пропуск оформляются при предъявлении получателем материалов доверенности на получение ценностей, заполненной в установленном порядке.

Списываются материалы: пришедшие в негодность по истечении сроков хранения; морально устаревшие; а также при выявлении недостатков, хищений или порчи, в том числе вследствие аварий, пожаров, стихийных бедствий.

Подготовка необходимой информации для принятия руководством организации решения о списании материалов осуществляется комиссией с участием материально ответственных лиц.

Комиссия выполняет следующие функции:

- осуществляет непосредственный осмотр материалов;
- устанавливает причину непригодности к использованию материалов (нарушение условий сроков хранения, вследствие пожара, стихийных бедствий и т. д.);
- выявляет лиц, по вине которых материалы оказались непригодны к использованию или ограничены в использовании по прямому назначению;

- определяет возможности использования материалов на другие цели или их продажи;
- составляет акт на списание материалов (акт составляется по каждому подразделению организации по материально ответственным лицам);
- представляет акт на утверждение руководителю организации или уполномоченному им лицу;
- проводит совместно с экономическими службами (специалистами) организации оценку рыночной стоимости материалов при понижении их физических свойств (моральном износе материалов, изменении рыночной цены) и определяет стоимость отходов (утиля, лома и т. п.);
- осуществляет контроль за утилизацией непригодных к дальнейшему использованию материалов.

В акте на списание материалов указываются: наименование списываемых материалов и их отличительные признаки; количество; фактическая себестоимость; установленный срок хранения; дата (месяц, год) поступления материалов; причина списания; информация о взыскании материального ущерба с виновных лиц. Акт утверждается руководителем организации или лицом, им уполномоченным.

Списанные материалы, использование которых возможно в хозяйственных целях (материалы с пониженными качественными характеристиками) или подлежащие сдаче в виде отходов (лом, ветошь и т. п.), приходятся на склад (кладовую) организации на основании акта на списание и накладной на внутреннее перемещение материальных ценностей.

На счетах бухгалтерского учета операции по выбытию материальных ценностей отражаются следующим образом:

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Продажа материалов при расчетах денежными средствами			
Накладная на отпуск материалов на сторону, договор	Отгружены материалы покупателю (по фактической себестоимости или учетным ценам)	91	10
Бухгалтерская справка	В случае учета по учетным ценам отражена соответствующая часть отклонений в стоимости материалов (в конце месяца)	91	16
Накладная на отпуск материалов на сторону, счет-фактура	Задолженность покупателя по оплате материалов по продажной цене, в том числе НДС	62	91
Счет-фактура	НДС на продажную стоимость материалов	91	68
Счет-фактура	Оплачен покупателем счет за материалы (по продажной цене, в том числе НДС)	51	62
	Выявлена прибыль от продажи материалов (сформировавшееся сальдо по данной операции на счете 91)	91	99
Продажа материалов по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами			
Накладная на отпуск материалов на сторону, договор	Отгружены материалы покупателю (по фактической себестоимости или учетным ценам)	91	10
Бухгалтерская справка	В случае учета материалов по учетным ценам отражена соответствующая часть отклонений в стоимости материалов (в конце месяца)	91	16

Окончание

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Счет-фактура организации	Начислен НДС на отгруженные товары (работы, услуги) (п. 2 ст. 154 НК РФ)	91	68
Отгрузочные документы поставщика	Получены товары в счет оплаты задолженности по продаже материалов (работы, услуги) по покупной цене товаров, в том числе НДС	60	62
Отгрузочные документы поставщика	Оприходованы полученные товары (работы, услуги) по покупной цене без НДС	10, 41, 20, 44	60
Счет-фактура поставщика	НДС на оприходованные товары (работы, услуги) по покупной цене товаров	19	60
Счет-фактура поставщика	Принят к возмещению из бюджета НДС по полученным товарам (работам, услугам) после фактической оплаты и оприходования товаров по покупной цене	68	19
Передача материалов в виде вклада в уставный капитал другой организации			
Накладная на отпуск материалов на сторону	Отгружены материалы учреждаемой организации (по фактической себестоимости или учетным ценам)	91	10
Бухгалтерская справка	В случае учета материалов по учетным ценам отражена соответствующая часть отклонений в стоимости материалов (в конце месяца)	91	16
Учредительные документы	Отражена передача материалов в качестве вклада в уставный капитал другой организации (по оценочной стоимости)	58-1	91
	Сформировавшееся сальдо по данной операции на счете 91:		
	прибыль	91	99
	убыток	99	91
Безвозмездная передача материалов (в том числе по договорам дарения)			
Накладная на отпуск материалов на сторону, договор	Отгружены материалы потребителю (по фактической себестоимости или учетным ценам)	91	10
Бухгалтерская справка	В случае учета материалов по учетным ценам отражена соответствующая часть отклонений в стоимости материалов (в конце месяца)	91	16
Счет-фактура организации	Начислен НДС на рыночную стоимость материалов (п. 2 ст. 154 и ст. 40 НК РФ)	91	68
	Выявлен убыток от безвозмездной передачи материалов (сформировавшееся сальдо по данной операции на счете 91)	99	91

11.4. Учет материалов в бухгалтерской службе

Бухгалтерский учет может быть организован с применением компьютерного учета на основе утвержденной в установленном порядке системы автоматизированных рабочих мест бухгалтеров и других специалистов или по журнально-ордерной форме на утвержденных регистрах бухгалтерского учета.

11.4.1. Аналитический учет материалов

Все первичные учетные документы по движению материальных ценностей на складах подразделений организации должны быть сданы в бухгалтерскую службу в установленные в организации сроки.

Полученные со складов первичные документы подвергаются в бухгалтерии контролю по существу операций (законность операции) и правильности их оформления (наличие необходимых реквизитов, в том числе полноты проставленных в документах шифров).

Бухгалтерией должна быть установлена тождественность данных центральных складов и кладовых цехов и участков о внутренней переработке материалов.

Все первичные документы подвергаются таксировке. Таксировка осуществляется по каждой строке многострочного документа (за исключением лимитно-заборных карт) и по каждому однострочному документу. По лимитно-заборным картам таксируется общее количество (с учетом возврата) по каждому номенклатурному номеру.

При обработке первичных документов на первых экземплярах бухгалтерией проставляются учетные шифры видов операции, поставщика и др., а затем эти документы группируются по видам операций, источникам поступления или направлениям отпуска (расхода) материалов (по корреспондирующим счетам). Выявленные суммы записываются в соответствующие регистры синтетического учета.

После разметки первые экземпляры первичных документов передаются соответствующим исполнителям: приходные документы с приложенными к ним счетами-фактурами, накладными и т.п. — для учета приобретения и заготовления материальных ценностей, а расходные документы — для учета затрат на производство и калькуляции и др.

В бухгалтерии при ведении учета вручную применяются оборотный (количественно-суммовой) и сальдовый (оперативно-бухгалтерский) методы учета.

При *оборотном методе* (с использованием оборотных ведомостей) могут применяться два варианта учета.

При первом варианте в бухгалтерской службе одновременно ведется учет в количественном и денежном выражении (а на складах и в подразделениях — только количественный учет):

- в бухгалтерии организации на каждый вид материально-производственных запасов (номенклатурный номер) открываются карточки аналитического учета;
- в карточках бухгалтер отражает движение материалов (приход, расход) на основании первичных учетных документов (приходных, расходных, на внутреннее перемещение), сдаваемых в бухгалтерскую службу складами и подразделениями;
- на основании карточек ежемесячно составляются оборотные ведомости материалов отдельно по каждому складу и подразделению;
- на основе оборотных ведомостей составляется сводная оборотная ведомость, в которую переносятся итоги оборотных ведомостей складов и подразделений по группам, субсчетам, синтетическим счетам, по складам и подразделениям в целом;
- движение (образование и распределение) и остатки транспортно-заготовительных расходов учитываются отдельно;
- сводные оборотные ведомости сверяются с данными синтетического учета материалов.

В случае использования второго варианта в бухгалтерской службе не ведутся карточки аналитического учета:

- все приходные и расходные документы группируются по номенклатурным номерам, по ним подсчитываются итоговые данные за месяц по приходу и отдельно по расходу, которые записываются в оборотную ведомость;
- оборотные ведомости и сводные оборотные ведомости ведутся так же, как в первом варианте;
- остатки в оборотных ведомостях сверяются с остатками, выведенными в карточках складов и подразделений.

Сальдовый метод учета материалов заключается в том, что в бухгалтерии организации не дублируется складской учет и не составляются оборотные ведомости по номенклатуре материалов. В бухгалтерской службе:

- учет движения материалов ведется в разрезе групп, субсчетов и балансовых счетов материалов только в денежном выражении, определяемом исходя, как правило, из учетных цен;
- движение (образование и распределение) и остатки транспортно-заготовительных расходов учитываются отдельно;
- в качестве регистров аналитического учета используются карточки учета материалов, ведущиеся на складе, которые не реже одного раза в неделю проверяет на правильность ведения работник бухгалтерии и данные на карточке удостоверяет своей подписью;
- на 1-е число месяца количественные данные об остатках переносятся по каждому номенклатурному номеру из карточек складского учета в сальдовую ведомость. В качестве сальдовой ведомости может использоваться ведомость остатков материалов, представляемых этими складами вместе с первичными учетными документами;
- остатки материалов, записанных в сальдовой ведомости, таксируются по каждому номенклатурному номеру, затем выводятся итоги по отдельным учетным группам материалов и в целом по складу.

При учете материалов с использованием компьютера все необходимые для учета и контроля регистры бухгалтерского учета составляются автоматизированным способом. В ведомостях отражаются обороты и остатки по каждому номенклатурному номеру материалов по количеству и сумме. Ведомости составляются в двух экземплярах — для бухгалтерской службы и склада (подразделения).

Применение организацией программ автоматизации учетных работ должно обеспечить формирование необходимых регистров бухгалтерского учета материалов, основными из которых могут быть:

- оборотная ведомость движения материалов по номенклатурным номерам в разрезе складов, подразделений, мест хранения;
- ведомость расхода материалов по заказам, сериям, переделам, другим калькуляционным единицам;
- оборотная ведомость по материалам, находящимся в пути;
- оборотная ведомость движения материалов, по которым отсутствуют расчетные документы (неотфактурованные поставки).

11.4.2. Синтетический учет материалов

Независимо от принятого метода аналитического учета материалов (оборотный или сальдовый) в бухгалтерской службе должен вестись синтетический учет дви-

жения материалов в стоимостном выражении по соответствующим синтетическим счетам, а внутри них — по складам (кладовым, материально ответственным лицам) и группам материалов.

Ежемесячно данные о движении материалов обобщаются в *ведомостях движения материалов (накопительных ведомостях)*, где группировка ведется отдельно по каждому складу (подразделению, другим местам хранения материалов). Ведомости составляются отдельно по приходу и расходу материалов и могут вестись по фактической себестоимости материалов или их учетным ценам.

В ведомостях формируются итоги оборотов за месяц (отчетный период) в разрезе групп материалов по субсчетам, синтетическим счетам по каждому складу (подразделению, месту хранения). Итоги из ведомостей движения материалов по складам (подразделениям, местам хранения материалов) ежемесячно переносятся в *сводную ведомость движения материалов*, где приводятся данные об остатках материальных ценностей на начало и конец месяца (отчетного периода) в разрезе групп материалов по соответствующим синтетическим счетам и субсчетам бухгалтерского учета.

Данные сводной ведомости движения материалов и накопительных ведомостей ежемесячно сверяются с данными аналитического учета, т. е. с оборотными ведомостями и сальдовыми ведомостями (книгами).

Организация при необходимости может составлять ведомость распределения (ведомость расхода) материалов, в которой отражаются транспортно-заготовительные расходы или отклонения между покупной стоимостью материалов и их учетной ценой (при использовании счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»). В этой ведомости указываются корреспондирующие синтетические счета и субсчета учета расхода материалов в зависимости от направления их использования.

В случае организации учета с использованием компьютера накопительные ведомости по приходу и расходу материалов могут не составляться, так как формирование показателей по движению материалов в целом по синтетическим счетам и субсчетам бухгалтерского учета отражается непосредственно в результате обработки первичных учетных документов (приемных актов, накладных, требований и т. п.).

Отражение операций по приобретению материальных ценностей в текущем бухгалтерском учете может строиться по-разному:

- непосредственно на счете 10 «Материалы» (без использования счетов 15 и 16) (схема 11.6);
- с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

В первом случае учет организуется без применения счетов 15 и 16. Оприходование материалов отражается записью

Дебет счета 10 «Материалы» — по покупной цене,

Дебет счета 19 — на сумму НДС,

Кредит счетов 60, 20, 23, 71, 76 и др.

— в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, и от характера расходов по заготовке и доставке материалов на предприятие.

Этот вариант учета позволяет оценивать материалы как по фактической себестоимости их приобретения, так и по учетным ценам, а отклонения от фактической стоимости материалов выявляются не на синтетических счетах, а в регистрах текущего учета.

Счет 10 «Материалы»

Дебет		Кредит	
Сальдо начальное	Остаток материалов по фактической себестоимости		
60		20, 23, 29	
Кредит	Отражена покупная стоимость материалов	Переданы материалы в производство	Дебет
66, 67	Отражены расходы по кредитам и займам, использованным на закупку материалов	Отражено списание отклонений фактической себестоимости приобретенных материалов от их учетных цен ¹	20, 23, 25, 26, 28, 44 Дебет
Кредит			
76	Отражена задолженность перед другими организациями за транспортные услуги, услуги по заготовке и др.	Отражено выбытие материалов в счет вкладов в уставный капитал других организаций	58 Дебет
Кредит			
91	Отражена стоимость материалов, поступивших в связи с выбытием основных средств	Возвращены материалы поставщику при обнаружении дефектов	60 Дебет
Кредит			
Сальдо конечное	Остаток материалов по фактической себестоимости		

¹ При учете заготовления и приобретения материалов без применения счетов 15 и 16.

Схема 11.6. Счет 10 «Материалы»

Аналитический учет по счету 10 при использовании организацией этого способа формирования фактической себестоимости материалов организуется по отдельным наименованиям материалов и местам их нахождения.

Во втором случае на основании поступивших на предприятие расчетных документов поставщиков на всю сумму акцептованных счетов (принятых к оплате) делается запись по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость» (на сумму НДС, уплаченного поставщику), а в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, и от характера расходов по заготовке и доставке материалов на предприятие по кредиту счетов:

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на стоимость поступивших материалов по ценам поставщиков со всеми наценками сбытовых и снабженческих организаций и транспортно-заготовительными расходами, включенными в счета поставщиков, включая оплату процентов за кредит, предоставленный поставщиками;

23 «Вспомогательные производства» — на расходы вспомогательных цехов, оказанные в процессе заготовления и доставки материальных ценностей;

71 «Расчеты с подотчетными лицами» — на сумму расходов, оплаченных подотчетными лицами по заготовке, приобретению и доставке материалов;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на стоимость услуг, оказанных различными организациями по заготовке и доставке материалов (транспортным организациям и др.), а также за приобретенные у них материалы, другие счета.

При этом запись по дебету счета 15 и кредиту счета 60 производят при поступлении в организацию расчетных документов от поставщика независимо от момента поступления самих материалов. Все фактические расходы, связанные с приобретением материалов, собираются на дебете счета 15, т. е. отражается их покупная стоимость (фактическая себестоимость).

По окончании месяца поступившие материалы оцениваются по учетным ценам и отражаются проводкой: кредит счета 15 и дебет счета 10. Путем сопоставления оборотов по дебету (фактическая себестоимость) и по кредиту (стоимость по учетным ценам) счета 15 определяется отклонение фактической себестоимости от стоимости материалов по учетным ценам (экономия или перерасход). Выявленную сумму отклонений списывают на счет 16: экономия учитывается по кредиту, перерасход — по дебету. Накопленные на счете 16 дебетовые и кредитовые отклонения от учетных цен списываются (сторнируются) по дебету счетов учета производственных затрат.

При продаже организацией ненужных или излишних материальных запасов на сторону сумма отклонений, относящаяся к данным активам, списывается с кредита счета 16 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Учет приобретения материалов с использованием бухгалтерского счета 15 и счета 16			
Отгрузочные документы поставщика, бухгалтерская справка	Оприходованы полученные материалы по учетным ценам, принятым в организации	10	15
Отгрузочные документы поставщика	Оприходованы полученные материалы по расчетным документам поставщика (без НДС)	15	60
Счет-фактура	Выделен НДС по полученным материалам	19	60
Требованис-накладная	Материалы списаны в производство по учетным ценам, принятым в организации	20, 44	10
Выписка банка с расчетного счета	Оплачен счет поставщика	60	51
Счет-фактура	НДС по полученным материалам принят к возмещению из бюджета	68	19
Авансовый отчет, бухгалтерская справка	Списаны фактические затраты по доставке материалов собственными силами организации	15	23, 71
Бухгалтерская справка	Списана разница между фактическими расходами на приобретение материалов и учетной ценой этих материалов плюсом или минусом на сумму сформировавшегося сальдо по счету 15 (по данной операции или на конец месяца)	16	15
Бухгалтерская справка	Списано отклонение в стоимости материалов ¹ на конец месяца (на те же счета, куда списаны материалы, пропорционально относится сумма отклонений, сформированная на счете 16, — с учетом остатков на начало месяца) $\left(K-т\ 16 = \frac{K-т\ 10 \times K-т\ 16}{Д-т\ 10} \right)$	20, 44	16

¹ Отклонение, относящееся к запасам, оставшимся на складе, остается нераспределенным (т. е. числится в аналитическом и синтетическом учете по счету 16).

Материальные ценности, принятые на ответственное хранение, учитываются на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Сырье и материалы заказчика, принятые предприятием в переработку (давальческое сырье), но не оплачиваемые, учитываются на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку».

11.5. Инвентаризация товарно-материальных ценностей

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию запасов, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Порядок проведения проверок, в том числе определение конкретных наименований, видов, групп, запасов, подлежащих проверке, сроки проведения проверки и т. п., устанавливается руководителем организации, а также руководителями подразделений организации по поручению руководителя организации.

Материально-производственные запасы (материалы, готовая продукция, товары) заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.).

Инвентаризация товарно-материальных ценностей (ТМЦ) должна, как правило, проводиться в порядке расположения ценностей в данном помещении.

При хранении товарно-материальных ценностей в разных изолированных помещениях у одного материально ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение не допускается (например, опломбировывается) и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

Комиссия в присутствии заведующего складом (кладовой) и других материально ответственных лиц проверяет фактическое наличие товарно-материальных ценностей путем обязательного их пересчета, перевешивания или перемеривания. Не допускается вносить в описи данные об остатках ценностей со слов материально ответственных лиц или по данным учета без проверки их фактического наличия.

Товарно-материальные ценности, поступающие во время проведения инвентаризации, принимаются материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуются по реестру или товарному отчету после инвентаризации.

Эти товарно-материальные ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации». В описи указываются дата поступления, наименование поставщика, дата и номер приходного документа, наименование товара, количество, цена и сумма. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии (или по его поручению члена комиссии) делается отметка: «После инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценности.

При длительном проведении инвентаризации в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации в процессе инвентаризации товарно-материальные ценности могут отпускаться материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии.

Эти ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации». Оформляется опись по аналогии с документами на поступившие товарно-материальные ценности во время

инвентаризации. В расходных документах делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии или по его поручению члена комиссии.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей, находящихся в пути, отгруженных, не оплаченных в срок покупателями, находящихся на складах других организаций, заключается в проверке обоснованности числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

На счетах учета материальных ценностей, не находящихся в момент инвентаризации в подотчете материально ответственных лиц (в пути, товары отгруженные и др.), могут оставаться только суммы, подтвержденные надлежаще оформленными документами:

- по ТМЦ, находящимся в пути, — расчетными документами поставщиков или другими их заменяющими документами;
- по отгруженным ТМЦ — копиями предъявленных покупателям документов (платежных поручений, векселей и т. д.);
- по просроченным оплатой документам — обязательным подтверждением учреждением банка;
- по ТМЦ, находящимся на складах сторонних организаций, — сохранными расписками, переоформленными на дату, близкую к дате проведения инвентаризации.

Предварительно должна быть произведена сверка этих счетов с другими корреспондирующими счетами.

На товарно-материальные ценности составляются отдельные описи:

Номер формы	Наименование формы	Приводимые в форме данные
ИНВ-3	Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей	
ИНВ-4	Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных	Данные приводятся по каждой отдельной отгрузке: наименование покупателя, наименование ТМЦ, сумма, дата отгрузки, дата выписки и номер расчетного документа
ИНВ-5	Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение	Указываются данные на ТМЦ ¹ , хранящиеся на складах других организаций: наименование, количество, сорт, стоимость (по данным учета), дата принятия груза на хранение, место хранения, номера и даты документов
ИНВ-6	Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути	По каждой отдельной отправке приводятся данные: наименование, количество и стоимость, дата отгрузки, перечень и номера документов, на основании которых эти ценности учтены на счетах бухгалтерского учета

¹ Данные заносятся в описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение.

В описях на товарно-материальные ценности, переданные в переработку другой организации, указываются наименование перерабатывающей организации, наименование ценностей, количество, фактическая стоимость по данным учета, дата передачи ценностей в переработку, номера и даты документов.

Инвентарь и хозяйственные принадлежности, находящиеся в эксплуатации, инвентаризируются по местам их нахождения и материально ответственным лицам, на хранении у которых они находятся.

Инвентаризация проводится путем осмотра каждого предмета. В описи инвентарь и хозяйственные принадлежности заносятся по наименованиям в соответствии с номенклатурой, принятой в бухгалтерском учете.

При инвентаризации инвентаря и хозяйственных принадлежностей, выданных в индивидуальное пользование работникам, допускается составление групповых инвентаризационных описей с указанием в них ответственных за эти предметы лиц, на которых открыты личные карточки, с распиской их в описи.

Предметы спецодежды и столового белья, отправленные в стирку и ремонт, должны записываться в инвентаризационную опись на основании ведомостей — накладных или квитанций организаций, осуществляющих эти услуги.

Инвентарь и хозяйственные принадлежности, пришедшие в негодность и не списанные, в инвентаризационную опись не включаются, а составляется акт с указанием времени эксплуатации, причин негодности, возможности использования этих предметов в хозяйственных целях.

Тара заносится в описи по видам, целевому назначению и качественному состоянию (новая, бывшая в употреблении, требующая ремонта и т. д.).

На тару, пришедшую в негодность, инвентаризационной комиссией составляется акт на списание с указанием причин порчи.

В результате инвентаризации ТМЦ могут быть выявлены недостача или излишек, а также порча или потеря ТМЦ своих качеств. Причинами недостачи материальных ценностей могут быть хищение и естественная убыль, причиной излишка — неоприходование вовремя ТМЦ и пересортица.

На счетах бухгалтерского учета результаты инвентаризации отражаются следующим образом:

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Недостача материалов в пределах и сверх норм естественной убыли, выявленная при инвентаризации, по которой не определены виновные лица либо не доказана вина материально ответственного лица			
Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей	Отражено списание недостающих материалов (фактической себестоимости или по учетным ценам либо по остаточной стоимости в отношении спецоснастки и спецодежды)	94	10
Бухгалтерская справка	Если материалы отражаются по учетным ценам, списывается соответствующая часть отклонений в стоимости материалов (в конце месяца)	94	16
Бухгалтерская справка	Списана недостача в пределах норм естественной убыли при отсутствии виновных лиц или отказе судом во взыскании с виновных лиц убытков (по фактической себестоимости либо по остаточной стоимости в отношении спецоснастки и спецодежды)	20, 44	94
Бухгалтерская справка	Списание недостачи сверх норм естественной убыли при отсутствии виновных лиц или отказе судом во взыскании с виновных лиц убытков (по фактической себестоимости либо по остаточной стоимости в отношении спецоснастки и спецодежды)	91	94
Недостача материалов, выявленная при инвентаризации, по которой доказана вина материально ответственного лица и взыскана с него рыночная стоимость утраченных материалов			
Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей	Отражено списание недостающих материалов (фактической себестоимости или по учетным ценам либо по остаточной стоимости в отношении спецоснастки и спецодежды)	94	10

Окончание

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Бухгалтерская справка	Если материалы отражаются по учетным ценам, списывается соответствующая часть отклонений в стоимости материалов (в конце месяца)	94	16
Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, решение суда, бухгалтерская справка	После выявления виновного и доказанного его вины производится формирование его задолженности по погашению стоимости недостающих материалов:		
	– по фактической себестоимости материалов;	73-2	94
	– на разницу между фактической себестоимостью материалов и стоимостью этих материалов, подлежащей взысканию с виновного лица (как правило, рыночная стоимость);	73-2	98-4
	– НДС на стоимость материалов, подлежащую взысканию с виновного лица	73-2	68
Приходный кассовый ордер	Возмещение убытка виновным лицом на сумму (часть суммы), подлежащую взысканию (как правило, рыночная стоимость недостающих материалов)	50 (70)	73-2
Бухгалтерская справка	По мере возмещения убытка виновным лицом отражается доход организации	98-4	91
Излишки материалов, выявленные в результате инвентаризации			
Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей	Оприходованы излишки материалов, выявленные в результате инвентаризации (по рыночной стоимости)	10	91

11.6. Резервы под снижение стоимости материальных ценностей

Материально-производственные запасы (МПЗ), текущая рыночная стоимость которых снизилась, а также морально устаревшие либо полностью или частично потерявшие свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей (п. 25 ПБУ 5/01).

Под *текущей рыночной стоимостью* понимают стоимость возможной реализации материальных ценностей. Организацией должно быть обеспечено подтверждение расчета текущей рыночной стоимости МПЗ, произведенного на основе информации, доступной до даты подписания бухгалтерской отчетности.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единице материально-производственных запасов, принятой в бухгалтерском учете. Допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по отдельным видам (группам) аналогичных или связанных материально-производственных запасов. Не допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по таким укрупненным группам (видам) материально-производственных запасов, как основные материалы, вспомогательные материалы, готовая продукция, товары, запасы определенного операционного или географического сегмента и т. п.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счет финансовых результатов организации. Величина резерва определяется как разница между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью МПЗ, если последняя выше текущей рыночной стоимости.

Для учета снижения стоимости материалов используют счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Образование резерва под снижение стоимости материальных ценностей в учете отражается в конце года:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»,

Кредит 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Зарезервированная сумма восстанавливается в следующем отчетном периоде по мере списания материальных ценностей, по которым образован резерв, либо при повышении рыночной стоимости материальных ценностей.

Уменьшение резерва отражается записью

Дебет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»,

Кредит 91-1 «Прочие доходы»,

т. е. списывается на тот же источник, за счет которого этот резерв создавался.

Аналитический учет по счету 14 ведется по каждому резерву. Закрытие счета 14 означает, что все материальные ценности будут израсходованы в течение следующего отчетного периода.

Информация о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей подлежит раскрытию с учетом существенности в бухгалтерской отчетности организации (п. 27 ПБУ 5/01).

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Образование резерва под снижение стоимости материальных ресурсов (сырья, материалов, товаров, готовой продукции) на конец отчетного года			
Бухгалтерская справка-расчет	Если на конец отчетного периода балансовая стоимость материальных ресурсов выше их рыночной стоимости на разницу между балансовой стоимостью материальных ресурсов и их рыночной стоимостью, создается резерв под снижение стоимости материальных ресурсов	91-2	14
Бухгалтерская справка-расчет	В следующем отчетном периоде материальные ресурсы, по которым создавался резерв, списываются по любым основаниям (в производство, продажу, безвозмездную передачу и т.п.) по фактической балансовой стоимости	20, 91	10, 41, 43
Бухгалтерская справка-расчет	В следующем отчетном периоде по мере списания материальных ценностей, по которым образован резерв, восстанавливается зарезервированная стоимость материальных ресурсов	14	91-1

УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ

Заработная плата — основной источник дохода рабочих и служащих, с ее помощью осуществляется контроль за мерой труда и потребления, она используется как важнейший экономический рычаг управления экономикой.

Главным законодательным документом, имеющим в своем составе статьи, посвященные труду, является Конституция РФ.

Трудовой кодекс РФ является основным сборником законодательных актов и регулирует трудовые отношения всех работников.

В условиях хозяйствования важнейшими задачами бухгалтерского учета труда и заработной платы являются следующие:

- 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 обязательных отчислений во внебюджетные фонды;
- собирать и группировать показатели по труду и заработной плате для целей оперативного руководства и составления необходимой отчетности.

12.1. Прием на работу

Сторонами трудового договора являются работник и работодатель.

Работник — гражданин Российской Федерации либо иностранный гражданин или лицо без гражданства, состоящий в трудовом правоотношении с работодателем на основании заключенного трудового договора.

Работодатель — юридическое либо физическое лицо, заключившие трудовой договор с работником.

Права и обязанности работодателя в трудовом правоотношении осуществляются руководителем организации или другими должностными лицами и коллегиальными органами, действующими в соответствии с законами и иными нормативными правовыми актами или учредительными документами организации.

При заключении трудового договора лицо, поступающее на работу, предъявляет работодателю:

- паспорт или иной документ, удостоверяющий личность;
- трудовую книжку, за исключением случаев когда трудовой договор заключается впервые или работник поступает на работу на условиях совместительства;
- страховое свидетельство государственного пенсионного страхования;
- документы воинского учета — для военнообязанных и лиц, подлежащих призыву на военную службу;
- документ об образовании, о квалификации или наличии специальных знаний — при поступлении на работу, требующую специальных знаний или специальной подготовки.

В отдельных случаях с учетом специфики выполняемой работы федеральными законами может быть предусмотрена необходимость предъявления при заключении трудового договора дополнительных документов.

Запрещается требовать от лица, поступающего на работу, документы помимо предусмотренных ТК РФ, иными федеральными законами, указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ.

При заключении трудового договора впервые трудовая книжка и страховое свидетельство государственного пенсионного страхования оформляются работодателем.

Страховое свидетельство государственного пенсионного страхования. Пенсионный фонд РФ и его территориальные органы выдают каждому застрахованному лицу страховое свидетельство государственного пенсионного страхования, содержащее страховой номер и анкетные данные указанного лица. Страховое свидетельство хранится у застрахованного лица и действительно только при предъявлении паспорта или иного документа, удостоверяющего личность.

В том случае, если поступающий на работу не зарегистрирован в системе обязательного пенсионного страхования, страхователь представляет на это лицо анкету застрахованного лица в территориальный орган в течение двух недель с даты заключения договора. Форма анкеты застрахованного лица утверждается Пенсионным фондом РФ.

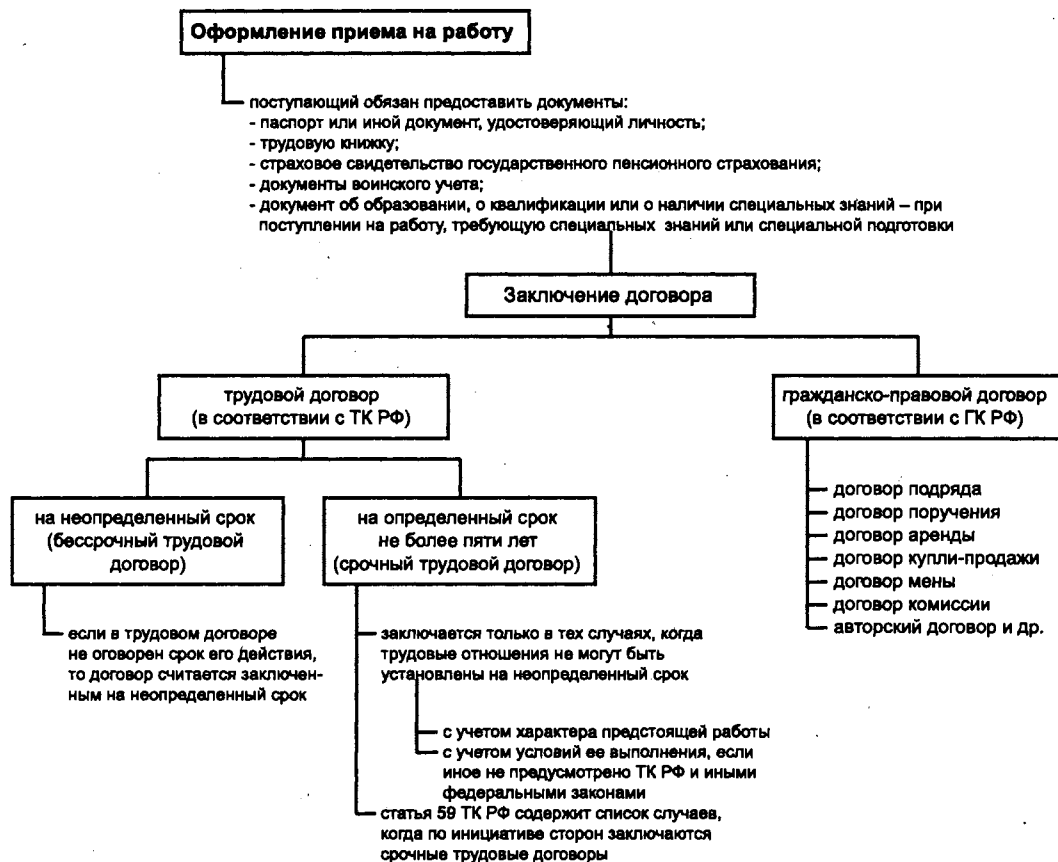


Схема 12.1. Оформление приема на работу

Документы воинского учета — для военнообязанных и лиц, подлежащих призыву на военную службу. В соответствии с п. 23 постановления Правительства РФ от 25 декабря 1998 г. № 1541 «Об утверждении Положения о воинском учете» для осуществления воинского учета руководители, другие ответственные за военно-учетную работу должностные лица (работники) организаций обязаны проверять при приеме на работу (учебу) у граждан, пребывающих в запасе, военные билеты (временные удостоверения, выданные взамен военных билетов), а у граждан, подлежащих призыву на военную службу, — удостоверения граждан, подлежащих призыву на военную службу. При приеме указанных документов гражданам выдается расписка.

При приеме на работу, к выполнению которой в соответствии с законодательством могут быть допущены только лица, имеющие специальное образование или подготовку (врачи, учителя, водители автомашин и др.), работодатель обязан потребовать от поступающего предъявления диплома об окончании высшего или среднего специального учебного заведения или иного соответствующего документа (схема 12.1).

12.2. Документы по учету труда и его оплаты

Учетом личного состава предприятия занимается отдел кадров, а на предприятиях среднего и малого бизнеса — специальный работник, назначенный руководителем предприятия, либо эти функции возлагаются на бухгалтера.

Для учета кадров, начисления и выплаты заработной платы используют унифицированные формы первичных документов, утвержденные постановлением Госкомстата России от 5 января 2004 г. № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты»:

Номер унифицированной формы	Наименование формы
По учету кадров	
Т-1	Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу
Т-1а	Приказ (распоряжение) о приеме работников на работу
Т-2	Личная карточка работника
Т-2ГС (МС)	Личная карточка государственного (муниципального) служащего
Т-3	Штатное расписание
Т-4	Учетная карточка научного, научно-педагогического работника
Т-5	Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу
Т-5а	Приказ (распоряжение) о переводе работников на другую работу
Т-6	Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику
Т-6а	Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам
Т-7	График отпусков
Т-8	Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)
Т-8а	Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работниками (увольнении)

Окончание

Номер унифицированной формы	Наименование формы
Т-11	Приказ (распоряжение) о поощрении работника
Т-11а	Приказ (распоряжение) о поощрении работников
По учету рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда	
Т-12	Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда
Т-13	Табель учета рабочего времени
Т-49	Расчетно-платежная ведомость
Т-51	Расчетная ведомость
Т-53	Платежная ведомость
Т-53а	Журнал регистрации платежных ведомостей
Т-54	Лицевой счет
Т-54а	Лицевой счет (свт)
Т-60	Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику
Т-61	Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)
Т-73	Акт о приеме работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы

По данным первичных документов ведется оперативный учет движения численности, изменений, происходящих в составе рабочих и служащих, составляется отчетность, используемая для управления и контроля за соблюдением штатной и финансовой дисциплины.

Для оформления структуры, штатного состава и штатной численности организации в соответствии с ее Уставом (Положением) применяется форма № Т-3 «Штатное расписание». Штатное расписание содержит перечень структурных подразделений, должностей, сведения о количестве штатных единиц, должностных окладах, надбавках и месячном фонде заработной платы, утверждается приказом (распоряжением) руководителя организации или уполномоченным им лицом. Изменения в штатное расписание также вносятся в соответствии с приказом (распоряжением) руководителя организации или уполномоченным им лицом.

Каждому работнику при приеме на работу присваивается табельный номер, который в дальнейшем проставляется на всех документах по учету личного состава, выработки и заработной платы. В случаях увольнения или перевода работника на другую работу его табельный номер, как правило, не может присваиваться другому работнику в течение одного-двух лет.

12.3. Рабочее время

Рабочим считается время, в течение которого работник в соответствии с правилами внутреннего трудового распорядка организации и условиями трудового договора должен выполнять трудовые обязанности, а также иные периоды времени, которые в соответствии с законами и иными нормативными правовыми актами относятся к рабочему времени.

В зависимости от продолжительности различают следующие виды рабочего времени (схема 12.2):

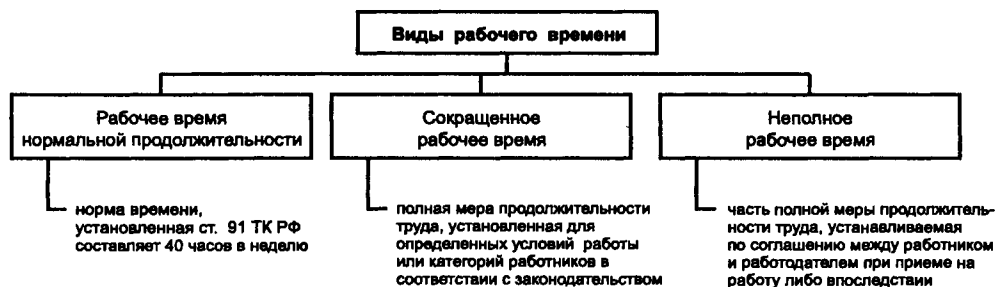


Схема 12.2. Виды рабочего времени

Нормальная продолжительность рабочего времени работников не может превышать 40 часов в неделю (ст. 91 ТК РФ). Эта норма определена ТК РФ в качестве исходной, и именно исходя из этого общеустановленного правила должна исчисляться меньшая норма рабочего времени, предусмотренная для некоторых категорий работников. Кроме того, производной от этой нормы является продолжительность рабочего времени за другие периоды: день, месяц, квартал, год. Продолжительность рабочей недели, рабочего дня и количества рабочих дней в определенном календарном периоде исчисляется расчетным путем.

Эта общая норма должна выполняться сторонами трудового договора независимо от формы собственности организации, где осуществляются трудовые отношения.

В соответствии с действующим порядком норма рабочего времени на определенные периоды времени исчисляется по расчетному графику пятидневной рабочей недели с двумя выходными днями в субботу и воскресенье исходя из следующей продолжительности ежедневной работы (смены):

- при 40-часовой рабочей неделе — 8 часов;
- при продолжительности рабочей недели менее 40 часов — количество часов, получаемое в результате деления установленной продолжительности рабочей недели на пять дней.

Согласно ст. 95 ТК РФ продолжительность рабочего дня или смены, непосредственно предшествующих нерабочему праздничному дню, уменьшается на один час.

Исчисленная в указанном порядке норма рабочего времени распространяется на все режимы труда и отдыха.

В соответствии со ст. 112 ТК РФ при совпадении выходного и нерабочего праздничного дней выходной день переносится на следующий после праздничного рабочий день. Перенос выходных дней, совпадающих с праздничными днями, осуществляется в организациях, применяющих различные режимы труда и отдыха, при которых работа в праздничные дни не производится. Это в равной степени относится к режимам работы как с постоянными фиксированными по дням недели выходными днями, так и со скользящими днями отдыха: например, шестидневная рабочая неделя с выходным днем в воскресенье, пятидневная рабочая неделя с выходными днями в субботу и воскресенье, воскресенье и понедельник; трехбригадный график сменности со скользящими днями отдыха со значительным сокращением ночных смен — так называемый ивановский график и др.

Пример

В феврале 2005 г. при пятидневной рабочей неделе с двумя выходными днями 19 рабочих дней и 9 выходных дней, в том числе один праздничный нерабочий день — 23 февраля, один предпраздничный рабочий день — 22 февраля.

Норма рабочего времени в феврале 2005 г. составляет:

- при 40-часовой рабочей неделе — 151 час
($8 \text{ ч} \times 19 \text{ дн.} - 1 \text{ ч}$);
- при 36-часовой рабочей неделе — 135,8 часа
($36 \text{ ч} : 5 \text{ дн.} \times 19 \text{ дн.} - 1 \text{ ч}$);
- при 24-часовой рабочей неделе — 90,2 часа
($24 \text{ ч} : 5 \text{ дн.} \times 19 \text{ дн.} - 1 \text{ ч}$).

В 2005 г. при пятидневной рабочей неделе с двумя выходными днями — 248 рабочих дней, в том числе 3 предпраздничных дня (22 февраля, 5 марта, 3 ноября), и 117 выходных дней с учетом 4 дополнительных дней отдыха — 6 и 10 января, 2 мая, 13 июня в связи с совпадением праздничных нерабочих дней 1 и 2 января, 1 мая, 12 июня с выходными днями.

Продолжительность рабочей недели (в часах)	Норма рабочего времени в 2005 г. (в часах)	Среднемесячное количество рабочих часов в году
40	1981	165,1
36	1782,6	148,6
24	1187,4	99,0

Сокращенная продолжительность рабочего времени предусмотрена:

- для работников, не достигших возраста 18 лет;
- для работников, занятых на работах с вредными условиями труда;
- для работников, являющихся инвалидами I и II групп.

В соответствии со ст. 92 ТК РФ нормальная продолжительность рабочего времени сокращается:

- для работников в возрасте до 16 лет:
 - на 16 часов в неделю и составляет 24 часа в неделю, если они работают в период каникул;
 - в период же учебного года продолжительность их рабочего времени не может превышать половины нормы рабочего времени и составляет 12 часов в неделю;
- для работников в возрасте от 16 до 18 лет:
 - на 4 часа в неделю и составляет 36 часов в неделю, если они работают в период каникул;
 - в период же учебного года продолжительность их рабочего времени не может превышать половины нормы рабочего времени и составляет 18 часов в неделю;
- для работников, являющихся инвалидами I и II групп:
 - на 5 часов в неделю и составляет 35 часов в неделю;
- для работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными условиями труда:
 - на 4 часа в неделю и более в порядке, установленном Правительством РФ.

Федеральным законом может быть установлена сокращенная продолжительность рабочего времени для других категорий работников (педагогических, медицинских и др.).

Продолжительность ежедневной работы (смены) не может превышать:

- для работников:
 - в возрасте от 15 до 16 лет — 5 часов,
 - в возрасте от 16 до 18 лет — 7 часов;
- для учащихся общеобразовательных учреждений, образовательных учреждений начального и среднего профессионального образования, совмещающих в течение учебного года учебу с работой:
 - в возрасте от 14 до 16 лет — 2,5 часа,
 - в возрасте от 16 до 18 лет — 3,5 часа;
- для инвалидов — в соответствии с медицинским заключением.

Для работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, где установлена сокращенная продолжительность рабочего времени, максимально допустимая продолжительность ежедневной работы (смены) не может превышать:

- при 36-часовой рабочей неделе — 8 часов;
- при 30-часовой рабочей неделе и менее — 6 часов (ст. 94 ТК РФ).

Список производств, цехов, профессий и должностей с вредными условиями труда, работа в которых дает право на сокращенную продолжительность рабочего времени, утверждается в порядке, установленном законодательством.

Неполное рабочее время отличается от сокращенного тем, что сокращенное рабочее время является полной мерой продолжительности труда, установленного законом для определенных условий работы или категорий работников, а неполное рабочее время — лишь частью этой меры.

Поэтому при работе на условиях неполного рабочего времени оплата труда работника производится пропорционально отработанному им времени или в зависимости от выполненного им объема работ (ст. 93 ТК РФ). Работник не вправе требовать при этом оплаты труда в размере не ниже установленного государством МРОТ (ст. 133 ТК РФ), так как эта гарантия распространяется только на работников, выполнивших полную рабочую норму.

Работа на условиях неполного рабочего времени не влечет для работников каких-либо ограничений продолжительности ежегодного основного оплачиваемого отпуска, исчисления трудового стажа и других трудовых прав.

О неполном рабочем времени указывается в трудовом договоре либо в распоряжении (приказе) руководителя организации. Неполное рабочее время может быть использовано сторонами трудовых отношений на условиях неполного рабочего дня или неполной рабочей недели по соглашению между работником и работодателем как при приеме на работу, так и впоследствии. В трудовых книжках неполное рабочее время не фиксируется.

Работодатель обязан устанавливать неполный рабочий день или неполную рабочую неделю по просьбе беременной женщины, одного из родителей (опекуна, попечителя), имеющего ребенка в возрасте до 14 лет (ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет), а также лица, осуществляющего уход за больным членом семьи в соответствии с медицинским заключением.

Режим рабочего времени организации — это распределение работы в течение конкретного календарного периода. К элементам режима рабочего времени следует отнести:

- количество рабочих дней в неделю или другой период;
- продолжительность и правила чередования смен;

- время начала и окончания работы;
- время и продолжительность перерывов и другие показатели (схема 12.3).

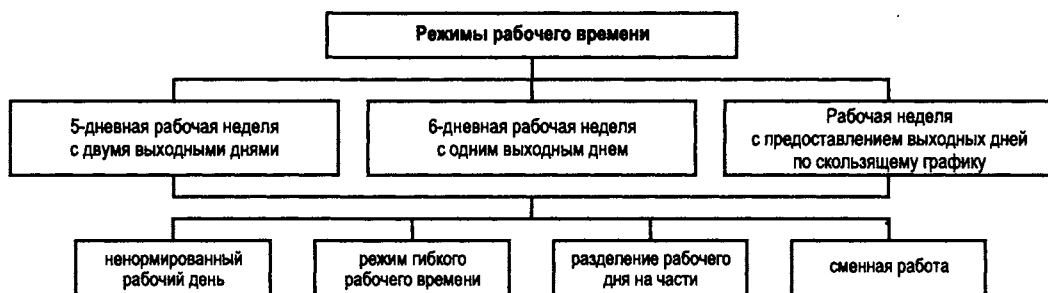


Схема 12.3. Режимы рабочего времени

На практике необходимо различать режим рабочего времени работников и режим работы организации, так как организация может работать круглосуточно, а работник может быть занят на работе посменно.

Режим рабочего времени может быть как единым для работников организации, так и различным для отдельных подразделений и даже для работников, выполняющих неоднородные трудовые функции. В связи с этим, если не ухудшаются условия труда работника по сравнению с установленными в законодательстве и коллективном договоре организации, по соглашению сторон трудового договора возможно установление индивидуального режима труда.

Работодатель обязан вести учет фактически отработанного каждым работником времени.

Учет рабочего времени необходим для определения продолжительности рабочего времени, для установления вознаграждения и контроля за соблюдением правил распорядка рабочего дня.

Возможны следующие основные варианты учета рабочего времени в зависимости от продолжительности учетного периода:

- учетный период, равный рабочему дню, — когда его продолжительность, установленная законом, полностью отрабатывается в тот же день — *поденный учет*;
- учетный период, равный рабочей неделе, — когда ее продолжительность, установленная в рабочих часах, полностью отрабатывается в данной рабочей неделе — *недельный учет*;
- учетный период, превышающий неделю, в течение которого должна быть в среднем соблюдена установленная трудовым законодательством для данной категории работников продолжительность рабочего дня и рабочей недели, — *суммированный учет* рабочего времени.

Учет использования рабочего времени осуществляется на основании табельного учета.

Сущность табельного учета заключается в ежедневной регистрации явки работников на работу, ухода с работы, всех случаев опозданий и неявок с указанием причины, а также часов простоя и часов сверхурочной работы.

Табельный учет охватывает всех работников организации. Табель составляется в одном экземпляре табельщиком, или мастером, или лицом, на это уполномоченным, и передается в расчетный отдел бухгалтерии два раза в месяц: для корректи-

ровки суммы выплаты за первую половину месяца (аванса) и для расчета заработной платы за месяц.

12.4. Организация оплаты труда

Организация труда на предприятии призвана создавать нормальные для человека условия труда и одновременно системы труда, повышающие доход предприятия.

Под *оплатой труда (заработной платой)* принято понимать вознаграждение, установленное работнику за выполнение трудовых обязанностей.

Оплата труда каждого работника определяется работодателем в зависимости от количества и качества выполняемой работы и максимальным пределом не ограничивается.

Дифференциация размеров оплаты труда осуществляется в зависимости от сложности, содержания и результатов труда работника.

При оплате труда рабочих могут применяться тарифные ставки, оклады, а также бестарифная система, если работодатель сочтет такую систему наиболее целесообразной.

Фонд заработной платы. Основным источником выплат заработной платы всем категориям работающих является фонд оплаты труда или фонд заработной платы.

Фонд заработной платы — это сумма вознаграждений, предоставленных наемным работникам в соответствии с количеством и качеством их труда, а также компенсаций, связанных с условиями труда.

По своей структуре фонд заработной платы является довольно сложной составляющей издержек на содержание рабочей силы. Фонд оплаты труда включает все денежные выплаты работникам предприятия по тарифным ставкам, сдельным расценкам, оклады, премии (без учета выплачиваемых из фонда материального поощрения), доплаты и все виды надбавок (схема 12.4).

Фонд заработной платы должен быть обоснованным и достаточным для нормального функционирования предприятия. Излишек фонда оплаты труда ложится на себестоимость продукции, сокращает прибыль, снижает рентабельность. В то же время недостаток фонда, особенно в период инфляции, вызывает относительное снижение заработной платы и может привести к увеличению текучести кадров, дестабилизации коллектива и даже к социальным конфликтам, вплоть до забастовок.

Плановая величина фонда оплаты труда (ФОТ) может быть определена различными способами.

Метод прямого счета:

$$\text{ФОТ} = \text{Ч}_{\text{сп}} \times \text{З}_{\text{пл (ср)}}$$

где $\text{Ч}_{\text{сп}}$ — среднесписочная плановая численность работающих;

$\text{З}_{\text{пл (ср)}}$ — средняя заработная плата одного работающего в плановом периоде с доплатами и начислениями.

С помощью метода прямого счета общий фонд оплаты труда может быть рассчитан как исходя из численности работающих и их заработной платы в целом по предприятию, так и по категориям и отдельным группам работников.

Нормативный метод:

$$\text{ФОТ} = Q \times \text{Н}_{\text{зн}}$$

где Q — общий объем выпускаемой продукции в плановом периоде;

$\text{Н}_{\text{зн}}$ — норматив заработной платы на 1 руб. выпускаемой продукции.

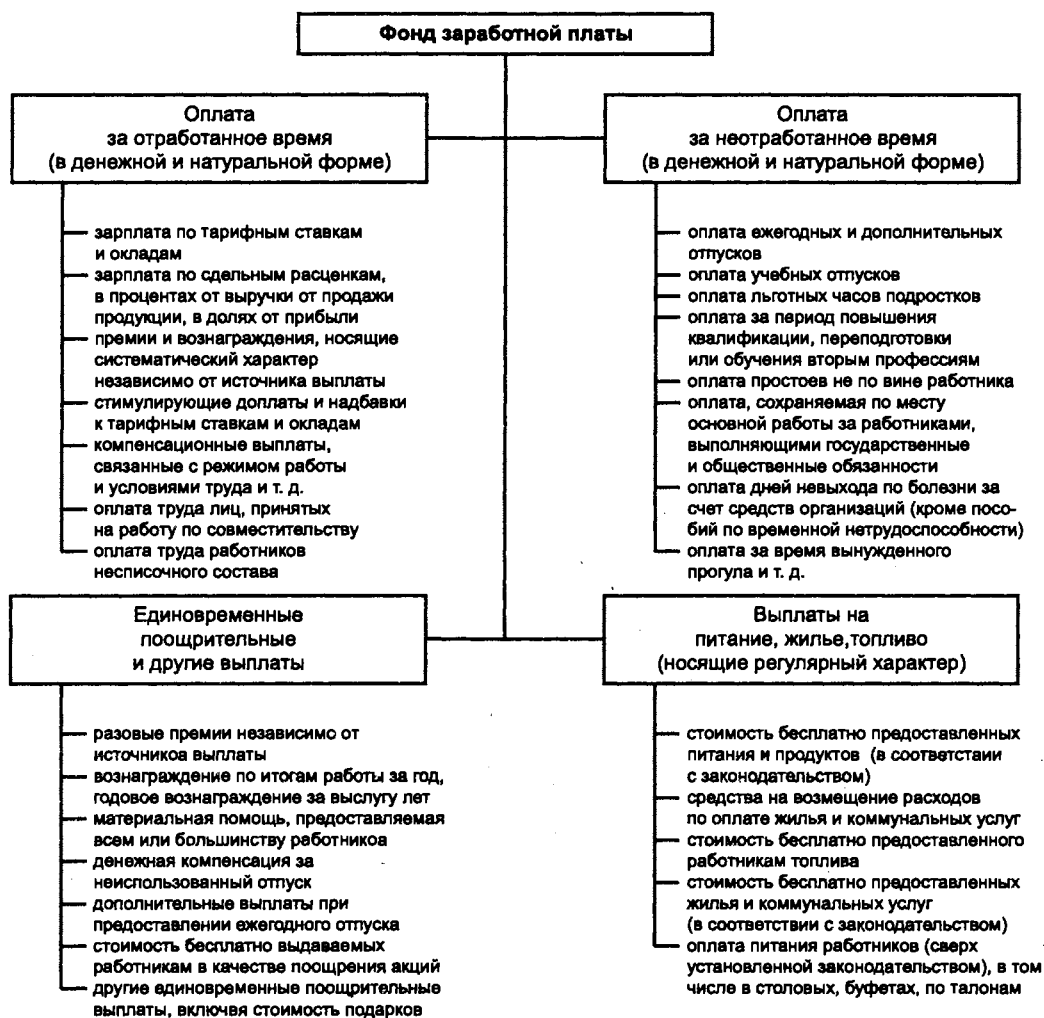


Схема 12.4. Фонд заработной платы

При обосновании норматива заработной платы на 1 руб. выпускаемой продукции предприятие должно учитывать планируемое изменение производительности труда, ожидаемый уровень инфляции и планируемое изменение реальной заработной платы работников.

Для покрытия непредвиденных трудовых затрат (в связи с аварийными ситуациями либо резкими изменениями рыночной конъюнктуры) на предприятии обычно создается резервный фонд оплаты труда.

Помимо фонда заработной платы в составе издержек на рабочую силу учитывают выплаты социального характера, а также другие выплаты, не относимые к фонду заработной платы и выплатам социального характера.

В современных условиях предприятие вправе выбирать вид, систему оплаты труда, условия премирования, но в пределах заработанных на эти цели средств и с соблюдением установленного в отрасли соотношения между квалифицированным и неквалифицированным трудом по одной профессии (специальности).

Заработную плату подразделяют на основную и дополнительную.

Под *основной оплатой труда* принято понимать ту часть заработка работника, которая соответствует оплате по тарифным ставкам (окладам) за конкретный рабочий период. Это относительно постоянная часть заработной платы: выплаты за отработанное время при повременной оплате, за количество и качество выполненных работ при сдельной оплате.

К *дополнительной оплате* принято относить поощрительные выплаты — ту часть системы оплаты, которая нацеливает работника на достижение показателей, расширяющих или выходящих за круг обязанностей, предусмотренных основной нормой труда.

Деление заработной платы на основную (тарифную) и дополнительную (поощрительную) неизбежно ставит вопрос об их соотношении. Следует предположить, что для того чтобы оправдать свое название, основная заработная плата должна составлять не менее 50%, а дополнительная — соответственно менее 50%.

На предприятии организация оплаты труда должна включать меры по определению критериев справедливой оценки профессиональных качеств персонала для установления достойной оплаты труда в соответствии с отдачей каждого конкретного работника.

Организация оплаты труда определяется тремя взаимосвязанными и взаимозависимыми элементами: тарифной системой, нормированием труда, формами оплаты труда (схема 12.5).

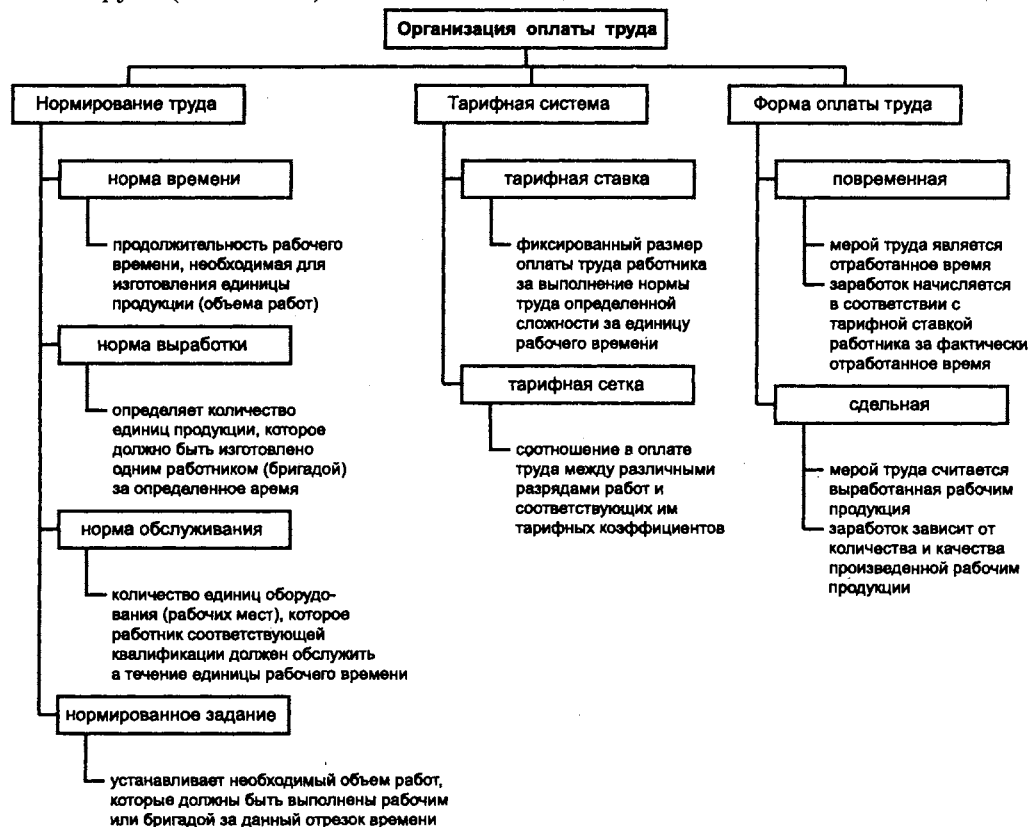


Схема 12.5. Организация оплаты труда

Тарифная система позволяет качественно оценить труд, нормирование — учесть количество затраченного труда, а формы — определить порядок расчета заработной платы.

Тарифная система служит основой организации заработной платы рабочих и служащих и строится в зависимости от условий труда, квалификации работающих и формы оплаты труда.

Нормирование труда предусматривает установление меры затрат труда на изготовление единицы изделия (штуки, метра, тонны) за единицу времени (час, смену, месяц) или выполнение заданного объема работы в определенных организационно-технических условиях.

Нормы труда (нормы выработки, времени, обслуживания, численности) устанавливаются для работников в соответствии с достигнутым уровнем техники, технологии, организации производства и труда.

12.5. Формы и системы оплаты труда

Формы, системы и размер оплаты труда работников предприятий, премии, надбавки, а также другие виды доходов устанавливаются предприятием самостоятельно. Вопросы оплаты труда регулируются с помощью договоров.

Конституция РФ гарантирует вознаграждение за труд без какой бы то ни было дискриминации и не ниже установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда, а предприятие обеспечивает гарантированный законом минимальный размер оплаты труда.

Месячная оплата труда работника, полностью отработавшего определенную на этот период норму рабочего времени и выполнившего свои трудовые обязанности, не может быть ниже минимального месячного размера оплаты труда (ст. 133 ТК РФ).

Минимальный размер оплаты труда определяет низшую границу оплаты труда неквалифицированных работников при выполнении простых работ в нормальных условиях труда. С 1 января 2005 г. минимальный размер оплаты труда составляет 720 руб. в месяц (ст. 1 Федерального закона от 19 июня 2000 г. № 82-ФЗ (в ред. от 29 декабря 2004 г.)).

Труд работников оплачивается повременно, сдельно или по иным системам оплаты труда. Оплата может производиться за индивидуальные и коллективные результаты работы.

Для усиления материальной заинтересованности работников в выполнении планов и договорных обязательств, повышении эффективности производства и качества работы могут вводиться системы премирования, вознаграждения по итогам работы за год, другие формы материального поощрения.

Основными формами оплаты труда являются повременная и сдельная (схема 12.6).

Повременная — форма заработной платы, при которой заработная плата зависит от количества затраченного времени (фактически отработанного) с учетом квалификации работника и условий труда.

При повременной оплате работникам устанавливаются нормированные задания. Для выполнения отдельных функций и объемов работ могут быть установлены нормы обслуживания или нормы численности работников.



Схема 12.6. Формы и системы оплаты труда

Различают простую повременную систему оплаты труда и повременно-премиальную:

- *простая повременная* — оплата производится за определенное количество отработанного времени независимо от количества выполненных работ;
- *повременно-премиальная* — не только оплата отработанного времени по тарифу, но и премии за качество работы.

На основании личной карточки работника (форма № Т-2), в которой указаны размер тарифной ставки или оклада, размер надбавки к зарплате (в процентах или сумме), а также на основании данных первичных документов по учету фактически проработанного времени формы № Т-12 «Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда» и формы № Т-13 «Табель учета рабочего времени» производится начисление заработной платы:

- в расчетно-платежной ведомости (форма № Т-49);
- в расчетной ведомости (форма № Т-51);
- в платежной ведомости (форма № Т-53).

Для расчета заработка при повременной оплате труда достаточно знать количество фактически отработанного времени и тарифную ставку. Поэтому табель учета использования рабочего времени является основным документом для начисления заработной платы.

Зарботок работника определяют умножением часовой или дневной тарифной ставки его разряда на количество отработанных им часов или дней:

$$З_{пл} = S \times t,$$

где S — часовая (дневная) тарифная ставка;

t — фактически отработанное время.

Пример

Работнику установлена часовая тарифная ставка 25 руб. В соответствии с табелем учета использования рабочего времени за отчетный месяц отработано 160 часов. Норма рабочего времени в отчетном месяце составляет 168 часов, но часовая тарифная ставка распространяется только на отработанное количество часов.

Расчет заработной платы:

$$25 \text{ руб.} \times 160 \text{ ч} = 4000 \text{ руб.}$$

Заработок других категорий работников определяют следующим образом:

- если работники отработали все рабочие дни месяца, то в оплату им ставят установленные оклады;

Пример

Бухгалтеру на предприятии был установлен оклад в размере 5000 руб., в соответствии с табелем учета использования рабочего времени отчетный месяц отработан полностью. Таким образом, начисленная заработная плата составляет 5000 руб.

- если же они отработали неполное число рабочих дней, то заработок определяют делением установленной ставки на календарное количество дней и умножением полученного числа на количество фактически отработанных дней.

Пример

Работнику на предприятии установлен оклад в размере 4000 руб., в соответствии с табелем учета использования рабочего времени из 20 рабочих дней отработано 17 рабочих дней (три дня — отпуск без сохранения заработной платы).

Расчет заработной платы:

$$4000 \text{ руб.} : 20 \text{ дн.} \times 17 \text{ дн.} = 3400 \text{ руб.}$$

Простая повременная система оплаты труда недостаточно обеспечивает непосредственную связь между конечными результатами труда работника и его заработной платой. Поэтому широко распространена *повременно-премиальная система оплаты труда*, при которой учитывается не только количество, но и качество труда, при этом усиливается ответственность и личная материальная заинтересованность в результатах работы. Премирование в этом случае является дополнительным материальным вознаграждением работнику за результаты труда и может производиться за ликвидацию простоев оборудования и простоев рабочих, экономию времени, безаварийную работу машин, оборудования, экономию материалов.

Круг лиц, подлежащих премированию, его показатели и условия, размеры премий предусматриваются в положениях о премировании, устанавливаемых работодателями с учетом мнения представительного органа работников. При выполнении работником показателей и условий премирования у него возникает право требовать выплаты премии, у организации — обязанность уплатить эту премию. Именно такие премии являются составной частью повременно-премиальной и сдельно-премиальной системы оплаты труда.

Премии могут начисляться рабочим-повременщикам как за личные, так и за коллективные показатели результатов работы цехов и предприятия. Размер премии устанавливается по предприятию или цеху, а сумма рассчитывается исходя из фактического повременного заработка с включением ее в себестоимость продукции. Как правило, такие премии устанавливаются в процентном отношении к основному заработку (окладу, тарифной ставке).

При повременно-премиальной системе заработная плата работника ($З_{пл}$) может быть определена по следующей формуле:

$$З_{пл} = S \times t \frac{P + K + L}{100},$$

где S — часовая (дневная) тарифная ставка;

t — фактически отработанное время;

P — размер премии в процентах к тарифной ставке за выполнение установленных показателей и условий премирования;

K — размер премии за каждый процент перевыполнения установленных показателей и условий премирования, %;

L — процент перевыполнения установленных показателей и условий премирования.

Пример

Продавец с месячным окладом 3000 руб. в соответствии с табелем учета использования рабочего времени из 20 рабочих дней отработал 17 дней. Положением о премировании предусмотрена выплата ежемесячной премии в размере 25% от оклада.

Расчет заработной платы:

3000 руб. : 20 дн. × 17 дн. = 2550 руб. (повременная оплата труда);

2550 руб. × 25 : 100 = 637 руб. 50 коп. (премия);

2550 руб. + 637 руб. 50 коп. = 3187 руб. 50 коп. (повременно-премиальная оплата труда).

Специалисты и другие работники, относящиеся к служащим, получают заработную плату по установленным месячным должностным окладам и в зависимости от отработанного количества дней в отчетном месяце. Премирование производится за производственные показатели работы предприятия согласно установленной системе премирования с включением их сумм в себестоимость продукции.

Пример

Товаровед с должностным окладом 5000 руб. в соответствии с табелем учета использования рабочего времени из 20 рабочих дней отработал 20 дней. Положением о премировании предусмотрена выплата ежемесячной премии в размере 40% от оклада.

Расчет заработной платы:

5000 руб. : 20 дн. × 20 дн. = 5000 руб. (повременная оплата труда);

5000 руб. × 40 : 100 = 2000 руб. (премия);

5000 руб. + 2000 руб. = 7000 руб. (повременно-премиальная оплата труда).

Сдельная — форма заработной платы, при которой заработок зависит от количества произведенных единиц продукции с учетом их качества, сложности и условий труда.

При сдельной оплате труда расценки определяются исходя из установленных разрядов работы, тарифных ставок (окладов) и норм выработки (норм времени).

Сдельная расценка определяется путем деления часовой (дневной) тарифной ставки, соответствующей разряду выполняемой работы, на часовую (дневную) норму выработки.

$$\text{Сдельная расценка} = \frac{\text{Часовая (дневная) тарифная ставка, соответствующая разряду выполняемой работы}}{\text{Часовая (дневная) норма выработки}}.$$

Сдельная расценка может быть определена также путем умножения часовой или дневной тарифной ставки, соответствующей разряду выполняемой работы, на установленную норму времени в часах или днях:

$$\text{Сдельная расценка} = \frac{\text{Часовая или дневная тарифная ставка, соответствующая разряду выполняемой работы}}{\text{Норма времени, установленная в часах или днях}} \times$$

Прямая сдельная — это оплата труда, при которой заработная плата рабочих повышается в прямой зависимости от количества выработанных ими изделий и выполненных работ исходя из твердых сдельных расценок, установленных с учетом необходимой квалификации.

При *прямой индивидуальной сдельной системе* заработной платы заработок рабочему ($З_{пл}$) может быть определен по следующей формуле:

$$З_{пл} = \sum R_n \times G_n,$$

где R_n — расценка на n -й вид продукции или работы;

G_n — количество обработанных изделий n -го вида.

При *прямой коллективной сдельной системе* заработок рабочих может быть определен с использованием коллективной сдельной расценки и общего объема произведенной продукции (выполненной работы) бригады в целом.

Пример 1

Работнику-сдельщику установлена часовая тарифная ставка 30 руб. Норма выработки — 3 изделия в час. Расценка за единицу продукции — 10 руб. (30 руб.: 3 изделия). Работник в соответствии с документом о выработке изготовил за месяц 480 изделий.

Расчет заработной платы:

$$30 \text{ руб.} : 3 \text{ изд.} \times 480 \text{ изд.} = 4800 \text{ руб.}$$

Пример 2

Работнику-сдельщику установлена часовая тарифная ставка 20 руб. Норма времени на изготовление единицы продукции — 1 час. Расценка за единицу продукции — 20 руб. (20 руб.: 1 ч). Работник в соответствии с документом о выработке изготовил за месяц 150 изделий.

Расчет заработной платы:

$$20 \text{ руб.} \times 150 \text{ изд.} = 3000 \text{ руб.}$$

Пример 3

Бригада, состоящая из трех человек, выполнила в соответствии с договором объем работ по наряду. На выполнение задания было затрачено 360 часов. Сумма оплаты за выполненный объем работ составила 16 000 руб.

Члены бригады имеют различные часовые тарифные ставки, соответствующие уровню квалификации, и каждым отработано неодинаковое количество часов:

Ф. И. О.	Часовая тарифная ставка (руб.)	Отработано (ч)
Мискин А. А.	60	100
Кружкин Б. Б.	50	120
Ложкин В. В.	40	140

Расчет заработной платы:

1. Определим тарифный заработок членов бригады:

$$\text{Мискин А. А.: } 60 \times 100 = 6000 \text{ руб.};$$

Кружкин Б. Б.: $50 \times 120 = 6000$ руб.;

Ложкин В. В.: $40 \times 140 = 5600$ руб.

Общая сумма тарифного заработка членов бригады составила 17 600 руб.

2. Определим коэффициент распределения фактического заработка:

$$\frac{16\,000 \text{ руб. (сдельный заработок)}}{17\,600 \text{ руб. (тарифный заработок)}} = 0,9090.$$

3. Определяем фактический заработок членов бригады:

Ф. И. О.	Зарплата по тарифу (руб.)	Коэффициент распределения	Фактический заработок (руб.)
Мискин А. А.	6000	0,9090	5454,50
Кружкин Б. Б.	6000	0,9090	5454,50
Ложкин В. В.	5600	0,9090	5091,00
Итого	17 600		16 000

Сдельно-премиальная оплата труда предусматривает премирование за перевыполнение норм выработки и конкретные показатели их производственной деятельности (отсутствие брака, рекламации и т. п.). При исчислении оплаты труда в соответствии с премиальной системой, принятой на предприятии, все премии, предусмотренные Положением о премировании, будут являться составной частью фактического заработка работника. Размер премии, как правило, устанавливается в процентном отношении к заработной плате.

Заработок рабочего или бригады рабочих при сдельно-премиальной системе может быть определен по следующей формуле:

$$З_{пл} = \sum R_n \times G_n \times \left(1 + \frac{P + K + L}{100}\right),$$

где R_n — расценка на n -й вид продукции или работы;

G_n — количество обработанных изделий n -го вида;

P — размер премии в процентах к тарифной ставке за выполнение установленных показателей премирования;

K — размер премии за каждый процент перевыполнения установленных показателей премирования, %;

L — процент перевыполнения установленных показателей премирования.

Пример

Рабочий-сдельщик выполнил норму выработки на 110%. Заработная плата по сдельным расценкам составила 4000 руб. В соответствии с Положением о премировании за перевыполнение нормы выработки работнику выплачивается премия в размере 10% от суммы заработка.

Расчет заработной платы:

$4000 \text{ руб.} \times 10 : 100 = 400 \text{ руб. (премия);}$

$4000 \text{ руб.} + 400 \text{ руб.} = 4400 \text{ руб. (начислено с учетом премии).}$

Сдельно-прогрессивная система оплаты труда предусматривает оплату выработанной продукции в пределах установленных норм по прямым (неизменным) расценкам, а изделия сверх нормы оплачиваются по повышенным расценкам согласно установленной шкале (по прогрессивно нарастающим расценкам), но не свыше двойной сдельной расценки.

Пример

Рабочий-сдельщик выполнил норму выработки на 110%. Заработная плата по прямым сдельным расценкам составила 4000 руб. В соответствии с договором оплаты изделий произведенных сверх 100% (нормы) производится в 1,5-кратном размере к сдельным расценкам.

Расчет заработной платы:

$$\frac{4000 \text{ руб.} \times (110\% - 100\%)}{100\%} \times 1,5 = 600 \text{ руб. (начислено за изделия, произведенные сверх нормы);}$$
$$4000 \text{ руб.} + 600 \text{ руб.} = 4600 \text{ руб. (начислено всего).}$$

Как сдельная, так и премиальная оплата труда может осуществляться индивидуально и коллективно, когда в процессе работы необходимы совмещение профессий и взаимосвязь исполнителей.

Заработная плата работникам моложе 18 лет при сокращенной продолжительности ежедневной работы выплачивается в таком же размере, как работникам соответствующих категорий при полной продолжительности ежедневной работы.

Бестарифная система оплаты труда. В коллективном договоре может быть установлена бестарифная оплата труда. Бестарифный (распределительный) вариант выступает в противоположность тарифному варианту организации оплаты труда.

Бестарифная система оплаты труда ставит заработок работника в полную зависимость от конечных результатов работы коллектива и представляет собой его долю в заработанном всем коллективом фонде оплаты труда. При этой системе не устанавливается твердого оклада или тарифной ставки, а, как правило, эта доля определяется на основе присвоенного работнику коэффициента, который определяет уровень его трудового участия.

Применяется два варианта бестарифной системы оплаты труда.

Первый вариант основан на применении двух коэффициентов — коэффициента квалификационного уровня и коэффициента трудового участия.

Коэффициент квалификационного уровня (ККУ) отражает уровень сложности труда, выполняемого работником, его принадлежность к той или иной квалификационно-должностной группе. Например, неквалифицированным работникам устанавливается коэффициент 1,0; специалистам III категории и квалифицированным рабочим — 1,5 и т. д.

Коэффициент трудового участия (КТУ) — это показатель личного вклада работника в общие результаты труда, представляющий собой обобщенную количественную оценку трудового вклада каждого члена бригады в зависимости от индивидуальной производительности труда и качества работы. Шкала с конкретными размерами КТУ устанавливается руководителем производственного подразделения по согласованию с комитетом профсоюза.

Второй вариант бестарифной системы использует один сводный коэффициент распределения вместо двух. При его расчете учитываются как факторы квалификационного уровня работника, так и факторы результативности его работы и отношения к труду.

Показатели, учитываемые при определении КТУ, могут увеличивать или уменьшать фактический заработок работника. Так, показателями, повышающими размер КТУ, могут быть: участие в выполнении более сложных и ответственных работ, перевыполнение установленного производственного задания, экономия материальных ресурсов, совмещение профессий, увеличение зон обслуживания и под-

мена отсутствующего рабочего, помощь в работе другим членам бригады, соблюдение трудовой и производственной дисциплины и т. п. К показателям, понижающим значение КТУ, относятся: нарушения трудовой дисциплины, несоблюдение техники безопасности, невыполнение указаний мастера, бригадира, перерасход материальных ресурсов и т. д.

Расчет заработной платы производится следующим образом. Коллективный заработок делится на сумму коэффициентов всех работников. Таким образом определяется «стоимость» единицы значения коэффициента. Затем эта базовая величина умножается на коэффициент (коэффициенты — если применяется первый вариант) каждого работника. При этом учитывается количество отработанного времени.

Индивидуальная заработная плата конкретного работника (q) равна

$$З_{пл(q)} = \frac{\text{ФОТ} \times \text{ККУ}_q \times \text{КТУ}_q \times t(q)}{\sum_{q=1}^m \text{ККУ}_q \times \text{КТУ}_q \times t_q},$$

где ФОТ — фонд оплаты труда коллектива, распределяемый между работниками;

ККУ_q — коэффициент квалификационного уровня, присвоенный работнику трудовым коллективом (баллы, доли, единицы);

КТУ_q — коэффициент трудового участия в текущих результатах работы конкретного работника (q);

$t(q)$ — количество рабочего времени, отработанного работником (q);

m — число работников, участвующих в распределении оплаты труда.

К полученной величине расчетного заработка прибавляются индивидуальные доплаты, носящие компенсационный характер.

Применение бестарифной системы целесообразно лишь в тех случаях, когда есть реальная возможность учесть в общих результатах труда вклад каждого работника. При этом необходимы ответственность и добросовестное отношение к труду каждого члена коллектива. Поэтому бестарифная система, как правило, применяется на малых предприятиях, в обществах с ограниченной ответственностью и других подобных организациях.

Пример

Бригаде из трех человек установлен фонд заработной платы в размере 12 000 руб. Коэффициент трудового участия составляет:

Ф. И. О.	Коэффициент трудового участия	Расчет заработной платы
Мискин А. А.	1,5	$12\,000 : 3,0 \times 1,5 = 6000$
Кружкин Б. Б.	1,3	$12\,000 : 3,0 \times 1,3 = 5200$
Ложкин В. В.	1,2	$12\,000 : 3,0 \times 1,2 = 4800$
Итого	3,0	12 000

В практической деятельности организаций, применяющих бестарифную систему оплаты труда, часто возникают вопросы, особенно при применении гарантийных статей ТК РФ (оплата труда при изготовлении продукции, оказавшейся браком не по вине работника, оплата времени простоя), поскольку размер гарантийных выплат увязывается со ставкой (окладом). В силу этого применяются смешанные системы, сочетающие в себе элементы тарифной и бестарифной систем оплаты труда.

К числу бестарифных следует отнести и контрактную систему оплаты, когда работодатель, нанимая работника, договаривается с ним о конкретной сумме оплаты за определенную работу.

Смешанные системы оплаты труда. Помимо тарифных и бестарифных систем, в качестве новых форм можно выделить смешанные системы, а в их числе — прежде всего комиссионную форму оплаты труда и так называемый дилерский механизм. Смешанными эти системы называют по той причине, что они имеют признаки одновременно тарифных и бестарифных форм оплаты труда.

Комиссионная форма предполагает оплату действий работника по заключению какой-либо сделки (договора) от лица предприятия в комиссионных процентах от суммарного размера этой сделки. Такой метод применяется, например, для работников подразделений сбыта, внешнеэкономической службы, рекламных агентов и т. п.

Система оплаты труда, базирующаяся на комиссионной основе, — это форма оплаты труда по конечному результату. Размер зарплаты устанавливается в виде фиксированного процента от дохода, получаемого предприятием от реализации продукции (работ, услуг). Оплата труда, связанная с результатами деятельности работника, имеет ряд разновидностей.

Комиссионные могут устанавливаться в виде фиксированного процента:

- от дохода, полученного от реализации продукции, произведенной работником;
- от суммы реализованного работником объема продукции;
- от количества реализованного работником определенного вида продукции;
- от суммы платежей, перечисленных клиентами за оказанные работником услуги по ремонту, техническому, консультационному и другим видам обслуживания и т. п.

Пример 1

По трудовому договору труд работника оплачивается в размере 15% от дохода, полученного от реализованной им продукции.

Доход от реализации продукции за месяц составил 15 000 руб.

Сумма начисленной заработной платы:

$$15\,000 \times 15\% = 2250 \text{ руб.}$$

Пример 2

Заработок работника, занимающегося продажей алкогольной продукции, составляет 4% от реализованного объема. В течение месяца работником реализовано продукции на сумму 100 000 руб.

Размер его заработка за месяц составит

$$100\,000 \text{ руб.} \times 4\% = 4000 \text{ руб.}$$

Дилерский механизм предусматривает закупку работником части продукции предприятия за свой счет с последующей ее реализацией собственными силами. **Дилер** (англ. *dealer*) — лицо или фирма, выступающая посредником в торговых сделках купли-продажи товаров, ценных бумаг и валюты.

В данном случае дилер — предприниматель, торгующий в розницу продукцией, которую он закупил оптом, и получающий вознаграждение за счет разницы в стоимости товаров. Этот механизм можно представить как выплату заработной платы авансом в виде натурy с последующим перерасчетом.

По соглашению между предприятием и работником товар может быть получен без предварительной оплаты, а расчет производится после реализации продукции по заранее предусмотренной цене.

При заключении трудового договора оплата труда относится к существенным условиям, поэтому ставки, коэффициенты, проценты, устанавливаемые к заработной плате, должны быть оговорены в трудовом соглашении.

Система премирования должна убедить работника, что в организации существует четкая связь между активностью работника, результатами его деятельности и поощрениями, которые он получает.

Премирование — дополнительное материальное вознаграждение работникам за результаты труда.

При разработке положений о материальном стимулировании следует четко представлять группы поощрительных систем, имея в виду их целевое назначение, определяющее форму и содержание механизма взаимосвязи поощрительной оплаты с основным заработком. В связи с этим можно выделить следующие группы поощрительных систем:

- текущие премии за производственные результаты;
- надбавки к тарифным ставкам и окладам (за профессиональное мастерство, совмещение профессий, расширение зон обслуживания и т. д.);
- единовременные премии и вознаграждения (по итогам работы за год, за выполнение особо важных заданий, за образцовое выполнение трудовых обязанностей, продолжительную и безупречную работу, новаторство в труде и за другие достижения в работе).

12.6. Доплаты и надбавки

Кроме размера тарифной ставки (должностного оклада), в трудовом договоре могут быть предусмотрены различные доплаты и надбавки стимулирующего и компенсационного характера (схема 12.7).

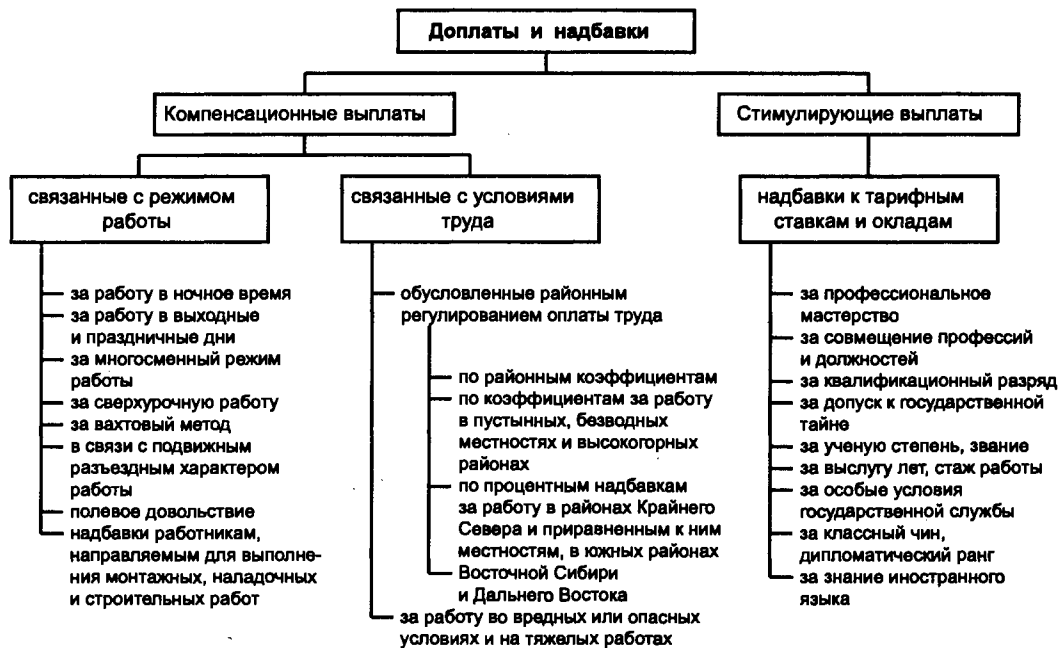


Схема 12.7. Доплаты и надбавки

Доплаты — это выплаты компенсационного характера, связанные с режимом работы и условиями труда. Доплата к заработной плате выплачивается работникам сверх тарифной ставки (оклада) с учетом интенсивности и условий труда.

Надбавка к заработной плате — это денежная выплата сверх заработной платы, которая имеет своей целью стимулировать работников к повышению квалификации, профессионального мастерства, а также к длительному выполнению трудовых обязанностей в определенной местности или в определенной сфере деятельности (неблагоприятные климатические условия, вредность производства и т. д.).

При выполнении работ в условиях труда, отклоняющихся от нормальных, работнику производятся соответствующие доплаты, предусмотренные коллективным или трудовым договором. При этом размеры доплат не могут быть ниже установленных законами и иными нормативными правовыми актами.

Статья 149 ТК РФ закрепляет обязанность работодателя производить повышенную оплату за труд в условиях, отклоняющихся от нормальных, при работе в ночное и сверхурочное время, в праздничные дни и др.

Доплата за работу в ночное время. Ночным считается время с 22 часов до 6 часов утра. Оно фиксируется в табелях учета рабочего времени итоговым количеством за месяц. Час ночной работы оплачивается в повышенном размере, предусмотренном коллективным договором организации, но не ниже размеров, установленных законодательством.

Пример 1

В соответствии с коллективным договором предприятия работа в ночное время оплачивается в размере 30% тарифной ставки рабочего-повременщика. Работник, которому установлен месячный оклад в размере 4000 руб., отработал в мае в ночное время 7 часов при норме рабочего времени 160 часов.

1. Оплата по тарифу за полностью отработанное время составляет 4000 руб.
2. Доплата за работу в ночное время составляет:
 $4000 \text{ руб.} : 160 \text{ ч} = 25 \text{ руб.}$ (часовая тарифная ставка);
 $25 \text{ руб.} \times 30 : 100 = 7 \text{ руб. } 50 \text{ коп.}$ (доплата за 1 час работы в ночное время);
 $7 \text{ руб. } 50 \text{ коп.} \times 7 \text{ ч} = 52 \text{ руб. } 50 \text{ коп.}$ (доплата за работу в ночное время).
3. Всего заработная плата работника составила:
 $4000 \text{ руб.} + 52 \text{ руб. } 50 \text{ коп.} = 4052 \text{ руб. } 50 \text{ коп.}$

Пример 2

В соответствии с коллективным договором предприятия работа в ночное время оплачивается в размере 40% часовой тарифной ставки. Работник, которому установлена часовая тарифная ставка 30 руб., отработал в мае 160 часов, в том числе 9 ночных смен по 7 часов (63 часа).

Расчет заработной платы

1. Оплата по тарифу за полностью отработанное время составляет
 $30 \text{ руб.} \times 160 \text{ ч} = 4800 \text{ руб.}$
2. Доплата за работу в ночное время составляет
 $30 \text{ руб.} \times 40 : 100 = 12 \text{ руб.}$ (доплата за 1 час работы в ночное время);
 $12 \text{ руб.} \times 63 \text{ ч} = 756 \text{ руб.}$ (доплата за работу в ночное время).
3. Всего заработная плата работника составила
 $4800 \text{ руб.} + 756 \text{ руб.} = 5556 \text{ руб.}$

Оплата труда за работу в сверхурочное время. Сверхурочная работа оплачивается за первые два часа работы не менее чем в полуторном размере, за последующие часы — не менее чем в двойном размере. Конкретные размеры оплаты за сверхурочную работу могут определяться коллективным договором или трудовым

договором. По желанию работника сверхурочная работа вместо повышенной оплаты может компенсироваться предоставлением дополнительного времени отдыха, но не менее времени, отработанного сверхурочно (ст. 152 ТК РФ).

Пример

В мае в связи с производственной необходимостью работник отработал сверхурочно 2 дня по 4 часа. Общее количество отработанных часов составило 168 часов при норме рабочего времени 160 часов. Месячный оклад рабочего — 4000 руб.

Расчет заработной платы

4000 руб. — оплата за полностью отработанное время;

4000 руб. : 160 ч = 25 руб. (часовая тарифная ставка работника).

1. Оплата за первые два часа сверхурочных работ производится в полуторном размере:

25 руб. × 1,5 + 37 руб. 50 коп. (оплата 1 часа работ);

37 руб. 50 коп. × 4 ч = 150 руб. (2 дня по 2 часа).

2. Оплата за последующие часы производится в двойном размере за каждый час сверхурочной работы:

25 руб. × 2 = 50 руб. (оплата 1 часа работ);

50 руб. × 4 ч = 200 руб. (2 дня по 2 часа).

3. Заработная плата за май месяц составила

4000 руб. + 150 руб. + 200 руб. = 4350 руб.

Работодатель обязан вести точный учет сверхурочных работ, выполненных каждым работником, так как сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника четырех часов в течение двух дней подряд и 120 часов в год (ст. 99 ТК РФ).

Условия оплаты труда, определенные коллективным и трудовым договором, не могут быть ухудшены по сравнению с установленными ТК РФ, законами, иными нормативными правовыми актами и соглашениями.

Учет работающих сверхурочно оформляется табелем учета использования рабочего времени и справкой-расчетом бухгалтерии.

Оплата работы в выходные и нерабочие праздничные дни. Нерабочими праздничными днями в Российской Федерации являются:

1, 2, 3, 4 и 5 января — Новогодние каникулы;

7 января — Рождество Христово;

23 февраля — День защитника Отечества;

8 марта — Международный женский день;

1 мая — Праздник Весны и Труда;

9 мая — День Победы;

12 июня — День России;

4 ноября — День народного единства.

При совпадении выходного и нерабочего праздничного дней выходной день переносится на следующий после праздничного рабочий день (ст. 112 ТК РФ).

Работа в выходной и нерабочий праздничный день оплачивается не менее чем в двойном размере:

— сдельщикам — не менее чем по двойным сдельным расценкам;

— работникам, труд которых оплачивается по дневным и часовым ставкам, — в размере не менее двойной дневной или часовой ставки;

— работникам, получающим месячный оклад, — в размере не менее одинарной дневной или часовой ставки сверх оклада, если работа в выходной и нерабочий 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.

По желанию работника, работавшего в выходной или нерабочий праздничный день, ему может быть предоставлен другой день отдыха. В этом случае работа в нерабочий праздничный день оплачивается в одинарном размере, а день отдыха оплате не подлежит (ст. 153 ТК РФ).

Пример 1

В связи с производственной необходимостью работник, которому установлен месячный оклад в размере 4000 руб., отработал в праздничный день 1 мая 7 часов. Норма рабочего времени в мае составила 160 часов. Общее количество отработанных часов составило 167 часов.

Расчет заработной платы

1. Оплата за полностью отработанное время составила 4000 руб.
2. Оплата за работу в праздничный день составила:
 $4000 \text{ руб.} : 160 \text{ ч} = 25 \text{ руб.}$ (часовая тарифная ставка работника);
 $25 \text{ руб.} \times 7 \text{ ч} \times 2 = 350 \text{ руб.}$
3. Заработная плата за май составила
 $4000 \text{ руб.} + 350 \text{ руб.} = 4350 \text{ руб.}$

Пример 2

Оклад товароведа составляет 5000 руб., по производственной необходимости он отработал два выходных дня. Количество рабочих дней в месяце по графику пятидневной рабочей недели — 20. Отгул не предоставлялся.

Расчет заработной платы

1. Оплата за полностью отработанное время составила 5000 руб.
2. Оплата за работу в выходные дни составила
 $5000 \text{ руб.} : 20 \text{ дн.} = 250 \text{ руб.}$ (дневная тарифная ставка работника);
 $250 \text{ руб.} \times 2 \text{ дн.} \times 2 = 1000 \text{ руб.}$ (доплата за работу в выходные дни).
3. Заработная плата за месяц составила
 $5000 \text{ руб.} + 1000 \text{ руб.} = 6000 \text{ руб.}$

Совмещение профессий и выполнение обязанностей временно отсутствующих работников. Выполнение работником на одном и том же предприятии наряду со своей основной работой, обусловленной трудовым договором, дополнительной работы по другой профессии (должности) в одно и то же рабочее время рассматривается как совмещение профессий.

Под *выполнением обязанностей временно отсутствующего работника* без освобождения от своей основной работы следует понимать замену работника, отсутствующего в связи с болезнью, отпуском, командировкой и по другим причинам, когда в соответствии с действующим законодательством за ним сохраняется рабочее место (должность).

При выполнении обязанностей временно отсутствующего работника или за совмещение профессий (должностей) производится доплата. Размеры и условия выплаты доплат и надбавок определяются учреждением самостоятельно, производятся в пределах имеющихся средств и фиксируются в коллективных договорах (положениях об оплате труда). По соглашению сторон в трудовом договоре размеры доплат и надбавок могут быть конкретизированы и увеличены по сравнению с размерами, предусмотренными соответствующими локальными нормативными актами. Кроме того, стороны могут договариваться и о других компенсациях, например, о дополнительном отпуске, повышенном вознаграждении по итогам года и т. д.

Пример

В связи с направлением бухгалтера Мышкиной П. П. на курсы повышения квалификации ее обязанности возложены на бухгалтера Кошкину М. М. (должностной оклад — 4000 руб.), которой установлена доплата за замещение временно отсутствующего работника в размере 60% от должностного оклада.

Расчет заработной платы

1. Доплата за замещение временно отсутствующего работника составила
 $4000 \text{ руб.} \times 60\% = 2400 \text{ руб.}$
2. Заработная плата за месяц составила
 $4000 \text{ руб.} + 2400 \text{ руб.} = 6400 \text{ руб.}$

12.7. Расчет среднего заработка

Как правило, средний заработок выплачивается работнику за то время, когда он не находится на предприятии, а работодатель в соответствии с законодательством обязан оплачивать этот период.

Средний заработок выплачивается из средств работодателя в случаях	Основание: ТК РФ
пребывания работника в ежегодном очередном отпуске (в том числе в дополнительном отпуске)	ст. 114
пребывания работника в учебном отпуске	ст. 173–176
выплаты компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении	ст. 127
выплаты выходного пособия при увольнении и последующих выплат на период трудоустройства	ст. 178
при переводе на более легкий труд по состоянию здоровья	ст. 182
при переводе в связи с трудовым увечьем, профессиональным заболеванием или иным повреждением здоровья, связанным с работой, — до установления стойкой утраты профессиональной трудоспособности либо до выздоровления работника	ст. 182
при направлении на медицинское обследование работникам, обязанным в соответствии с ТК РФ проходить такое обследование	ст. 185
при безвозмездной сдаче крови и ее компонентов (за дни сдачи)	ст. 186
при направлении на курсы повышения квалификации с отрывом от производства	ст. 187
при перерывах для кормления ребенка (детей) (включаются в рабочее время и подлежат оплате в размере среднего заработка)	ст. 258
при незаконном увольнении работника и восстановлении его судом (выплата за вынужденный прогул)	ст. 396
при направлении в служебные командировки	ст. 167
при выполнении государственных и общественных обязанностей в рабочее время	ст. 171, 172
при переводе на нижеоплачиваемую работу вследствие простоя (за работниками, выполняющими нормы выработки, сохраняется средний заработок по прежней работе)	ст. 74
при переводе по производственной необходимости на срок до одного месяца на не обусловленную трудовым договором работу (с оплатой труда по выполняемой работе, но не ниже среднего заработка по прежней работе)	ст. 74
при невыполнении норм труда (должностных обязанностей) по вине работодателя оплата производится за фактически проработанное время или выполненную работу, но не ниже средней заработной платы работника, рассчитанной за тот же период времени или за выполненную работу	ст. 155

Пособие по временной нетрудоспособности и пособие по беременности и родам также исчисляются в порядке, установленном в соответствии со ст. 139 ТК РФ.

Особенности расчета средней заработной платы для нестандартных ситуаций определены Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденным постановлением Правительства РФ от 11 апреля 2003 г. № 213 (схема 12.8).

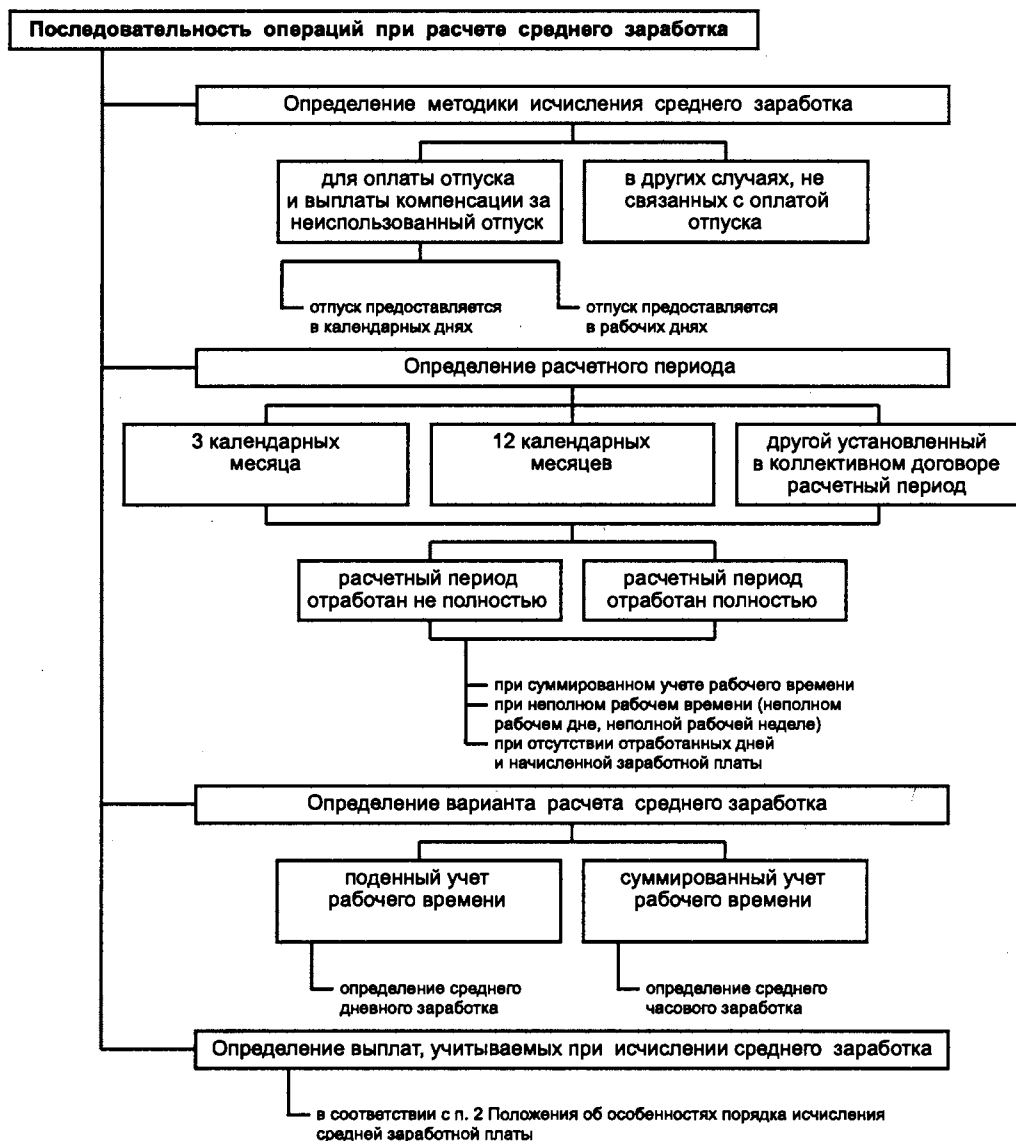


Схема 12.8. Определение среднего заработка

При *определении среднего заработка в случаях, не связанных с оплатой отпуска*, средний дневной заработок исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на количество фактически отработанных в этот период дней:

$$\begin{array}{l}
 \text{Средний дневной заработок} \\
 \text{(кроме оплаты отпусков} \\
 \text{и выплаты компенсации} \\
 \text{за неиспользованный отпуск)}
 \end{array}
 = \frac{\text{Сумма заработной платы,} \\
 \text{фактически начисленной} \\
 \text{за расчетный период}}{\text{Количество фактически} \\
 \text{отработанных в этот период дней}}$$

Средний заработок работника определяется путем умножения среднего дневного заработка на количество дней (рабочих, календарных) в периоде, подлежащем оплате:

$$\begin{array}{l} \text{Размер среднего} \\ \text{заработка конкретного} \\ \text{работника} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Средний} \\ \text{дневной} \\ \text{заработок} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Количество дней (рабочих,} \\ \text{календарных) в периоде,} \\ \text{подлежащем оплате} \end{array}$$

Пример

Работник направлен для выполнения общественных обязанностей в рабочее время (ст. 171 ТК РФ) сроком на три дня. Расчетный период, составляющий 12 месяцев, предшествующих моменту выплаты, отработан полностью.

Месяц расчетного периода	Количество фактически отработанных дней	Сумма фактически начисленной зарплаты (в руб.)	Расчет среднего дневного заработка (в руб.)	Количество дней, подлежащих оплате	Размер среднего заработка (в руб.)
сентябрь	21	5000	$\frac{68\,000}{249}$	3	$273,09 \times 3$
октябрь	22	5000			
ноябрь	21	5000			
декабрь	20	5000			
январь	20	6000			
февраль	19	6000			
март	20	6000			
апрель	23	6000			
май	19	6000			
июнь	19	6000			
июль	23	6000			
август	22	6000			
Итого	249	68 000	273,09	3	819,27

Определение среднего заработка для расчета отпускных выплат и компенсаций за неиспользованный отпуск. Средний заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние три календарных месяца (с 1-го до 1-го числа).

Нерабочие праздничные дни, приходящиеся на период отпуска, в число календарных дней отпуска не включаются и не оплачиваются (ст. 120 ТК РФ).

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в календарных днях, и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на 3 и на 29,6 (среднемесячное число календарных дней):

$$\begin{array}{l} \text{Средний дневной заработок} \\ \text{(для оплаты отпусков,} \\ \text{предоставляемых} \\ \text{в календарных днях)} \end{array} = \frac{\text{Сумма начисленной заработной платы} \\ \text{за последние три календарных месяца}}{3 \times 29,6}$$

¹ И выплаты компенсации за неиспользованные отпуска.

Величина среднего заработка умножается на число дней отпуска, и полученная сумма является оплатой отпуска или компенсацией взамен его:

$$\text{Размер отпускных выплат (компенсации за неиспользованный отпуск)} = \frac{\text{Средний дневной заработок}}{\text{Средний дневной заработок}} \times \frac{\text{Количество дней отпуска, подлежащих оплате}}{\text{Количество дней отпуска, подлежащих оплате}}$$

Пример

Работник уходит в очередной отпуск с 1 декабря на 28 календарных дней. Расчетный период (сентябрь, октябрь, ноябрь) отработан полностью.

Расчет. Порядок исчисления среднего заработка для расчета отпускных установлен ст. 139 ТК РФ, согласно которой средний дневной заработок для оплаты отпусков исчисляется за последние три календарных месяца путем деления суммы начисленной заработной платы на 3 и на 29,6 (среднемесячное число календарных дней).

Общая сумма отпускных определяется путем умножения суммы среднего дневного заработка на количество календарных дней отпуска.

Месяц расчетного периода	Сумма начисленной заработной платы (в руб.)	Расчет среднего дневного заработка (в руб.)	Количество дней, подлежащих оплате	Размер оплаты (в руб.)
сентябрь	5000	$\frac{15\,000}{3 \times 29,6}$	28	$168,91 \times 28$
октябрь	5000			
ноябрь	5000			
Итого	15 000	168,91	28	4729,48

12.8. Удержания и вычеты из заработной платы

Удержания из заработной платы могут производиться только в случаях, предусмотренных законодательством (ст. 137 ТК РФ) (схема 12.9).

Уплата налога на доходы с целью погашения обязательств работника перед государством относится к обязательным удержаниям из заработной платы работника.

Налог на доходы физических лиц исчисляется и уплачивается на основании главы 23 части второй НК РФ.

В соответствии с подп. 6 п. 1 ст. 208 и п. 1 ст. 209 НК РФ вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей признается объектом налогообложения по налогу на доходы физических лиц. Согласно п. 1 ст. 226 НК РФ организация, от которой работник получил доход, обязана исчислить, удержать и уплатить сумму налога на доходы физических лиц. При этом налогообложение производится по ставке 13% (п. 1 ст. 224 НК РФ).

Статьей 217 НК РФ определен перечень доходов физических лиц, которые не учитываются при определении налогооблагаемой базы по налогу на доходы физических лиц (государственные пособия, пенсии, компенсационные выплаты и др.).

Налоговые вычеты из доходов налогоплательщиков в соответствии со статьями 218–221 НК РФ дают основание уменьшать налогооблагаемый доход налогоплательщика. Налоговые вычеты представляют собой систему четких и носящих всеобщий характер налоговых вычетов, предусмотренных в твердо фиксированных суммах. Вычеты разделены на четыре группы: стандартные, социальные, имущественные и профессиональные.

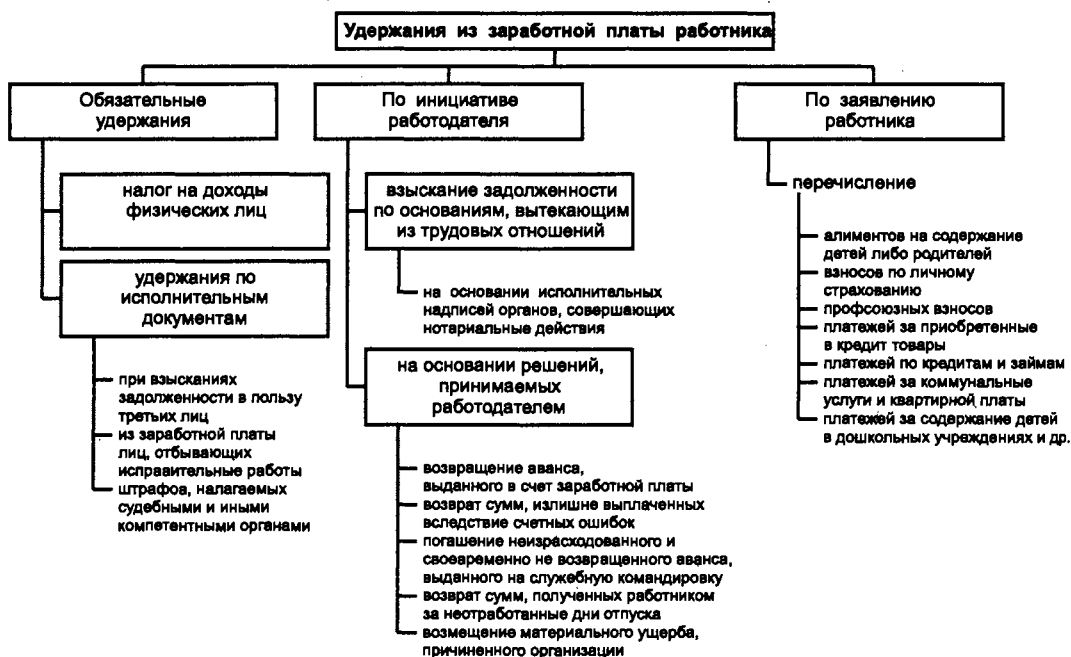


Схема 12.9. Удержания из зарплаты

В ст. 218 НК РФ приведены стандартные налоговые вычеты, которые представляют собой необлагаемый минимум за каждый месяц налогового периода в зависимости от категории налогоплательщика.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику:

- одним из работодателей (по выбору налогоплательщика), выплачивающим доход;
- на основании письменного заявления;
- на основании документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты (схема 12.10).

Пример

Работнику организации, в которой заявлен стандартный вычет, ежемесячно начисляется по 3500 руб. Работник имеет право на стандартный вычет в размере 400 руб., предусмотренный подп. 3 п. 1 ст. 218 НК РФ.

Для определения налоговой базы начисленный работнику доход в течение января — мая уменьшается на сумму стандартного вычета в размере 400 руб. Общая сумма предоставленных стандартных вычетов за 5 месяцев составляет 2000 руб.

Доход работника, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысил 20 000 руб. в июне (3500 руб. × 6 мес. = 21 000 руб.).

Начиная с июня месяца стандартный вычет не предоставляется.

Организации обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Дата фактической выплаты дохода определяется по правилам ст. 223 НК РФ:

- при получении доходов в денежной форме: это день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц;

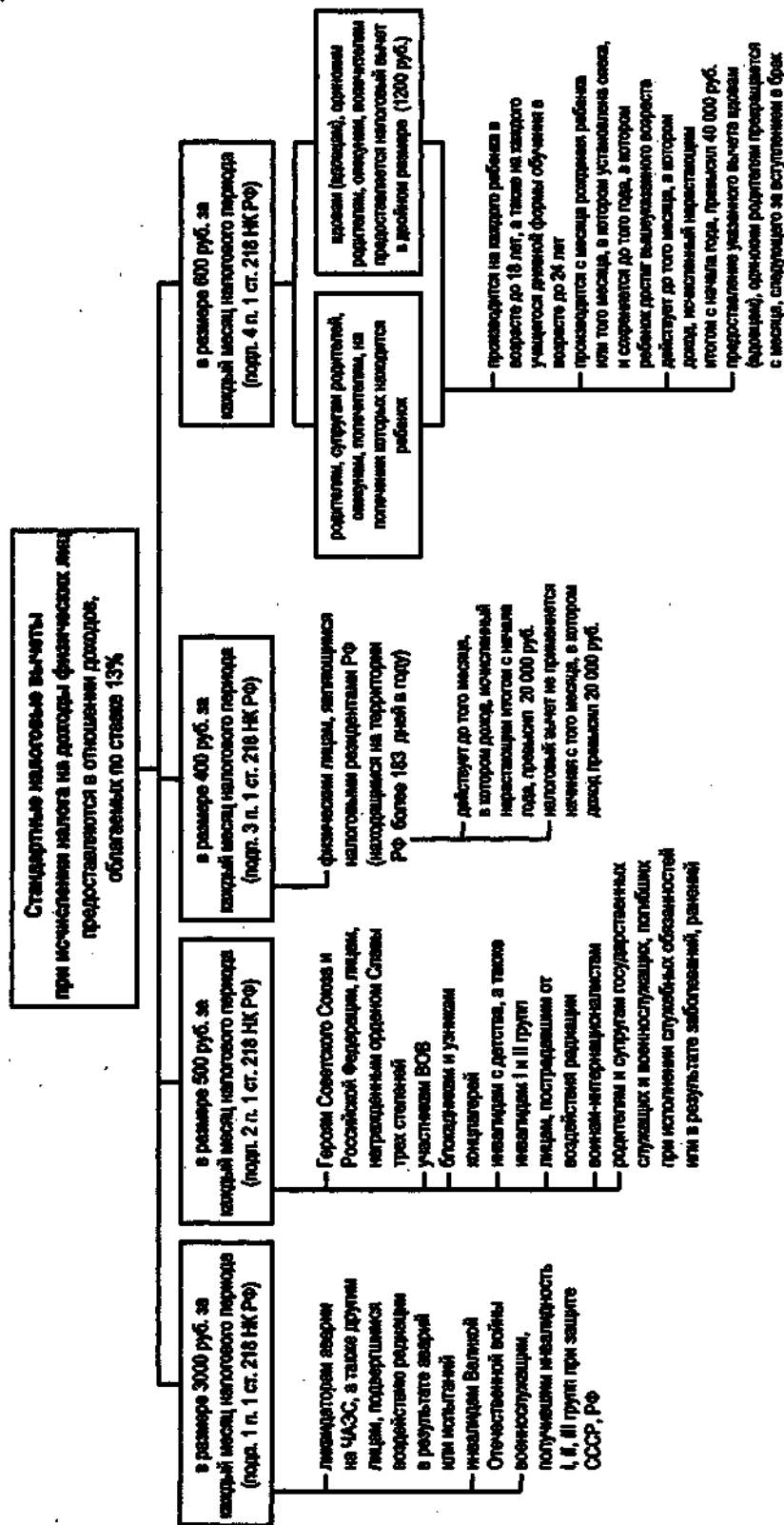


Схема 12.10. Стандартные налоговые вычеты

- при получении доходов в натуральной форме: это день передачи доходов в натуральной форме.

Сумма налога на доходы, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13% ($\Sigma_{\text{ндфл}}$), определяется как денежное выражение таких доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов:

$$\Sigma_{\text{ндфл}} = \Sigma_{\text{д}} - \Sigma_{\text{в}} \times 13\%,$$

где $\Sigma_{\text{д}}$ — денежное выражение доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13%;

$\Sigma_{\text{в}}$ — сумма налоговых вычетов.

12.9. Учет расчетов с персоналом по оплате труда

Аналитический учет оплаты труда. Обработка поступивших в бухгалтерию документов по оплате труда производится в соответствии с порядком, рассмотренным в схеме 12.11.



Схема 12.11. Обработка информации по учету заработной платы

Учет расчетов по оплате труда состоит из следующих этапов:

- на основании первичных документов рассчитывается заработная плата каждого работника;
- собираются данные о заработной плате каждого работника по различным документам с целью определения величины месячного заработка и заносятся на лицевой счет работника;
- определяется величина удержаний и вычетов из заработной платы каждого работника;
- определяется сумма заработной платы к выдаче на руки каждому работнику после произведенных удержаний;
- на основании лицевых счетов оформляются расчетно-платежные ведомости и составляются сводные данные о начисленных суммах и удержаниях по предприятию в целом;
- расчетно-платежные или платежные ведомости передаются в кассу организации для выдачи причитающейся заработной платы на руки работникам;
- составляются разработочные таблицы по распределению начисленной заработной платы по направлениям затрат и источникам финансирования;
- производится начисление страховых взносов и других обязательных платежей, исчисленных с фонда оплаты труда;
- отражаются операции по начислению, удержаниям и выплате заработной платы в регистрах бухгалтерского учета в журналах-ордерах;
- не выплаченная в установленный платежный период заработная плата списывается на депонент и отражается в книге учета депонированной заработной платы, где для каждого депонента отводится отдельная строка, а в дальнейшем делается отметка о выплате.

Аналитический учет оплаты труда в организации ведется по каждому работнику с использованием лицевых счетов (формы № Т-54 и Т-54а).

Для начисления оплаты труда за месяц необходимо суммировать заработок, начисленный в соответствии с принятой для каждого конкретного работника повременной или сдельной оплатой труда, с доплатами и произвести удержания. Для того чтобы собрать все виды начисленной оплаты труда за расчетный период из различных документов, в бухгалтерии на каждого работающего заводят лицевой счет, который открывается в момент его принятия на работу.

Ежемесячно в лицевые счета работников заносятся сведения о размере начисленной оплаты труда и иных доходов работника, суммах произведенных удержаний и вычетов, а также о суммах, причитающихся к выплате.

Основанием для заполнения лицевых счетов являются таблицы учета использования рабочего времени, наряды на сдельную работу, наряды-заказы на выполнение работы, листки о временной нетрудоспособности, приказы (распоряжения) работодателя о выплате премий, оказании материальной помощи, исполнительные документы, поступившие в организацию, и др.

На предприятиях, где при обработке учетных данных используется компьютер, применяется форма № Т-54а, в которой содержатся только условно-постоянные реквизиты о работнике. Данные по расчету заработной платы, полученные на бумажных носителях, вкладываются ежемесячно в лицевой счет.

Данные лицевых счетов являются основанием для исчисления среднего заработка при расчете отпускных, оплаты больничного листа, выплаты компенсации за неиспользованный отпуск, пособий и др.

Сведения о начисленных суммах заработной платы и произведенных удержаниях ежемесячно переносятся из лицевых счетов в *расчетную ведомость*, в которой суммируются данные о начисленных суммах и произведенных удержаниях по всем работникам предприятия. Причитающийся заработок показывается в этих ведомостях расчлененно по структурным подразделениям или службам организации и видам выплат, т. е. в таком разрезе, который необходим для контроля за использованием фонда оплаты труда и составления различных справок и отчетности.

Результаты расчетов сумм, причитающихся каждому работнику к выдаче, переносятся в платежную ведомость, и по ней выдается заработная плата.

Синтетический учет оплаты труда. Все расчеты с персоналом по оплате труда, как состоящим, так и не состоящим в списочном составе предприятия, по всем видам заработной платы, премиям, пособиям и другим выплатам, а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данного предприятия учитываются на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Счет пассивный. Все начисленные работникам суммы записываются по кредиту, а удержанные и выданные им — по дебету счета 70. Кредитовое сальдо по данному счету представляет собой переходящую задолженность по оплате труда за вторую половину месяца (при выплате заработка два раза в месяц) или в целом за месяц (при выплате единовременно в первых числах следующего месяца) (схема 12.12).

Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Дебет		Кредит	
		Задолженность предприятия работникам на начало периода	Сальдо начальное
50			20, 25, 44
Кредит	Суммы, выплаченные из кассы по всем видам оплаты труда	Сумма начисленной работникам заработной платы	Дебет
68, 69			69
Кредит	Суммы начисленных налогов	Сумма начисленных пособий по социальному страхованию	Дебет
71			69
Кредит	Поодотчетные суммы, не возвращенные в установленный срок	Сумма начисленных доходов от участия в капитале организации	Дебет
76			69
Кредит	Депонированные суммы	Сумма начисленной оплаты труда за счет резерва на оплату отпусков	Дебет
		Задолженность предприятия работникам на начало периода	Сальдо конечное

Схема 12.12. Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Таким образом, в пассиве баланса на каждое 1-е число месяца, следующего за отчетным, будет числиться сумма кредиторской задолженности предприятия по заработной плате работникам, начисленной за отчетный месяц, но не выданной в нем. Сумма кредиторской задолженности равна сумме заработной платы, причитающейся к выдаче на руки.

Данные о начисленной оплате труда должны быть отнесены на соответствующие счета затрат в зависимости от назначения использованного в организации труда.

В таблице приведены типовые проводки по учету расчетов с персоналом по оплате труда.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Расчетно-платежная ведомость	Начислена заработная плата исходя из тарифов и должностных окладов, положенных в основу принятой на предприятии системы оплаты труда: — работникам производственных предприятий — работникам торговых, торгово-закупочных, снабженческих организаций и предприятий общественного питания	20, 23, 25, 26, 29 44	70 70
Приходный кассовый ордер	Внесены в кассу излишне выплаченные суммы оплаты труда и т. п. (исправительная запись)	50	70
Больничный лист, расчетно-платежная ведомость	Начислены пособия по временной нетрудоспособности и прочие начисления за счет внебюджетных фондов	69	70
Расчетно-платежная ведомость	Начислены суммы, причитающиеся работникам за счет других предприятий, третьих лиц и т. п.	76	70
Расчетно-платежная ведомость	Начисление вознаграждения работникам за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия или специальных фондов	84	70
Постановление суда, расчетно-платежная ведомость	Восстановление сумм недостач, ранее отнесенных за счет работников	94	70
Расчетно-платежная ведомость	При создании резервов в установленном порядке начислены: — отпускные — вознаграждение по итогам года	96	70
Расчетно-платежная ведомость	Работникам из кассы выплачены суммы по оплате труда	70	50
Налоговая карточка, расчетно-платежная ведомость	Удержан налог на доходы физических лиц	70	68
Договор займа, расчетно-платежная ведомость	Произведены удержания из заработной платы работника в счет погашения суммы займа	70	73
Расчетно-платежная ведомость	Удержания по исполнительным листам в пользу третьих лиц, а также за форменную одежду, за товары, купленные в кредит, и др.	70	76
Бухгалтерская справка	Депонирована не полученная в установленный срок заработная плата	70	76
Распоряжение руководителя, расчетно-платежная ведомость	Удержана из заработной платы работника задолженность по авансу, выданному под отчет	70	94
Распоряжение руководителя, расчетно-платежная ведомость	Удержаны из заработной платы виновных лиц суммы в погашение недостач сверх норм убыли и потерь от порчи	70	94

УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ

13.1. Организация учета производственных затрат

Одной из главных целей коммерческого предприятия является прибыль как источник финансовых ресурсов для развития производства и удовлетворения потребностей владельцев предприятия и государства в целом. А, как известно, прибыль определяется разницей между выручкой от продажи продукции и затратами на ее производство и реализацию. Прибыль облагается налогом, и чем больше сумма прибыли, тем больше сумма налога, уплачиваемого предприятием в бюджет. Таким образом, информация о произведенных затратах является важнейшей в системе управленческого учета предприятия.

Заинтересованность предприятий в постоянном росте массы прибыли, их самостоятельность и ответственность за результаты деятельности в условиях конкуренции на рынке обуславливают необходимость снижения издержек производства, систематического анализа и прогнозирования затрат на продажу продукции на ближайшую и дальнюю перспективу. Анализ затрат позволяет контролировать и регулировать расходы, определять их результативность, помогает принимать оптимальное решение при назначении цены на произведенную продукцию и планировать реальный уровень прибыли.

Для успешной работы руководителю предприятия необходимо получать точную информацию о произведенных затратах, которая может помочь эффективнее организовать производство, оптимальнее расположить структурные подразделения. Так, например, выясняется, что доставка материалов из удаленного склада в цех обходится дешевле, чем аренда ближнего склада.

Из всего этого можно сделать вывод о том, что роль бухгалтера, умеющего правильно увидеть статьи расходов и умело составить отчет о произведенных затратах, едва ли не одна из главных для выживания и процветания предприятия в жестких условиях рыночной экономики.

Основными задачами бухгалтерского учета издержек производства и обращения предприятий являются:

- своевременное, полное и достоверное отражение фактических расходов;
- контроль за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Предприятия определяют два варианта учета затрат на производство: один — для целей бухгалтерского учета, другой — для целей налогообложения.

В *бухгалтерском учете* себестоимость продукции определяется как совокупность расходов по обычным видам деятельности, понесенных в связи с производством и реализацией продукции в отчетном периоде. В себестоимость продукции возможно включать фактически произведенные затраты, что позволяет установить их достоверный уровень, определить реальную себестоимость продукции, прибыль и рентабельность.

Себестоимость же, как элемент учета *для целей налогообложения*, является величиной, уменьшающей налогооблагаемую базу. Поэтому для целей налогообложения фактическая себестоимость корректируется с учетом утвержденных норм, норматив-

вов и лимитов, устанавливаемых государством по отдельным лимитируемым элементам затрат.

Понятие себестоимости и методы учёта затрат в бухгалтерском учете рассмотрены в главе 3.3.3 «Оценка и калькуляция».

Правила формирования информации о расходах организации в бухгалтерском учете устанавливает ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденное приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н (в ред. от 30 марта 2001 г.).

Основным документом, регламентирующим учет затрат для целей налогообложения, является глава 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

13.2. Классификация затрат

Важнейшим фактором получения достоверных данных о себестоимости продукции и финансовых результатах деятельности предприятия является определение состава производственных затрат. А четкая классификация затрат — важнейшая предпосылка правильной организации учета и исчисления себестоимости продукции.

В соответствии с задачами и в целях организации внутрихозяйственного расчета и контроля учет затрат на производство может группироваться по различным признакам (схема 13.1).

По характеру участия в процессе производства затраты делятся на основные и накладные. *Основные (технологические) расходы* непосредственно связаны с производством и оказанием услуг: к ним относятся затраты на оплату труда, стоимость материалов, топлива, электроэнергии, другие расходы, связанные с конкретным объектом калькулирования. *Накладные расходы* связаны с обслуживанием отдельных подразделений (цехов, участков) или организации в целом и управлением ими.

Затраты в зависимости от способов включения их в себестоимость продукции (работ, услуг) подразделяются на прямые и косвенные. Под *прямыми* затратами понимаются расходы, связанные с производством, которые можно прямо включать в себестоимость продукции (работ, услуг) непосредственно по данным первичных документов. К ним относят расходы на сырье и материалы, покупные полуфабрикаты, топливо и энергию на производственные цели, оплату труда производственных рабочих. Под *косвенными затратами* понимаются расходы, связанные с организацией и управлением производством, имеющие отношение ко всему производству в целом (затраты на отопление и освещение, смазочные материалы и т. п.) и не связанные непосредственно с изготовлением конкретной продукции. Их невозможно прямо включить в себестоимость определенного вида продукции, услуг. Они распределяются косвенным путем, т. е. пропорционально тому или иному признаку, и включаются в себестоимость объектов учета с помощью специальных методов. Обоснованное распределение косвенных расходов между изделиями, с тем чтобы исчисленная себестоимость отдельных видов продукции (работ, услуг) была максимально достоверной, остается одной из наиболее сложных проблем калькулирования.

Все расходы организации по связи с технико-экономическими факторами, а главным образом зависящие от изменения объемов выпущенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг), подразделяются на условно-постоянные и переменные расходы. К *условно-постоянным* относятся затраты, абсолютная величина которых не зависит от изменения объема производства, т. е. от использования производственных мощностей, или зависит от него в незначительной степени. К таким

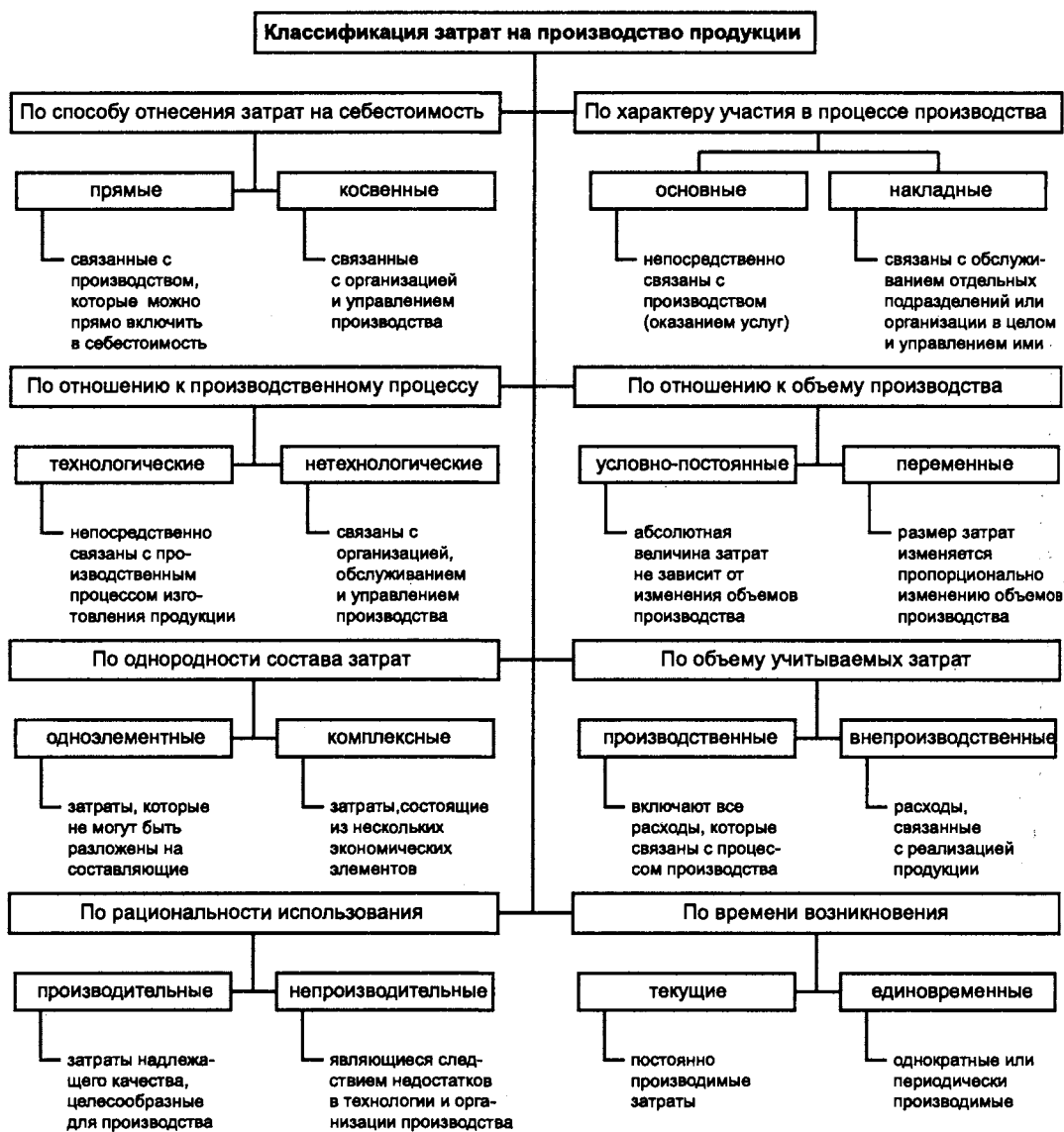


Схема 13.1. Классификация затрат

расходам относятся: затраты на подготовку и освоение производства продукции; оплата труда общезаводского персонала с установленными на нее начислениями; расходы на содержание пожарной и сторожевой охраны; амортизация основных средств общехозяйственного назначения и другие общепроизводственные и общехозяйственные расходы. К *переменным* относят расходы, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства продукции: затраты на сырье и полуфабрикаты, основные и вспомогательные материалы, топливо и энергию всех видов на технологические цели, заработную плату производственных рабочих и т. п. Различают следующие переменные издержки: пропорциональные — изменя-

ются в зависимости от степени загрузки производственных мощностей (например, аккордная заработная плата); прогрессивные — повышаются быстрее степени загрузки производственных мощностей (надбавки к заработной плате за сверхурочную работу и доплаты за работу в праздничные дни, расходы, связанные с выпуском бракованной продукции); деградационные — растут медленнее, чем количество произведенной продукции (скидки с цены при закупках большого количества продукции).

По однородности состава затраты подразделяются на одноэлементные (простые) и комплексные. К *одноэлементным* относят затраты, которые на данном предприятии не могут быть разложены на составляющие, так как состоят из однородных элементов (основной и вспомогательный материал для изготовления продукции, заработная плата основного производственного персонала и т. п.). К *комплексным* относят затраты, состоящие из нескольких экономических элементов (общепроизводственные, общехозяйственные расходы).

По сферам осуществления затраты подразделяются на производственные и внепроизводственные. В *производственные* затраты включают все расходы, которые связаны с процессом производства продукции (работ, услуг). *Внепроизводственные*, или *коммерческие*, *расходы* — это расходы, связанные с реализацией продукции.

По целесообразности использования расходы могут быть производительные и непроизводительные. К *производительным* относят затраты на производство продукции (работ, услуг) надлежащего качества, затраты, целесообразные для данного производства. К *непроизводительным* расходам относят те, которые являются следствием недостатков в технологии и организации производства (брак продукции, оплата простоев и сверхурочных работ и др.).

В зависимости от времени возникновения и списания на производство затраты делятся на затраты текущего периода и затраты будущих периодов. *Затраты текущего периода* связаны с производством и реализацией продукции в данном периоде, также к ним относится часть резервируемых расходов и затрат будущих отчетных периодов, включаемых в себестоимость продукции планового и отчетного периода (вознаграждения за выслугу лет и др.). К *затратам будущих периодов* относятся затраты, возникающие в данном планируемом и отчетном периоде, но подлежащие отнесению на себестоимость конкретных видов продукции (в заранее определенном размере) в течение нормативного срока (затраты на подготовку и освоение производства и др.).

Приведенная номенклатура может и должна уточняться предприятиями и организациями в зависимости от конкретной специфики производства, отраслевых особенностей состава затрат и других факторов, имеющих принципиальное значение для обоснованного калькулирования продукции. Причем данное распределение должно быть закреплено в учетной политике предприятия.

13.3. Методы учета производственных затрат

Под *методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции* понимают систему приемов отражения производственных затрат для определения фактической себестоимости продукции.

Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции зависят от организации и технологии производства, а также типа и характера производственного процесса (схема 13.2).

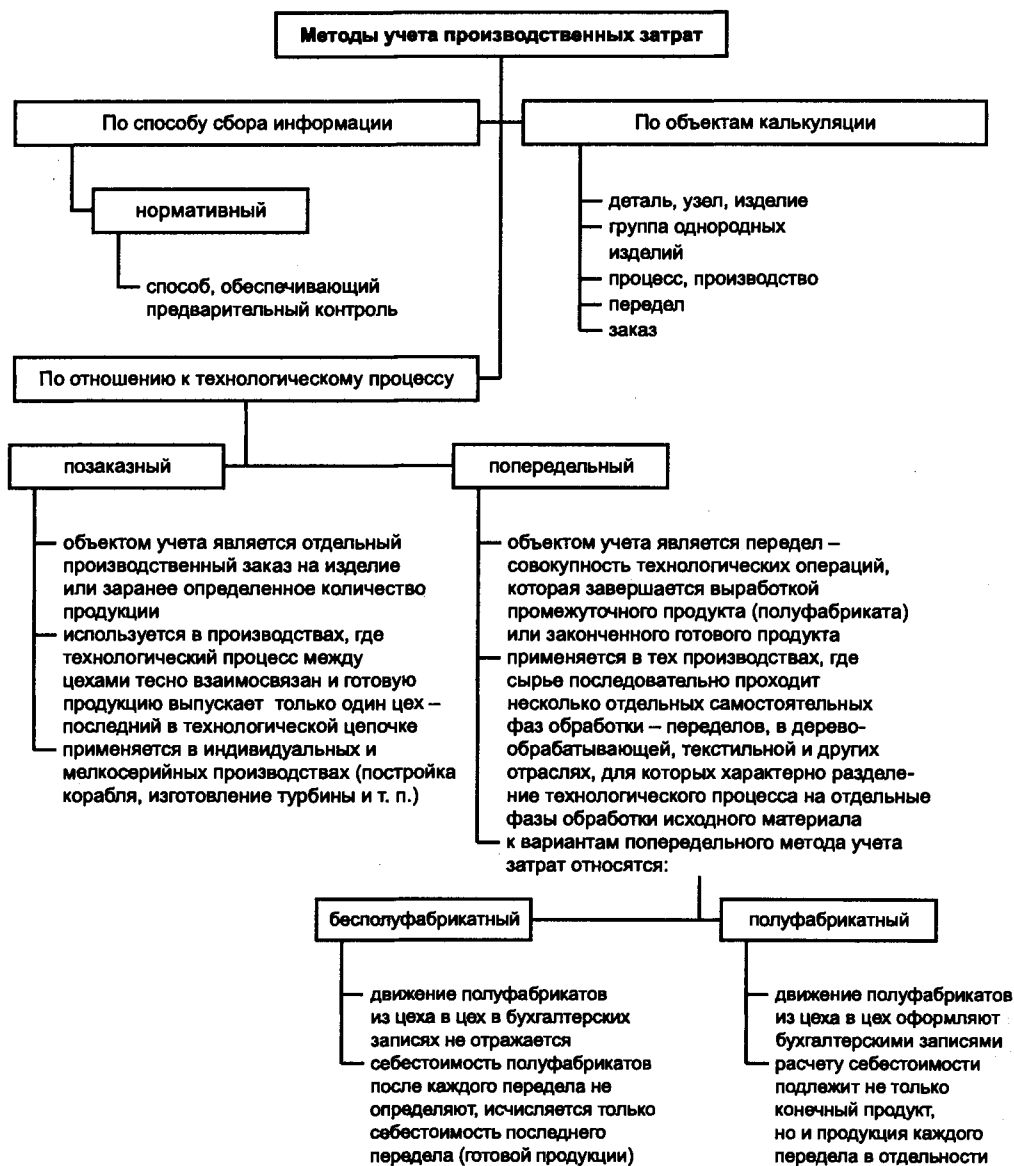


Схема 13.2. Методы учета затрат

Выбор метода калькулирования себестоимости продукции связан с отраслевыми и производственными особенностями предприятий. К основным методам учета затрат относятся позаказный и попередельный.

Позаказный метод учета — себестоимость единицы продукции рассчитывают по сумме затрат всех цехов. Этот метод используют в производствах с механической сборкой деталей, узлов и изделий в целом, где технологический процесс между цехами тесно взаимосвязан, а готовую продукцию выпускает последний в технологической цепочке цех.

В аналитическом учете производственные затраты группируются по заказу в разрезе установленных статей калькуляции. Объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ, которому присваивается шифр.

Позаказный метод учета и калькулирования продукции применяют в индивидуальных и мелкосерийных производствах на предприятиях тяжелой индустрии, в судостроительной промышленности (постройка корабля, изготовление турбины и т. п.), где вырабатывают продукцию в индивидуальном исполнении (схема 13.3).

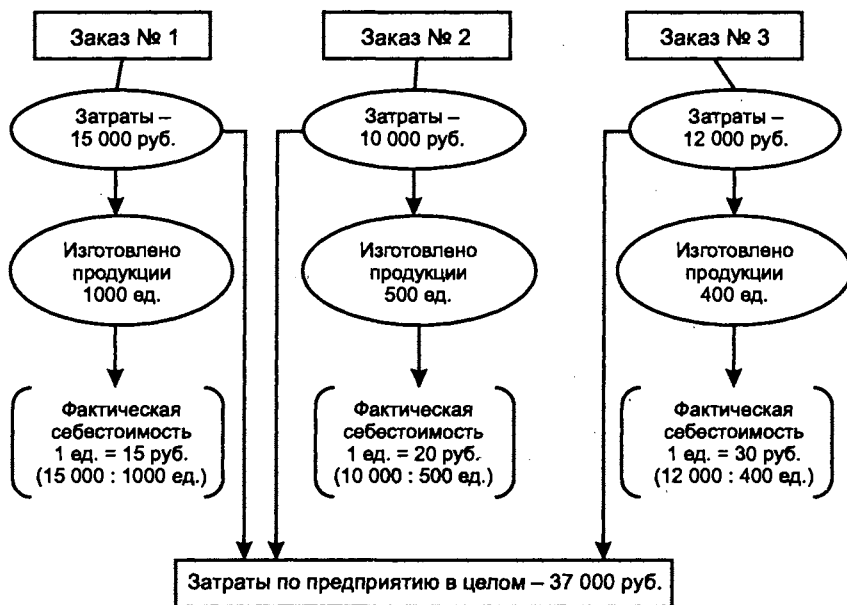


Схема 13.3. Позаказный метод учета затрат на производство продукции

Заказ открывают на основании договора с заказчиком. В нем конкретизируются объект договора (заказа), его качественные характеристики, объем (количество) продукции, срок поставки, договорная цена, форма расчетов и пр.

Себестоимость заказа определяется суммой всех затрат производства со дня его открытия и до дня выполнения и закрытия. Отчетную калькуляцию при позаказном методе учета составляют после того, как работы по заказу будут полностью выполнены, что является существенным недостатком этого метода.

Попередельный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции применяется в тех отраслях промышленности, где характерно разделение технологического процесса на отдельные фазы обработки исходного материала и обрабатываемое сырье последовательно проходит несколько отдельных самостоятельных фаз обработки — переделов (нефтеперерабатывающая, химическая, целлюлозно-бумажная, текстильная промышленность и др.) (схема 13.4).

Передел — это совокупность технологических операций, которые завершаются выработкой промежуточного продукта (полуфабриката) или получением законченного готового продукта.

Затраты на изготовление продукции таких производств учитываются по видам однородных изделий, статьям калькуляции и переделам.

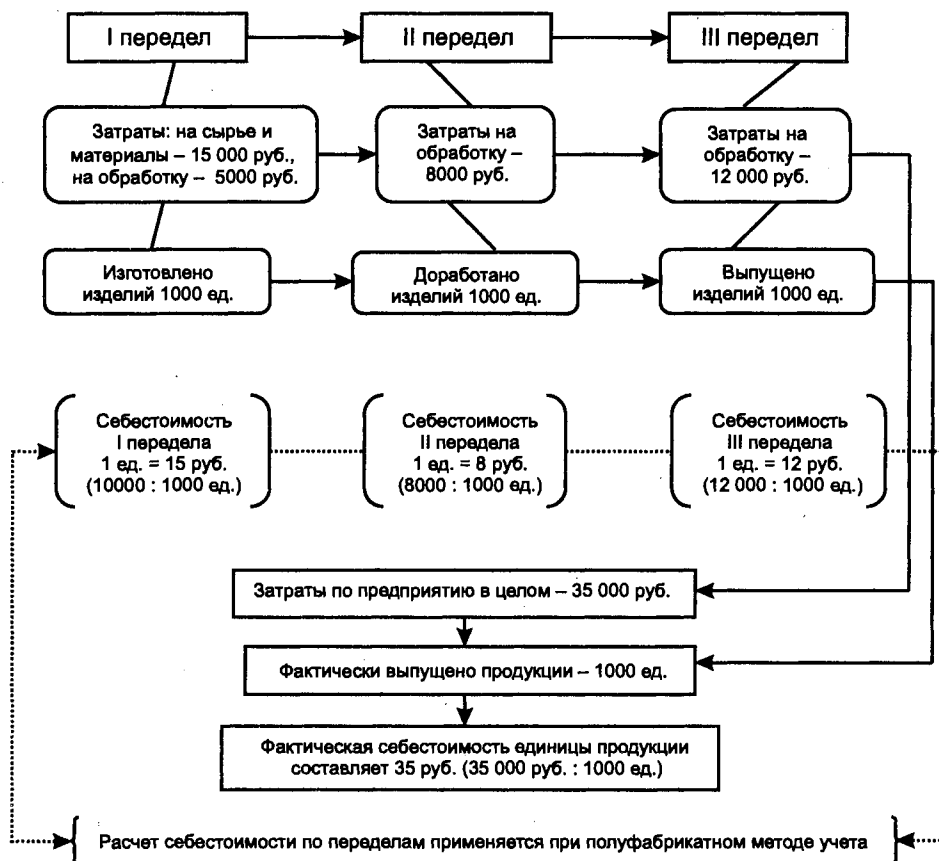


Схема 13.4. Попередельный метод учета затрат на производство продукции

Порядок учета затрат и калькулирования продукции на различных предприятиях по переделам неодинаков. На некоторых предприятиях прямые затраты в бухгалтерском учете отражаются по каждому переделу в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только первого передела. Себестоимость конечного продукта составляет сумму затрат всех переделов.

При попередельном методе учета производства и калькулирования себестоимости продукции применяют бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты.

При *бесполуфабрикатном варианте* контроль за движением полуфабрикатов внутри цехов (переделов) и между ними осуществляет бухгалтерия оперативно в натуральном выражении и без записей по счетам.

При *полуфабрикатном варианте* рассчитывается себестоимость не только конечного продукта, но и продукции каждого передела в отдельности.

Предприятия, реализующие продукцию каждого отдельного передела на сторону, применяют полуфабрикатный вариант учета затрат, остальные — бесполуфабрикатный.

На предприятиях, применяющих попередельный метод учета, используют важнейшие элементы нормативного метода — систематическое выявление отклонений фактических затрат от текущих норм (плановой себестоимости) и учет изменений этих норм.

Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции применяется для своевременного предупреждения нерационального расходования трудовых и финансовых ресурсов. Как правило, он применяется при массовом и серийном производстве на предприятиях обрабатывающих отраслей промышленности, в машиностроении, на предприятиях легкой промышленности.

Сущность нормативного метода заключается в том, что отдельные виды затрат на производство учитывают по производственным нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями. При этом ведется оперативный учет отклонений фактических затрат от производственных норм с указанием объекта возникновения отклонений, причин и виновников их образования, а также учитываются изменения, вносимые в действующие нормы затрат в результате внедрения организационно-технических мероприятий, и определяется влияние этих изменений на себестоимость продукции.

Нормы производственных затрат — важнейшее орудие управления производством. Они отражают технический и организационный уровень развития предприятия, влияют на его экономику и на конечный результат деятельности.

В зависимости от длительности действия и времени расчета нормы разделяют на текущие и плановые.

Плановые нормы предусматриваются квартальными и годовыми планами и рассчитываются на основе *текущих* и действующих в настоящее время норм (в течение каждого отчетного месяца). На их основе ежемесячно составляются нормативные калькуляции по деталям, узлам, изделиям.

При сопоставлении фактически произведенных затрат с утвержденными текущими нормативами осуществляется анализ хозяйственной деятельности предприятия, выявляются внутрипроизводственные резервы, намечаются пути их использования, разрабатываются новые нормативы затрат на следующий отчетный период.

Нормативные калькуляции составляются на детали, узлы и изделия. Их данные используются для исчисления фактической себестоимости конкретных видов изделий, для оценки незавершенного производства и себестоимости брака продукции.

Нормативные калькуляции на детали и узлы составляются только по прямым затратам (материалы, заработная плата), а на изделие в целом — по всем статьям производственной себестоимости.

При нормативном методе учета затрат на производство предприятия пользуются плановой, нормативной и отчетной калькуляцией. По своему составу они должны соответствовать типовой номенклатуре, предусмотренной в отраслевых инструкциях по планированию и учету себестоимости. Контроль за применением установленных в производстве норм при изготовлении продукции осуществляется с помощью бухгалтерского учета.

Отклонения от норм показывают, как соблюдается технология изготовления продукции, выявляют величину 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 более полном использовании сырья с наименьшими отходами, при повышении производительности труда, сокращении времени на обработку деталей и на их сборку.

Отрицательные отклонения — дополнительное использование сырья, материалов сверх установленных норм и т. п.

Имея нормативные калькуляции, документы или свод документов на отклонения от норм в текущем месяце и их изменения, зная количество выпущенной продукции, бухгалтерия рассчитывает фактические затраты отчетного месяца.

Расчеты фактической себестоимости осуществляются по следующей формуле:

$$\Phi_c = H_c \pm O_n \pm I_n,$$

где Φ_c — фактическая себестоимость;

H_c — нормативная себестоимость;

O_n — отклонения от норм (экономия или перерасход);

I_n — изменения норм (в сторону их увеличения или уменьшения).

Попрцессный (простой) метод применяется на тех предприятиях, которые вырабатывают однородную продукцию, имеют массовый характер производства и краткий период технологического процесса и на которых отсутствуют остатки незавершенного производства (или они стабильные). Этот метод характерен для предприятий добывающих отраслей промышленности, промышленности строительных материалов, химической промышленности и др.

При проведении простого метода калькулирования все затраты предприятия или части предприятия суммируются и делятся на количество произведенной продукции:

$$\begin{array}{c} \text{Себестоимость} \\ \text{единицы} \\ \text{продукции} \end{array} = \frac{\begin{array}{c} \text{Общая сумма издержек} \\ \text{(за определенный период времени)} \end{array}}{\begin{array}{c} \text{Количество произведенной продукции} \\ \text{(за определенный период времени)} \end{array}}$$

13.4. Группировка затрат на производство

Учет затрат на производство продукции основывается на полноте отражения всех хозяйственных операций, правильном отнесении расходов и доходов к отчетным периодам, разграничении затрат на производство и капитальные вложения.

Плановая и фактическая калькуляция себестоимости продукции формируется по элементам и калькуляционным статьям затрат. Под *элементами затрат* понимаются затраты, однородные по своему экономическому содержанию, а под *статьями* — затраты, включающие один или несколько элементов (схема 13.5).

Группировка затрат по элементам отличается от группировки затрат по статьям тем, что в ней все затраты, включая комплексные, распределяются по видам, характеризующим их экономическое содержание. Перечень экономических элементов является единым и обязательным для всех предприятий. Подразделение затрат по элементам показывает группу затрат в целом по предприятию независимо от места их возникновения (например, в затраты на оплату труда входит заработная плата производственных рабочих, аппарата управления, обслуживающего персонала) и необходимо для определения общей потребности производства в сырье, материалах, топливе, энергии, для определения фонда заработной платы. Эта группировка позволяет определить структуру себестоимости и применяется при составлении сметы затрат на производство (бюджетировании).

Сведения о затратах по каждому из элементов группируются на соответствующих счетах. Так, расход материалов отражается на кредите счета 10 «Материалы» с указанием корреспондирующих с ним дебетуемых счетов, что и позволяет распределить расход материалов между хозяйственными процессами, а расходы на оплату труда — на кредите счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в разрезе

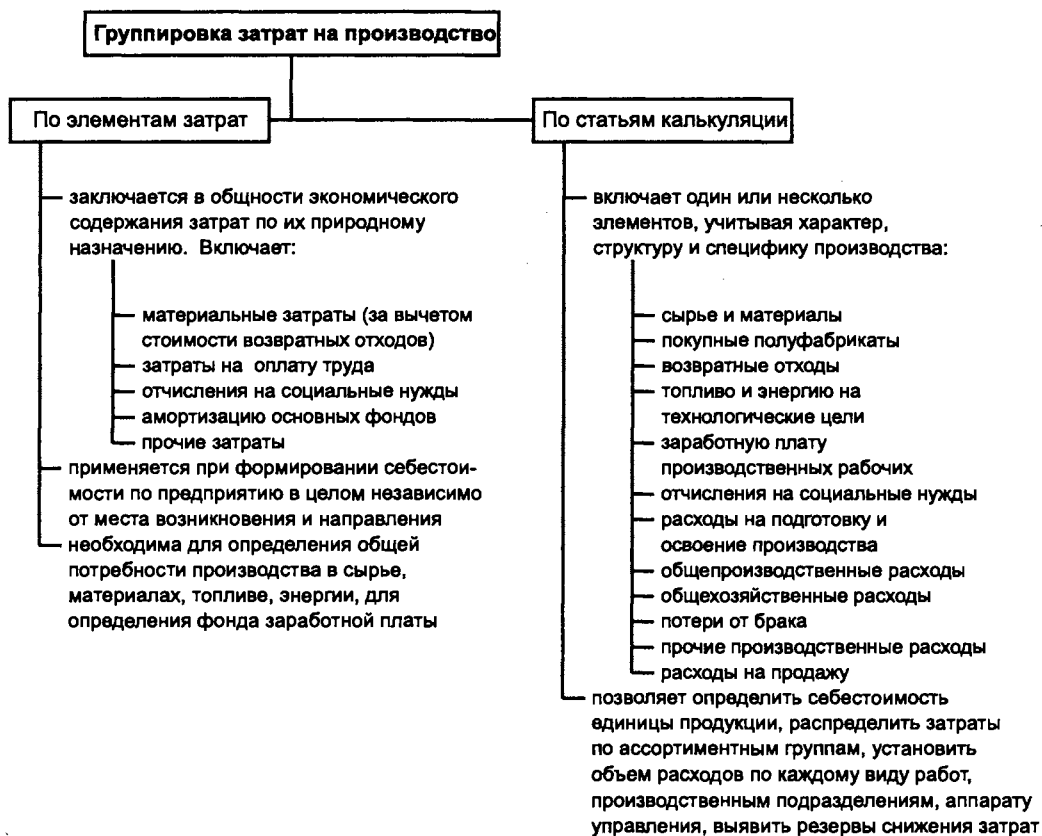


Схема 13.5. Группировка затрат

корреспондирующих счетов. Сумма отчислений в государственные социальные внебюджетные фонды показывается на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию», а сумма амортизации основных средств на кредите счета 02 «Амортизация основных средств» распределяется между хозяйственными процессами по корреспондирующим счетам, сумма прочих расходов определяется по данным кредитовых оборотов счетов: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др.

Таким образом, система счетов бухгалтерского учета обеспечивает учет всех затрат по экономическим элементам и их распределение между хозяйственными процессами.

Распределение затрат по экономическим элементам отражается в разделе «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)» формы 5 Приложения к бухгалтерскому балансу.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. **Затраты по статьям калькуляции** шире по своему составу, так как учитывают характер, структуру и специфику производства. В основу группировки расходов по статьям положено отношение затрат к способу их включения в себестоимость как отдельных видов продукции (работ, услуг), так и всей продукции в целом.

Для контроля за составом затрат по местам их совершения и для исчисления себестоимости необходимо знать не только то, что затрачено в процессе производства, но и на какие цели (куда, на что) эти затраты произведены, т. е. учитывать затраты по направлениям, по их отношению к технологическому процессу. Такой учет затрат позволяет анализировать себестоимость по ее составным частям и по некоторым видам продукции. В этих целях затраты на производство подразделяются на основные и на обслуживающие производства и его управление. В составе последних по единым статьям учета отдельно учитываются расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования, расходы на управление цехами (общепроизводственные расходы) и на управление предприятием в целом (общехозяйственные расходы).

Перечень статей затрат, их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг), а также порядок оценки остатков незавершенного производства и готовой продукции устанавливаются организацией самостоятельно исходя из особенностей производственной деятельности, структуры организации управления в порядке, предусмотренном действующими законодательными и нормативными актами. Причем устанавливаемая для конкретной отрасли группировка затрат по статьям должна обеспечить наиболее точное выделение расходов, связанных с определенным видом продукции, которые можно прямо включить в себестоимость продукции.

Отраслевая номенклатура статей затрат не может включать одинаковые для всех предприятий калькуляционные статьи, однако типовую номенклатуру статей расходов в промышленности можно представить в виде, указанном в схеме «Группировка затрат на производство».

Первые 11 статей составляют *производственную себестоимость* продукции, а с включением расходов на продажу образуется *полная себестоимость*.

По статье «Расходы на продажу» учитываются следующие расходы, связанные с реализацией и сбытом продукции: упаковка, хранение, погрузка и транспортировка до пункта, обусловленного договором (кроме тех случаев, когда они возмещаются покупателями сверх цены на продукцию), реклама, включая участие в выставках, ярмарках, стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными документами непосредственно покупателями или посредническими организациями бесплатно и не подлежащих возврату, и другие аналогичные затраты.

Установленная для соответствующей отрасли (подотрасли, вида деятельности) группировка затрат по статьям должна обеспечить выделение затрат, связанных с производством отдельных видов продукции, которые могут быть прямо включены в их себестоимость (так называемые прямые затраты). Прямые затраты списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счетов 10, 60, 69, 70 и т. д.

В отличие от прямых косвенные затраты невозможно в момент их возникновения увязать с конкретным видом продукции (например, амортизация зданий, арендная плата за пользование основными средствами, расходы на оплату управленческого персонала и т. д.). Косвенные расходы переносятся на счет 20 «Основное производство» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Аналитический учет расходов должен обеспечить группировку расходов по местам возникновения затрат, по видам продукции и услуг, по статьям и элементам затрат, по нормам и отклонениям от норм. Это определяет многоступенчатую схему построения учета затрат на производство.

13.5. Счета учета затрат

Информация о затратах организации, признанных в качестве расходов по обычным видам деятельности отчетного периода, формируется на следующих активных счетах бухгалтерского учета:

№ счета	Наименование счета	Рекомендуемая аналитика
20	Основное производство	По видам затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг)
21	Полуфабрикаты собственного производства	По местам хранения полуфабрикатов и отдельным наименованиям (видам, сортам, размерам и т. д.)
23	Вспомогательное производство	По видам производств
25	Общепроизводственные расходы	По отдельным подразделениям организации и статьям расходов
26	Общехозяйственные расходы	По каждой статье соответствующих смет, месту возникновения затрат и др.
28	Брак в производстве	По отдельным подразделениям организации, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака
29	Обслуживающие производства и хозяйства	По отдельным подразделениям организации и статьям расходов
44	Расходы на продажу	По видам и статьям расходов
97	Расходы будущих периодов	По видам расходов

Такое количество счетов обусловлено сложностью процесса производства, его значимостью в хозяйственной деятельности предприятия.

Счет 20 «Основное производство» предназначен для обобщения информации о затратах производства, продукция (работы, услуги) которого явилась целью создания данной организации (схема 13.6).

По дебету счета 20 «Основное производство» отражаются:

- прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств;
- косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства;
- потери от брака.

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и услуг.

Эти суммы могут списываться со счета 20 «Основное производство» в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 90 «Продажи» и др.

Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг). Если формирование информации о расходах по обычным видам деятельности не ведется на счетах 20—39, то аналитический учет по счету 20 «Основное производство» осуществляется также по подразделениям организации.

Счет 20 «Основное производство»

Дебет

Кредит

Сальдо начальное	Стоимость незавершенного производства		
02, 05	Начислена амортизация по объектам основных средств и нематериальных активов при использовании в основном производстве	Возвращены на склад материалы из основного производства, а также возвратные отходы	10
Кредит			Дебет
10	Отпущены материалы для нужд основного производства	Отражены потери от неисправимого брака продукции основного производства	28
Кредит			Дебет
25, 26	Общепроизводственные и общехозяйственные расходы включены в себестоимость продукции основного производства	Отражено списание фактической производственной себестоимости готовой продукции (работ, услуг)	40
Кредит			Дебет
70	Начислена заработная плата основным производственным рабочим	Принятие к учету готовой продукции, изготовленной основным производством	43
Кредит			Дебет
Сальдо конечное	Стоимость незавершенного производства		

Схема 13.6. Счет 20 «Основное производство»

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Инвентарная карточка учета (формы № ОС-6, НМА-1)	Начисление амортизации по объектам основных средств основных производств и по объектам нематериальных активов, используемым в основных производствах	20	02, 05
Карточка учета материалов (форма № М-17), требование-накладная (форма № М-11)	Материалы (полуфабрикаты собственного производства) отпущены для нужд основного производства	20	10, 21
Ведомость распределения общепроизводственных (общехозяйственных) расходов	Общепроизводственные (общехозяйственные) расходы включены в себестоимость продукции (работ, услуг) основного производства	20	25, 26
Ведомость учета брака в производстве	Потери от брака включены в себестоимость продукции (работ, услуг) основного производства; возврат забракованной продукции в основное производство	20	28
Договор, акт приемки-сдачи выполненных работ	Акцептованы счета поставщиков (исполнителей) за работы и услуги, включенные в себестоимость продукции (работ, услуг) основного производства	20	60
Справка бухгалтерии об определении налоговой базы	Начисление налогов и сборов, включаемых в затраты основного производства	20	68

Окончание

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Табель учета рабочего времени и расчета заработной платы (форма № Т-12), расчетно-платежная ведомость (форма № Т-49)	Начисление заработной платы основным производственным рабочим и единого социального налога на фонд оплаты труда рабочих основного производства	20	70, 69
Справка бухгалтерии	Начисление сумм в резерв предстоящих расходов и платежей за счет себестоимости продукции (работ, услуг) основного производства (резерв на отпуска рабочих, в ремонтный фонд и т. п.)	20	96
Справка бухгалтерии	Доля расходов будущих периодов, приходящаяся на текущий период, включена в себестоимость продукции (работ, услуг) основного производства	20	97
Ведомость по учету брака в производстве	Отражение потерь от неисправимого брака продукции (работ, услуг) основного производства	28	20
Справка бухгалтерии, расчет себестоимости продукции, приемо-сдаточные накладные	Отражение выпуска продукции (работ, услуг) основного производства по фактической производственной себестоимости	40	20
Справка бухгалтерии, приемо-сдаточные накладные	Принятие к учету готовой продукции, изготовленной основным производством	43	20
Ведомость учета результатов инвентаризации (форма № ИНВ-26), приказ руководителя	Отражение недостач, выявленных в незавершенном основном производстве	94	20
Ведомость учета результатов инвентаризации (форма № ИНВ-26), приказ руководителя	На убытки отнесены затраты основного производства по аннулированным производственным заказам; затраты основного производства на производство, не давшее продукции; некомпенсируемые потери незавершенного основного производства в связи с чрезвычайными обстоятельствами	99	20

Счет 23 «Вспомогательные производства» предназначен для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства организации.

Этот счет используется для учета затрат производств, обеспечивающих: обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.); транспортное обслуживание; ремонт основных средств; изготовление инструментов, штампов, запасных частей, строительных деталей, конструкций или обогащение строительных материалов (в основном в строительных организациях); возведение временных нетитульных сооружений и т. д. (схема 13.7).

По дебету счета «Вспомогательные производства» отражаются:

- прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг;
- косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака.

Счет 23 «Вспомогательные производства»

Дебет		Кредит	
Сальдо начальное	Стоимость незавершенного производства		
02, 05	Начислена амортизация по объектам основных средств и нематериальных активов вспомогательных производств	Возвращены на склад материалы из вспомогательных производств	10
Кредит		Дебет	
10	Отпущены материалы для нужд вспомогательных производств	Отражены потери от неисправимого брака продукции вспомогательных производств	28
Кредит		Дебет	
25, 26	Общепроизводственные и общехозяйственные расходы включены в себестоимость продукции вспомогательных производств	Отражено списание фактической производственной себестоимости готовой продукции (работ, услуг) вспомогательных производств	40
Кредит		Дебет	
70	Начислена заработная плата производственным рабочим вспомогательных производств	Принятие к учету готовой продукции, изготовленной вспомогательными производствами	43
Кредит		Дебет	
Сальдо конечное	Стоимость незавершенного производства		

Схема 13.7. Счет 23 «Вспомогательные производства»

Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет «Вспомогательные производства» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, списываются на счет «Вспомогательные производства» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». При целесообразности расходы по обслуживанию производства могут учитываться непосредственно на счете 23 «Вспомогательные производства» (без предварительного накопления на счете 25 «Общепроизводственные расходы»).

По кредиту счета «Вспомогательные производства» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Аналитический учет по счету «Вспомогательные производства» ведется по видам производств.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Карточка учета основных средств (форма № ОС-6), разработочная таблица — расчет амортизации основных средств	Начисление амортизации по объектам основных средств вспомогательных производств	23	02

Окончание

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Требование-накладная (форма № М-11), лимитно-заборная карта (форма № М-8)	Материалы (полуфабрикаты собственного производства) отпущены для нужд вспомогательных производств	23	10, 21
Ведомость распределения общепроизводственных (общехозяйственных) расходов	Соответствующая доля общепроизводственных (общехозяйственных) расходов включена в себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательного производства	23	25, 26
Ведомость по учету брака в производстве	Потери от брака включены в себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательного производства; возврат забракованной продукции во вспомогательное производство	23	28
Справка бухгалтерии об определении налоговой базы	Начисление налогов и сборов, включаемых в себестоимость вспомогательных производств	23	68
Табель учета рабочего времени и расчета заработной платы (форма № Т-12), расчетно-платежная ведомость (форма № Т-49)	Начисление заработной платы и единого социального налога на фонд оплаты труда рабочих вспомогательных производств	23	70, 69
Справка бухгалтерии	Начисление сумм в резерв предстоящих расходов и платежей за счет себестоимости продукции (работ, услуг) вспомогательного производства (резерв на отпуска рабочих, в ремонтный фонд и т. п.)	23	96
Справка бухгалтерии	Доля расходов будущих периодов, приходящаяся на текущий период, включена в себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательного производства	23	97
Акт о приемке выполненных работ, справка бухгалтерии	Работы (услуги) вспомогательных производств, использованные при создании внеоборотных активов и при монтаже оборудования	08, 07	23
Справка бухгалтерии, разработочная таблица	Затраты вспомогательных производств включены в себестоимость продукции (работ, услуг) основного производства	20	23
Справка бухгалтерии, разработочная таблица распределения услуг вспомогательных производств	Отражение затрат вспомогательных производств, включенных в общепроизводственные (общехозяйственные) расходы	25, 26	23
Ведомость по учету брака в производстве	Отражение потерь от неисправимого брака продукции (работ, услуг) вспомогательного производства	28	23
Справка бухгалтерии, расчет себестоимости продукции, приемо-сдаточные накладные	Списание фактической себестоимости продукции (работ, услуг) вспомогательных производств (при использовании нормативной (плановой) себестоимости)	40	23
Справка бухгалтерии, приемо-сдаточные накладные	Принятие к учету готовой продукции, выпущенной вспомогательными производствами	43	23
Акты выполненных работ, счета на оплату	Продажа (реализация) продукции (работ, услуг) вспомогательных производств	90	23
Ведомость распределения расходов вспомогательных производств	Соответствующие затраты вспомогательных производств включены в состав расходов будущих периодов	97	23

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации.

В состав общепроизводственных (общецеховых) затрат включаются затраты на содержание, организацию и управление цехами и другими производственными подразделениями основного, вспомогательного и обслуживающего производств, которые относятся к нескольким видам производимой продукции (работ, услуг).

На этом счете могут быть отражены расходы: по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве; расходы по страхованию указанного имущества; расходы на отопление, освещение и содержание помещений; арендная плата за помещения, машины, оборудование и др., используемые в производстве; оплата труда работников, занятых обслуживанием производства; другие аналогичные по назначению расходы.

Общепроизводственные расходы отражаются на счете 25 с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. Расходы, учтенные на счете «Общепроизводственные расходы», списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Аналитический учет по счету 25 «Общепроизводственные расходы» осуществляется по отдельным подразделениям организации (по цехам), а в их разрезе — по установленной номенклатуре общепроизводственных (общецеховых) расходов. Учет общепроизводственных расходов рекомендуется вести в разрезе статей, предусмотренных отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию.

Те расходы, которые не имеют непосредственного отношения к производственному процессу и связаны исключительно с его организацией и управлением предприятием в целом, учитываются в течение месяца на **счете 26 «Общехозяйственные расходы»**. В частности, на этом счете могут быть отражены: административно-управленческие расходы, расходы на содержание общехозяйственного персонала (не связанного с производственным процессом), амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения, арендная плата за помещения общехозяйственного назначения, расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и тому подобных услуг и другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Аналитический учет общехозяйственных расходов ведется по каждой статье соответствующих смет (местам возникновения затрат и другим элементам), что позволяет организации осуществлять контроль исполнения сметы общехозяйственных расходов. Статьи, на которых ведется учет общехозяйственных расходов, в целом можно объединить в следующие основные группы: расходы на управление организацией; общехозяйственные расходы; налоги и сборы; общехозяйственные расходы непроизводительного характера.

В конце месяца расходы, учтенные на счетах 25 и 26, распределяются между объектами аналитического учета, видами продукции (работ, услуг).

Для правильного включения общепроизводственных и общехозяйственных расходов в себестоимость продукции необходимо:

- установить, между какими объектами (видами продукции (работ, услуг)) должны быть распределены накладные расходы;
- определить состав и сумму расходов, подлежащих распределению;
- выбрать базу распределения расходов.

Порядок списания общехозяйственных расходов зависит от избранного организацией способа формирования себестоимости продукции (работ, услуг) — по полной производственной себестоимости или по сокращенной себестоимости. Избранный организацией порядок списания указанных расходов оказывает влияние на состав и величину показателей затрат, отраженных в бухгалтерской отчетности.

Если учет готовой продукции (работ, услуг) ведется по полной производственной себестоимости, то общехозяйственные расходы после их распределения между определенными видами продукции (работ, услуг) списываются в дебет счетов учета производственных затрат (20, 23, 29). Общехозяйственные расходы могут включаться в состав затрат на содержание вспомогательных и обслуживающих производств (хозяйств) только в том случае, если вспомогательные и обслуживающие производства (хозяйства) продают изготовленную ими продукцию (работы, услуги) сторонним организациям.

Переходящего остатка общепроизводственных и общехозяйственных расходов обычно не должно быть: счета 25 и 26 закрываются ежемесячно.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Карточка учета основных средств (форма № ОС-6), разрабочная таблица — расчет амортизации основных средств	Начисление амортизации по объектам основных средств общепроизводственного назначения	25	02
Карточка учета нематериальных активов (форма № НМА-1), справка бухгалтерии — расчет амортизации нематериальных активов	Начисление амортизации по объектам нематериальных активов, используемых в общепроизводственных целях	25	05
Требование-накладная (форма № М-11), лимитно-заборная карта (форма № М-8)	Материалы (полуфабрикаты собственного производства) отпущены для общепроизводственных нужд	25	10, 21
Разрабочная таблица распределения услуг вспомогательных производств (обслуживающих производств и хозяйств)	Продукция (работы, услуги) вспомогательных производств (обслуживающих производств и хозяйств) отпущена на общепроизводственные нужды	25	23, 29
Требование-накладная (форма № М-11)	Готовая продукция отпущена на собственные общепроизводственные нужды	25	43
Расчетно-платежная ведомость (форма № Т-49), справка бухгалтерии об определении налоговой базы	Начисление заработной платы и единого социального налога на фонд оплаты труда работников, занятых обслуживанием производства	25	70, 69
Авансовый отчет (форма № АО-1), служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении (форма № Т-10а)	Общепроизводственные расходы, произведенные подотчетными лицами	25	71
Договор страхования	Отнесены на общепроизводственные расходы затраты по обязательному страхованию имущества	25	76
Ведомость распределения общепроизводственных расходов	Общепроизводственные расходы включены в себестоимость продукции (работ, услуг):		
	основного производства	20	25
	вспомогательных производств	23	25
	обслуживающих производств и хозяйств	29	25

Счет 28 «Брак в производстве» предназначен для обобщения информации о потерях от брака в производстве (схема 13.8).

Счет 28 «Брак в производстве»

Дебет		Кредит	
10	Отражена стоимость материалов, использованных на устранение выявленного брака	70, 73	
Кредит		Удержаны суммы с виновников брака (физических лиц)	Дебет
25	Отражена доля общепроизводственных расходов в составе затрат на устранение выявленного брака	Приняты к учету возвратные отходы, полученные от утилизации бракованной продукции	10
Кредит			Дебет
70	Начислена заработная плата рабочим, занятым устранением выявленного брака	Включены потери от брака в себестоимость продукции (работ, услуг)	20, 23, 29
Кредит			Дебет
69	Начислен ЕСН на заработную плату производственных рабочих, занятых устранением брака	Отражена стоимость проданной забракованной продукции по сниженным ценам	43
Кредит			Дебет
20, 23, 29	Сумма фактических потерь от брака отнесена в затраты на производство	Предъявлена претензия поставщикам за поставку недоброкачественных материалов, в результате использования которых допущен брак	76
Кредит			Дебет

Схема 13.8. Счет 28 «Брак в производстве»

Браком в производстве считаются изделия, полуфабрикаты, детали, узлы и работы, которые не соответствуют по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям и не могут быть использованы по своему прямому назначению или могут быть использованы лишь после исправления.

В зависимости от характера дефектов, установленных при технической приемке, брак делится на исправимый и неисправимый (окончательный).

Исправимым браком считаются изделия, полуфабрикаты (детали и узлы) и работы, которые после исправления могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически возможно и экономически целесообразно.

Окончательным браком считаются изделия, полуфабрикаты, детали и работы, которые не могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически невозможно или экономически нецелесообразно, т. е. затраты на изготовление новой продукции, полуфабрикатов (узлов, деталей) взамен брака ниже, чем расходы по его исправлению.

По месту обнаружения брак подразделяется на *внутренний*, выявленный на предприятии до отправки продукции потребителям, и *внешний*, выявленный у потребителя в процессе сборки, монтажа или эксплуатации изделия.

В зависимости от того, к какому виду будет отнесен выявленный конкретный факт брака в производстве, зависят его оценка и отражение в бухгалтерском учете.

Выявленный брак фиксируют в первичных документах по учету выработки рабочих (отмечается количество годных деталей и брака). На каждый случай окончательного брака составляется акт (извещение) о браке.

В связи с тем что в настоящее время нет унифицированной формы акта о браке, на предприятии должна быть разработана своя форма акта, которая утверждается в учетной политике предприятия. В акте указываются: наименование изделия (детали) и операции, на которой обнаружен брак, причина и виновник его возникновения, стоимость забракованного изделия по цене возможного использования, расходы, связанные с браком, и сумма, подлежащая взысканию с виновника брака.

Для организации надлежащего учета потерь от брака и систематизации сведений о браке на предприятиях устанавливается типовый перечень причин брака и его виновников.

Акт на брак составляется контролером, мастером, бригадиром или другими уполномоченными должностными лицами и подписывается начальником цеха, производителем работ или иным уполномоченным должностным лицом. Работники, виновные в производстве брака, должны быть ознакомлены с актом на брак.

Сдача бракованной продукции на склад оформляется *требованием-накладной* (форма № М-11).

Для определения себестоимости неисправимого брака и связанных с ним потерь бухгалтерия составляет специальную ведомость-калькуляцию. В ней указывается цех, где выявлен брак, изделие, по которому допущен брак, расход материалов, заработной платы с начислениями, общепроизводственные расходы, стоимость брака по цене возможного использования, удержания с виновников брака и сумма чистых потерь от брака.

По данным ведомости о браке и документах, о расходах на исправление брака производятся записи на счетах бухгалтерского учета.

По дебету счета «Брак в производстве» собираются затраты по выявленному внутреннему и внешнему браку (стоимость неисправимого, т. е. окончательного, брака, расходы по исправлению и т. п.).

По кредиту счета «Брак в производстве» отражаются:

- суммы, относимые на уменьшение потерь от брака (стоимость забракованной продукции по цене возможного использования);
- суммы, подлежащие удержанию с виновников брака;
- суммы, подлежащие взысканию с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов или полуфабрикатов, в результате использования которых был допущен брак, и т. п.;
- суммы, списываемые на затраты по производству как потери от брака.

Аналитический учет по счету «Брак в производстве» ведется по отдельным подразделениям организации, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Требование-накладная (форма № М-11), лимитно-заборная карта (форма № М-8)	Материалы отпущены на исправление брака	28	10
Ведомость учета брака в производстве	Отражены потери от неисправимого брака продукции (работ, услуг) основного и вспомогательного производства	28	20, 23

Окончание

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Накладная на выпуск полуфабрикатов	Полуфабрикаты собственного производства израсходованы на исправление брака	28	21
Ведомость распределения общепроизводственных (общехозяйственных) расходов	В сумму расходов по исправлению производственного брака включена соответствующая часть: общепроизводственных расходов общехозяйственных расходов	28 28	25 26
Расчетно-платежная ведомость (форма № Т-49)	Начисление заработной платы рабочим и единого социального налога на фонд оплаты труда работников, занятых исправлением брака	28	70, 69
Справка бухгалтерии	Принятие к учету материалов от забракованной продукции	10	28
Справка бухгалтерии	Потери от брака включены в себестоимость продукции (работ, услуг) основного (вспомогательного) производства	20, 23	28
Справка бухгалтерии	На виновных физических лиц на основании исполнительных листов начислено возмещение на покрытие потерь от брака	73	28
Договор страхования, справка бухгалтерии	Потери от брака отнесены на расчеты с разными дебиторами и кредиторами (например, на страховые организации — при наступлении страхового случая)	76	28
Справка бухгалтерии	Списаны расходы по браку, возмещаемые поставщиком материалов	76	28

Счет 97 «Расходы будущих периодов» предназначен для обобщения информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам.

В соответствии с п. 94 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов № 119н стоимость материалов, отпущенных на производство, но относящихся к будущим отчетным периодам (подготовительные работы в сезонных производствах, горно-подготовительные работы, освоение новых предприятий, производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы), на подготовку и освоение производства новых видов продукции и новых технологий, рекультивация земель), зачисляется на счет учета расходов будущих периодов. К расходам будущих периодов могут быть отнесены следующие виды расходов: на рекламу; на подготовку и переподготовку кадров; на подписку на периодические издания; на приобретение лицензий; на оплату услуг телефонной и почтовой связи; на оплату среднего заработка за дни отпуска, приходящиеся на последующие месяцы (в случае, если предприятие в установленном порядке не образует резерв предстоящих расходов на оплату среднего заработка за отпуск).

В соответствии с п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как расходы будущих периодов.

Способ отражения в учете расходов будущих периодов необходимо избрать при формировании учетной политики, при этом в первую очередь требует раскрытия порядок списания таких расходов на себестоимость (равномерно, пропорционально объему продукции и т. д.).

Расходы списываются в течение того периода, к которому они относятся, в порядке, устанавливаемом организацией в каждом конкретном случае на основании составленных расчетов. В таком расчете рекомендуется отражать следующие показатели: распределяемую сумму; корреспондирующий счет, на который будет производиться списание; календарный период, на который относятся расходы будущих периодов; суммы списания по отдельным месяцам календарного периода, на который приходятся расходы.

При наступлении отчетного периода, в котором указанные затраты в соответствующей доле признаются в качестве расходов данного отчетного периода, производится их списание с кредита счета 97 в дебет счетов учета затрат.

Отдельные виды расходов организации, включаемых в себестоимость, достаточно существенны, и единовременное отнесение их полной суммы на затраты чревато недопустимым завышением издержек, что, в свою очередь, влечет за собой получение отрицательного финансового результата.

Для сглаживания этих колебаний издержек можно использовать метод резервирования затрат, согласно которому понесенные затраты включаются в издержки не напрямую, а финансируются за счет специального резерва, формируемого за счет равномерных начислений на счете учета издержек или себестоимости. При этом важно подчеркнуть, что метод резервирования применяется только для тех затрат, неравномерность которых не связана с объемом производства, выручки, товарооборота и подобными им показателями.

Для таких ситуаций план счетов предусматривает счет 96 «Резервы предстоящих расходов», предназначенный для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в целях равномерного включения расходов в затраты на производство. На этом счете могут быть отражены суммы:

- предстоящей оплаты отпусков (включая платежи на социальное страхование и обеспечение) работникам организации;
- расходов на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- расходов на ремонт основных средств;
- предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- расходов на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Аналитический учет по счету 97 ведется по видам расходов будущих периодов. Для этого на каждый вид расходов будущих периодов открывается отдельный аналитический счет.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Разработочная таблица — расчет амортизации основных средств, расчет амортизации нематериальных активов	Начислена амортизация основных средств и нематериальных активов, участвующих в проведении сезонных работ, при освоении новых видов продукции и т. п.	97	02, 05

Окончание

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Требование-накладная (форма № М-11), лимитно-заборная карта (форма № М-8)	Списаны материалы по учетной цене или фактической себестоимости для проведения сезонных работ, при освоении новых видов продукции и т. п.	97	10
Ведомость распределения расходов вспомогательных производств	Списаны услуги вспомогательных производств, оказанные при проведении работ, относящихся к будущим периодам	97	23
Ведомость распределения общепроизводственных (общехозяйственных) расходов	Списаны общепроизводственные (общехозяйственные) расходы, относящиеся к работам, связанным с будущими периодами	97	25, 26
Требование-накладная (форма № М-11)	Списана готовая продукция, использованная в работах, связанных с будущими периодами	97	43
Акт выполненных работ (оказанных услуг), счета поставщиков и подрядчиков	Списана задолженность поставщикам или подрядчикам за выполненные работы или оказанные услуги, используемые в работах, связанных с будущими периодами	97	60, 76
Расчетно-платежная ведомость (форма № Т-49), лицевой счет (формы № Т-54, Т-54а)	Начислены оплата труда и социальный налог на оплату труда работникам, участвующим в проведении работ, связанных с будущими периодами	97	70, 69
Авансовый отчет, служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении (форма № Т-10а), накладные; приходный ордер (форма № М-4)	Списаны командировочные и хозяйственные расходы, относящиеся к будущим периодам	97	71
Справка бухгалтерии, ведомость распределения расходов будущих периодов	Списана часть расходов будущих периодов, приходящаяся на затраты текущего отчетного периода	20, 23, 25, 26	97
Справка бухгалтерии, ведомость распределения расходов будущих периодов	В текущем отчетном периоде списана часть расходов будущих периодов, приходящаяся на расходы, связанные со сбытом	44	97

13.6. Сводный учет затрат на производство

Под *сводным учетом затрат на производство* принято понимать весь комплекс учетных работ, связанных с группировкой затрат в разрезе установленных статей расходов в целом по предприятию, по распределению затрат между незавершенным производством и товарным выпуском, а также по цехам, переделам и другим местам возникновения этих затрат.

Сводный учет затрат на производство осуществляется на основе сводных данных, получаемых в результате обработки первичной документации, оформленной в установленном порядке, и должен обеспечивать выделение в себестоимости продукции затрат в соответствии с принятой методикой планирования и группировкой

затрат. Данные сводного учета используются при составлении калькуляции фактической себестоимости продукции.

Общую схему учета затрат на производство определяют тип и характер производства, количество видов выпускаемой продукции, а также организация и технология производства, т. е. состав и особенности производственных затрат.

Прямые затраты на производство продукции относятся сразу на дебет счета 20 «Основное производство», а затраты вспомогательных производств — на дебет счета 23 «Вспомогательные производства».

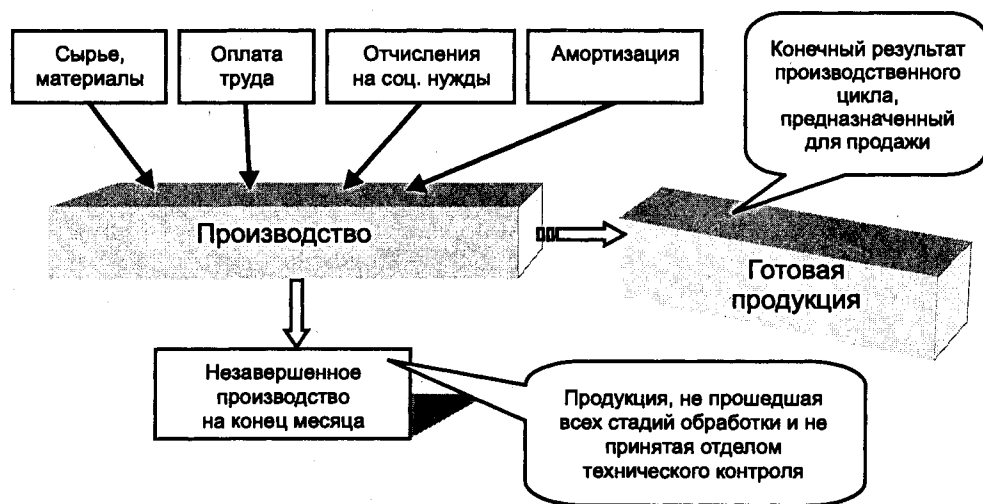


Схема 13.9. Прямые затраты

Косвенные расходы учитываются в течение месяца на соответствующих собирательно-распределительных счетах по местам их осуществления: общепроизводственные — по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы», общехозяйственные — по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы».

По окончании отчетного месяца затраты, учтенные на счетах 25, 26, относят на счета 20, 23, 29 — в соответствии с методикой, принятой на предприятии.

Расходы, предварительно учтенные на собирательно-распределительных счетах, распределяют между остатками незавершенного производства (продукция частичной готовности) и товарным выпуском продукции (работ, услуг), а после этого — между видами или группами однородной продукции (работ, услуг), после чего собирательно-распределительные счета закрывают.

Потери от брака во время производства работ, а также затраты по устранению недостатков, обнаруженных в течение периода гарантийной эксплуатации объекта, списываются с кредита счета 28 «Брак в производстве» в дебет счета 20 «Основное производство».

Затраты, связанные с освоением и подготовкой производства новых изделий, и другие расходы аналогичного типа предварительно учитывают на счете 97 «Расходы будущих периодов», а затем постепенно списывают на затраты производства.

При наличии незавершенного производства с кредита счетов учета затрат (20, 23 или 29) в дебет счетов 43 или 40 должны списываться не все накопленные за период затраты, а только та часть, которая относится к завершённой производством продукции. Таким образом, на этих счетах будет оставаться остаток, который должен характеризовать объем незавершенного производства.

Сводный учет затрат на производство может быть организован по бесполуфабрикатному или полуфабрикатному варианту.

Бесполуфабрикатный вариант ограничивается учетом-затрат по каждому цеху (переделу). Затраты каждого передела последовательно переносятся в калькуляцию следующего передела поштучно (без группировки в отдельную статью). Контроль за движением полуфабрикатов из одного цеха в другой осуществляет бухгалтерия по данным оперативного учета в натуральном выражении. Этот способ обычно применяют, когда реализуется полностью готовый продукт, прошедший все технологические переделы.

Так, например, на полиграфических предприятиях применяют, как правило, бесполуфабрикатный способ учета, при котором передача полуфабрикатов из цеха в цех учитывается только в оперативном порядке цеховыми диспетчерами. В записях бухгалтерского учета внутрицеховое движение полуфабрикатов не отражается. Затраты, учтенные по местам их возникновения, списываются с соответствующих субсчетов счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» лишь по мере выпуска готовой продукции, даже если полуфабрикаты, производством которых эти затраты были вызваны, уже переданы в другой цех на следующую операцию обработки.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Затраты формового цеха (I передел)			
Требованис-накладная	Израсходованы материалы на изготовление форм	20-1 ¹	10
Расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет	Начислена заработная плата рабочим формового цеха (с учетом начислений)	20-1	70, 69
Бухгалтерская справка-расчет	Начислена амортизация по оборудованию для изготовления форм	20-1	02
Затраты печатного цеха (II передел)			
Расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет	Начислена заработная плата рабочим печатного цеха (с учетом начислений)	20-2	70, 69
Лимитно-заборная карта	Израсходованы материалы на печать тиража	20-2 ²	10
Бухгалтерская справка-расчет	Начислена амортизация по печатному оборудованию	20-2	02
Затраты переплетно-брошюровочного цеха (III передел)			
Расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет	Начислена заработная плата рабочим переплетно-брошюровочного цеха (с учетом начислений)	20-3 ³	70, 69
Требование-накладная	Израсходованы материалы на переплетно-брошюровочные работы	20-3	10
Бухгалтерская справка-расчет	Начислена амортизация по переплетно-брошюровочному оборудованию	20-3	02

Продолжение

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Учет выпуска готовой продукции			
Накладная на передачу готовой продукции в места хранения, бухгалтерская справка-расчет	Списаны на себестоимость готовой продукции затраты формового цеха	43	20-1
Накладная на передачу готовой продукции в места хранения, бухгалтерская справка-расчет	Списаны на себестоимость готовой продукции затраты печатного цеха	43	20-3
Накладная на передачу готовой продукции в места хранения, бухгалтерская справка-расчет	Списаны на себестоимость готовой продукции затраты переплетно-брошюровочного цеха	43	20-3

Субсчета по счету 20 «Основное производство»

¹ 20-1 «Изготовление форм».² 20-2 — «Печать».³ 20-3 — «Переплетно-брошюровочные работы».

По окончании месяца счет 25 «Общепроизводственные расходы» закрывается. Списание всей суммы общепроизводственных расходов производится в дебет счета 20 «Основное производство».

При позаказном методе учета затрат общепроизводственные расходы могут ежемесячно распределяться между заказами, находившимися в производстве в данном цехе, пропорционально заработной плате производственных рабочих. Такой метод распределения общепроизводственных расходов должен быть закреплен в учетной политике организации.

При формировании неполной (ограниченной) себестоимости общехозяйственные расходы, накопленные за месяц на счете 26 «Общехозяйственные расходы», списываются в дебет счета 90 «Продажи» без распределения по отдельным заказам, поэтому в себестоимости готовой продукции не учитываются.

Существенное отличие полуфабрикатного метода от бесполуфабрикатного — группировка затрат по обычным видам деятельности в разрезе статей калькуляции.

При *полуфабрикатном варианте* сводного учета затрат на производство предусматривается обособленное выявление себестоимости полуфабрикатов и стоимостный учет их движения по каждому технологическому процессу (переделу). При этом варианте сводного учета затраты отдельных технологических процессов (переделов) состоят из затрат по обработке данного технологического процесса (по статьям расходов) и себестоимости полуфабрикатов (показываемой комплексно), полученных из предыдущего технологического процесса (передела).

При применении полуфабрикатного метода появляется дополнительная процедура учета полуфабрикатов на счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Учет затрат на производство при передаче полуфабрикатов собственного производства из одного цеха в другой следует производить по фактической себестоимости. Стоимость полуфабрикатов, переданных в цех готовой продукции для окончательной обработки, списывается в дебет счета 20. Для учета полуфабрикатов на счете вводится дополнительная статья 20-1 «Полуфабрикаты собственного про-

изводства». На нее стоимость полуфабрикатов списывается единой суммой. В эту сумму включены как прямые, так и косвенные (распределяемые) расходы. Полуфабрикатный способ целесообразно применять, если на стадии промежуточного передела происходит реализация продукта на сторону.

Расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов собственного производства, отражаются следующим образом:

Дебет счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства»,
Кредит счета 20 «Основное производство»
— оприходованы полуфабрикаты, изготовленные в основном производстве.

Проданные другим организациям полуфабрикаты собственного производства отражаются следующим образом:

Дебет счета 90-2 «Себестоимость продаж»,
Кредит счета 21
— списана себестоимость полуфабрикатов собственного производства, проданных другим организациям.

В бухгалтерском учете себестоимость продукции определяется как совокупность расходов по обычным видам деятельности, понесенных в связи с производством и реализацией продукции в отчетном периоде. В себестоимость продукции возможно включать фактически произведенные затраты, что позволяет установить их достоверный уровень, определить реальную себестоимость продукции, прибыль и рентабельность.

Для определения себестоимости выпущенной продукции (затрат на выработанную и сданную на склад продукцию) и в целях проверки остатков, числящихся на производственных счетах затрат, должны быть оценены остатки незавершенного производства.

Себестоимость выпущенной продукции ($C_{п}$) можно определить по формуле

$$C_{п} = НЗП_{нач} + З - НЗП_{кон} - ВС,$$

где $НЗП_{нач}$ — незавершенное производство на начало отчетного периода;

$З$ — затраты за отчетный период;

$НЗП_{кон}$ — незавершенное производство на конец отчетного периода;

$ВС$ — возвращенные и списанные суммы.

13.7. Учет и оценка незавершенного производства

Продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки, относятся к *незавершенному производству*.

Не относятся к незавершенному производству материалы и покупные полуфабрикаты, полученные цехами, но не начатые обработкой, а также окончательно забракованные полуфабрикаты и готовая продукция.

Порядок учета движения полуфабрикатов, заготовок деталей в цехах зависит от технологии производства, номенклатуры изготавливаемых изделий, порядка приемки их техническим контролем, хранения, межоперационных заделов. Но в любом производстве ведется количественный оперативный учет движения деталей. Его организует планово-диспетчерская служба предприятия, а бухгалтерия осуществляет методическое руководство учетом движения полуфабрикатов и деталей, контро-

лирует правильность оформления документов и ведения оперативного количественного учета в местах нахождения полуфабрикатов и деталей.

Учет движения деталей может быть организован двумя способами:

- подетально-пооперационный способ — учет движения деталей ведется по операциям на основании маршрутных листов и специальных карт учета (применяется в индивидуальных и серийных производствах);
- подетальный способ — учет ведется по данным каждого цеха о запуске изделий в производство и выпуске из производства с учетом брака (применяется в массовом производстве).

По итоговому данным оперативного учета составляется отчет цеха за месяц, который бухгалтерия использует для определения остатков незавершенного производства на конец месяца. Но для уточнения данных оперативного учета периодически (на конец месяца, квартала) проводятся инвентаризации незавершенного производства. Периодичность проведения инвентаризации по отдельным видам полуфабрикатов и деталей определяется руководителем организации.

При инвентаризации определяют стадию готовности изделия (детали) и рассчитывают два показателя, относящихся к остаткам незавершенного производства: объем и стоимость израсходованных материалов и затрат времени (оплаченного труда) согласно технологическим картам.

Учет незавершенного производства осуществляется в оценке, принятой организацией при формировании учетной политики в соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом характера и структуры производства.

На промышленных предприятиях, осуществляющих массовый или серийный выпуск продукции, в соответствии с п. 64 Положения по бухгалтерскому учету и отчетности незавершенное производство может оцениваться:

- по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат;
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам.

Если бухучет незавершенного производства ведется по прямым статьям затрат, то в состав незавершенного производства, как правило, включаются следующие калькуляционные статьи:

- сырье и материалы;
- основная заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных фондов.

Перечень прямых статей затрат может быть значительно расширен и определяется организацией самостоятельно в зависимости от вида производства готовой продукции.

Нормативные издержки на сырье и материалы ($M_{\text{норм}}$) исчисляются по формуле

$$M_{\text{норм}} = PM_{\text{норм}} \times \Pi_{\text{норм}}$$

где $PM_{\text{норм}}$ — нормативное количество сырья или материалов;

$\Pi_{\text{норм}}$ — нормативная цена.

Незавершенное производство по статье «Основная заработная плата производственных рабочих» определяется на основании пооперационно-трудовых нормативов на сборочную единицу (деталь) с учетом стадии готовности изделия.

Отчисления на социальные нужды определяются исходя из нормативной суммы основной заработной платы производственных рабочих, учтенной в составе незавершенного производства.

Расчет остатков незавершенного производства в подразделении (цехе) на конец месяца в стоимостном выражении определяется по формуле

$$\text{НЗП} = \text{М}_{\text{норм}} + \text{З}_{\text{плнорм}} + \text{ОС}_{\text{норм}} + \text{А}_{\text{норм}},$$

где НЗП — стоимостная оценка незавершенного производства на конец месяца;

$\text{М}_{\text{норм}}$ — нормативные затраты по статье «Сырье и материалы»;

$\text{З}_{\text{плнорм}}$ — нормативные затраты по статье «Основная заработная плата производственных рабочих»;

$\text{ОС}_{\text{норм}}$ — нормативные затраты по статье «Отчисления на социальные нужды»;

$\text{А}_{\text{норм}}$ — нормативные затраты по статье «Амортизация».

Данные о стоимости остатков незавершенного производства в отдельных цехах обобщаются в целом по организации.

Расходы по видам продукции и статьям затрат учитывают на аналитических счетах к счету «Основное производство». Правильная организация аналитического учета и его своевременность имеют особо важное значение, так как являются базой информации для анализа, контроля, планирования, управления и руководства хозяйственной деятельностью предприятия.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Формирование фактической себестоимости готовой продукции			
	Собраны общепроизводственные затраты по обслуживанию основных, вспомогательных и обслуживающих производств:	25	
Инвентарная карточка учета (форма № ОС-6)	амортизация основных средств		02
Карточка учета материалов (форма № М-17 и др.), лимитно-заборная карта (форма № М-8)	материалы, МБП, другие материальные ценности		10
Бухгалтерская справка-расчет	отклонение в стоимости материальных ценностей		16
Расчетно-платежная ведомость (форма № Т-49)	заработная плата		70
Справка бухгалтерии об определении налоговой базы	единый социальный налог		69
Авансовый отчет (форма № АО-1)	расходы подотчетных лиц		71
Договор страхования и др.	прочие расходы		76
Договор, акт приемки-сдачи выполненных работ	услуги сторонних фирм		60
	внутрихозяйственные расходы		79
Ведомость распределения общепроизводственных расходов	Распределены общепроизводственные расходы между производствами, методом, предусмотренным учетной политикой организации:		25
	на основное производство	20	
	на вспомогательные цеха	23	
	на прочие хозяйства	29	

Продолжение

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
	Собраны общехозяйственные затраты (расходы по управлению организацией)	26	02, 10, 16, 70, 69, 71, 76, 60, 79
Ведомость распределения общехозяйственных расходов	Если принята учетная политика включения управленческих расходов в полную себестоимость готовой продукции, то производится их распределение между производствами: на основное производство на вспомогательные цеха на прочие хозяйства	20 23 29	26
Бухгалтерская справка-расчет	Если принята учетная политика включения управленческих расходов в полном объеме в себестоимость реализованной продукции, то производится их списание: на расходы по продажам (в части реализованных товаров) на товары отгруженные (в части отгруженных, но не реализованных товаров)	90 45	26 26
	Собраны фактические расходы вспомогательных цехов	23	02, 10, 16, 71, 69, 70, 76, 60, 79, 29, 21, 28, 25, 26
Справка бухгалтерии, разрабаточная таблица Справка бухгалтерии, приемо-сдаточные накладные Акты выполненных работ, счета на оплату	Согласно калькуляции фактической себестоимости услуги вспомогательных цехов распределены по направлениям потребления (за исключением остатков по счету 23 в незавершенном производстве): на основное производство продажа работ на сторону (выручка не признана) продажа работ на сторону (выручка признана)	20 45 90	23
	Собраны фактические расходы основных цехов	20	02, 10, 16, 71, 69, 70, 76, 60, 79, 29, 21, 28, 23, 25, 26
Справка бухгалтерии, приемо-сдаточные накладные	Согласно калькуляции фактической себестоимости готовой продукции расходы основных цехов распределены по направлениям потребления (за исключением остатков по счету 20 в незавершенном производстве): на готовую продукцию на полуфабрикаты	43 21	20

Окончание

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Ведомость по учету брака в производстве	на брак	28	
	Собраны фактические расходы обслуживающих производств и хозяйств	29	02, 10, 16, 70, 69, 71, 76, 60, 79, 29, 21, 28, 25, 26
	Согласно калькуляции фактической себестоимости услуги и товары обслуживающих производств и хозяйств распределены по направлениям потребления (за исключением остатков по счету 29 в незавершенном производстве):		29
Справка бухгалтерии, разрабочная таблица	на основное производство	20	
	на вспомогательные цеха	23	
	на прочие хозяйства	29	
Справка бухгалтерии, приемосдаточные накладные	на готовую продукцию	43	
Справка бухгалтерии, приемосдаточные накладные	продажа работ на сторону (выручка не признана)	45	
Акты выполненных работ, счета на оплату	продажа работ на сторону (выручка признана)	90	

Затраты в незавершенном производстве организации, производящие продукцию, выполняющие работы и оказывающие услуги, отражают в бухгалтерском балансе в разделе II «Запасы» в сумме затрат, признанных в качестве расходов по обычным видам деятельности отчетного периода, но не включенных в себестоимость проданной продукции (товаров). Показатель статьи «Затраты в незавершенном производстве» определяют путем суммирования сальдо на конец отчетного периода по счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

13.8. Учет затрат в торговых организациях

Торговая деятельность складывается из операций, связанных с приобретением товарной продукции и ее реализацией по более высоким ценам. В этом состоят отличия в организации учета затрат торговых предприятий от предприятий других отраслей.

Издержки обращения торговых предприятий — это затраты, связанные с доведением товаров от производителя (поставщика) до потребителя. Их классифицируют по различным признакам (схема 13.10).

Организации торговли осуществляют учет расходов в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации», и согласно п. 5 ПБУ 10/99 к расходам по обычным видам деятельности торговых организаций относятся расходы, связанные с приобретением и продажей товаров.

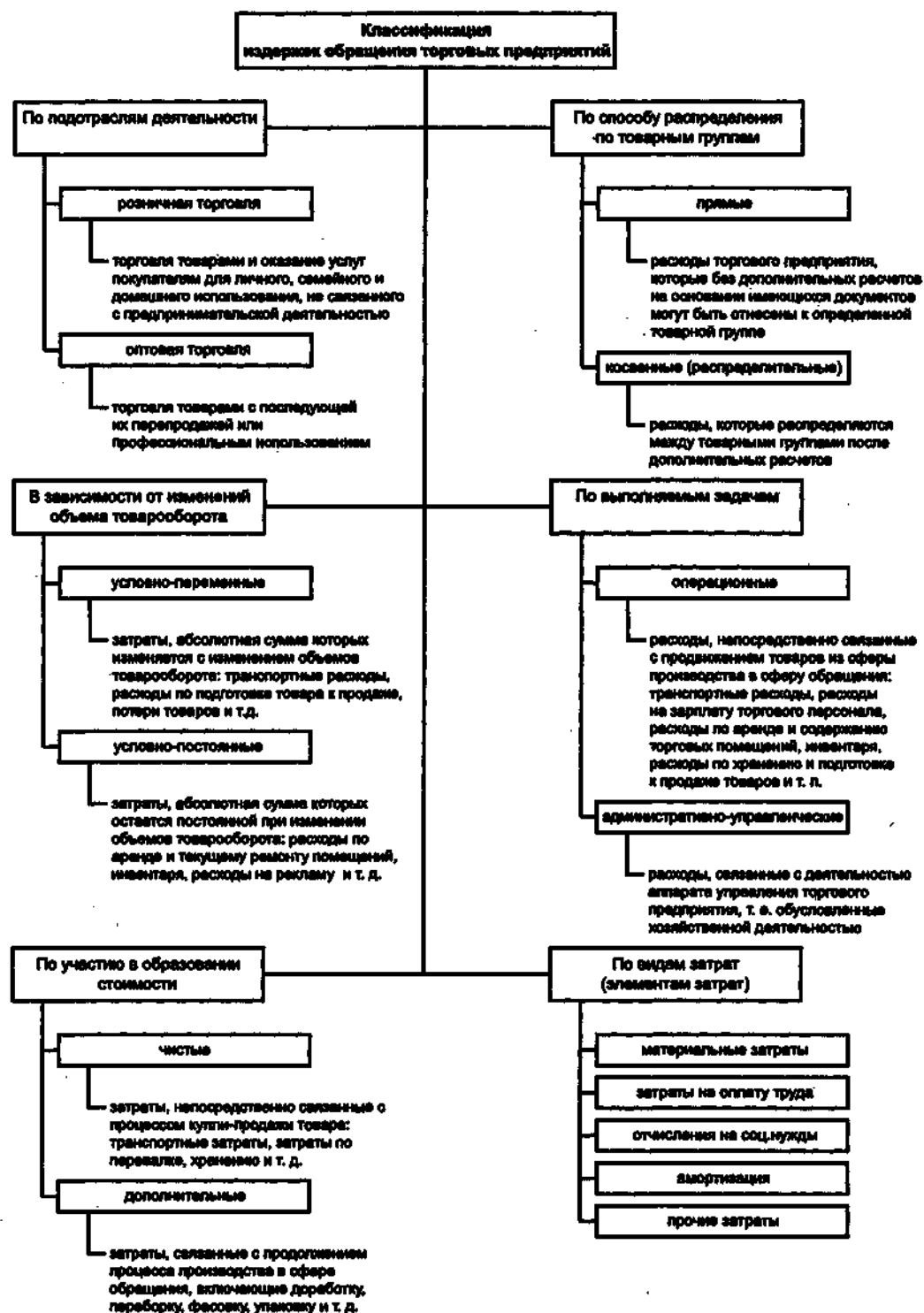


Схема 13.10. Классификация издержек обращения торговых предприятий

В соответствии с п. 8 ПБУ 10/99 для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

При учете издержек обращения торговым организациям следует руководствоваться Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства (утв. Роскомторгом и Минфином России 20 апреля 1995 г. № 1-550/32-2).

В соответствии с Методическими рекомендациями в целях планирования, учета и отчетности издержек обращения рекомендуется применять следующую номенклатуру статей издержек обращения и производства:

- транспортные расходы;
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря;
- амортизация основных средств;
- расходы на ремонт основных средств;
- амортизация санитарной и специальной одежды, столового белья, посуды, приборов;
- расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд;
- расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров;
- расходы на рекламу;
- потери товаров и технологические отходы;
- расходы на тару;
- прочие расходы.

Организации торговли могут сокращать или расширять перечень статей.

Статья «Затраты по оплате процентов за пользование займом», приведенная в Методических рекомендациях согласно ПБУ 10/99, относится к операционным расходам и поэтому учитывается в составе прочих расходов.

Указанные расходы принято называть расходами на продажу, и они учитываются на счете 44 «Расходы на продажу».

По дебету счета 44 «Расходы на продажу» накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг. Эти суммы списываются полностью или частично:

Кредит счета 44 «Расходы на продажу»,

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 90-2 «Себестоимость продаж».

В организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность, при частичном списании распределению между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца подлежат расходы на транспортировку. При этом транспортные расходы, приходящиеся на остаток товаров, остаются на счете 44 «Расходы на продажу» как его дебетовое сальдо, а все остальные расходы списываются по окончании месяца. Таким образом, сальдо по счету 44 на конец месяца может представлять собой сумму издержек обращения в части транспортных расходов, приходящейся на остаток не реализованных на конец данного месяца товаров.

Сумма транспортных расходов, относящаяся к остатку товаров на конец месяца, исчисляется по среднему проценту издержек обращения за отчетный месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

- 1) суммируются транспортные расходы на остаток товаров на начало месяца и произведенные в отчетном месяце;
- 2) определяется сумма товаров, реализованных в отчетном месяце, и остаток товаров на конец месяца;
- 3) отношением определенной суммы расходов к сумме реализованных и оставшихся товаров определяется средний процент издержек обращения к общей стоимости товаров;
- 4) умножением суммы остатка товаров на конец месяца на средний процент указанных расходов определяется их сумма, относящаяся к остатку товаров на конец месяца.

Расчет суммы транспортных расходов, приходящихся на стоимость реализованных за отчетный месяц товаров и стоимость остатка нереализованных товаров, производится также по среднему проценту с использованием данных об остатке транспортных расходов в составе издержек обращения на начало месяца, сумме произведенных транспортных расходов за месяц, а также о стоимости реализованных товаров за отчетный месяц и остатке товаров на конец месяца.

Средний процент издержек обращения ($ИО_{\text{ср. процент}}$) рассчитывается по формуле

$$ИО_{\text{ср. процент}} = \frac{ТР_{\text{нач}} + ТР_{\text{мес}}}{Р_{\text{мес}} + О_{\text{кон}}},$$

где $ТР_{\text{нач}}$ — сумма транспортных расходов, приходящихся на остаток товаров, на начало месяца;

$ТР_{\text{мес}}$ — транспортные расходы за месяц;

$Р_{\text{мес}}$ — сумма товаров, реализованных за месяц;

$О_{\text{кон}}$ — остаток товаров на конец месяца.

Организации торговли отражают сумму транспортных расходов, относящихся к остатку непроданных товаров (сальдо счета 44 «Расходы на продажу») как затраты в незавершенном производстве в разделе II бухгалтерского баланса в группе статей «Запасы». Если указанные организации согласно п. 9 ПБУ 10/99 признают расходы на продажу в себестоимости товаров полностью в отчетном периоде в качестве расходов по обычным видам деятельности, то у них не будет затрат в незавершенном производстве.

Расчет суммы транспортных расходов, относящихся к реализованным товарам, можно оформить бухгалтерской справкой или составить специальный регистр — расчет налогового учета.

Пример

ООО «Чудо» осуществляет деятельность в сфере оптовой торговли. Учетная стоимость остатка товара на начало марта 2005 г. составила 120 000 руб.; транспортные расходы, приходящиеся на остаток товара на начало марта (без НДС), — 6000 руб. В марте приобретены товары, их учетная стоимость — 80 000 руб. Транспортные расходы по доставке приобретенного товара составили 3000 руб. (без НДС). В марте реализован товар на сумму 100 000 руб. (без учета НДС). Покупная учетная стоимость реализованных товаров — 75 000 руб. Предположим, что других операций в марте не проводилось.

**Бухгалтерская справка
ООО «Чудо» № 39
от 31 марта 2004 г.**

**Расчет транспортных расходов, приходящихся на остаток товаров
на складе торговой организации на 31 марта 2004 г.**

1. Сумма остатка транспортных расходов на начало месяца и транспортных расходов за отчетный месяц составляет

$$6000 \text{ руб.} + 3000 \text{ руб.} = 9000 \text{ руб.}$$

2. Стоимость товаров, реализованных в марте, и остаток нерезализованных товаров на складе по состоянию на 31 марта 2005 г.:

— реализовано по учетной стоимости на 75 000 руб.;

— остаток товаров на конец отчетного месяца:

$$120\,000 \text{ руб.} + 80\,000 \text{ руб.} - 75\,000 \text{ руб.} = 125\,000 \text{ руб.}$$

3. Средний процент транспортных расходов, относящихся к остаткам товаров на складе, равен (п. 1 : п. 2):

$$9000 \text{ руб.} : (75\,000 + 125\,000 \text{ руб.}) = 4,5\%.$$

4. Остаток транспортных расходов, соответствующий остатку не реализованных на конец марта 2005 г. товаров, равен

$$125\,000 \text{ руб.} \times 4,5\% = 5625 \text{ руб.}$$

5. Транспортные расходы, которые включаются в состав расходов на реализацию текущего месяца, будут равны

$$9000 \text{ руб.} - 5625 \text{ руб.} = 3375 \text{ руб.}$$

Порядок списания транспортных расходов необходимо зафиксировать в бухгалтерской и налоговой учетной политике.

Остальные расходы, осуществленные в текущем месяце, признаются косвенными расходами и в полном объеме уменьшают доходы от реализации текущего месяца. К косвенным расходам не относятся внереализационные расходы.

В составе расходов будущих периодов учитывают: затраты по неравномерно производимому ремонту, если организация не формирует резерв на ремонт основных средств; арендные платежи, внесенные единовременно за период времени, превышающий один месяц; расходы по подписке на периодические издания для служебного пользования; другие подобные затраты.

Такие расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в дебете счета 97 «Расходы будущих периодов». Затем они списываются в расходы на продажу в течение определенного периода в соответствии со специальным расчетом, который утверждает руководитель организации.

На счетах бухгалтерского учета операции по учету расходов на продажу отражаются следующим образом:

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Бухгалтерская справка-расчет	Начислена амортизация по основным средствам, используемым при продаже товаров	44	02
Бухгалтерская справка-расчет	Начислена амортизация по нематериальным активам, используемым при продаже товаров	44	05
Расчетно-платежная ведомость	Начислена заработная плата работникам	44	70

Окончание

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет	Начислен единый социальный налог в Федеральный бюджет, ПФ, ФСС, ФОМС	44	69
Авансовый отчет	Списаны командировочные расходы	44	71
Авансовый отчет	Списаны представительские расходы	44	71
Счет поставщика, бухгалтерская справка-расчет	Списаны расходы на рекламу	44	60
Договор, счет комиссионера	Списаны комиссионные вознаграждения, уплаченные посредническим организациям	44	60
Товарно-транспортная накладная, счет перевозчика	Списаны транспортные расходы	44	60
Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей, бухгалтерская справка-расчет	Списана недостача товаров в пределах норм естественной убыли	44	94
Бухгалтерская справка	Расходы на продажу за отчетный период относятся на себестоимость товаров	90	44
Бухгалтерская справка-расчет	В себестоимость реализованных товаров относится доля транспортных расходов	90	44
Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей	Отражена недостача товаров, связанная с реализацией продукции	94	44
Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей, приказ руководителя	Списаны потери, связанные с продажей товаров в связи с чрезвычайными обстоятельствами (пожар, авария и т. п.)	99	44

УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

14.1. Организация учета готовой продукции

Заключительным этапом кругооборота средств предприятия, по результатам которого определяется эффективность его хозяйственной деятельности, является реализация выпущенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

Готовая продукция — конечный результат производственного цикла, предназначенный для продажи. Это изготовленные на предприятии изделия и полуфабрикаты, полностью укомплектованные, сданные на склад предприятия в соответствии с утвержденным порядком их приемки и готовые к продаже.

В соответствии с ПБУ 5/01 готовая продукция и товары являются частью материально-производственных запасов организации. Основные задачи учета готовой продукции определены п. 6 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н (далее — Методические указания).

Бухгалтерский учет готовой продукции должен обеспечивать выполнение следующих задач:

- осуществлять формирование фактической себестоимости готовой продукции;
- осуществлять контроль за правильным и своевременным документальным оформлением операций по поступлению и отпуску продукции;
- осуществлять контроль за своевременностью расчетов покупателей и заказчиков;
- контролировать выполнение сметы расходов, связанной с отгрузкой и реализацией продукции;
- осуществлять контроль за сохранностью готовой продукции в местах ее хранения и на всех этапах движения.

Эти задачи решаются с помощью надлежащей документации и обеспечения правильной организации учета движения готовой продукции (схема 14.1).

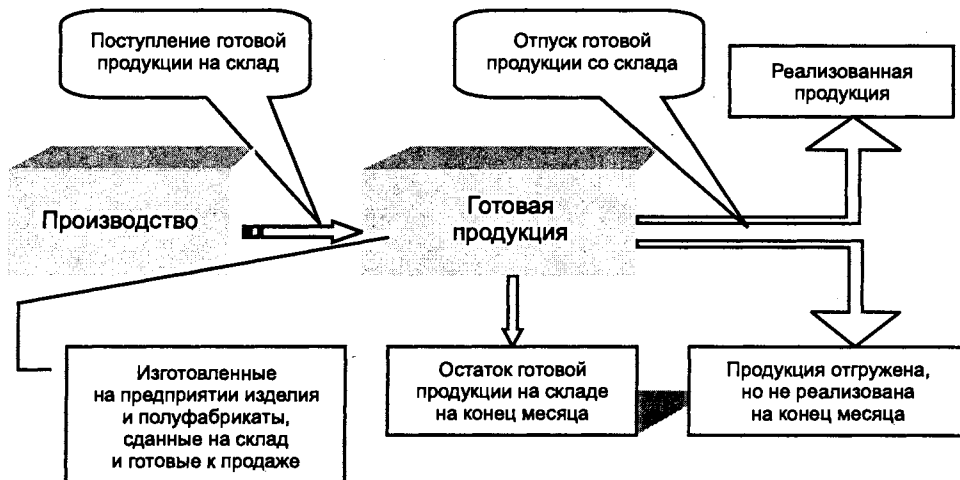


Схема 14.1. Движение готовой продукции

Учет готовой продукции осуществляется в количественных и стоимостных показателях (схема 14.2).

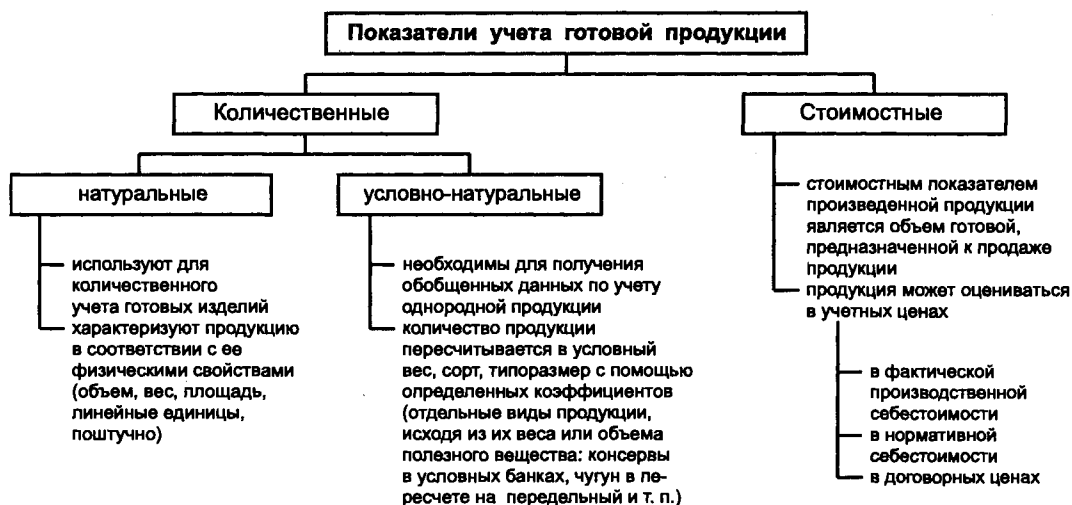


Схема 14.2. Показатели учета готовой продукции

14.2. Учет готовой продукции на складе

При учете готовой продукции необходимо обеспечить формирование информации о наличии и движении готовой продукции по местам хранения и материально ответственными лицами.

Как правило, вся готовая продукция должна быть сдана на склад готовой продукции. Исключение допускается для крупногабаритных изделий и иной продукции, сдача на склад которых затруднена по техническим причинам. Они могут приниматься представителем покупателя (заказчика) на месте изготовления, комплектации или сборки либо отгружаться непосредственно с этих мест.

Учет движения готовой продукции на складе состоит из двух этапов:

- поступление готовой продукции на склад;
- отпуск готовой продукции со склада покупателям (заказчикам) в порядке реализации или при ином ее выбытии.

14.2.1. Поступление готовой продукции на склад

Для учета передачи готовой продукции из производства в места хранения в качестве первичного документа применяется *накладная на передачу готовой продукции в места хранения* (форма № МХ-18). Накладная составляется в двух экземплярах материально ответственным лицом структурного подразделения, сдающего готовую продукцию. Один экземпляр служит сдающему структурному подразделению основанием для списания продукции, а второй — принимающему складу для оприходования продукции. Накладная подписывается материально ответственными лицами сдатчика и получателя и сдается в бухгалтерию для учета движения продукции.

Унифицированные формы первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей (ТМЦ) в местах хранения утверждены постановлением Госкомстата России от 9 августа 1999 г. № 66.

Номер формы	Наименование формы	Порядок применения
МХ-5	Журнал учета поступления продукции, товарно-материальных ценностей в места хранения	Применяются для ведения количественного учета движения и остатков продукции, ТМЦ материально ответственными лицами в местах хранения. Учет ведется по отдельным товарно-материальным ценностям на основании приходно-расходных документов.
МХ-6	Журнал учета расхода продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения	Возможно ведение учета как в виде ведомостей, так и в виде общего (единого) журнала учета движения продукции
МХ-10	Партионная карта	Применяется при партионном способе хранения. Составляется на каждую партию товаров для контроля за поступлением и отгрузкой по количеству, массе, сортам, стоимости товаров, поступивших различными видами транспортных средств (автотранспортом, железнодорожным, водным, воздушным транспортом и т. д.)
МХ-11	Акт о расходе товаров по партии	Применяется при полном израсходовании каждой партии товаров (при учете их по партиям). Оформляется при обнаружении расхождений данных по приходу и расходу товаров по отдельной партии
МХ-12	Акт о расходе товаров по партиям	Применяется для оформления полного расхода товаров по партиям (при учете их по партиям)
МХ-14	Акт о выборочной проверке наличия товарно-материальных ценностей в местах хранения	Применяется для выборочной (контрольной) проверки фактического наличия ТМЦ в местах хранения. Количество и частота проведения выборочных проверок устанавливается руководителем организации или уполномоченным лицом
МХ-15	Акт об уценке товарно-материальных ценностей	Применяется для оформления уценки ТМЦ при моральном устаревании, снижении покупательского спроса, обнаружении признаков понижения качества по различным причинам
МХ-18	Накладная на передачу готовой продукции в места хранения	Применяется для учета передачи готовой продукции из производства в места хранения
МХ-19	Ведомость учета остатков товарно-материальных ценностей в местах хранения	Применяется в организациях, учитывающих ТМЦ по оперативно-бухгалтерскому (сальдовому) методу учета. Заполняется на основании данных карточек учета ТМЦ, проверенных бухгалтерией. Правильность перенесения остатков в ведомость подтверждается подписью проверяющего
МХ-20	Отчет о движении товарно-материальных ценностей в местах хранения	Применяется для представления материально ответственным лицом в бухгалтерию товарного отчета за отчетный период. Составляется при ведении учета ТМЦ по наименованиям, ассортименту и количеству. Записи производятся по каждому приходному и расходному документу и остаткам товаров по ассортименту. Отчет составляется по наименованию (ассортименту) ТМЦ с указанием общего количества по приходу и расходу товаров по итогам прилагаемых к отчету накопи-

Окончание

Номер формы	Наименование формы	Порядок применения
		тельных ведомостей за день или другой установленный период (приход, расход и остаток на начало и конец отчетного периода)
МХ-20а	Отчет о движении товарно-материальных ценностей в местах хранения	Применяется для предоставления материально ответственным лицом в бухгалтерию товарного отчета за отчетный период. Составляется и при ведении учета по отдельным партиям (внутри ассортимента) ТМЦ

При ведении складского учета готовой продукции, товарно-материальных ценностей применяют два различных метода учета: сортовой и партионный.

При *сортовом методе* продукция хранится на складах по сортам (наименованиям) и учитывается на карточках сортового учета, где отражаются ее наличие и движение (приход и расход). Каждая вновь поступающая партия присоединяется к имеющимся товарам того же наименования и сорта. Материально ответственные лица могут вести учет продукции в журналах учета товарно-материальных ценностей, где на каждое наименование и сорт открывается одна или несколько страниц в товарном журнале (в зависимости от объема операций по приему и расходу).

При автоматизации бухгалтерского учета соответствующие регистры бухгалтерского учета могут формироваться в бездокументарной форме на магнитных носителях. Учет на карточках сортового учета описан в главе 11.3.1 «Поступление материалов».

При *партионном методе* учет товаров ведется в таком же порядке, как и при сортовом методе, но отдельно по каждой партии товаров. Под партией понимаются товары, поступившие одновременно по одному документу либо по нескольким документам.

Партионный метод учета и хранения товаров следует применять одновременно в бухгалтерской службе и на складе.

Особенности партионного метода учета товаров:

- аналитический учет товаров ведется на специальных карточках — партионных картах (форма № МХ-10), в которых указываются поступление товаров данной партии и расход товаров только из данной партии;
- партионные карты регистрируются с присвоением номера данной партии товаров;
- каждая партия товаров на складе размещается обособленно, т. е. отдельно от других товаров;
- в первичных расходных документах делаются отметки об отпуске товаров из данной партии (указывается номер партионной карты);
- оборотные ведомости по товарам данной партии составляются отдельно от других товаров;
- после полного выбытия со склада данной партии товаров или при наличии незначительных остатков производится инвентаризация по данной партии товаров и составляется *акт о расходе товаров по партиям* (форма № МХ-12). Если в процессе инвентаризации обнаруживаются расхождения данных по приходу и расходу товаров по отдельной партии, составляется *акт о расходе товаров по партии* (форма № МХ-11). Выявленные в процессе инвентаризации излишки приходуются, а недостачи и потери от порчи списы-

ваются в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Недостачи и потери от порчи в пределах норм естественной убыли относятся на расходы по продажам, сверх норм — за счет виновных лиц.

14.2.2. Документальное оформление отгрузки

Отпуск готовой продукции покупателям (заказчикам) осуществляется в организациях на основании соответствующих первичных учетных документов — *накладных*. В качестве типовой формы накладной может использоваться форма М-15 «Накладная на отпуск материалов на сторону».

Организации различных отраслей производства могут применять специализированные формы (модификации) накладных и других первичных учетных документов, оформляемых при отпуске готовой продукции. При этом указанные документы должны содержать обязательные реквизиты, предусмотренные Федеральным законом «О бухгалтерском учете». Кроме того, накладная должна содержать дополнительные показатели, такие, как основные характеристики отгружаемой (отпускаемой) продукции (товара), в том числе код продукции (товара), сорт, размер, марку и т. п., наименование структурного подразделения организации, отпускающего готовую продукцию, наименование покупателя и основание для отпуска.

Основанием для оформления накладной на отпуск готовой продукции является распоряжение руководителя организации или уполномоченного им лица, а также договор с покупателем (заказчиком). Накладная (либо иной аналогичный первичный учетный документ) должна выписываться в количестве экземпляров, достаточном для осуществления контроля за отгрузкой (вывозом) готовой продукции.

В крупных и средних организациях может быть использована (как один из вариантов) следующая схема движения накладных на отпуск готовой продукции.

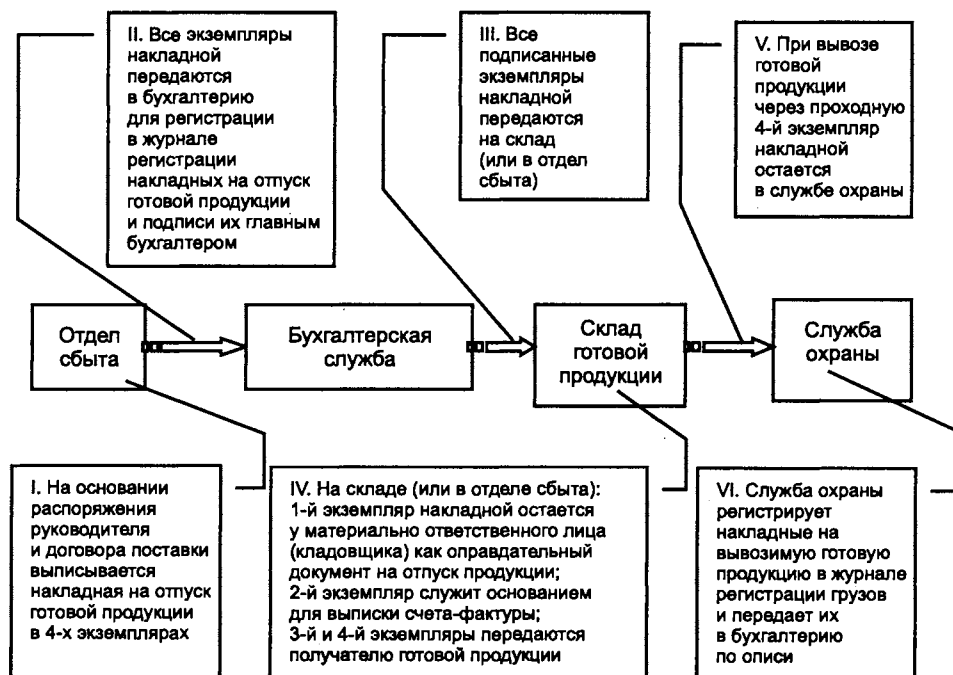


Схема 14.3. Схема движения накладных на отпуск готовой продукции

Приложение № 1
к Правилам ведения журналов учета
полученных и выставленных счетов-фактур,
книг покупок и книг продаж при расчетах
по налогу на добавленную стоимость
утв. постановлением Правительства РФ
от 2 декабря 2000 г. № 914
(в ред. от 16 февраля 2004 г.)

СЧЕТ-ФАКТУРА № 55 от " 03 " марта 2005 г. (1)

Продавец ЗАО "Услуга" (2)
Адрес г. Усольный, ул. Никольная, д. 5 (2а)
ИНН/КПП продавца 1234567890/789122233 (2б)
Грузоотправитель и его адрес ООО "Зубо" (3)
Грузополучатель и его адрес ООО "Зубо" (4)
К платежно-расчетному документу № 81 от 03.03.2005 (5)
Покупатель ООО "Зубо" (6)
Адрес г. Усольный, ул. Почтамтская, д. 1 (6а)
ИНН/КПП покупателя 1098765432/789111100 (6б)

Наименование товара (описание выполняемых работ, оказанных услуг)	Единица измерения	Коли- чество	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	Отрасль производства	Номер грузовой таможенной декларации
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Моторы Sinc Master 193P	шт.	1	19000	19000	6	18%	3420	22 420	Сельское	211544
Всего к оплате								22 420		

Руководитель организации Гибнер Х. И. (подпись) Главный бухгалтер Пуговица Ф. И. (ф. и. о.)

Индивидуальный предприниматель (подпись) (ф. и. о.)

Реквизиты свидетельства о государственной
регистрации индивидуального предпринимателя

Примечание. Первый экземпляр - покупателю, второй экземпляр - продавцу.

Бухгалтерская служба совместно с другими подразделениями организации (отдел сбыта, служба охраны и т. п.) систематически осуществляет выверку данных об отпущенной со склада готовой продукции и других материальных ценностей с данными об их фактическом вывозе путем сопоставления данных соответствующих граф в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции с накладными.

На основании накладных на отпуск готовой продукции и иных аналогичных первичных учетных документов организация (как правило, отдел сбыта) выписывает счета-фактуры по установленной форме в двух экземплярах, первый из которых не позднее пяти дней с даты отгрузки продукции (товара) высылается (передается) покупателю (п. 3 ст. 168 НК РФ), а второй остается у организации-поставщика для отражения в книге продаж и начисления налога на добавленную стоимость (см. табл. 14.1, форму 14.2).

Таблица 14.1

Состав показателей счета-фактуры

Номер строки (графы)	Указываются показатели
1	Порядковый номер и дата выписки счета-фактуры
2	Полное или сокращенное наименование продавца в соответствии с учредительными документами
2а	Место нахождения продавца в соответствии с учредительными документами
2б	Идентификационный номер (ИНН) и код причины постановки на учет (КПП) налогоплательщика-продавца
3	Полное или сокращенное наименование грузоотправителя в соответствии с учредительными документами. Если продавец и грузоотправитель — одно и то же юридическое лицо, то в этой строке пишется: «Он же». Если продавец и грузоотправитель не являются одним и тем же лицом, то указывается адрес грузоотправителя
4	Полное или сокращенное наименование грузополучателя в соответствии с учредительными документами и его почтовый адрес
5	При расчете с помощью платежно-расчетных документов или кассовых чеков, к которым прилагается счет-фактура, реквизиты (номер и дата составления) платежно-расчетного документа или кассового чека
6	Полное или сокращенное наименование покупателя в соответствии с учредительными документами
6а	Место нахождения покупателя в соответствии с учредительными документами
6б	Идентификационный номер (ИНН) и код причины постановки на учет (КПП) налогоплательщика-покупателя
Графы 1—11	Указываются сведения о реализованном товаре (работе, услуге)
1	Наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг)
2	Единица измерения (при возможности ее указания)
3	Количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) исходя из принятых единиц измерения (при возможности их указания)
4	Цена (тариф) товара (выполненной работы, оказанной услуги) за единицу измерения по договору (контракту) без учета налога на добавленную стоимость, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог на добавленную стоимость, — с учетом суммы налога

Окончание табл. 14.1

Номер строки (графы)	Указываются показатели
5	Стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) без налога
6	Сумма акциза по подакцизным товарам
7	Налоговая ставка
8	Сумма налога на добавленную стоимость, предъявляемая покупателю товаров (выполненных работ, оказанных услуг), определяемая исходя из применяемых налоговых ставок
9	Стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) с учетом суммы налога на добавленную стоимость
10	Страна происхождения товара
11	Номер грузовой таможенной декларации

Продавцы также ведут книгу продаж, предназначенную для регистрации счетов-фактур, составляемых продавцом при совершении операций, признаваемых объектами, которые облагаются налогом на добавленную стоимость, в том числе не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения).

Регистрация счетов-фактур в книге продаж производится в хронологическом порядке в том налоговом периоде, в котором возникает налоговое обязательство.

Счет-фактура, составляемый продавцом при получении денежных средств в виде авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров, также регистрируется в книге продаж. В случае частичной оплаты за отгруженные товары при принятии учетной политики для целей налогообложения по мере поступления денежных средств регистрация продавцом счета-фактуры в книге продаж производится на каждую сумму, поступившую в порядке частичной оплаты, с указанием реквизитов счета-фактуры по этим отгруженным товарам и пометкой по каждой сумме: «Частичная оплата».

Регистрация счетов-фактур с одинаковыми реквизитами в книге продаж у продавца допускается только в случаях поступления средств в порядке частичной оплаты, а также отгрузки товаров под полученную сумму авансовых или иных платежей с соответствующей корректировкой (зачетом) ранее начисленных сумм налога по платежу.

Книга продаж должна быть прошнурована, а ее страницы пронумерованы и скреплены печатью. Книга продаж хранится у поставщика в течение полных пяти лет с даты последней записи. Контроль за правильностью ведения книги продаж осуществляется руководителем организации или уполномоченным им лицом.

14.3. Оценка готовой продукции

Учет и формирование затрат на производство продукции осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

Готовая продукция учитывается по фактическим затратам, связанным с ее изготовлением, — по фактической производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и других затрат на производство продукции.

Себестоимость выпущенной продукции (C_n) определяется по формуле

$$C_n = \text{НЗП}_{\text{нач}} + З - \text{НЗП}_{\text{кон}} - \text{ВС},$$

где $\text{НЗП}_{\text{нач}}$ — незавершенное производство на начало отчетного периода;

$З$ — затраты за отчетный период;

$\text{НЗП}_{\text{кон}}$ — незавершенное производство на конец отчетного периода;

ВС — возвращенные и списанные суммы.

Остатки готовой продукции на складе на конец (начало) отчетного периода могут оцениваться в аналитическом и синтетическом бухгалтерском учете организации:

- по фактической производственной себестоимости;
- по нормативной себестоимости.

Нормативная себестоимость остатков готовой продукции может определяться по прямым статьям затрат.

В аналитическом бухгалтерском учете и местах хранения готовой продукции разрешается применять учетные цены, в качестве которых могут быть применены: фактическая производственная себестоимость, нормативная себестоимость, договорные цены, другие виды цен (схема 14.4).



Схема 14.4. Учетные цены на готовую продукцию

Фактическая производственная себестоимость продукции применяется, как правило, при единичном и мелкосерийном производствах, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

Применение варианта оценки готовой продукции по **нормативной себестоимости** целесообразно в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции. Для организации бухгалтерского учета затрат нормативным методом необходимы разработка и утверждение норм основных затрат (расхода основных и вспомогательных материалов, времени обработки деталей и т. п.) и смет расходов на обслуживание производства и управле-

ния. Положительными сторонами применения нормативной себестоимости в качестве учетной цены являются удобство при осуществлении оперативного учета движения готовой продукции, стабильность учетных цен и единство оценки при планировании и аналитическом учете.

Договорные цены в качестве учетных цен применяются преимущественно при стабильности таких цен.

Независимо от выбранного варианта учетной цены по окончании месяца нормативная себестоимость должна быть доведена до фактической путем расчета сумм и процентов отклонений по группам готовой продукции. Суммы и проценты отклонений рассчитываются исходя из остатка продукции на начало месяца и ее поступления за месяц.

Пример

№ п/п	Показатель	По учетным ценам	По фактической себестоимости	Отклонение (+ перерасход; – экономия)
1	2	3	4	5
1	Остаток готовой продукции на начало месяца	485 000	490 000	+ 5000
2	Поступило из производства	2 425 000	2 450 000	+ 25 000
3	Итого (п. 1 + п. 2)	2 910 000	2 940 000	+ 30 000
4	Процент отклонений*, %	X	X	1%
5	Отгружено товаров	2 500 000		
6	Остаток готовой продукции на конец месяца	410 000		

* Отношение фактической производственной себестоимости и поступления в течение месяца к их стоимости по учетным ценам $\frac{2\,940\,000}{2\,910\,000} \times 100$.

Определим, какая часть отклонений относится:

— к отгруженным товарам:

$$2\,500\,000 \times 0,01 = + 25\,000 \text{ руб.}$$

— к остатку готовой продукции на складе:

$$410\,000 \times 0,01 = + 4100 \text{ руб.}$$

Процент отклонений и нормативная себестоимость отгруженной продукции позволяют рассчитать ее фактическую себестоимость и остаток на складах на конец месяца. Остаток на конец месяца по фактической себестоимости необходим для последующей сверки с Главной книгой, а остаток по учетным ценам сверяется с книгами учета остатка складов.

Отклонения показывают экономию или перерасход, допущенные предприятием, и таким образом характеризуют результаты работы в процессе производства. При учете по нормативной (плановой) стоимости подразумевается, что величина ее отклонения фактической себестоимости должна быть сравнительно небольшой, так как значительное отклонение может означать, что принятая на предприятии методика расчета плановой себестоимости готовой продукции не учитывает всех влияющих факторов, т. е. экономически не обоснована.

При использовании в учете *других оценок готовой продукции* (договорные, оптовые и другие цены) суммы и проценты учитываются в таком же порядке.

Разница между оценкой по нормативной себестоимости или по договорным ценам состоит в том, что при учете по нормативной себестоимости отклонения между фактической и нормативной себестоимостью, как правило, будут положительными, а при учете по договорным ценам разница между фактической себестоимостью и договорной ценой — отрицательной.

Выбор конкретного варианта учетной цены принадлежит организации и должен быть закреплен в учетной политике организации.

14.4. Учет готовой продукции в бухгалтерии

Заключительным этапом кругооборота хозяйственных средств предприятия является реализация, в процессе которой выявляются полезность и качество выпускаемой продукции. В условиях рыночной экономики выручка от реализации — это основной источник бесперебойной работы предприятия, так как она позволяет возмещать затраты, связанные с производством и реализацией продукции, перечислять налоги в бюджет, получать прибыль.

В связи с этим под постоянным контролем бухгалтерской службы должны находиться: выпуск продукции, выполнение договорных обязательств по отгрузке продукции покупателям, своевременность оплаты отгруженной продукции.

14.4.1. Учет поступления готовой продукции

Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрено два счета для учета выпуска из производства готовой продукции: 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и 43 «Готовая продукция». При этом учитывать готовую продукцию можно одним из двух способов:

- по фактической производственной себестоимости (без использования счета 40);
- по нормативной (плановой) себестоимости (с использованием счета 40).

Счет 43 «Готовая продукция», активный, инвентарный, используется организациями, осуществляющими промышленную, сельскохозяйственную и иную производственную деятельность. Сумма фактической себестоимости выпущенной продукции отражается по дебету счета 43 и кредиту счета 20 «Основное производство» (или других счетов учета затрат — 23, 29). Сальдо счета показывает фактическую себестоимость остатка готовой продукции на складах предприятия, оборот по дебету — фактическую себестоимость выпущенной продукции основного производства и прочих изделий, а оборот по кредиту — фактическую себестоимость отгруженной в отчетном месяце продукции.

Если готовая продукция полностью направляется для использования на самом предприятии, то она может не приходиться на счет 43, а учитываться на счете 10 «Материалы» и других аналогичных счетах в зависимости от назначения этой продукции.

При учете готовой продукции *по фактической себестоимости* ее оприходование на склад (отражение по дебету счета 43) осуществляется по фактически сложившимся затратам на изготовление изделия (схема 14.5). Однако рассчитать фактическую себестоимость можно только по окончании отчетного периода (месяца), что задерживает выполнение текущих учетных работ, поэтому в аналитическом учете движение готовой продукции отражают *по нормативной (плановой)*

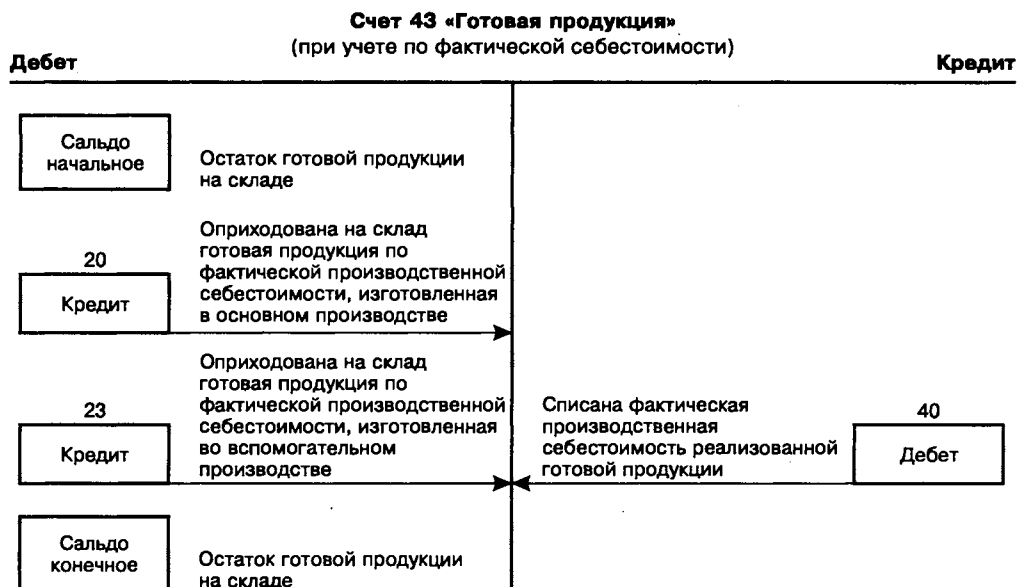


Схема 14.5. Счет 43 «Готовая продукция»

себестоимости (отпускным ценам и т. п.) с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам на отдельном субсчете.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Учет готовой продукции по фактической себестоимости			
Нормативы себестоимости, накладная на передачу готовой продукции в места хранения	Принята к учету готовая продукция по нормативной себестоимости	43-1*	20
Договор поставки, накладная	Отражена отгрузка продукции покупателю (по нормативной себестоимости)	45	43-1*
Нормативы себестоимости, бухгалтерская справка-расчет	Отражено отклонение фактической себестоимости изготовленной продукции от ее учетной стоимости — превышение фактической себестоимости продукции над ее учетной стоимостью (если фактическая себестоимость ниже учетной стоимости, то разница отражается сторнировочной записью)	43-2**	20
Бухгалтерская справка	Списана сумма отклонения, приходящаяся на отгруженную продукцию	45	43-2**

* Субсчет 43-1 «Нормативная себестоимость готовой продукции».

** Субсчет 43-2 «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости».

На субсчете «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» отклонения учитываются в разрезе номенклатуры, либо от-

дельных групп готовой продукции, либо по организации в целом. Списывать отклонения фактической себестоимости от нормативной с этого субсчета нужно пропорционально проданной готовой продукции по нормативной оценке.

Разница между методами учета по нормативной стоимости или договорным ценам состоит в том, что при учете по нормативной себестоимости отклонения между фактической и нормативной себестоимостью, как правило, будут положительными, а при учете по договорным ценам разница между фактической себестоимостью и договорной ценой — отрицательной. То есть в первом случае сальдо по субсчету «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» будет, как правило, дебетовым, а во втором — кредитовым.

Независимо от метода определения учетных цен общая стоимость готовой продукции (учетная стоимость плюс отклонения) должна равняться фактической производственной себестоимости этой продукции.

При варианте *учета готовой продукции с применением счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»* на счете 43 осуществляют синтетический учет готовой продукции по нормативной себестоимости.

При этом фактическая производственная себестоимость готовой продукции учитывается по дебету счета 40 в корреспонденции со счетами учета затрат 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». А по кредиту счета 40 отражается нормативная себестоимость произведенной готовой продукции в корреспонденции со счетами 43 и 90, субсчет «Себестоимость продаж» (схема 14.6).

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

Дебет		Кредит	
20 Кредит	Отражен выпуск готовой продукции по фактической производственной себестоимости, изготовленной в основном производстве	Оприходована на склад готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости	43 Дебет
23 Кредит	Отражен выпуск готовой продукции по фактической производственной себестоимости, изготовленной во вспомогательном производстве	Отклонение фактической производственной себестоимости произведенной продукции от нормативной (плановой) себестоимости: экономия сторнируется, перерасход списывается	90 Дебет
29 Кредит	Отражен выпуск готовой продукции по фактической производственной себестоимости, изготовленной обслуживающими производствами и хозяйствами		

Схема 14.6. Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

В конце месяца дебетовые и кредитовые обороты счета 40 сопоставляются и выявляется отклонение фактической производственной себестоимости выпущенной продукции от нормативной себестоимости. Как правило, нормативная себестоимость готовой продукции не совпадает с ее фактической себестоимостью, по-

этому в результате на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» возникает дебетовое или кредитовое сальдо:

- *дебетовое сальдо по счету* — это превышение фактической себестоимости над нормативной (перерасход), которое ежемесячно отражается проводкой

Дебет 90, субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит 40

— списано превышение фактической себестоимости выпущенной продукции над ее нормативной или плановой себестоимостью;

- *кредитовое сальдо по счету* — превышение нормативной или плановой себестоимости над фактической (экономия), которое ежемесячно отражается сторнировочной записью

Дебет 90, субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит 40

— сторнировано превышение нормативной себестоимости выпущенной продукции над ее фактической себестоимостью.

Такими заключительными записями счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в конце месяца закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет. То есть вся сумма отклонения фактической себестоимости готовой продукции от плановой списывается на счет 90 субсчет «Себестоимость продаж» независимо от того, вся ли выпущенная продукция была реализована.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Учет готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости			
Нормативы себестоимости, накладная на передачу готовой продукции в места хранения	Оприходована на склад готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости	43	40
Накладная на отпуск продукции	Признана выручка от продажи продукции	62	90-1
Бухгалтерская справка	Списана нормативная себестоимость проданной продукции	90-2	43
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена фактическая себестоимость выпущенной продукции	40	20
Бухгалтерская справка-расчет	Метод красного сторно. Превышение нормативной себестоимости над фактической (в части разницы между ними, относящейся к проданной продукции, уменьшается объем списанных за период расходов по выпуску готовой продукции)	90-2	40
Бухгалтерская справка-расчет	Превышение фактической себестоимости над нормативной (в части разницы между ними, относящейся к проданной продукции, увеличивается объем списанных за период расходов по выпуску готовой продукции)	90-2	40

Таким образом, готовая продукция и товары отгруженные могут отражаться в учете:

— по полной фактической производственной себестоимости	без использования счета 40 общехозяйственные расходы списываются на счета 20, 23, 29
— по неполной фактической производственной себестоимости	без использования счета 40 расходы со счета 26 списываются на счет 90
— по полной нормативной (плановой) себестоимости	с использованием счета 40 расходы списываются со счета 26 на счета 20, 23, 29
— по неполной нормативной (плановой) себестоимости продукции	с использованием счета 40 по прямым статьям расходов; общехозяйственные расходы списываются на счет 90

14.4.2. Учет отгрузки готовой продукции

Отгруженной продукцией считаются товары, отпущенные со склада покупателю. Моментом отгрузки считается дата документа, удостоверяющего факт приема груза к перевозке транспортной организацией, или дата сдачи продукции заказчику в месте ее изготовления.

В соответствии со ст. 39 НК РФ *реализацией* признается передача на возмездной основе права собственности на товары (работы, услуги). Предприятия реализуют свою продукцию на основании договоров с покупателями (заказчиками). При заключении договоров поставщики и покупатели продукции руководствуются действующим законодательством. Основным нормативным актом, регулирующим взаимоотношения сторон, связанным с договорами поставки и купли-продажи, является глава 30 ГК РФ. Договор поставки является разновидностью договора купли-продажи, поэтому при отсутствии соответствующих норм ГК РФ, регулирующих взаимоотношения по договору поставки, применяются нормы, регулирующие отношения по договору купли-продажи.

По договору поставки поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним или иным подобным использованием (ст. 506 ГК РФ).

При отгрузке готовой продукции поставщиком оформляется и предъявляется к оплате покупателю расчетный документ. При этом суммы, подлежащие оплате покупателем, состоят из:

- стоимости отгруженной продукции по договорным (продажным) ценам (кредит счета 90 «Продажи», субсчет 90-1 «Выручка»);
- стоимости тары в случаях оплаты тары сверх договорной цены продукции, товара (кредит счета 10 «Материалы», субсчет 10-4 «Тара и тарные материалы»);
- расходов по транспортировке продукции до пункта, обусловленного договором, и погрузке ее в транспортные средства (без НДС), подлежащие оплате покупателем сверх договорной цены готовой продукции: выполненные собственными силами и транспортом поставщика (кредит счета 90 «Продажи», субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»); выполненные специализированной автотранспортной организацией, железнодорожным транспортом, авиацией,

речным и морским транспортом и другими организациями (без НДС) или физическими лицами (кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»);

- налога на добавленную стоимость, акцизов, других налогов, установленных в соответствии с действующим законодательством (кредит счета 90 «Продажи», субсчет 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» и др.).

Расчеты за поставляемые товары согласно ст. 516 ГК РФ производятся покупателем с соблюдением порядка и формы расчетов, предусмотренных договором поставки (платежным поручением, чеком, на основании выставленного поставщиком платежного требования, по аккредитиву). Если соглашением сторон порядок и форма расчетов не определены, то расчеты осуществляются платежными поручениями. В договоре поставки могут быть предусмотрены следующие условия оплаты:

- предварительная оплата (полностью или частично) непосредственно до передачи (отгрузки) покупателю готовой продукции продавцом;
- последующая оплата, т. е. после передачи готовой продукции покупателю с определением срока оплаты.

Для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками предназначен счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (схема 14.7).

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Дебет		Кредит	
Сальдо начальное	Задолженность покупателей и заказчиков предприятию за поставленную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги)		
90-1 Кредит	Начислена выручка от реализации продукции (выполненных работ, оказанных услуг)	51, 52 Дебет	Поступили платежи за реализованную продукцию
90-1 Кредит	Отражена стоимость возвращенной покупателями забракованной продукции (сторно)	76 Дебет	Предъявлены претензии покупателям и заказчикам, не погасившим в срок задолженность
50, 51, 52 Кредит	Возвращена покупателям и заказчикам излишне полученная с них сумма	62-1 Дебет	Зачтены суммы полученных авансов
Сальдо конечное	Задолженность покупателей и заказчиков на конец периода		

Схема 14.7. Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Счет 62 кредитруется в корреспонденции со счетами учета денежных средств, расчетов на суммы поступивших платежей (включая суммы полученных авансов) и т. п. При этом суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно (схема 14.8).

Счет 62-1 «Расчеты по авансам полученным»

Дебет		Кредит	
		Задолженность предприятия перед покупателями и заказчиками (по полученным авансам)	Сальдо начальное
51, 52 Кредит	Возвращен ранее полученный аванс за непоставленную продукцию	Поступили авансы (предварительная оплата) под предстоящую поставку продукции	51, 52 Дебет
62 Кредит	Зачтен аванс после отгрузки покупателю продукции	Отражен НДС от суммы полученного аванса при его зачете	68 Дебет
68 Кредит	Начислен НДС по авансам полученным	Задолженность предприятия перед покупателями и заказчиками по авансам на конец периода	Сальдо конечное

Схема 14.8. Счет 62-1 «Расчеты по авансам полученным»

В случае предварительной оплаты на основании выписки банка поставщик отражает зачисление предварительной оплаты:

— на сумму зачисленных денежных средств:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»,
Кредит счета 62, субсчет «Авансы полученные»;

— на сумму НДС по авансам полученным:

Дебет счета 62, субсчет «Авансы полученные»,
Кредит счета 68 «Расчеты с бюджетом».

При получении авансовых платежей в счет предстоящих поставок товаров поставщик обязан включить эти суммы в налоговую базу для уплаты налога на добавленную стоимость (ст. 162 НК РФ), за исключением авансов, полученных под реализацию товаров, освобождаемых от налогообложения в соответствии со ст. 149 НК РФ.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
Выписка банка, платежное поручение	Получена предоплата за продукцию	50, 51, 52, 55	62*
Договор, выписка банка, налоговая декларация по НДС	Начислен НДС к уплате в бюджет	62*	68
Накладные, счета на отгруженную продукцию	Отражена задолженность покупателя за отгруженную продукцию	62	90-1
Счет-фактура	Начислен НДС по отгруженной продукции	90-3	68
Счет, накладная, счет-фактура	Восстановлен НДС с суммы предоплаты	68	62*
Справка бухгалтерии	Зачтена сумма предоплаты за отгруженную продукцию	62*	62

* Субсчет «Авансы полученные».

Аналитический учет по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» ведется по каждому предъявленному покупателям (заказчикам) счету, а при расчетах плановыми платежами — по каждому покупателю и заказчику. При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения необходимых данных по:

- покупателям и заказчикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;
- покупателям и заказчикам по не оплаченным в срок расчетным документам;
- авансам полученным;
- векселям, срок поступления денежных средств по которым не наступил;
- векселям, дисконтированным (учтенным) в банках;
- векселям, по которым денежные средства не поступили в срок.

Отгруженная или сданная на месте покупателям (заказчикам) готовая продукция, расчетные документы за которую предъявлены этим покупателям (заказчикам), списывается в порядке реализации:

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»,
Кредит счета 43 «Готовая продукция»
— себестоимость отгруженной продукции;

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,
Кредит 90-1 «Выручка»
— выручка от продажи готовой продукции с НДС и акцизами.

Продавец и покупатель в договоре поставки могут предусмотреть любой приемлемый для обеих сторон момент перехода права собственности: после полной оплаты, после частичной оплаты, в момент поступления на склад покупателя, общие положения о переходе права собственности.

Если договором поставки обусловлен момент перехода права владения, использования и распоряжения отгруженной продукцией и риска ее случайной гибели от предприятия к покупателю (заказчику), отличный от указанного в главе 30 ГК РФ, то до оговоренного договором момента перехода права собственности эта продукция учитывается на счете 45 «Товары отгруженные». При фактической отгрузке ее производится запись

Дебет счета 45 «Товары отгруженные»,
Кредит счета 43 «Готовая продукция».

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Переход права собственности при передаче продукции (готовая продукция учитывается по фактической себестоимости)			
Накладная, приказ-накладная, отгрузочные документы	Отражена стоимость отгруженной продукции по ценам продажи на момент перехода права собственности (с НДС и акцизами)	62	90-1
Накладная, приказ-накладная, отгрузочные документы	Одновременно списывается фактическая себестоимость реализованной продукции	90-2	43
Счет-фактура	Выделен НДС на стоимость продукции по ценам продажи	90-3	68

Окончание

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Выписка банка	Перечислены денежные средства за реализованную продукцию	51	62
Бухгалтерская справка-расчет	Отражен финансовый результат от продажи продукции заключительными оборотами месяца (без учета других хозяйственных операций):		
	на сумму прибыли	90-9	99
	на сумму убытка	99	90-9
Переход права собственности при оплате продукции			
Нормативы себестоимости; накладная на передачу готовой продукции в места хранения	Принята к учету готовая продукция по нормативной себестоимости	43-1*	20
Договор поставки, накладная	Отражена отгрузка продукции покупателю (по нормативной себестоимости)	45	43-1*
Нормативы себестоимости, бухгалтерская справка-расчет	Отражено отклонение фактической себестоимости изготовленной продукции от ее учетной стоимости — превышение фактической себестоимости продукции над ее учетной стоимостью (если фактическая себестоимость ниже учетной стоимости, то разница отражается сторнировочной записью)	43-2**	20
Бухгалтерская справка	Списана сумма отклонения, приходящаяся на отгруженную продукцию	45	43-2**
Выписка банка по расчетному счету	Отражено поступление оплаты за отгруженную продукцию (по стоимости продажи, в том числе НДС)	51	62
Договор купли-продажи, выписка банка по расчетному счету	Признана выручка от реализации продукции (по продажной стоимости, в том числе НДС)	62	90-1
Бухгалтерская справка	Списана себестоимость реализованной продукции (по фактической себестоимости отгруженной продукции пропорционально сумме фактической оплаты)	90-2	45
Счет-фактура	Выделен НДС на продажную стоимость продукции	90-3	68
Бухгалтерская справка-расчет	Выявлена прибыль от реализации (заключительными оборотами месяца, без учета других хозяйственных операций)	90-9	99

* Субсчет 43-1 «Нормативная себестоимость готовой продукции».

** Субсчет 43-2 «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости».

Таким образом, порядок организации синтетического учета продажи продукции зависит от выбранного метода учета продажи продукции. Организации вправе определять выручку от продажи отгруженной продукции для целей налогообложения по мере отгрузки и предъявления покупателем расчетных документов или по мере

оплаты. Причем принятый налогоплательщиком метод продажи продукции должен быть закреплён в его учетной политике. Продажа готовой продукции в бухгалтерском учете отражается только по мере ее отгрузки, если иное не установлено договором.

Учет расчетов с покупателями за отгруженную (проданную) готовую продукцию осуществляют на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». При этом порядок учета продажи готовой продукции зависит не только от принятого в учетной политике момента продажи продукции для целей налогообложения, но и от способа ее оценки с применением и без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» (схема 14.9).

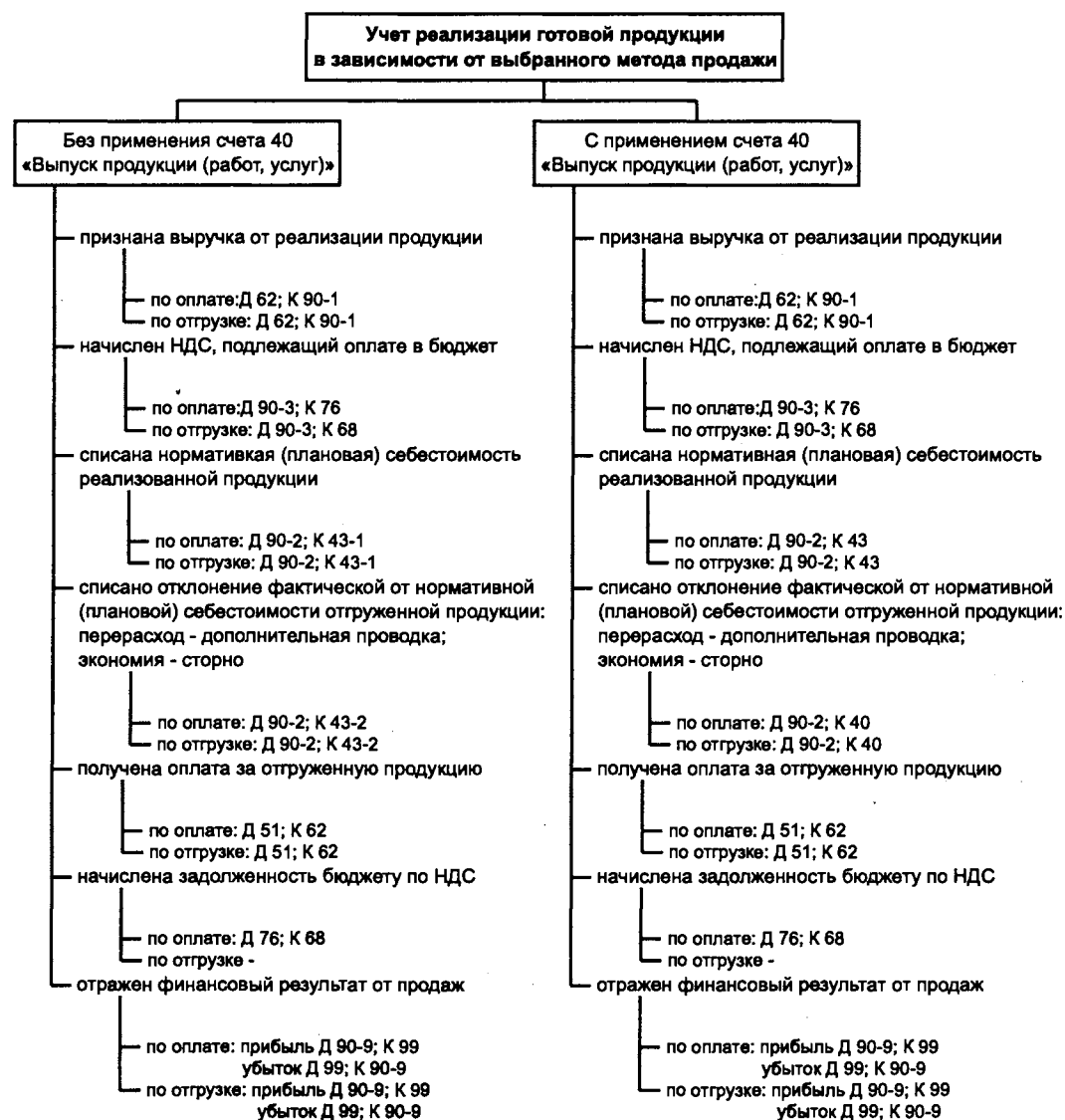


Схема 14.9. Учет реализации готовой продукции

14.4.3. Учет расходов на продажу

Затраты предприятия, связанные с отгрузкой и реализацией продукции и учитываемые в составе полной себестоимости продукции, носят название *коммерческих расходов*.

Для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг, предназначен счет 44 «Расходы на продажу» (схема 14.10).

Счет 44 «Расходы на продажу»

Дебет		Кредит	
Сальдо начальное	На остатки товарной массы		
02	Начислена амортизация по основным средствам, используемым при продаже продукции	Расходы на продажу продукции отнесены на себестоимость продаж	90
Кредит			Дебет
70	Начислена заработная плата работникам, связанным с продажей продукции	Отражена недостача материальных ценностей, связанная с реализацией продукции	94
Кредит			Дебет
69	Начислен единый социальный налог на заработную плату работников, связанных с продажей продукции	Списаны потери, связанные с расходами по продаже продукции в связи с чрезвычайными обстоятельствами (пожар, авария и т. п.)	99
Кредит			Дебет
Сальдо конечное	На остатки товарной массы		

Схема 14.10. Счет 44 «Расходы на продажу»

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены, в частности, следующие расходы:

- на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;
- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством;
- на рекламу;
- на представительские расходы;
- другие аналогичные по назначению расходы.

По дебету счета 44 «Расходы на продажу» накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг. Эти суммы списываются полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи».

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность при частичном списании, распределению подлежат расходы на упаковку и транспортировку.

Расходы на упаковку и транспортировку, входящие в состав коммерческих расходов, включаются в себестоимость соответствующих видов продукции прямым путем (т.е. включаются в себестоимость конкретной партии продукции, к которой они относятся). При невозможности такого отнесения они могут распределяться между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из веса, объема, производственной себестоимости или других показателей, предусмотренных в отраслевых инструкциях по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), а в случае их отсутствия — закрепленных внутренними распорядительными документами.

Если не вся выпущенная продукция реализуется в месяце ее производства, для определения полной себестоимости товарной продукции ежемесячно составляется расчет расходов на упаковку и транспортировку, относимых на себестоимость выпущенной продукции. Этот расчет делают исходя из объема выпуска товарной продукции и фактического уровня указанных расходов, выявившегося за отчетный или предыдущий месяц по отгруженной части продукции.

Все остальные расходы, связанные с продажей продукции (товаров, работ, услуг), ежемесячно относятся на себестоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг).

На счетах бухгалтерского учета операции по учету расходов на продажу отражаются следующим образом:

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Бухгалтерская справка-расчет	Начислена амортизация по основным средствам и нематериальным активам, используемым при продаже продукции	44	02, 05
Расчетно-платежная ведомость	Начислена заработная плата работникам, связанным с реализацией продукции	44	70
Расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет	Начислен единый социальный налог на заработную плату работников, связанных с реализацией продукции	44	69
Авансовый отчет	Отражены командировочные расходы	44	71
Авансовый отчет	Отражены представительские расходы	44	71
Счет поставщика, бухгалтерская справка-расчет	Отражены расходы на рекламу	44	60
Договор, счет комиссионера	Отражены комиссионные вознаграждения, уплаченные посредническим организациям	44	60
Товарно-транспортная накладная, счет перевозчика	Отражены транспортные расходы сторонних организаций	44	60
Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей, бухгалтерская справка-расчет	Списана недостача товаров в пределах норм естественной убыли	44	94
Бухгалтерская справка	Расходы на продажу за отчетный период относятся на себестоимость продукции	90	44

Окончание

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Бухгалтерская справка-расчет	На себестоимость реализованной продукции относится доля транспортных расходов	90	44
Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей	Отражена недостача товаров, связанная с реализацией продукции	94	44
Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей, приказ руководителя	Списаны потери, связанные с реализацией продукции в связи с чрезвычайными обстоятельствами (пожар, авария и т. п.)	99	44

Аналитический учет по счету 44 «Расходы на продажу» ведется по видам и статьям расходов.

УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Денежные средства могут находиться в форме наличных денег в кассе, храниться на расчетных либо специальных счетах в банке, а также в виде ценных бумаг.

15.1. Учет кассовых операций

Все предприятия обязаны хранить денежные средства в банке, а для осуществления расчетов наличными деньгами (приема, хранения и расходования) каждая организация должна иметь кассу и вести всю необходимую документацию по установленной форме.

Основными нормативными документами, регламентирующими ведение кассовых операций, являются:

- Положение о правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации» от 5 января 1998 г. № 14-П (в ред. от 31 октября, 2002 г.);
- Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации» от 22 сентября 1993 г. № 40;
- постановление Правительства РФ от 30 июля 1993 г. № 745 (в ред. от 8 августа 2003 г.) «Об утверждении Положения по применению контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением и Перечня отдельных категорий предприятий (в том числе физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в случае осуществления ими торговых операций или оказания услуг), организаций и учреждений, которые в силу специфики своей деятельности либо особенностей местонахождения могут осуществлять денежные расчеты с населением без применения контрольно-кассовых машин».

В соответствии с этими документами все предприятия, организации и учреждения независимо от организационно-правовой формы обязаны:

- приходить полученные наличные средства в кассу, хранить свободные денежные средства в учреждениях банков (п. 2.1 Положения ЦБ РФ № 14-П);
- иметь кассу и кассовую книгу для осуществления наличных расчетов; наличные деньги хранить в кассе в пределах установленного банком лимита (п. 2.5 Положения ЦБ РФ № 14-П);
- производить платежи по своим обязательствам перед другими предприятиями, как правило, в безналичном порядке, а наличными деньгами — в пределах установленной ЦБ РФ суммы (предельный размер расчетов наличными деньгами между юридическими лицами по одной сделке установлен в сумме 60 000 руб. по одному платежу — указание ЦБ РФ от 14 ноября 2001 г. № 1050-У);
- производить прием наличных денег от населения с обязательным применением контрольно-кассовых машин и с соблюдением требований постановления Правительства РФ от 30 июля 1993 г. № 745.

15.1.1. Организация работы кассы

В штате предприятия предусмотрена должность кассира, который несет материальную ответственность за сохранность всех принимаемых им ценностей. После издания приказа о назначении на работу кассира руководитель предприятия обязан под расписку ознакомить его с Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, вслед за тем с кассиром заключается договор о полной материальной ответственности.

На основании заключенного с ним договора о материальной ответственности кассир несет ответственность за сохранность средств в кассе, правильность оформления первичных кассовых документов и ведения кассовой книги, а также за сохранность всех принятых им ценностей и за ущерб, причиненный предприятию, как в результате умышленных действий, так и в результате небрежного или недобросовестного отношения к своим обязанностям.

Договор о материальной ответственности с кассиром заключается в соответствии со ст. 244 ТК РФ и постановлением Минтруда России от 31 декабря 2002 г. № 85 «Об утверждении перечней должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми работодатель может заключать письменные договоры о полной индивидуальной или коллективной (бригадной) материальной ответственности, а также типовых форм договоров о полной материальной ответственности».

Письменные договоры о полной материальной ответственности могут быть заключены предприятием, учреждением и организацией с работниками, достигшими 18-летнего возраста, занимающими должности или выполняющими работы, непосредственно связанные с хранением, обработкой, продажей (отпуском), перевозкой или применением в процессе производства переданных им ценностей, если должности, занимаемые работниками, или выполняемые ими работы предусмотрены в специальном перечне, утвержденном в установленном порядке.

Отсутствие договора о полной материальной ответственности исключает возможность взыскания сумм допущенных недостатков в полном объеме. В этом случае к кассиру может быть применена только ограниченная материальная ответственность: взыскан ущерб в размере, не превышающем его оклада.

На малых предприятиях, не имеющих в штате кассира, обязанности последнего могут выполняться главным бухгалтером или другим работником по письменному распоряжению руководителя предприятия при условии заключения с ним договора. В случае необходимости временной замены кассира исполнение его обязанностей возлагается на другого работника по письменному приказу руководителя предприятия. Договор о материальной ответственности с ним заключается в обычном порядке.

Кассиру запрещается передоверять выполнение порученной ему работы другим лицам.

Помещение кассы для обеспечения необходимых условий сохранности денежных средств должно быть специально оборудовано (изолированное помещение, предназначенное для приема, выдачи и временного хранения наличных денег). Доступ в помещение кассы лицам, не имеющим отношения к ее работе, воспрещается, а двери в кассу во время совершения операций должны быть заперты с внутренней стороны.

Всю полноту ответственности за создание условий сохранности денег в помещении кассы, а также при доставке их из учреждения банка и сдаче в банк несет руководитель (директор) предприятия.

Приложение № 2
к постановлению Минтруда России
от 31 декабря 2002 г. № 85

ТИПОВАЯ ФОРМА ДОГОВОРА О ПОЛНОЙ ИНДИВИДУАЛЬНОЙ МАТЕРИАЛЬНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

ЗАО «Ревизор»

(наименование организации)

далее именуемое «Работодатель», в лице руководителя директора Сквозник-
Дмухановского Антона Антоновича или его заместителя _____,
(фамилия, имя, отчество) (фамилия, имя, отчество)

действующих на основании Устава _____,
(устава, положения, доверенности)

с одной стороны, и кассир центральной кассы _____,
(наименование должности)

Бобчинский Петр Иванович

(фамилия, имя, отчество)

именуемый в дальнейшем «Работник», с другой стороны, заключили настоящий Договор о нижеследующем.

1. Работник принимает на себя полную материальную ответственность за недостачу вверенного ему Работодателем имущества, а также за ущерб, возникший у Работодателя в результате возмещения им ущерба иным лицам, и в связи с изложенным обязуется:

- а) бережно относиться к переданному ему для осуществления возложенных на него функций (обязанностей) имуществу Работодателя и принимать меры к предотвращению ущерба;
- б) своевременно сообщать Работодателю либо непосредственному руководителю обо всех обстоятельствах, угрожающих обеспечению сохранности вверенного ему имущества;
- в) вести учет, составлять и представлять в установленном порядке товарно-денежные и другие отчеты о движении и остатках вверенного ему имущества;
- г) участвовать в проведении инвентаризации, ревизии, иной проверке сохранности и состояния вверенного ему имущества.

2. Работодатель обязуется:

- а) создавать Работнику условия, необходимые для нормальной работы и обеспечения полной сохранности вверенного ему имущества;
- б) ознакомить Работника с действующим законодательством о материальной ответственности работников за ущерб, причиненный работодателю, а также иными нормативными правовыми актами (в том числе локальными) о порядке хранения, приема, обработки, продажи (отпуска), перевозки, применения в процессе производства и осуществления других операций с переданным ему имуществом;
- в) проводить в установленном порядке инвентаризацию, ревизии и другие проверки сохранности и состояния имущества.

3. Определение размера ущерба, причиненного Работником Работодателю, а также ущерба, возникшего у Работодателя в результате возмещения им ущерба иным лицам, и порядок их возмещения производятся в соответствии с действующим законодательством.

4. Работник не несет материальной ответственности, если ущерб причинен не по его вине.

5. Настоящий Договор вступает в силу с момента его подписания. Действие настоящего Договора распространяется на все время работы с вверенным Работнику имуществом Работодателя.

6. Настоящий Договор составлен в двух имеющих одинаковую юридическую силу экземплярах, из которых один находится у Работодателя, а второй – у Работника.

7. Изменение условий настоящего Договора, дополнение, расторжение или прекращение его действия осуществляются по письменному соглашению сторон, являющемуся неотъемлемой частью настоящего Договора.

Адреса сторон Договора:

Работодатель г. Уздный, ул. Тракторная, д. 12

Работник г. Уздный, ул. Нижняя, д. 2

Подписи сторон Договора:

Сквозник-Дмухановский А. А.

Бобчинский П. И.

Дата заключения Договора:

«01» марта 2005 года

Место:

г. Уздный

Форма 15.1. Договор о полной индивидуальной материальной ответственности

Кассы предприятий могут быть застрахованы в соответствии с действующим законодательством.

Перед открытием помещения кассы и металлических шкафов кассир обязан осмотреть сохранность замков, дверей, оконных решеток и печатей, убедиться в исправности охранной сигнализации.

15.1.2. Лимит наличных денежных средств

В соответствии с правилами все предприятия независимо от формы собственности должны хранить свои денежные средства в учреждении банка. Наличные деньги, полученные кассой, расходуются только на те цели, на которые они получены: на выдачу заработной платы, на командировочные, операционные, хозяйственные и другие расходы.

Максимальная сумма, которая может находиться в кассе, определяется *лимитом*. Лимит остатка наличных денег в кассе устанавливается обслуживающим банком всем предприятиям, организациям и учреждениям независимо от формы собственности и сферы деятельности. Сумма наличных денег в кассе на конец рабочего дня, превышающая лимит остатка, подлежит сдаче в банк для последующего зачисления на счет организации. Предприятия, не имеющие лимита остатка, должны ежедневно сдавать в банк всю денежную наличность. Не сданная в банк денежная наличность считается сверхлимитной.

Лимит остатка кассы для предприятий устанавливается банком по согласованию с предприятием в размере, необходимом для обеспечения нормальной работы предприятия. Лимит определяется исходя из объемов налично-денежного оборота предприятий с учетом особенностей режима его деятельности, порядка и сроков сдачи наличных денежных средств в учреждения банков, обеспечения сохранности и сокращения встречных перевозок ценностей.

Пример расчета лимита остатка наличных денег в кассе для организации, не имеющей постоянной налично-денежной выручки, т. е. не осуществляющей торговых операций

Наличная денежная выручка организации за 3 месяца составила 1200,0 тыс. руб., количество рабочих дней составило 22 + 20 + 18. Режим работы — с 9 до 18 ч. Наличными деньгами за эти три месяца выплачено 450 тыс. руб. (кроме расходов на заработную плату и выплаты социального характера).

Среднедневная выручка составила

$$1\,200\,000 : (22 + 20 + 18) = 20\,000 \text{ руб.}$$

Среднечасовая выручка составила

$$20\,000 : 8 = 2500 \text{ руб.}$$

Среднедневной расход составил

$$450\,000 : (22 + 20 + 18) = 7500 \text{ руб.}$$

Таким образом, лимит остатка наличных денег в кассе, испрашиваемый организацией, будет составлять 7500 руб. (форма 15.2).

Сверх установленного лимита деньги могут храниться в кассе только в дни выплаты заработной платы в течение трех дней, включая день получения денег в банке. Всю денежную наличность сверх лимита предприятия обязаны сдавать непосредственно в дневные или вечерние кассы банков, а также инкассаторам.

Приложение 1 к Положению о правилах организации
наличного денежного обращения на территории
Российской Федерации от 5 января 1998 г. № 14-П

ОКУД	БИК
0408020	

Расчет
на установление предприятию лимита остатка кассы
и оформление разрешения на расходование наличных денег из выручки,
поступающей в его кассу на _____ год

ЗАО «Ревизор»

наименование (штамп) предприятия

41002810400640000888

номер счета

Банк «Городской» филиал «Местный»

наименование учреждения банка

Налично-денежная выручка за последние 3 месяца*

(фактическая)***

1 200 000 тыс. руб.

Среднедневная выручка**

20 000 тыс. руб.

Среднечасовая выручка**

2500 тыс. руб.

Выплачено наличными деньгами за последние три месяца
(кроме расходов на заработную плату и выплаты социального
характера) (фактически)***

450 000 тыс. руб.

Среднедневной расход**

7500 тыс. руб.

Сроки сдачи выручки: ежедневно, на следующий день,
1 раз в _____ дней, при образовании сверхлимитного
остатка (нужное подчеркнуть)

Часы работы предприятия с 9 час. 00 мин. до 18 час. 00 мин.

Время сдачи выручки: в объединенную кассу при предприятии,
инкассаторам, в кассу банка, на почту (нужное подчеркнуть) 17 час. 00 мин.

Испрашиваемая сумма лимита 7,5 тыс. руб.

Семь тысяч пятьсот руб.

(сумма прописью)

Просим разрешить расходование выручки на командировочные расходы, хозяйственные
расходы

(указать цели расхода)

- * - В случае резких изменений в объеме выручки или расхода приводятся данные за последний месяц.
- ** - Сумма выручки (расхода), деленная на число рабочих дней (часов) предприятия.
- *** - Вновь организуемые предприятия показывают ожидаемую сумму выручки (расхода).

Руководитель предприятия Сквозник-Дмухановский А. А. (Ф.И.О.)

Главный бухгалтер Добчинский П. И. (Ф.И.О.)

РЕШЕНИЕ УЧРЕЖДЕНИЯ БАНКА

Установить лимит остатка кассы в сумме _____ тыс. руб.

(сумма прописью)

Разрешено расходование выручки на _____

(указать цель)

Руководитель учреждения банка _____ (Ф.И.О.)

Для установления лимита остатка наличных денег в кассе предприятие представляет в учреждение банка, осуществляющее его 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».

Лимит остатка кассы может пересматриваться в течение года в установленном порядке по обоснованной просьбе предприятия (в случае изменения объемов кассовых оборотов, условий сдачи выручки и др.), а также в соответствии с договором банковского счета.

В том случае, когда предприятие имеет несколько счетов в разных банках, лимит остатка кассы устанавливает один из банков, а в другие банки достаточно представить копию такого решения.

15.1.3. Инкассация денежных средств

Для того чтобы остаток наличных денег в кассе на конец рабочего дня не превышал лимита, организация для передачи денег в банк может заключить договор с инкассаторской службой учреждения банка или специализированной инкассаторской службой, имеющим лицензию Банка России на осуществление соответствующих операций по инкассации денежных средств и других ценностей.

Порядок оформления и передачи наличных денег инкассаторам предусмотрен положением ЦБ РФ от 9 октября 2002 г. № 199-П «О порядке ведения кассовых операций в кредитных организациях на территории РФ».

Заключив договор, организация заказывает изготовление специального пломбира, на котором должны быть выгравированы номер и сокращенное наименование организации или ее фирменный знак.

Образцы оттисков пломбиров, которыми будут опломбировываться сумки, организация представляет в подразделение инкассации. Образцы оттисков пломбиров заверяются руководителем подразделения инкассации. Один экземпляр заверенного образца пломбы передается организации для предъявления инкассаторам при получении ими сумок с ценностями, второй экземпляр — в кассовое подразделение кредитной организации для осуществления контроля при приеме денег от инкассаторов. Количество сумок, выдаваемых организации, определяется объемом инкассируемой выручки. На каждой сумке проставляется порядковый номер.

Кассир организации к каждой сдаваемой инкассаторам сумке с денежной наличностью выписывает препроводительную ведомость:

Первый экземпляр препроводительной ведомости вкладывается в сумку;

Второй экземпляр (накладная к сумке) передается инкассатору при получении им сумки;

Третий экземпляр (копия препроводительной ведомости) остается у кассира.

Третий экземпляр препроводительной ведомости с подписью и печатью инкассатора служит основанием для составления бухгалтером расходного кассового ордера (форма № КО-2) и для отражения в кассовой книге расхода наличных денег по кассе организации. Сумка с денежной наличностью пломбируется кассиром организации таким образом, чтобы предотвратить ее вскрытие.

Перед получением ценностей инкассатор-сборщик предъявляет кассиру организации документ, удостоверяющий личность, доверенность на получение ценностей, явочную карточку и порожнюю сумку. Кассир организации предъявляет образец оттисков пломбиров, сумку с ценностями и два экземпляра препроводительной ведомости.

Инкассатор-сборщик принимает сумку с ценностями с проверкой целостности упаковки, наличия целых и четких оттисков пломб, соответствия их имеющемуся образцу, проверяет правильность заполнения препроводительной ведомости и передает кассиру организации порожнюю сумку и явочную карточку для заполнения. Затем инкассатор проверяет соответствие суммы, указанной в явочной карточке кассиром, суммам в накладной и копии препроводительной ведомости, сумм цифрами и прописью, номера сумки, указанного в явочной карточке и сопроводительных документах, номеру принимаемой сумки, после чего на копии препроводительной ведомости расписывается, ставит печать и дату приема сумки.

Исправления при заполнении явочной карточки не допускаются. Неправильно произведенная запись зачеркивается, на свободном поле явочной карточки делается новая запись, заверенная подписью кассира организации.

Производить записи в явочной карточке инкассатору не разрешается.

Для учета денежных средств, выданных из кассы организации для зачисления на ее расчетный счет, но еще не зачисленных по назначению, предназначен счет 57 «Переводы в пути». Основанием для принятия к учету по счету 57 «Переводы в пути» сумм (например, при сдаче выручки от продажи) могут быть копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам.

Расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями (в том числе услуг по инкассации), являются операционными расходами (п. 11 ПБУ 10/99). Такие расходы принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности (подп. 14.1, 6 ПБУ 10/99). Для их учета предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы»; для учета расчетов с банком может использоваться счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Сумму оплаты услуг по инкассации обычно списывают со счета организации в безакцептном порядке в начале месяца, следующего за расчетным.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Справка-отчет кассира-операциониста, приходный кассовый ордер	Отражено получение в кассу организации выручки за проданный товар	50	90-1
Копия сопроводительной ведомости, расходный кассовый ордер	Отражена выдача наличных денежных средств службе инкассации банка для зачисления на расчетный счет организации	57	50
Выписка банка по расчетному счету	Отражено зачисление выручки на расчетный счет организации	51	57
Выписка банка по расчетному счету	Отражено списание банком вознаграждения за инкассацию	60	51
Счет-фактура	Отражен НДС, уплаченный банку за инкассацию	19	60
Договор на инкассацию денежной выручки, отчет банка-инкассатора, бухгалтерская справка-расчет	Отражены расходы по оплате услуг по инкассации	91-2	60
Счет-фактура, выписка банка по расчетному счету	Принята к вычету сумма НДС, уплаченная в составе вознаграждения банку	68	19

По мере оплаты услуг по инкассации и получения счетов-фактур организация в общеустановленном порядке может предъявлять уплаченные суммы НДС к вычету в соответствии со ст. 170–172 НК РФ.

При исчислении налога на прибыль затраты на оплату услуг по инкассации учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (подп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ).

15.1.4. Документирование кассовых операций

Основанием для отражения в учетных регистрах движения наличных денежных средств служат унифицированные формы первичной учетной документации по учету кассовых операций, утвержденные постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88 (в ред. от 3 мая 2000 г.).

Номер унифицированной формы	Наименование формы	Порядок применения
КО-1	Приходный кассовый ордер	Для оформления поступления наличных денег в кассу организации
КО-2	Расходный кассовый ордер	Для оформления выдачи наличных денег из кассы организации
КО-3	Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов	Для регистрации бухгалтерией приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов
КО-4	Кассовая книга	Для учета поступлений и выдач наличных денег организации в кассе
КО-5	Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств	Для учета денег, выданных кассиром из кассы организации другим кассирам или доверенному лицу (раздатчику), а также учета возврата наличных денег и кассовых документов по произведенным операциям

15.1.4.1. Оформление кассовых документов в бухгалтерии

Документы, являющиеся основанием для совершения кассовых операций, поступают в бухгалтерию, где работники бухгалтерии в соответствии со своими должностными обязанностями:

- проверяют правильность оформления документов, их соответствие действующему законодательству и характеру совершаемых операций, а также наличие необходимых письменных указаний руководителя организации или лиц, уполномоченных им на совершение хозяйственных операций;
- оформляют приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы;
- получают необходимые подписи уполномоченных лиц, предусмотренные бланками кассовых документов;
- регистрируют (до передачи в кассу) в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма № КО-3);
- передают кассиру приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы вместе с приложенными к ним оправдательными и распорядительными документами.

Документы заполняются в одном экземпляре четко и ясно чернилами, шариковой ручкой или выписываются на машине (пишущей, вычислительной). Подчистки, помарки или исправления в этих документах не допускаются.

Приходный кассовый ордер и квитанция к приходному кассовому ордеру, которая является его частью, заполняются одновременно и подписываются главным бухгалтером или лицом, уполномоченным на это письменным распоряжением руководителя предприятия. Квитанция приходного ордера выдается только после получения денег.

Расходный кассовый ордер подписывается руководителем организации и главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным.

Расходные кассовые ордера, оформленные на основании платежных (расчетно-платежных) ведомостей на оплату труда и других приравненных к ней платежей, регистрируются после их выдачи (форма 15.3).

Унифицированная форма № КО-3,
утвержденная постановлением Госкомстата России
от 18 августа 1998 г. № 88

Образец обложки

ЗАО «Ревизор» организация	Форма по ОКУД по ОКПО	Код
		0310003
		47288505
----- структурное подразделение		

ЖУРНАЛ РЕГИСТРАЦИИ ПРИХОДНЫХ И РАСХОДНЫХ КАССОВЫХ ДОКУМЕНТОВ 2005 г.

Кассир
должность

Бобчинский Петр Иванович
фамилия, имя, отчество

Приходный документ		Сумма, руб. коп.	Примечание	Расходный документ		Сумма, руб. коп.	Примечание
дата	номер			дата	номер		
1	2	3	4	5	6	7	8
14.02. 2005	17	152-80	Возврат неиспользо- ванных подотчет- ных сумм	01.02. 2005	33	2000=	Аванс на командиро- вочные расходы

Форма 15.3. Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов

Регистрация приходных и расходных кассовых документов может осуществляться с применением средств вычислительной техники. При этом в машинограмме «Вкладной лист журнала регистрации приходных и расходных кассовых ордеров», составляемой за соответствующий день, обеспечивается также формирование данных для учета движения денежных средств по целевому назначению.

Прием и выдача денег по кассовым ордерам может производиться только в день их составления.

Выдача приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов на руки лицам, вносящим или получающим деньги, запрещается.

15.1.4.2. Оформление кассовых документов кассиром

Кассир при получении приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов:

- проверяет наличие и подлинность на документах подписи главного бухгалтера, а на расходном кассовом ордере или заменяющем его документе — разре-

шительной надписи (подписи) руководителя предприятия или лиц, на это уполномоченных;

- проверяет правильность оформления документов;
- проверяет наличие перечисленных в документах приложений.

В случае несоблюдения одного из этих требований кассир возвращает документы в бухгалтерию для надлежащего оформления.

Прием наличных денег в кассу. В случае соблюдения всех перечисленных выше требований и соответствия документов кассир принимает наличные деньги.

При приеме наличных денег кассир проверяет их платежеспособность в соответствии с Признаками платежеспособности банкнот и монет Банка России, утвержденными положением ЦБ РФ от 9 октября 2002 г. № 199-П.

Полученная кассиром сумма должна соответствовать указанной в приходном кассовом ордере.

После приема денег кассир подписывает квитанцию и расшифровывает подпись (ставит фамилию и инициалы), заверяет печатью (штампом) кассира.

Квитанция к приходному кассовому ордеру, подписанная главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным, и кассиром, заверенная печатью (штампом) кассира или оттиском кассового аппарата, выдается на руки сдавшему деньги.

Приходные кассовые ордера или заменяющие их документы немедленно после получения или выдачи по ним денег подписываются кассиром, а приложенные к ним документы погашаются штампом или надписью от руки «Оплачено» с указанием даты (числа, месяца, года) (форма 15.4, табл. 15.1).

Наличные деньги, не подтвержденные приходными кассовыми ордерами, считаются излишком кассы и зачисляются в доход предприятия.

Унифицированная форма № КО-1 утверждена постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88					
Форма по ОКУД				Код	
				0310001	
ЗАО «Ревизор» (организация) центральная касса (структурное подразделение)					
Номер документа		Дата составления			
17		14.02.2005			
ПРИХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР					
Дебет	код структурного подразделения	Дебет корреспондирующий счет, субсчет	код аналитического учета	Сумма, руб. коп.	Код целового назначения
50	—	71-1	—	152-80	
Принято от <u>Хлестакова Ивана Александровича</u>					
Основание: <u>Возврат неиспользованных подотчетных сумм</u>					
Сумма <u>Сто пятьдесят два</u> (прописью) руб. <u>80</u> коп.					
В том числе					
Приложение <u>Авансовый отчет № 4 от 13.02.2005</u>					
Главный бухгалтер <u>Добчинский П. И.</u> (подпись) (расшифровка подписи)					
Получил кассир <u>Бобчинский П. И.</u> (подпись) (расшифровка подписи)					

ЗАО «Ревизор» (организация)	
КВИТАНЦИЯ	
к приходному кассовому ордеру № <u>17</u> от « <u>14</u> » <u>февраля</u> <u>2005</u> г.	
Принято от <u>Хлестакова Ивана Александровича</u>	
Основание <u>Возврат неиспользованных подотчетных сумм</u>	
Сумма <u>152</u> (цифрами) руб. <u>80</u> коп. <u>Сто пятьдесят два</u> (прописью) руб. <u>80</u> коп.	
В том числе	
« <u>14</u> » <u>февраля</u> <u>2005</u> г.	
М. П. (штампа)	
Главный бухгалтер <u>Добчинский П. И.</u> (подпись) (расшифровка подписи)	
Кассир <u>Бобчинский П. И.</u> (подпись) (расшифровка подписи)	

Форма 15.4. Приходный кассовый ордер

Таблица 15.1

Заполнение приходного кассового ордера

Наименование строки		Содержание записи
Организация		Полное наименование организации, получающей деньги в свою кассу (производится запись или ставится штамп)
Код ОКПО		Код организации по Общероссийскому классификатору предприятий и организаций
Структурное подразделение		Заполняется в том случае, когда в организации имеется обособленное структурное подразделение со своей кассой, осуществляющее получение денег с последующей сдачей их в центральную кассу организации. При отсутствии такого подразделения в строке ставится прочерк
Код структурного подразделения		Указывается код по принятой в организации системе кодирования структурных подразделений. При отсутствии такого подразделения или системы кодирования в строке ставится прочерк
Номер документа		Порядковый номер документа. Приходные кассовые ордера нумеруются по порядку, как правило с начала календарного года. Приходные и расходные кассовые ордера должны иметь отдельную (отдельно по приходным и по расходным ордерам) нумерацию без пропусков и быть зарегистрированы в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров (форма № КО-3)
Дата составления		Указывается дата составления приходного кассового ордера цифрами
Дебет		Заносится номер счета (субсчета), по дебету которого приходуются денежные средства. Если в разрешенных законодательством случаях предприятие производит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 «Касса» открываются субсчета по обособленному учету иностранной валюты. Например: субсчет 1 «Российские рубли», субсчет 2 «Доллары США», субсчет 3 «Евро» и т. п. При получении денег в иностранной валюте в данной графе указывается субсчет, на котором отражаются наличие и движение валюты по ее видам. Например, если получены деньги в рублях, записываем: 50-1
Кредит	Код структурного подразделения	Указывается код по принятой в организации системе кодирования, структурного подразделения, на которое приходуются денежные средства. Например: секция № 3 универсама — код 3с. При отсутствии такого подразделения или системы кодирования в строке ставится прочерк
	Корреспондирующий счет, субсчет	Заносится номер счета (субсчета), по кредиту которого отражаются поступившие в организацию денежные средства в соответствии с утвержденным в организации Планом счетов бухгалтерского учета
	Код аналитического учета	Заносится код аналитического учета по счету, указанному в предыдущей графе, если в организации принята такая система кодирования. При отсутствии такой системы кодирования в строке ставится прочерк
Сумма, руб. коп.		Указывается сумма получаемых организацией денежных средств цифрами. В случае проведения операции по наличной иностранной валюте сумма отражается непосредственно в валюте и в рублях, полученных путем пересчета валюты в рубли по курсу ЦБ РФ на день совершения операции

Окончание табл. 15.1

Наименование строки	Содержание записи
Код целевого назначения	Заполняется в том случае, когда организация использует систему кодирования по целевому назначению полученных денежных средств
Принято от ...	Записываются фамилия, имя и отчество лица, от которого приняты деньги. В том случае, когда деньги приняты от сторонней организации, указываются наименование организации, а затем фамилия и инициалы лица, внесшего деньги, а также дата и номер доверенности, подтверждающей полномочия лица на осуществление платежа
Основание	Указывается содержание хозяйственной операции: источник получения денег, наименование, дата и номер документа, на основании которого получены деньги
Сумма	Записывается сумма денежных средств, поступивших в кассу. При этом сумму рублей указывают прописью, с заглавной буквы и с начала строки, а копейки — цифрами. Оставшееся свободное место прочеркивается. В случае проведения операции по наличной иностранной валюте сумма отражается непосредственно в валюте и в рублях, полученных путем пересчета валюты в рубли по курсу ЦБ РФ на день совершения операции
В том числе	Указывается сумма НДС, которая записывается цифрами. В том случае, если реализованная продукция, выполненные работы, оказанные услуги не облагаются налогом, делается запись
Приложение	Перечисляются прилагаемые первичные и другие документы с указанием их номеров и дат составления
Главный бухгалтер	Подпись и расшифровка подписи (фамилия, инициалы) главного бухгалтера или лица, на то уполномоченного
Получил кассир	Подпись и расшифровка подписи (фамилия, инициалы) кассира
Квитанция к приходному кассовому ордеру	
Организация	Полное наименование организации (производится запись или ставится штамп)
К приходному кассовому ордеру № ...	Номер, который указан в графе «Номер документа» заполняемого приходного кассового ордера
Дата составления	Указывается дата составления приходного кассового ордера: число — цифрами, месяц — прописью, год — цифрами
Принято от ...	Заполняется так же, как соответствующая строка приходного кассового ордера
Сумма	Полученная сумма записывается сначала цифрами, затем рубли — прописью, копейки — цифрами. Оставшееся свободное место прочеркивается. В случае проведения операции по наличной иностранной валюте сумма отражается непосредственно в валюте и в рублях, полученных путем пересчета валюты в рубли по курсу ЦБ РФ на день совершения операции
В том числе	Указывается сумма НДС, которая записывается цифрами. В том случае, если реализованная продукция, выполненные работы, оказанные услуги не облагаются налогом, делается запись
Дата	Указывается дата составления приходного кассового ордера: число — цифрами, месяц — прописью, год — цифрами
М. П. (штампа)	Заверяется печатью (штампом) кассира
Главный бухгалтер	Подпись и расшифровка подписи (фамилия, инициалы) главного бухгалтера или лица, на то уполномоченного
Кассир	Подпись и расшифровка подписи (фамилия, инициалы) кассира

Выдача наличных денег из кассы. В соответствии с п. 14 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации» выдача наличных денег из касс предприятий производится по расходным кассовым ордерам (форма № КО-2) или надлежаще оформленным другим документам (платежным ведомостям (расчетно-платежным), заявлениям на выдачу денег, счетам и др.) с наложением на эти документы штампа с реквизитами расходного кассового ордера.

Выдача денег по расходным кассовым ордерам. Выдача денег лицам, не состоящим в списочном составе предприятия, производится по расходным кассовым ордерам, выписываемым отдельно на каждое лицо, или по отдельной ведомости на основании заключенных договоров.

Документы на выдачу денег должны быть подписаны руководителем, главным бухгалтером предприятия или лицами, на это уполномоченными. В тех случаях, когда на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах, заявлениях, счетах и т. д. имеется разрешительная надпись руководителя предприятия, подпись его на расходных кассовых ордерах не обязательна.

В случае соблюдения всех перечисленных выше требований и соответствия документов кассир выдает наличные деньги.

При выдаче денег по расходному кассовому ордеру или заменяющему его документу отдельному лицу кассир:

- требует предъявления документа (паспорта или другого документа), удостоверяющего личность получателя.

На предприятии выдача денег может производиться по удостоверению, выданному данным предприятием, при наличии на нем фотографии и личной подписи владельца.

Выдачу денег кассир производит только лицу, указанному в расходном кассовом ордере или заменяющем его документе. Если выдача денег производится по доверенности, оформленной в установленном порядке, в тексте ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег бухгалтерией указывается фамилия, имя и отчество лица, которому доверено получение денег. Доверенность остается в документах дня, как приложение к расходному кассовому ордеру;

- записывает наименование и номер документа, кем и когда он выдан и отбирает расписку получателя.

Расписка в получении денег может быть сделана получателем только собственноручно чернилами или шариковой ручкой с указанием полученной суммы: рублей — прописью, копеек — цифрами;

- выдает деньги получателю.

При завершении операции кассир обязан подписать расходные кассовые ордера, а приложенные к ним расходные документы погасить штампом или надписью: «Оплачено» с указанием числа, месяца и года (форма 15.5, табл. 15.2).

Выдача денег по другим документам. Оплата труда, выплата пособий по социальному страхованию и стипендий производятся кассиром по платежным (расчетно-платежным) ведомостям без составления расходного кассового ордера на каждого получателя.

На титульном (заглавном) листе платежной (расчетно-платежной) ведомости делается разрешительная надпись о выдаче денег за подписями руководителя и главного бухгалтера предприятия или лиц, на это уполномоченных.

В аналогичном порядке могут оформляться и разовые выдачи денег на оплату труда (при уходе в отпуск, по болезни и др.), а также выдача депонированных сумм и денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, нескольким лицам.

Унифицированная форма № КО-2,
утвержденная постановлением Госкомстата России
от 18 августа 1998 г. № 88

ЗАО «Ревизор» (организация)	Форма по ОКУД по ОКПО	Код
		0310002

(структурное подразделение)

РАСХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР

Номер документа	Дата составления
33	01.02.2005

Дебет	Кредит	Сумма, руб. коп.	Код целевого назначения
код структурного подразделения	код аналитического учета		
---	---	50	11

Выдать Хлестакову Ивану Александровичу
(фамилия, имя, отчество)

Основание: Аванс на командировочные расходы

Сумма Две тысячи
(прописью)

----- руб. ----- коп.

Приложение Приказ № 10 от 01.02.2005

Руководитель организации директор Сквозник-Дмухановский А. А.
(должность) (подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер Добчинский П. И.
(подпись) (расшифровка подписи)

Получил Две тысячи
(сумма прописью)

----- руб. ----- коп.

« 01 » февраля 2005 г. Подпись Хлестаков

По паспорт № 40 90 № 541145, выдан 01.02.2002 10 отд. милиции г. Узедный
(наименование, номер, дата и место выдачи документа)

(удостоверяющего личность получателя)

Выдал кассир Бобчинский П. И.
(подпись) (расшифровка подписи)

Форма 15.5. Расходный кассовый ордер

Таблица 15.2

Заполнение расходного кассового ордера

Наименование строки	Содержание записи
Организация	Полное наименование организации (производится запись или ставится штамп)
Код ОКПО	Код организации по Общероссийскому классификатору предприятий и организаций
Структурное подразделение	Заполняется в том случае, когда в организации имеется обособленное структурное подразделение со своей кассой, осуществляющее выдачу денег. При отсутствии такого подразделения в строке ставится прочерк
Код структурного подразделения	Указывается код по принятой в организации системе кодирования структурных подразделений. При отсутствии такого подразделения или системы кодирования в строке ставится прочерк

Продолжение табл. 15.2

Наименование строки		Содержание записи
Номер документа		Порядковый номер документа. Расходные кассовые ордера нумеруются по порядку, как правило, с начала календарного года. Расходные и приходные кассовые ордера должны иметь отдельную (отдельно по расходным и по приходным ордерам) нумерацию без пропусков и регистрироваться в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров (форма № КО-3)
Дата составления		Указывается дата составления расходного кассового ордера — цифрами
Дебет	Код структурного подразделения	Указывается код по принятой в организации системе кодирования, структурного подразделения, по которому расходуются денежные средства. Например: секция № 3 универсама — код 3с. При отсутствии такого подразделения или системы кодирования в строке ставится прочерк
	Корреспондирующий счет, субсчет	Заносится номер счета (субсчета) в соответствии с утвержденным в организации Планом счетов бухгалтерского учета, в дебет которого списаны денежные средства со счета 50
	Код аналитического учета	Заносится код аналитического учета по счету, указанному в предыдущей графе, если в организации принята такая система кодирования. При отсутствии такой системы кодирования в строке ставится прочерк
Кредит		Заносится номер счета (субсчета), с которого производится списание наличных денежных средств (счет 50 «Касса»). При списании денег в иностранной валюте в данной графе также указывается субсчет, на котором отражаются наличие и движение валюты по ее видам. Например: субсчет 1 «Российские рубли»; субсчет 2 «Доллары США»; субсчет 3 «Евро» и т. п. Если оплата производилась в рублях, записываем 50-1
Сумма, руб. коп.		Указывается сумма выданных организацией денежных средств — цифрами
Код целевого назначения		Заполняется в том случае, когда организация использует систему кодирования по целевому назначению расходующихся денежных средств
Выдать		Записываются фамилия, имя и отчество лица, которому выданы деньги. Если выдача денег производится по доверенности, оформленной в установленном порядке, в тексте ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег бухгалтерией указываются фамилия, имя и отчество лица, которому доверено получение денег. Например: Выдать Хлестакову Ивану Александровичу через Ляпкина-Тяпкина Аммоса Федоровича по доверенности от 14 февраля 2005 г. № 15 Доверенность остается в документах дня, как приложение к расходному кассовому ордеру
Основание		Указывается основание для выдачи денег: наименование, дата и номер документа, на основании которого выданы деньги
Сумма		Записывается сумма денежных средств, выданных из кассы. При этом сумму рублей указывают прописью, с заглавной буквы и с начала строки, а копеек — цифрами. Оставшееся свободное место прочеркивается
Приложение		Перечисляются прилагаемые первичные и другие документы, являющиеся основанием для выдачи денег, с указанием их номеров и дат составления

Окончание табл. 15.2

Наименование строки	Содержание записи
Руководитель организации	Личная подпись и расшифровка подписи (фамилия, инициалы) руководителя организации. В тех случаях, когда на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах (заявлениях, счетах и др.) имеется разрешительная надпись руководителя предприятия, подпись его на расходных кассовых ордерах не обязательна
Главный бухгалтер	Личная подпись и расшифровка подписи (фамилия, инициалы) главного бухгалтера или лица, на это уполномоченного
Заполняет получатель	
Получил	Расписка в получении денег может быть сделана получателем только собственноручно чернилами или шариковой ручкой с указанием полученной суммы: рублей — прописью, копеек — цифрами
Дата	Указывается дата получения денег: число — цифрами, месяц — прописью, год — цифрами
Подпись	Личная подпись получателя денег
Заполняет кассир	
По	Кассир требует предъявления документа (паспорта или другого документа), удостоверяющего личность получателя, записывает наименование и номер документа, кем и когда он выдан
Выдал кассир	Личная подпись и расшифровка подписи (фамилия, инициалы) кассира

Разовые выдачи денег на оплату труда отдельным лицам производятся, как правило, по расходным кассовым ордерам.

Выдача денег лицам, привлекаемым на сельскохозяйственные и погрузочно-разгрузочные работы, а также для ликвидации последствий стихийных бедствий, может производиться по ведомости. Ведомости составляются отдельно по каждой организации, работники которой были направлены на указанные работы, и заверяются, кроме подписи руководителя и главного бухгалтера предприятия — организатора работ, подписью уполномоченного соответствующей организации.

Если выдача денег производится по доверенности, оформленной в установленном порядке, в ведомости перед распиской в получении денег кассир делает надпись: «По доверенности». Доверенность остается в документах дня, как приложение к ведомости.

По истечении установленных сроков оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий (не свыше трех рабочих дней, а для предприятий, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, — до пяти дней, включая день получения денег в банке) кассир должен:

- в платежной (расчетно-платежной) ведомости построчно проверить выданную заработную плату и против фамилий лиц, которым не произведены указанные выплаты, в графе «расписка в получении» поставить штамп или сделать отметку от руки: «Депонировано»;
- закрыть платежную (расчетно-платежную) ведомость двумя суммами: в конце ведомости необходимо сделать надпись о фактически выплаченных и депонированных суммах, сверить их с общим итогом по платежной ведомости и скрепить надпись своей подписью. Если деньги выдавались не кассиром, а другим лицом, то на ведомости дополнительно делается надпись: «Деньги по ведомости выдавал (подпись)». Выдача денег кассиром и раздатчиком по одной ведомости запрещается;

- составить реестр депонированных сумм (форма 15.6);

РЕЕСТР ДЕПониРОВАННОЙ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

месяц _____ 200_ г.
за « _____ » половину месяца

Порядковый номер	Наименование цеха, отдела	Платежная ведомость. Порядковый номер	Фамилия, имя и отчество	Дата возникновения задолженности*	Сумма невыданной зарплаты	Оплачено или перечислено**		
						дата	номер документа	сумма
	А	Б	В	1	2	3	4	5
			Перенос					
			Итого....					

(подпись) Проверил бухгалтер _____
(подпись)

* В графе 1 приводится дата списания в расход (по кассе) сумм платежной ведомости, по которой составлен реестр.

** В реестрах суммы оплаты или перечислений отмечаются в течение квартала или полугодия. По истечении этого периода суммы, оставшиеся неоплаченными, переносятся в новый реестр.

Форма 15.6. Реестр депонированной заработной платы

- передать в бухгалтерию платежную ведомость и реестр невыданной заработной платы для проверки и выписки расходного кассового ордера на выданную сумму;
- записать в кассовую книгу фактически выплаченную сумму и поставить на ведомости штамп: «Расходный кассовый ордер № ____».

Бухгалтерия производит проверку отметок, сделанных кассиром в платежных (расчетно-платежных) ведомостях, и подсчет выданных и депонированных по ним сумм и передает кассиру расходный кассовый ордер для регистрации в кассовой книге.

Суммы не востребовавшей заработной платы кассир сдает в банк на расчетный счет предприятия с указанием: «Депонированные суммы». Банк должен учитывать эти суммы отдельно, так как они могут быть востребованы в любой день, их нельзя использовать на другие выплаты предприятия (погашение задолженностей и т. п.). На сданные в банк депонированные суммы составляется один общий расходный кассовый ордер.

В кассовых документах не допускается никаких подчисток, помарок и исправлений.

Деньги по кассовым ордерам выдаются только в день составления этих документов. Расходные кассовые ордера или заменяющие их документы не выдаются на руки лицам, получающим деньги.

Выдача денег из кассы, не подтвержденная распиской получателя в расходном кассовом ордере или другом заменяющем его документе, в оправдание остатка наличных денег в кассе не принимается. Эта сумма считается недостачей и взыскивается с кассира.

Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств. На предприятиях, имеющих большое количество подразделений, обслуживаемых центральными кассами, оплата труда, выплаты пособий по социальному страхованию могут производиться несколькими кассирами или доверенными лицами (раздатчиками). В этом случае главный (старший) кассир перед началом рабочего дня выдает другим кассирам авансом необходимую для расходных операций сумму наличных денег под расписку в *книге учета принятых и выданных кассиром денежных средств* (форма № КО-5).

Кассиры (раздатчики) в конце рабочего дня обязаны отчитаться перед главным (старшим) кассиром в полученных денежных суммах и сдать ему остаток наличных денег под расписку в книгу учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма 15.7).

По авансам, полученным для оплаты труда и выплаты стипендий, кассир обязан отчитаться в срок, указанный в платежной ведомости для их выплаты. До истечения этого срока кассиры (раздатчики) обязаны ежедневно сдавать в кассу остатки наличных денег, не выданных по платежным ведомостям. Эти деньги сдаются в опечатанных кассирами сумках, пакетах и других упаковках главному (старшему) кассиру под расписку с указанием объявленной суммы.

Унифицированная форма № КО-5
утверждена постановлением Госкомстата России
от 18 августа 1998 г. № 88

Образец обложки

<u>ЗАО «Ревизор»</u> организация	Форма по ОКУД по ОКПО	Код
		0310005
<u>центральная касса</u>		
структурное подразделение		

КНИГА УЧЕТА ПРИНЯТЫХ И ВЫДАННЫХ КАССИРОМ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

2005 г.

Бобчинский Петр Иванович
(фамилия, имя, отчество кассира)

Дата	Остаток наличных денег у кассира на начало дня, руб. коп.	Выдано кассиру (сумма цифрами и прописью), руб. коп.	Деньги получены. Подпись кассира	Получено за день по приходным операциям, руб. коп.	Сдано кассиром старшему кассиру, руб. коп.			Деньги и оплаченные документы получены. Подпись старшего кассира	Остаток наличных денег на конец дня, руб. коп.
					наличными деньгами	оплаченными документами	всего (сумма цифрами и прописью)		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
15.02.2005	55 000=	12 500=	Жук И. Ю.	-----	1220-50	11 279-50	12 500= (двенадцать тысяч пятьсот рублей)	Бобчинский	
		20 000=	Корж Л. А.	-----	1580-50	18 419-50	20 000= (двадцать тысяч рублей)	Бобчинский	
		18 500=	Кавун А. М.	-----	801=	17 699=	18 500= (восемнадцать тысяч пятьсот рублей)	Бобчинский	7602=

Форма 15.7. Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств

15.1.4.3. Ведение кассовой книги

В обязанность кассира входит ведение *кассовой книги* (форма № КО-4). Все поступления и выдачи наличных денег предприятия учитывают в кассовой книге.

Правила ведения кассовой книги

Предприятие ведет только одну кассовую книгу.

Кассовая книга должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана печатью на последней странице, где делается запись: «В этой книге пронумеровано и прошнуровано _____ листов».

Общее количество прошнурованных листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера организации.

Запись на последней странице:

В этой книге пронумеровано и прошнуровано _____		
_____ листов.		
М. П. (штампа)		
Руководитель организации		
_____	_____	_____
(должность)	(подпись)	(расшифровка подписи)
Главный бухгалтер _____		
	(подпись)	(расшифровка подписи)

Записи в кассовой книге ведутся в двух экземплярах через копировальную бумагу чернилами или шариковой ручкой.

Каждый лист кассовой книги состоит из двух равных частей: одна из них (с горизонтальной линовкой) заполняется кассиром как первый экземпляр, вторая (без горизонтальных линеек) заполняется кассиром как второй экземпляр с лицевой и оборотной стороны через копировальную бумагу. Предварительно лист сгибают по линии отреза, подкладывая отрывную часть листа под ту часть листа, которая остается в книге. Для ведения записей после «Переноса» отрывную часть листа накладывают на лицевую сторону неотрывной части листа и продолжают записи по горизонтальным линейкам оборотной стороны неотрывной части листа.

Первые экземпляры листов остаются в кассовой книге. Вторые экземпляры листов должны быть отрывными, они служат отчетом кассира и до конца операций за день не отрываются.

Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами.

Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге не допускаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера предприятия или лица, его заменяющего.

Записи в кассовую книгу производятся кассиром сразу же после получения или выдачи денег по каждому ордеру или другому заменяющему его документу.

Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист (копию записей в кассовой книге за день) с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге (форма 15.8).

Контроль за правильным ведением кассовой книги возлагается на главного бухгалтера предприятия.

Унифицированная форма № КО-4
утверждена постановлением Госкомстата России
от 18 августа 1998 г. № 88

Образец обложки

ЗАО «Ревизор» организация	Форма по ОКУД по ОКПО	Код 0310004
структурное подразделение		

КАССОВАЯ КНИГА
НА 2005 г.

Образец титула. Стр. 2 чистая

ЗАО «Ревизор» организация	Форма по ОКУД по ОКПО	Код 0310004
центральная касса		
структурное подразделение		

Касса за «15» февраля 2005 г. Лист 9

Номер документа	От кого получено или кому выдано	Номер корреспондирующего счета, субсчета	Приход, руб. коп.	Расход, руб. коп.
1	2	3	4	5
	Остаток на начало дня		300-50	х
17	от Хлестякова И. А.	71-1	152-80	
Перенос				

Номер документа	От кого получено или кому выдано	Номер корреспондирующего счета, субсчета	Приход, руб. коп.	Расход, руб. коп.		
1	2	3	4	5		
			Итого за день	152-80		
			Остаток на конец дня	453-30		
			В том числе на заработную плату, выплаты социального характера и стипендии	х		
				х		
кассир			Бобчинский П. И.			
(подпись)			(расшифровка подписи)			
Записи в кассовой книге проверил и документы в количестве <u>одного</u> приходных (прописью)						
и <u>расходных</u> получил (прописью)						
бухгалтер			Добчинский П. И.			
(подпись)			(расшифровка подписи)			

Форма 15.8. Кассовая книга

Ведение кассовой книги автоматизированным способом. На предприятиях при условии обеспечения полной сохранности кассовых документов кассовая книга может вестись автоматизированным способом, при котором листы кассовой книги формируются в виде машинограмм: «Вкладной лист кассовой книги» и «Отчет кассира».

Обе машинограммы должны:

- составляться к началу следующего рабочего дня;
- иметь одинаковое содержание;
- включать все реквизиты, предусмотренные формой кассовой книги.

Нумерация листов кассовой книги в этих машинограммах осуществляется автоматически в порядке возрастания с начала года.

В машинограмме «Вкладной лист кассовой книги» последним за каждый месяц должно автоматически печататься общее количество листов кассовой книги за каждый месяц, а в последней за календарный год — общее количество листов кассовой книги за год.

Кассир после получения машинограмм «Вкладной лист кассовой книги» и «Отчет кассира» обязан проверить правильность составления указанных документов, подписать их и передать отчет кассира вместе с приходными и расходными кассовыми документами в бухгалтерию под расписку во вкладном листе кассовой книги.

В целях обеспечения сохранности и удобства использования машинограммы «Вкладной лист кассовой книги» в течение года хранятся кассиром отдельно за каждый месяц.

По окончании календарного года (или по мере необходимости) машинограммы «Вкладной лист кассовой книги» брошюруются в хронологическом порядке. Общее количество листов за год заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера предприятия, и книга опечатывается.

15.1.5. Ответственность за несоблюдение порядка ведения кассовых операций

Вид правонарушения	Ответственность за правонарушение	Законодательный документ
Нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций		
Осуществление расчетов наличными деньгами с другими организациями сверх установленных размеров	Влечет наложение административного штрафа: на должностных лиц — в размере от 40 до 50 МРОТ; на юридических лиц — от 400 до 500 МРОТ	ст. 15.1 КоАП РФ от 30 декабря 2001 г.
Неоприходование (неполное оприходование) в кассу денежной наличности		
Несоблюдение порядка хранения свободных денежных средств		
Накопление в кассе наличных денег сверх установленных лимитов		

Статьей 15.2 «Невыполнение обязанностей по контролю за соблюдением правил ведения кассовых операций» КоАП РФ установлено, что невыполнение должностным лицом учреждения банка обязанностей по контролю за выполнением организациями или их объединениями правил ведения кассовых операций влечет наложение административного штрафа в размере от 20 до 30 МРОТ.

В соответствии со ст. 23.5 КоАП РФ дела об административных правонарушениях, предусмотренных ст. 15.1, 15.2, рассматривают налоговые органы.

15.1.6. Расчеты с применением контрольно-кассовой техники

15.1.6.1. Правила применения и регистрации контрольно-кассовой техники

Применение контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и расчетов с использованием платежных карт осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ.

Под *контрольно-кассовой техникой* (далее — ККТ), используемой при осуществлении наличных денежных расчетов и расчетов с использованием платежных карт, понимаются *контрольно-кассовые машины* (далее — КKM), оснащенные фискальной памятью, электронно-вычислительные машины, в том числе персональные, программно-технические комплексы, которые подлежат обязательной регистрации в Государственном реестре контрольно-кассовой техники.

Классификатор контрольно-кассовых машин, используемых на территории Российской Федерации, утвержден письмом Госналогслужбы РФ от 5 февраля 1998 г. № ВК-6-16/84 (в ред. от 26 сентября 2002 г.).

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие контрольно-кассовую технику, обязаны:

- осуществлять регистрацию контрольно-кассовой техники в налоговых органах;
- применять при осуществлении наличных денежных расчетов и расчетов с использованием платежных карт исправную ККТ, опломбированную в установленном порядке, зарегистрированную в налоговых органах и обеспечивающую надлежащий учет денежных средств при проведении расчетов (фиксацию расчетных операций на контрольной ленте и в фискальной памяти);
- выдавать покупателям (клиентам) при осуществлении наличных денежных расчетов и расчетов с использованием платежных карт в момент оплаты отпечатанные ККТ кассовые чеки;
- обеспечивать ведение и хранение в установленном порядке документации, связанной с приобретением и регистрацией, вводом в эксплуатацию и применением ККТ, а также обеспечивать должностным лицам налоговых органов, осуществляющих проверку в соответствии с п. 1 ст. 7 Закона № 54-ФЗ, беспрепятственный доступ к соответствующей ККТ, предоставлять им указанную документацию;
- производить при первичной регистрации и перерегистрации ККТ введение в фискальную память ККТ информации и замену накопителей фискальной памяти с участием представителей налоговых органов.

Требования к ККТ, используемой организациями и индивидуальными предпринимателями, порядок и условия ее регистрации и применения определяются Правительством РФ (схема 15.1).

Предприятие может приобрести новую ККТ у специализированной организации, купить ранее использовавшуюся у любого юридического лица (предпри-

нимателя), взять в аренду. При этом необходимо соблюдать следующие требования.

**Контрольно-кассовая техника,
применяемая организациями
и индивидуальными предпринимателями:**

- должна быть зарегистрирована в налоговых органах по месту учета организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика
- должна быть исправна и опломбирована в установленном порядке
- должна иметь фискальную память и эксплуатироваться в фискальном режиме

**Схема 15.1. Требования к контрольно-кассовой технике,
применяемой организациями**

Применяемые ККМ должны быть допущены к использованию Государственной межведомственной экспертной комиссией (ГМЭК) по ККМ и включены в Государственный реестр контрольно-кассовых машин, используемых на территории Российской Федерации. Вместе с тем модели ККМ должны соответствовать сфере деятельности предприятия (торговля, услуги, торговля нефтепродуктами и газовым топливом, отели и рестораны).

На приобретаемые предприятием ККМ должны быть заключены договоры с центром технического обслуживания (ЦТО) или заводом-изготовителем об их принятии на техническое обслуживание и ремонт (п. 2 приказа Госналогслужбы России от 22 июня 1995 г. № ВГ-3-14/36).

Контрольно-кассовая техника должна быть зарегистрирована в налоговых органах по месту нахождения предприятия. Для регистрации ККМ необходимо представить в налоговый орган по месту учета предприятия заявление установленной формы за подписью руководителя предприятия и главного бухгалтера. К заявлению должны прилагаться:

- паспорт на регистрируемую ККМ;
- договор купли-продажи (накладная) ККМ или договор аренды;
- договор о техническом обслуживании и ремонте ЦТО или непосредственно предприятием — изготовителем ККМ из числа зарегистрированных органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации.

Кроме того, необходимо представить журнал кассира-операциониста по форме № КМ-4, пронумерованный, прошнурованный и скрепленный подписями руководителя и главного бухгалтера и печатью. Следует иметь при себе свидетельство о регистрации предприятия для уточнения юридического адреса.

На зарегистрированную ККМ налоговый орган выдает предприятию карточку регистрации ККМ в налоговом органе, а также возвращает паспорта на регистрируемые ККМ и договор об их техническом обслуживании и ремонте в ЦТО.

Регистрации в налоговом органе подлежат также ККМ, устанавливаемые предприятием вместо действующих, которые по каким-либо причинам должны быть заменены (например, из-за несоответствия модели ККМ требованиям, предъявляемым к ней законодательством). В этом случае предприятие обязано до ввода ККМ в эксплуатацию подать в налоговый орган заявление о регистрации новых машин и снятии с учета зарегистрированных ранее.

15.1.6.2. Правила эксплуатации контрольно-кассовых машин

К работе на контрольно-кассовой машине допускаются лица, освоившие правила эксплуатации ККМ в объеме технического минимума и изучившие Типовые правила эксплуатации контрольно-кассовых машин, утвержденные письмом Минфина России от 30 августа 1993 г. № 104. С лицами, допущенными к работе, заключается договор о материальной ответственности, их под роспись знакомят с порядком ведения кассовых операций.

При применении ККМ необходимо пользоваться унифицированными формами по учету денежных расчетов с населением, утвержденные постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132.

Номер формы	Наименование формы
КМ-1	Акт о переводе показаний суммирующих денежных счетчиков на нули и регистрации контрольных счетчиков контрольно-кассовой машины
КМ-2	Акт о снятии показаний контрольных и суммирующих денежных счетчиков при сдаче (отправке) контрольно-кассовой машины в ремонт и при возвращении ее в организацию
КМ-3	Акт о возврате денежных сумм покупателям (клиентам) по неиспользованным кассовым чекам
КМ-4	Журнал кассира-операциониста
КМ-5	Журнал регистрации показаний суммирующих денежных и контрольных счетчиков контрольно-кассовых машин, работающих без кассира-операциониста
КМ-6	Справка-отчет кассира-операциониста
КМ-7	Сведения о показаниях счетчиков контрольно-кассовых машин и выручке организации
КМ-8	Журнал учета вызовов технических специалистов и регистрации выполненных работ
КМ-9	Акт о проверке наличных денежных средств кассы

Предприятия при использовании ККМ должны выполнять требования Положения по применению контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением, утвержденными постановлением Правительства РФ от 30 июля 1993 г. № 745 (в ред. от 8 августа 2003 г.), и соблюдать Типовые правила эксплуатации контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением.

Предприятия, производящие расчеты с использованием ККМ, обязаны выдавать покупателям (заказчикам) чек, подтверждающий прием от него наличных средств. Следует помнить, что выдаваемые предприятиями счета, квитанции и другие документы не являются заменителями чека. Чек действителен только в день выдачи его покупателю, он должен погашаться одновременно с выдачей товара (или квитанции на выполненные работы) с помощью штампов или надрыва в установленных местах.

Чек контрольно-кассовой машины должен содержать следующие реквизиты, установленные постановлением Правительства РФ от 7 августа 1998 г. № 904:

- наименование организации;
- идентификационный номер организации-налогоплательщика (ИНН);
- заводской номер ККМ;
- порядковый номер чека;
- дату и время покупки (оказания услуги);
- стоимость покупки (услуги);
- признак фискального режима.

На выдаваемом чеке или вкладном (подкладном) документе, контрольных лент могут содержаться и другие данные, предусмотренные техническими требованиями к ККМ, с учетом особенностей сфер их применения.

На каждую кассовую машину администрация заводит журнал кассира-операциониста по форме № КМ-4, который должен быть прошнурован, пронумерован и скреплен подписями налогового инспектора, руководителя и главного (старшего) бухгалтера предприятия и печатью. Все записи в журнале производятся в хронологическом порядке чернилами, без помарок. При внесении в журнал исправлений они должны оговариваться и заверяться подписями кассира-операциониста, руководителя и главного (старшего) бухгалтера. Паспорт кассовой машины, журнал кассира-операциониста, акты и другие документы хранятся у руководителя предприятия или у главного (старшего) бухгалтера (форма 15.9).

При работе с ККМ необходимо соблюдать следующие правила:

- перед началом работы на кассовой машине кассир-операционист совместно с администратором обязан снять показания секционных и контрольных счетчиков ККМ, сверить их с показаниями, записанными в журнале кассира-операциониста за предыдущий день, и заверить своими подписями, подготовить машину к работе: установить дататор, проверить четкость печатания чеков;
- в процессе работы на ККМ кассир-операционист должен придерживаться следующего порядка:
 - четко называть сумму полученных денег и держать их на виду у покупателя;
 - напечатать чек;
 - назвать сумму причитающейся сдачи и выдать ее покупателю вместе с чеком (при этом разменную монету выдать одновременно с бумажными купюрами);
- в случае ошибки при вводе суммы кассир-операционист должен составить акт по неиспользованным чекам в конце работы;
- при возврате денег покупателям по возвращенным ими и подписанным руководством чекам кассиром-операционистом совместно с администрацией в конце работы составляется акт по форме № КМ-3 о возврате денежных сумм по неиспользованным чекам. Сами чеки при этом погашаются, наклеиваются кассиром на лист бумаги и вместе с актом сдаются в бухгалтерию. Суммы их вместе с напечатанными за день нулевыми чеками (которые используются для проверки четкости печати реквизитов на чековой и контрольной лентах, а также правильности установки дататора и нумератора) отражаются в журнале кассира-операциониста;
- по окончании работы кассир-операционист должен подготовить денежную наличность и другие документы, составить кассовый отчет и сдать выручку по приходному кассовому ордеру вместе с отчетом старшему кассиру или непосредственно инкассатору (на небольших предприятиях);
- показания секционных счетчиков на конец дня записываются в журнал кассира-операциониста и заверяются подписями кассира и администратора;
- по показаниям секционных счетчиков на начало и конец дня определяется сумма выручки, которая сверяется со сданной кассиром наличностью и показаниями контрольной ленты;
- при наличии нескольких операционных касс ключи от кассовых машин и кабин хранятся у старшего кассира или руководителя и выдаются кассирам под расписку;

Унифицированная форма № КМ-4
утверждена постановлением Госкомстата России
от 25 декабря 1998 г. № 132

организация, адрес, номер телефона		Форма по ОКУД по ОКПО	Код 0330104
структурное подразделение			ИНН
Контрольно-кассовая машина	модель (класс, тип, марка)	Вид деятельности по ОКДП номер производителя регистрационный	
Прикладная программа	наименование	Вид операции	

ЖУРНАЛ КАССИРА-ОПЕРАЦИОНИСТА

за период с _____ по _____ года

Лицо, ответственное за ведение журнала _____
должность _____ фамилия, имя, отчество _____

Дата (смена)	Номер отдела (секции)	Фамилия, имя, отчество кассира	Порядковый номер контрольного счетчика (отчета фискальной памяти) на конец рабочего дня (смены)	Показания					Сумма выручки за рабочий день (смену), руб. коп.
				контрольного счет- чика (отчета фис- кальной памяти), регистрирующего количество перево- дов показаний сум- мирующего денеж- ного счетчика	суммирующих денежных счетчиков			сумма, руб. коп.	
					на начало рабочего дня (смены)		на конец рабочего дня (смены)		
					сумма, руб. коп.	подпись			
					кассира	админист- ратора			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
				и т. д.					
Итого за день (смену)									

По данному образцу печатать четные страницы журнала по форме № КМ-4.

Сдано				Сумма денег, возвращенная покупателям (клиентам) по неиспользованным кассовым чекам, руб. коп.	Подпись на конец рабочего дня (смены)		
налич- ными, руб. коп.	оплачено по документам		всего, руб. коп.		кассира. Деньги и оплаченные счета сдал	Администратора (старшего кассира). Показания счетчиков сняли. Деньги принял	Руководителя (старшего кассира)
	коли- чество	сумма, руб. коп.					
11	12	13	14	15	16	17	18
				И Т. Д.			

По данному образцу печатать нечетные страницы журнала по форме № КМ-4.

Форма 15.9. Журнал кассира-операциониста

- использованные кассовые чеки и копии товарных чеков хранятся у материально ответственных лиц не менее 10 дней со дня продажи по ним товаров и проверки товарного отчета бухгалтерией;
- использованные контрольные ленты хранятся в упакованном или опечатанном виде в бухгалтерии предприятия в течение 15 дней после проведения и подписания результатов последней инвентаризации, а в случае недостачи — до окончания рассмотрения дела.

Книга кассира-операциониста, контрольные ленты и другие документы, подтверждающие суммы принятых наличных денег, должны храниться на предприятии не менее пяти лет.

Предприятия, оказывающие платные услуги или реализующие товары населению за наличный расчет с использованием ККМ, имеют право не выписывать счета-фактуры. Для них требования п. 9 Порядка ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах налога на добавленную стоимость, утвержденного постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914 (в ред. от 16 февраля 2004 г.), считаются выполненными, если продавец товара (работ, услуг) выдал покупателю кассовый чек (счет), оформленный в соответствии с указанным Порядком. При этом в книге продаж регистрируются контрольные ленты.

15.1.6.3. Контроль за соблюдением правил работы с контрольно-кассовой машиной

В соответствии с Законом о применении ККТ контроль за соблюдением правил использования контрольно-кассовых машин, полнотой учета выручки денежных средств на предприятиях осуществляют налоговые органы.

Налоговые органы обязаны:

- регистрировать ККМ, используемые на предприятиях, в соответствии с требованиями Закона о применении ККТ и Положения по применению ККМ при осуществлении денежных расчетов с населением;
- осуществлять контроль за соблюдением правил использования ККМ, за полнотой учета выручки денежных средств на предприятиях;
- проверять документы, связанные с применением ККМ, получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проверках;
- проводить проверки правильности выдачи чеков;
- налагать штрафы на предприятия, а также на физических лиц, виновных в нарушении Закона о применении ККТ и Положения по применению ККМ при осуществлении денежных расчетов с населением, а при повторном нарушении — обращаться в суд с иском о ликвидации данного предприятия с одновременным приостановлением его деятельности, связанной с денежными расчетами с населением, в том числе в виде запрещения распоряжаться средствами на его счетах в банках (ст. 6 Закона о ККТ).

Контроль осуществляется путем проведения как плановых документальных проверок, так и рейдовых проверок торговых точек специально сформированными для этой цели бригадами в составе работников государственных контролирующих и правоохранительных органов. Правом контрольной закупки налоговые инспекции не наделены, вместе с тем оно имеется у работников органов внутренних дел и инспекции по торговле, которые привлекаются к участию в проверках. Поэтому в целях получения фактических данных (доказательств) правильного применения

ККМ иногда во время совместных проверок производятся контрольные закупки, которые оформляются специальными актами, прилагаемыми затем к акту проверки предприятия, составляемому налоговыми органами.

При проведении проверок налоговые органы вправе:

- иметь беспрепятственный доступ к ККМ;
- проверять документы, связанные с применением ККМ, расчетные и платежные документы по использованию данных учета выручки и дохода, исчислению и уплате налогов, получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим в процессе проверки.

При этом налоговые органы используют следующие первичные документы:

- паспорт контрольно-кассовой машины установленной формы, в который заносятся сведения о вводе машины в эксплуатацию и ее ремонтах;
- книгу кассира-операциониста;
- контрольные ленты, использованные за отчетный период;
- ежедневную кассовую книгу или сводный кассовый (товарный) отчет;
- расчетные и платежные документы по учету выручки и дохода.

Вид правонарушения	Ответственность за правонарушение	Законодательный документ
Продажа товаров, выполнение работ либо оказание услуг без применения контрольно-кассовых машин		
Продажа товаров, выполнение работ либо оказание услуг в организациях торговли либо в иных организациях, осуществляющих реализацию товаров, выполняющих работы либо оказывающих услуги, а также гражданами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей без применения в установленных законом случаях контрольно-кассовых машин	влечет наложение административного штрафа: на граждан — в размере от 15 до 20 МРОТ; на должностных лиц — в размере от 30 до 40 МРОТ; на юридических лиц — в размере от 300 до 400 МРОТ	ст. 14.5 ¹ КоАП РФ
Отсутствие первичных документов или регистров бухгалтерского учета по учету денежных средств	влечет взыскание штрафа в размере 5000 руб., если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 120	п. 1 ст. 120 НК РФ
	влечет взыскание штрафа в размере 15 000 руб., если эти деяния совершены в течение более одного налогового периода	п. 2 ст. 120 НК РФ
	влечет взыскание штрафа в размере 10% от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 000 руб., если эти деяния повлекли занижение налоговой базы	п. 3 ст. 120 НК РФ

¹ На основании ст. 23.5 КоАП РФ дела об административных правонарушениях, предусмотренных ст. 14.5 КоАП РФ, в части продажи товаров, выполнения работ и оказания услуг без применения ККМ рассматривают налоговые органы.

15.1.7. Бухгалтерский учет кассовых операций

Для учета наличия и движения денежных средств в кассе предприятия используется активный счет 50 «Касса» (схема 15.2).

Счет 50 «Касса»

Дебет		Кредит	
Сальдо начальное		Суммы денежных средств, сданные из кассы на расчетный счет	51 Дебет
		Погашена задолженность наличными деньгами перед поставщиками и подрядчиками	60 Дебет
51 Кредит	Поступление наличных денежных средств с расчетного счета	Погашена задолженность перед работниками по оплате труда	70 Дебет
62 Кредит	Поступили денежные средства от покупателей и заказчиков	Источник уменьшения денежных средств в кассе	№ Дебет
№ Кредит	Источник увеличения денежных средств в кассе	Сальдо конечное	

Схема 15.2. Счет 50 «Касса»

Сальдо счета указывает на наличие суммы свободных денег в кассе предприятия на начало месяца; оборот по дебету — суммы, поступившие наличными в кассу (и поступившие денежные документы), а по кредиту — суммы, выданные наличными (и выданные денежные документы).

К счету 50 «Касса» могут быть открыты субсчета:

50-1 «Касса организации»;

50-2 «Операционная касса»;

50-3 «Денежные документы» и др.

Субсчет 50-1 предназначен для учета денежных средств в кассе организации. Когда организация производит кассовые операции с иностранной валютой, к счету 50 должны быть открыты соответствующие субсчета для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты.

Субсчет 50-2 предназначен для учета наличия и движения денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, билетных и багажных кассах портов (пристаней), вокзалов, кассах хранения билетов, кассах отделений связи и т. п.

Субсчет 50-3 предназначен для учета находящихся в кассе организации почтовых марок, марок государственной пошлины, вексельных марок, оплаченных авиабилетов и других денежных документов. Денежные документы учитываются на счете 50 «Касса» в сумме фактических затрат на приобретение. Аналитический учет денежных документов ведется по их видам.

Основанием для записей по счету 50 служат отчеты кассира.

Для учета кассовых операций в бухгалтерии ведут специальные регистры: журнал-ордер № 1 и ведомость № 1 по счету 50 «Касса».

В журнале-ордере № 1 кассовые операции записываются по кредиту счета 50 «Касса».

Журнал-ордер № 1
за март 2005 г.
по кредиту счета № 50 «Касса» в дебет счетов

(руб.)

Дата	51	58	60	70	71	76	Итого
01-05	11 000						11 000
06-10					20 000		20 000
11-15						28 000	28 000
16-31	50 000				25 000		75 000
Итого	61 000				45 000	28 000	134 000

Ведомость № 1
за март 2005 г.
по дебету счета № 50 «Касса» с кредита счетов

Сальдо на начало месяца 100 руб.						
Дата кассового отчета (или за какие числа)	51	62	71	73	и т. д.	Итого
01-05	120 000			25 000		145 000
06-10	50 000	40 000	3000			93 000
11-15	80 000		—			80 000
16-31	—		2000			2000
Итого	250 000	40 000	5000	25 000		320 000
Сальдо на конец месяца 50 руб.						

Основанием для заполнения журнала-ордера № 1 и ведомости № 1 служат отчеты кассира. Каждому отчету в регистре отводится одна строка независимо от периода, за который составлен кассовый отчет. Количество занятых строк в журнале должно соответствовать количеству сданных кассиром отчетов. Однако при незначительном количестве кассовых документов допускается записи операций в регистры производить не ежедневно, а за 3–5 дней, в целом по нескольким отчетам кассира. В этом случае в графе «Дата» указываются начальные и конечные числа, за которые производятся записи, например: 1–3, 15–17 и т. д.

Итоги за день (несколько дней) в разрезе корреспондирующих счетов устанавливаются путем подсчета сумм однородных операций, отраженных в кассовом отчете или приложенных к нему документах, согласно бухгалтерской разметке, предварительно проставляемой в отчете кассира или на документах.

Остаток средств в кассе приводится в ведомости только на начало и конец месяца. На протяжении месяца для контроля и оперативных целей используются данные об остатках средств, показанные в отчетах кассира.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Чек на получение денег в банке, приходный кассовый ордер	Получены наличные денежные средства с расчетного счета в банке	50	51
Приходный кассовый ордер	Получены наличные деньги от покупателей и заказчиков	50	62
Приходный кассовый ордер	Возврат подотчетным лицом неиспользованных сумм	50	71
Приходный кассовый ордер	Поступили деньги, внесенные работником организации в погашение задолженности по ссудам, займам, за товары, проданные в кредит, а также в погашение причиненного материального ущерба	50	73
Приходный кассовый ордер	Поступили суммы взносов (вкладов) в уставный фонд (складочный капитал) организации, внесенные учредителями (участниками)	50	75
Приходный кассовый ордер	Отражено поступление сумм, связанных с предоставлением за плату во временное пользование активов организации	50	91
Ордер на сдачу денег в банк	Сдана в банк выручка, депонированная зарплата и т. п.	51	50
Расходный кассовый ордер	Погашена задолженность наличными деньгами перед поставщиками и подрядчиками	60	50
Платежная ведомость на зарплату, расходные кассовые ордера	Выданы аванс, зарплата	70	50
Расходный кассовый ордер	Выданы наличные деньги подотчетному лицу на хозяйственные нужды, на командировочные расходы	71	50
Платежная ведомость, расходный кассовый ордер	Выплачены дивиденды от участия в организации	75	50
Расходный кассовый ордер	Выплачена депонированная заработная плата и прочие депонированные суммы	76	50

Учет операций с наличной иностранной валютой в большинстве организаций связан с оплатой заграничных командировок. Порядок покупки и выдачи иностранной валюты, дорожных чеков уполномоченными банками определяется Центральным банком РФ в соответствии с Федеральным законом от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

Приобретение иностранной валюты с целью направления работников организации в служебные командировки за пределы Российской Федерации, помимо поручения на покупку валюты, производится на основании заявки на получение иностранной валюты, приказа о направлении работника в командировку, приказа о норме суточных расходов.

Приобретенную валюту уполномоченный банк выдает вместе со справкой о покупке (форма № 0406007), выписанной на имя каждого командированного работника или на имя старшего группы.

Подотчетные суммы, не использованные во время служебной командировки, подлежат сдаче в уполномоченный банк в течение 10 рабочих дней с момента их возврата работником с целью обратной продажи на внутреннем валютном рынке. В случае отмены командировки данное требование должно быть выполнено в течение 5 рабочих дней с даты предполагавшегося отъезда работника.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Приходный кассовый ордер	В банке получены денежные средства в иностранной валюте на командировочные расходы	50 ¹	52-1 ²
Расходный кассовый ордер	Выдана валюта под отчет командированному лицу	71	50 ¹
Авансовый отчет, приходный кассовый ордер	Работником возвращена в кассу организации неиспользованная сумма валютных денежных средств, выданных ему на командировочные расходы	50 ¹	71
Бухгалтерская справка-расчет	При изменении курса рубля остатки наличной иностранной валюты в кассе переоцениваются:		
	— отражается отрицательная курсовая разница	91-2	50 ¹
	— отражается положительная курсовая разница	50 ¹	91-1
Расходный кассовый ордер, выписка банка по валютному счету	Отражено внесение наличной валюты на текущий валютный счет организации в банке	52	50 ¹

¹ Субсчет «Валютная касса».

² Субсчет «Валютные счета внутри страны», аналитический счет «Специальный транзитный валютный счет».

При применении ККТ в розничной торговле основанием для отражения выручки служит справка-отчет кассира-операциониста, на основании которой в учете производится запись

Дебет 50-2 «Операционная касса»,
Кредит 90-1 «Выручка».

Сумма денег, сданная кассиром-операционистом в кассу организации, отражается:

Дебет 50-1 «Касса организации»,
Кредит 50-2 «Операционная касса».

В случае возврата денежных сумм покупателям (клиентам) по кассовым чекам (ошибочно пробитым, при возврате товара и т. п.) на основе акта о возврате денежных сумм (форма № КМ-3) в бухгалтерском учете осуществляется корректировка выручки от продажи товаров покупателям и начисленного НДС методом «красного сторно» и производятся записи

Дебет 50-2,
Кредит 90-1
— на сумму возвращенных денежных средств;

Дебет 90-3 «Налог на добавленную стоимость»,
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»
— на сумму начисленного НДС от выручки.

В кассе организации помимо наличных денежных средств хранятся документы строгой отчетности (денежные документы, ценные бумаги, бланки строгой отчетности). К денежным документам относятся почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, путевки в дома отдыха и санатории, проездные билеты на транспорт, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы, которые подлежат учету по фактической стоимости приобретения на счете 50 «Касса», субсчет 3 «Денежные документы». Денежные документы хранятся в несгораемом шкафу кассы организации до передачи по назначению (например, под отчет). Лицом, материально ответственным за хранение денежных документов, является кассир организации.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Операции по приобретению и выдаче денежных документов			
Счет, авансовый отчет	Оприходованы в кассу денежные документы, приобретенные за наличный расчет	50-3 ¹	71
Счет (накладная)	Оприходованы в кассу денежные документы, приобретенные в безналичном порядке (оплаченные с расчетного счета)	50-3	76 (60)
Ведомость выдачи путевок, приказ руководителя организации, бухгалтерская справка-расчет	Выдана путевка работнику организации за полную стоимость или с частичной оплатой:		
	— в части денежных средств, внесенных работником	73	50-3
	— на суммы стоимости путевки, оплачиваемой за счет организации	91-2	50-3
Журнал учета приема и выдачи денежных документов	Выданы проездные документы работнику, направляемому в командировку	71	50-3
Журнал учета приема и выдачи денежных документов	Выданы под отчет почтовые марки, марки государственной пошлины и др. для использования указанных документов по назначению	71	50-3
Инвентаризационная опись (форма № ИНВ-16), бухгалтерская справка	Отражена сумма выявленной недостачи при инвентаризации денежных документов	94	50-3
Инвентаризационная опись (форма № ИНВ-16), бухгалтерская справка	Отражена сумма потерь денежных документов в связи с чрезвычайными обстоятельствами	99	50-3

¹ Субсчет «Денежные документы».

Бланки строгой отчетности — это документы определенной формы, в которых предусмотрены необходимые реквизиты. Их унификация и стандартизация способствует ускорению и упрощению процессов составления документов.

К бланкам строгой отчетности План счетов бухгалтерского учета относит квитанционные книжки, бланки удостоверений, дипломов, различные абонементы, талоны, билеты, бланки товарно-сопроводительных документов и т. п. Они учитыва-

ются на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности» в условной оценке до момента выдачи под отчет.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Накладная типографии, приходный ордер	Отражено получение бланков билетов из типографии	006	
Отчет кассира о проданных билетах, бухгалтерская справка-расчет	Отражено списание бланков, использованных при продаже билетов		006

15.1.8. Инвентаризация кассы

В сроки, установленные руководителем предприятия, а также при смене кассиров на каждом предприятии производится инвентаризация кассы с полным полистным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе (бланков ценных бумаг, бланков документов строгой отчетности).

Для производства инвентаризации кассы приказом руководителя предприятия назначается комиссия. Приказ (постановление, распоряжение) о проведении инвентаризации (форма № ИНВ-22) является письменным заданием, конкретизирующим содержание, объем, порядок и сроки проведения инвентаризации проверяемого объекта, а также персональный состав инвентаризационной комиссии. Приказ подписывается руководителем организации, регистрируется в журнале учета контроля за выполнением приказов (постановлений, распоряжений) о проведении инвентаризации (форма № ИНВ-23) и вручается председателю инвентаризационной комиссии (форма 15.10).

В ходе инвентаризации проверяется правильность оформления кассовых документов; ведения кассовой книги; соблюдения лимитов остатка наличных денежных средств, установленных обслуживающими организацию учреждениями банков; применения контрольно-кассовой техники.

При осуществлении наличных расчетов с применением контрольно-кассовой техники инвентаризация денежных средств начинается с проверки их фактического наличия в операционных кассах. На каждый объект ККТ должны быть в наличии документы, связанные с его приобретением, регистрацией и вводом в эксплуатацию.

Фактический остаток денежной наличности в кассе сверяется с данными журнала кассира-операциониста (форма № КМ-4). При расхождении результатов сумм на контрольной ленте с суммой наличных денежных средств устанавливается причина расхождения, а выявленные недостатки или излишки заносят в соответствующие графы журнала кассира-операциониста. При проведении инвентаризации оформляется акт о переводе показаний суммирующих денежных счетчиков на нули (форма № КМ-1).

Результаты инвентаризации денежных средств в операционных кассах определяются путем сверки фактического наличия денежных средств, указанных в журналах кассира-операциониста, с данными учета по счету 50 «Касса», субсчет «Операционная касса». Результаты инвентаризации денежных средств, находящихся в основной кассе организации (в том числе иностранной валюты), определяются путем сверки фактического наличия денежных средств в кассе с учетными данными по счету 50 «Касса».

Унифицированная форма № ИНВ-22
утверждена постановлением Госкомстата России
от 18 августа 1998 г. № 88

ЗАО «Ревизор» (организация)	Форма по ОКУД по ОКПО	Код
		0317018

(структурное подразделение)

Номер документа	Дата составления
2	10.02.2005

ПРИКАЗ
(постановление, распоряжение)
о проведении инвентаризации

Для проведения инвентаризации в центральной кассе

назначается рабочая инвентаризационная комиссия в составе:

Председатель комиссии	<u>старший ревизор</u> (должность)	<u>Хлестаков Иван Александрович</u> (фамилия, имя, отчество)
Члены комиссии:	<u>ревизор</u> (должность)	<u>Земляника Артемий Филиппович</u> (фамилия, имя, отчество)
	<u></u> (должность)	<u></u> (фамилия, имя, отчество)
	<u></u> (должность)	<u></u> (фамилия, имя, отчество)

Инвентаризации подлежит наличные деньги
(наименование имущества, обязательства)

К инвентаризации приступить « 10 » февраля 2005 г.
и окончить « 10 » февраля 2005 г.

Причина инвентаризации контрольная проверка
(контрольная проверка, смена материально ответственных лиц, переоценка и т. д.)

Материалы по инвентаризации сдать в бухгалтерию

не позднее « 11 » февраля 2005 г.

Руководитель	<u>директор</u> (должность)	<u></u> (подпись)	<u>Сквозник-Дмухановский А.А.</u> (расшифровка подписи)

Форма 15.10. Приказ (постановление, распоряжение)
о проведении инвентаризации

Комиссия проверяет достоверность данных бухгалтерского учета и фактического наличия денежных средств, разных ценностей и документов, находящихся в кассе, путем полного пересчета и составляет акты по формам № ИНВ-15 «Акт инвентаризации наличных денежных средств» и ИНВ-16 «Инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности» (форма 15.11).

Акт инвентаризации наличных денежных средств (форма № ИНВ-15) применяется для отражения результатов инвентаризации фактического наличия денежных средств, разных ценностей и документов, находящихся в кассе организации (форма 15.11).

К денежным документам относят марки государственных пошлин и сборов, почтовые марки, путевки в дома отдыха и санатории, чеки (чековых книжек) и др.

До начала ревизии с каждого материально ответственного лица или группы лиц, отвечающих за сохранность денежных средств, берется расписка. Расписка включена в заголовочную часть акта проверки.

Унифицированная форма № ИНВ-15
Утверждена постановлением Госкомстата России
от 18 августа 1998 г. № 88

Форма по ОКУД по ОКПО		Код
		0317013
ЗАО «Ревизор»		
(организация, адрес, номер телефона)		
центральная касса		
(структурное подразделение)		
Основание для проведения инвентаризации: приказ, постановление, распоряжение (ненужное зачеркнуть)	Вид деятельности	
	номер	2
	дата	10.02.2005
	Вид операции	
Номер документа	Дата составления	
2	10.02.2005	

АКТ

инвентаризации наличных денежных средств,

находящихся по состоянию на « 10 » февраля 2005 г.

РАСПИСКА

К началу проведения инвентаризации все расходные и приходные документы на денежные средства сданы в бухгалтерию и все денежные средства, разные ценности и документы, поступившие на мою ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Материально ответственное лицо: кассир (должность) Бобчинский П. И. (подпись) (расшифровка подписи)

Акт составлен комиссией, которая установила следующее:

1) наличных денег	<u>1211</u>	руб.	<u>54</u>	коп.
2) марок		руб.		коп.
3) ценных бумаг		руб.		коп.
4)		руб.		коп.
5)		руб.		коп.

Итого фактическое наличие на сумму 1211 руб. 54 коп.
(цифрами)

Одна тысяча двести одиннадцать
(прописью)

По учетным данным на сумму 1211 руб. 54 коп.
(цифрами)

Одна тысяча двести одиннадцать
(прописью)

Результаты инвентаризации: излишек 54 коп.
недостача 54 коп.

Последние номера кассовых ордеров: приходного № 15,
расходного № 30

Председатель комиссии	<u>старший ревизор</u> (должность)	<u>Хлестаков И. А.</u> (подпись)	<u>Хлестаков И. А.</u> (расшифровка подписи)
Члены комиссии:	<u>ревизор</u> (должность)	<u>Земляника А. Ф.</u> (подпись)	<u>Земляника А. Ф.</u> (расшифровка подписи)
	<u></u> (должность)	<u></u> (подпись)	<u></u> (расшифровка подписи)
	<u></u> (должность)	<u></u> (подпись)	<u></u> (расшифровка подписи)

Подтверждаю, что денежные средства, перечисленные в акте, находятся на моем ответственном хранении.

Материально ответственное лицо: кассир (должность) Бобчинский П. И. (подпись) (расшифровка подписи)

« 10 » февраля 2005 г.

Форма 15.11. Акт инвентаризации наличных денежных средств (начало)

Оборотная сторона формы № ИНВ-15

Объяснение причин излишков или недостач _____

Материально ответственное лицо: _____
 (должность) (подпись) (расшифровка подписи)

Решение руководителя организации _____

_____ (должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

« ____ » _____ г.

Форма 15.11. Акт инвентаризации наличных денежных средств (окончание)

Результаты инвентаризации оформляются актом в двух экземплярах и подписываются всеми членами комиссии и лицами, ответственными за сохранность ценностей, и доводятся до сведения руководителя организации. Один экземпляр акта передается в бухгалтерию организации, второй — остается у материально ответственного лица.

При смене материально ответственных лиц акт составляется в трех экземплярах. Один экземпляр передается материально ответственному лицу, сдавшему ценности, второй — материально ответственному лицу, принявшему ценности, и третий — в бухгалтерию.

Во время инвентаризации операции по приему и выдаче денежных средств, разных ценностей и документов не производятся.

Не допускается проведение инвентаризации при неполном составе инвентаризационной комиссии. Никаких подчисток и помарок в описях не допускается. Исправления оговариваются и подписываются членами комиссии и материально ответственным лицом.

При обнаружении ревизией недостачи или излишка ценностей в кассе в акте указываются их сумма и обстоятельства возникновения.

На оборотной стороне акта материально ответственное лицо пишет объяснение о причинах излишков или недостач, установленных инвентаризацией, а руководитель предприятия — решение по результатам инвентаризации.

Выявленные излишки наличных денег приходуются как доход предприятия, а недостача средств списывается на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», с которого затем списываются в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». С этой целью к нему открывается субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба». В случае отказа кассира погасить недостачу предприятие вправе оформить исковое заявление в судебные органы.

По кредиту счета 73 отражается погашение виновными лицами сумм ущерба — в корреспонденции со счетами 50 «Касса» или 51 «Расчетный счет» (при внесении работником наличных денежных средств в кассу организации или перечислении на расчетный счет), со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (при удержании сумм ущерба из заработной платы работника).

При отказе судом во взыскании ущерба за виновных лиц сумма ущерба списывается с кредита счета 73 в дебет счета 94.

При взыскании с виновных лиц стоимости недостающих ценностей разница между стоимостью недостающих ценностей, зачисленной на счет 73, и их стоимостью, отраженной на счете 94, относится в кредит счета 98. По мере взыскания с виновного лица причитающейся с него суммы указанная разница списывается со счета 98 в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

15.2. Учет операций по расчетным счетам

15.2.1. Взаимодействие с банками

Предприятия вне зависимости от форм собственности обязаны хранить свои денежные средства в учреждениях банков. Расчеты предприятий по своим обязательствам с другими предприятиями производятся, как правило, в безналичном порядке, при этом посредником при расчетах выступают учреждения банков и небанковские кредитные организации.

Банковская система Российской Федерации включает в себя Банк России, кредитные организации, а также филиалы и представительства иностранных банков. Правовое регулирование банковской деятельности осуществляется в соответствии с ГК РФ, Федеральным законом «О банках и банковской деятельности», Федеральным законом «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)», другими федеральными законами и нормативными актами Банка России.

Понятие кредитной организации и банка определено Федеральным законом от 2 декабря 1990 г. № 395-1 (в ред. от 30 декабря 2004 г.) «О банках и банковской деятельности».

Кредитная организация — юридическое лицо, которое для извлечения прибыли как основной цели своей деятельности на основании специального разрешения (лицензии) Центрального банка Российской Федерации (Банка России) имеет право осуществлять банковские операции, предусмотренные Федеральным законом.

Банк — кредитная организация, которая имеет исключительное право осуществлять в совокупности следующие банковские операции:

- привлечение во вклады денежных средств физических и юридических лиц;
- размещение указанных средств от своего имени и за свой счет на условиях возвратности, платности, срочности;
- открытие и ведение банковских счетов физических и юридических лиц.

Клиенты самостоятельно выбирают банки для кредитно-расчетного обслуживания и могут производить все виды банковских операций в одном или нескольких банках.

Безналичные расчеты осуществляются банками с банковских счетов предприятий, а также могут осуществляться через банки, в которых не открыты счета предприятий, осуществляющих платежи, либо в пользу которых произведен платеж. Чаще всего это имеет место при выставлении счетов на инкассо, когда в банке платежщика отсутствует счет получателя соответствующих денежных средств.

Для ведения расчетов между предприятиями, обслуживаемыми различными банками, имеет значение характер взаимоотношений между банками. Организация расчетов в этом случае возложена на расчетно-кассовые центры (РКЦ), созданные Центральным банком РФ по территориальному принципу. Каждому учреждению банка в РКЦ открывается корреспондентский счет для проведения расчетов, где на соответствующем балансовом счете банк хранит свои собственные средства, а РКЦ осуществляет безналичные расчеты клиентов и самого банка. Расчеты между РКЦ по расчетным операциям клиентов банков осуществляются через МФО (межфилиальные обороты), которые имеются у каждого РКЦ (схема 15.3).

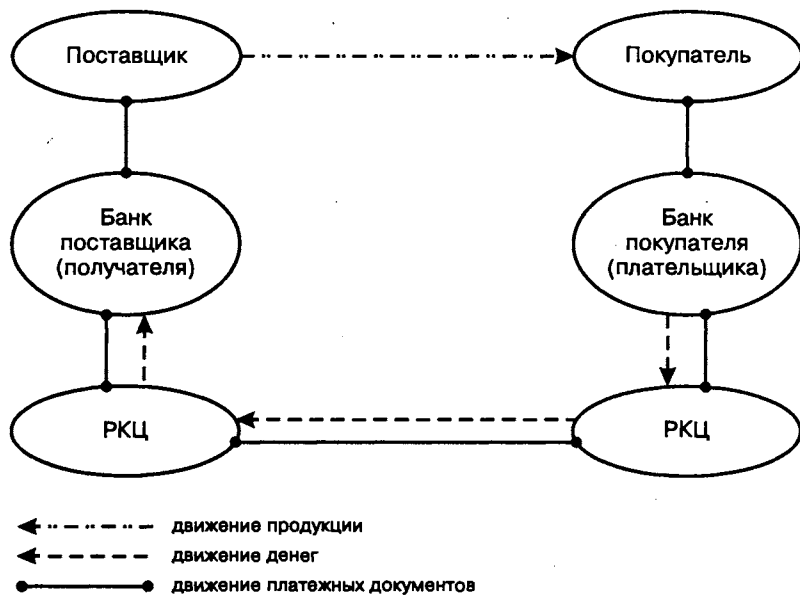


Схема 15.3. Схема расчетов с участием расчетно-кассовых центров

Клиенты вправе открывать необходимое им количество расчетных, депозитных и иных счетов в любой валюте в банках с их согласия, если иное не установлено федеральным законом (ст. 30 Закона № 395-1) (схема 15.4).

15.2.2. Порядок открытия и оформления расчетного счета

Отношения между банками и клиентами носят договорный характер. При заключении договора банковского счета клиенту открывается счет в банке на условиях, согласованных сторонами.

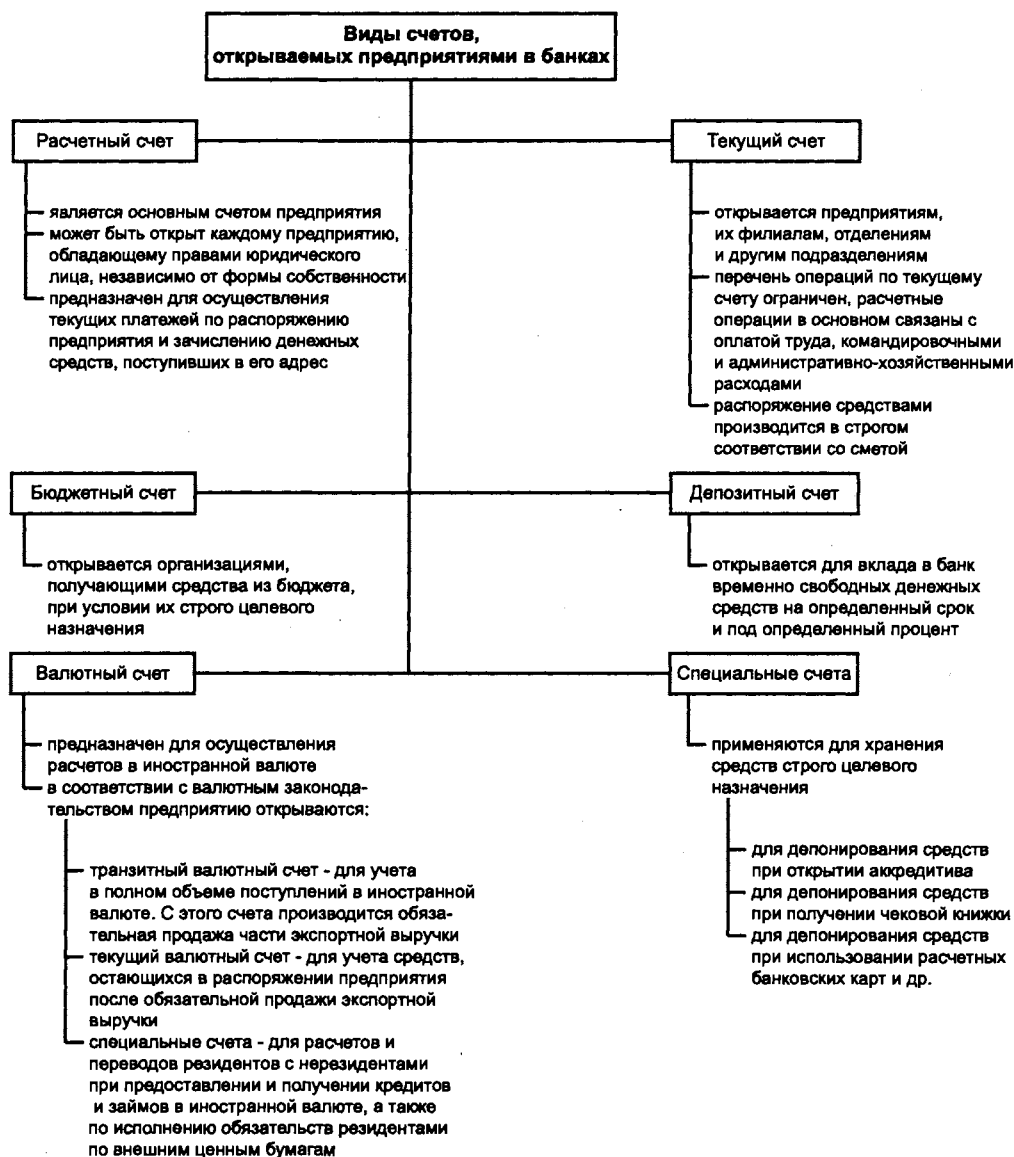


Схема 15.4. Виды счетов, открываемых предприятиями в банках

Банк обязан заключить договор банковского счета с клиентом, обратившимся с предложением открыть счет на объявленных банком для открытия счетов данного вида условиях, соответствующих требованиям, предусмотренным законом и установленными в соответствии с ним банковскими правилами (ст. 846 части второй ГК РФ).

Банк не вправе отказать в открытии счета, совершение соответствующих операций по которому предусмотрено законом, учредительными документами банка и выданным ему разрешением (лицензией), за исключением случаев, когда такой отказ вызван отсутствием у банка возможности принять на банковское обслуживание либо допускается законом или иными правовыми актами.

При необоснованном уклонении банка от заключения договора банковского счета клиент вправе предъявить ему претензии, предусмотренные п. 4 ст. 445 ГК РФ.

В соответствии с п. 9 ст. 5 Закона № 395-1, открытие кредитной организацией банковского счета юридическому лицу осуществляется на основании:

- свидетельства о государственной регистрации юридического лица;
- свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

Регистрация юридических и физических лиц, а также ведение реестров осуществляются органами Федеральной налоговой службы.

Перечень документов, которые необходимо представить, для государственной регистрации создаваемого юридического лица приведен в ст. 12 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ (в ред. от 23 декабря 2003 г.) «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»:

- подписанное заявителем заявление о государственной регистрации по форме № Р11001, утвержденной Правительством РФ;
- решение о создании юридического лица в виде протокола, договора или иного документа в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- учредительные документы юридического лица (подлинники или засвидетельствованные в нотариальном порядке копии);
- выписка из реестра иностранных юридических лиц соответствующей страны происхождения или иное равное по юридической силе доказательство юридического статуса иностранного юридического лица — учредителя;
- документ об уплате государственной пошлины.

Требования к оформлению документов, представляемых в регистрирующий орган, утверждены постановлением Правительства РФ от 19 июня 2002 г. № 439 (в ред. от 26 февраля 2004 г.) «Об утверждении форм и требований к оформлению документов, используемых при государственной регистрации юридических лиц, а также физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей». Порядок заполнения заявления о государственной регистрации юридического лица при создании (форма № Р11001) приведен в Методических разъяснениях по порядку заполнения отдельных форм документов, используемых при государственной регистрации юридического лица, утвержденных приказом ФНС РФ от 1 ноября 2004 г. № САЭ-3-09/16@.

Постановка на учет организации в налоговом органе по месту ее нахождения с присвоением идентификационного номера налогоплательщика (ИНН) и кода причины постановки на учет (КПП) осуществляется налоговым органом по местонахождению юридического лица без подачи налогоплательщиком заявления либо иных документов. Она осуществляется на основании сведений, внесенных в Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ), не позднее пяти рабочих дней со дня представления документов для государственной регистрации. ИНН присваивается налоговым органом по местонахождению организации при ее создании, в том числе при создании нового юридического лица в результате реорганизации. Порядок и условия присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика при постановке на учет, снятии с учета юридических и физических лиц утверждены приказом МНС РФ от 3 марта 2004 г. № БГ-3-09/178.

Свидетельство о постановке на учет в налоговом органе по форме № 09-1-2 выдается (направляется по почте с уведомлением о вручении) заявителю одновременно со свидетельством о государственной регистрации юридического лица.

Вместе с перечисленными документами в банк предоставляется карточка с образцами подписей и оттиска печати (бланк формы № 0401026 по ОКУД), оформ-

ленная в соответствии с указанием ЦБ РФ от 21 июня 2003 г. № 1297-У (в ред. от 25 марта 2004 г.).

Карточка с образцами подписей и оттиска печати подписывается руководителем и главным бухгалтером предприятия, которому открывается счет.

Право первой подписи принадлежит руководителю предприятия, а также должностным лицам, уполномоченным руководителем. Право второй подписи принадлежит главному бухгалтеру или лицам, уполномоченным на ведение бухгалтерского учета письменным распоряжением (приказом).

Правом первой или второй подписи могут обладать одновременно несколько работников предприятия. При этом сотрудник предприятия не может быть наделен одновременно правом первой и второй подписи.

Если в штате предприятия нет должности главного бухгалтера (другого должностного лица, выполняющего его функции), карточка подписывается только руководителем. В этом случае в карточке в поле «Фамилия, имя, отчество» вместо указания лица, наделенного правом второй подписи, указывается: «Бухгалтерский работник в штате не предусмотрен».

Подлинность собственноручных подписей лиц, обладающих правом первой или второй подписи, может быть удостоверена нотариально. Карточка может быть оформлена без нотариального свидетельствования подлинности подписей в присутствии сотрудника кредитной организации в соответствии с порядком, установленным указанием ЦБ РФ от 21 июня 2003 г. № 1297-У.

Банк обязан сообщить об открытии или закрытии счета организации, индивидуального предпринимателя в налоговый орган по месту их учета в пятидневный срок со дня соответствующего открытия или закрытия такого счета (ст. 86 ч. I НК РФ).

Отсутствие договора банковского счета в виде единого документа, подписанного сторонами, не означает отсутствия договорных отношений. Подача клиентом заявления об открытии счета является офертой (предложением заключить договор), а разрешительная надпись руководителя банка — акцептом (согласием заключить договор).

Гражданским кодексом РФ (ст. 845—860) определены: условия заключения банковского счета; право распоряжения денежными средствами, находящимися на счете; виды и сроки операций по счету и др.

При открытии банковского счета возникают две группы отношений.

Во-первых, банк обязуется принимать и зачислять на счет денежные средства (как от самого клиента, так и от третьих лиц), которые перечисляются его клиенту, а также выдавать по требованию последнего необходимые ему суммы в порядке, установленном законодательством и договором (ст. 845 ч. II ГК РФ).

Средства, помещенные на банковский счет клиента, следует рассматривать как вклады до востребования. Указанные отношения охватываются конструкцией договора займа, в котором клиент является займодавцем, а банк — заемщиком. Банк может использовать находящиеся на счете средства по своему усмотрению, в том числе как кредитные ресурсы. Поэтому за остаток на счете банк выплачивает клиенту проценты (ст. 852 ч. II ГК РФ).

Во-вторых, банк выполняет поручения клиента о производстве платежей и о получении денег, следуемых клиенту. В этих отношениях банк следует признать комиссионером или поверенным клиента в зависимости от используемой в каждом конкретном случае формы безналичных расчетов. Следовательно, договор банковского счета является договором смешанного типа, сочетающим элементы займа и агентского договора.

Расторжение договора банковского счета является основанием закрытия счета клиента.

Клиент вправе досрочно в одностороннем порядке расторгнуть договор банковского счета без объяснения причин. При этом договор расторгается по заявлению клиента.

Банк может досрочно расторгнуть договор только в судебном порядке в следующих случаях:

- когда сумма денежных средств, хранящихся на счете клиента, окажется ниже минимального размера, предусмотренного банковскими правилами или договором, если такая сумма не будет восстановлена в течение месяца со дня предупреждения банка об этом;
- когда отсутствуют операции по этому счету в течение года, если иное не предусмотрено договором (ст. 859 ГК РФ).

Остаток денежных средств на счете выдается клиенту либо по его указанию перечисляется на другой счет не позднее семи дней после получения соответствующего письменного заявления клиента.

15.2.3. Очередность списания денежных средств со счета

Очередность списания денежных средств со счета установлена ст. 855 ч. II ГК РФ.

При наличии на счете денежных средств, сумма которых достаточна для удовлетворения всех требований, предъявленных к счету, списание этих средств со счета осуществляется в порядке поступления распоряжений клиента и других документов на списание (календарная очередность), если иное не предусмотрено законом.

При недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание денежных средств осуществляется в следующей очередности:

- *в первую очередь* осуществляется списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов;
- *во вторую очередь* производится списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, по выплате вознаграждений по авторскому договору;
- *в третью очередь* производится списание по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, а также по отчислениям в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования;
- *в четвертую очередь* производится списание по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и внебюджетные фонды, отчисления в которые не предусмотрены в третьей очереди;
- *в пятую очередь* производится списание по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований;
- *в шестую очередь* производится списание по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

Списание средств со счета по требованиям, относящимся к одной очереди, производится в порядке календарной очередности поступления документов.

15.2.4. Формы безналичных расчетов

Банк хранит денежные средства предприятий на их счетах, зачисляет поступающие на эти счета суммы, выполняет распоряжения предприятий об их перечислении и выдаче со счетов и о проведении других банковских операций, предусмотренных банковскими правилами и договором.

Средства со счета могут быть списаны только по соответствующему распоряжению клиента. Без распоряжения клиента списание денежных средств, находящихся на счете, допускается по решению суда, а также в случаях, установленных законом или предусмотренных договором между банком и клиентом.

Все безналичные расчеты, осуществляемые предприятиями, можно разделить на две группы:

- расчеты по обязательствам перед бюджетом, внебюджетными фондами и другие подобные платежи;
- расчеты по товарным операциям и хозяйственным договорам.

Платежи первой группы производятся, как правило, по платежным поручениям, а расчеты второй группы осуществляются в различных формах, каждая из которых имеет специфические особенности.

Расчеты по товарным операциям и хозяйственным договорам можно классифицировать по различным признакам (схема 15.5).

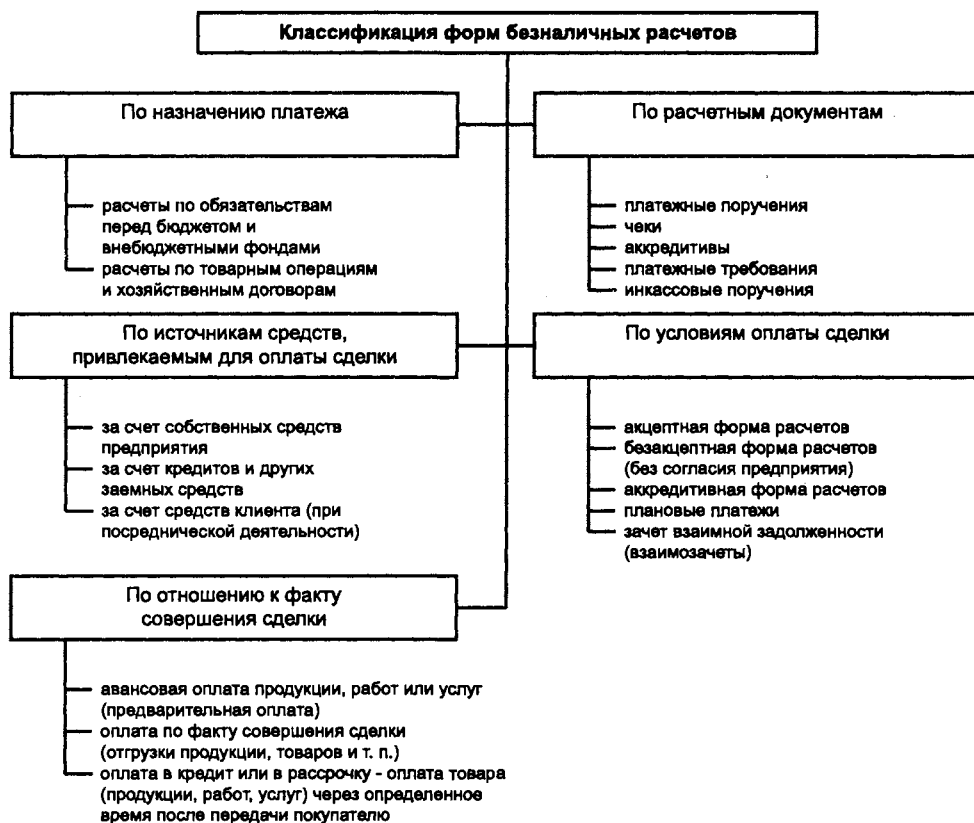


Схема 15.5. Классификация форм безналичных расчетов

Банк России устанавливает правила, формы, сроки и стандарты осуществления безналичных расчетов. Безналичные расчеты регулируются Положением о безналичных расчетах в Российской Федерации от 3 октября 2002 г. № 2-П (в ред. от 11 июня 2004 г.).

Положение о расчетах исходит из принципа свободы выбора предприятиями форм расчетов и закрепления их в договорах, а также невмешательства банка в договорные отношения предприятий. Формы расчетов между плательщиком и получателем средств определяются договором (соглашением, отдельными договоренностями).

Форма расчетов представляет собой совокупность взаимосвязанных элементов, к числу которых относится способ платежа, отражающий особенности характера и движения расчетных документов.

В соответствии с Положением о безналичных расчетах в РФ при осуществлении безналичных расчетов используют следующие расчетные документы:

- платежные поручения;
- аккредитивы;
- чеки;
- платежные требования;
- инкассовые поручения.

Расчетный документ представляет собой оформленное в виде документа на бумажном носителе или в установленных случаях электронного платежного документа:

- распоряжение плательщика (клиента или банка) о списании денежных средств со своего счета и их перечислении на счет получателя средств;
- распоряжение получателя средств (взыскателя) на списание денежных средств со счета плательщика и перечисление на счет, указанный получателем средств (взыскателем).

Расчетные документы на бумажном носителе заполняются с применением пишущих или электронно-вычислительных машин шрифтом черного цвета, за исключением чеков, которые заполняются ручками с пастой, чернилами черного или синего цвета (допускается заполнение чеков на пишущей машинке шрифтом черного цвета). Подписи на расчетных документах проставляются ручкой с пастой или чернилами черного или синего цвета. Оттиск печати и оттиск штампа банка, проставляемые на расчетных документах, должны быть черного, синего или фиолетового цвета.

При заполнении расчетных документов не допускается выход текстовых и цифровых значений реквизитов за пределы полей, отведенных для их проставления. Значения реквизитов должны читаться без затруднения.

Подписи, печати и штампы должны проставляться в предназначенных для них полях бланков расчетных документов.

Расчетные документы должны содержать следующие реквизиты (с учетом особенностей форм и порядка осуществления безналичных расчетов):

- наименование расчетного документа и код формы по ОКУД ОК 011—93;
- номер расчетного документа, число, месяц и год его выписки;
- вид платежа;
- наименование плательщика, номер его счета, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- наименование и местонахождение банка плательщика, его банковский идентификационный код (БИК), номер корреспондентского счета или субсчета;
- наименование получателя средств, номер его счета, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);

- наименование и местонахождение банка получателя, его банковский идентификационный код (БИК), номер корреспондентского счета или субсчета;
- назначение платежа. Налог, подлежащий уплате, выделяется в расчетном документе отдельной строкой (в противном случае должно быть указание на то, что налог не уплачивается). Особенности указания назначения платежа применительно к отдельным видам расчетных документов регулируются соответствующими главами и пунктами Положения;
- сумму платежа, обозначенную прописью и цифрами;
- очередность платежа;
- вид операции в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета в Банке России и кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации;
- подписи (подпись) уполномоченных лиц (лица) и оттиск печати (в установленных случаях).

Поля «Платательщик», «Получатель», «Назначение платежа» в расчетных документах на перечисление платежей на счета по учету доходов и средств бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации, взыскание недоимок по налогам и пеней, а также сумм налоговых санкций за нарушение налогового законодательства на основании решений судебных органов заполняются с учетом требований, установленных Минфином России и МНС РФ по согласованию с Банком России.

Поля, реквизиты которых не имеют значений, остаются незаполненными.

Исправления, помарки и подчистки, а также использование корректирующей жидкости в расчетных документах не допускаются.

Расчетные документы действительны к предъявлению в обслуживающий банк в течение десяти календарных дней, не считая дня их выписки.

Расчетные документы предъявляются в банк в количестве экземпляров, необходимом для всех участников расчетов. Все экземпляры расчетного документа должны быть заполнены идентично.

Второй и последующие экземпляры расчетных документов могут быть изготовлены с использованием копировальной бумаги, множительной техники или электронно-вычислительных машин.

Расчетные документы принимаются банками к исполнению при наличии на первом экземпляре (кроме чеков) двух подписей (первой и второй) лиц, имеющих право подписывать расчетные документы, или одной подписи (при отсутствии в штате организации лица, которому может быть предоставлено право второй подписи) и оттиска печати (кроме чеков), заявленных в карточке с образцами подписей и оттиска печати. По операциям, осуществляемым филиалами, представительствами, отделениями от имени юридического лица, расчетные документы подписываются лицами, уполномоченными этим юридическим лицом.

Расчетные документы индивидуальных предпринимателей принимаются банками к исполнению при наличии на первом экземпляре одной подписи, заявленной в карточке с образцами подписей и оттиска печати, без проставления оттиска печати либо с оттиском печати, если она имеется и заявлена в указанной карточке.

Расчетные документы принимаются банками к исполнению независимо от их суммы. Расчетные документы, оформленные с нарушением установленных требований, приему не подлежат.

Списание банком денежных средств со счета производится на основании первого экземпляра расчетного документа. Очередность платежей, установленная ст. 855 ГК РФ, применяется только при осуществлении безналичных расчетов.

15.2.4.1. Расчеты платежными поручениями

Платежным поручением является распоряжение владельца счета (плательщика) обслуживающему его банку, оформленное расчетным документом, перевести определенную денежную сумму на счет получателя средств, открытый в этом или другом банке.

Платежное поручение исполняется банком в срок, предусмотренный законодательством, или в более короткий срок, если это установлено договором банковского счета.

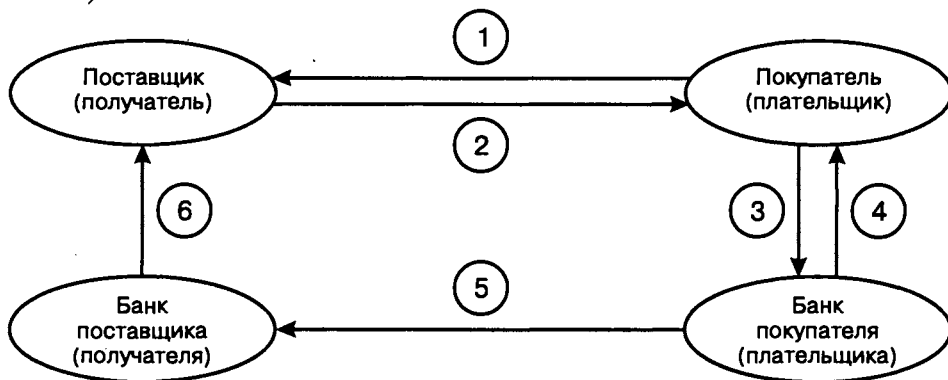
Платежными поручениями могут производиться:

- перечисления денежных средств за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги;
- перечисления денежных средств в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды;
- перечисления денежных средств в целях возврата (размещения) кредитов (займов, депозитов) и уплаты процентов по ним;
- перечисления денежных средств в других целях, предусмотренных законодательством или договором.

В соответствии с условиями основного договора платежные поручения могут использоваться для предварительной оплаты товаров, работ, услуг или для осуществления периодических платежей.

Платежные поручения принимаются банком независимо от наличия денежных средств на счете плательщика.

При отсутствии или недостаточности денежных средств на счете плательщика, а также если договором банковского счета не определены условия оплаты расчетных документов сверх имеющихся на счете денежных средств, платежные поручения помещаются в картотеку «Расчетные документы, не оплаченные в срок» и оплачиваются по мере поступления средств в очередности, установленной законодательством (схема 15.6).



1. Между поставщиком и покупателем заключается договор (контракт).
2. Поставщик отгружает продукцию покупателю (выполняет работы, оказывает услуги).
3. Покупатель передает платежное поручение о перечислении суммы средств со своего расчетного счета на счет получателя.
4. Банк передает покупателю выписку с расчетного счета о списании денежных средств.
5. Банк плательщика передает платежное поручение банку поставщика и перечисляет денежные средства на его расчетный счет.
6. Банк поставщика передает выписку с расчетного счета о зачислении суммы платежа.

Схема 15.6. Схема расчетов платежными поручениями

В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения поручения клиента банк несет ответственность по основаниям и в размерах, которые предусмотрены главой 25 ч. I ГК РФ.

Поручение оплачивается с соблюдением установленной законодательством очередности платежей (ст. 855 ч. II ГК РФ).

Платежное поручение составляется на бланке формы 0401060 в соответствии с приложением 1 к Положению о безналичных расчетах в Российской Федерации.

Очень важно уметь правильно заполнить платежное поручение. Несмотря на кажущуюся простоту этого процесса, часто возникают различные проблемы, и поручение приходится переделывать. А это означает потерянное время, нервы, недовольство начальства, а то и упущенную предприятием выгоду.

Банки зачастую выдвигают дополнительные требования, поэтому при возникновении каких-либо сомнений лучше всего проконсультироваться у конкретного операциониста обслуживающего банка (форма 15.12, табл. 15.3).

(62)	(71)	(2) - 0401060
Поступ. в банк плат.	Списано со сч. плат.	
(1)* ПЛАТЕЖНОЕ ПОРУЧЕНИЕ № 77 (3) 10.02.2005 (4) электронно (5) (101)		
Дата Вид платежа		
Сумма прописью (6) Пятьдесят пять тысяч двести двадцать рублей 50 копеек		
ИНН (60) 678123459 КПП (102)	Сумма (7) 55 220-50	
Платательщик (8) ЗАО «Ревизор»	Сч. № (9) 41002810400640000888	
	БИК (11) 044118512	
Банк платателя (10) Банк «Городской»	Сч. № (12) 30105060711223344556	
	БИК (14) 044500111	
Банк получателя (13) Банк «ТДК»	Сч. № (15) 30102345678910111213	
	ИНН (61) 770222846 КПП (103)	Сч. № (17) 55 220-50
Получатель (16) ООО «Услуга»	Вид оп. (18) 01	Срок плат. (19) 20.02.2005
	Наз. пл. (20)	Очер. плат. (21) 6
	Код (22)	Рез. поле (23)
(104)	(105)	(106)
(107)	(108)	(109)
(110)		
Счет № 212/13 от 10.02.2005 за строительные товары по договору № 16 от 20.01.2005, в том числе НДС 18% – 8421-10		
Назначение платежа (24)		
Подписи (44)		Отметки банка (45)
М. П. (43)		

* В скобках номерами обозначены поля, отведенные для проставления значений каждого из реквизитов в платежном поручении.

Форма 15.12. Платежное поручение

Таблица 15.3

Заполнение платежного поручения

Номер	Наименование	Значение
1	Платежное поручение	Наименование документа
2	0401060	Номер формы по ОКУД ОК 011—93, класс «Унифицированная система банковской документации»
3	№	Номер платежного поручения. Указывается номер платежного поручения цифрами. В случае если номер состоит более чем из трех цифр, платежные поручения при осуществлении платежей через расчетную сеть Банка России идентифицируются по трем последним разрядам номера, которые должны быть отличны от «000»
4	Дата	Дата составления платежного поручения. Указываются число, месяц, год — цифрами (в формате ДД.ММ.ГГГГ) или число — цифрами, месяц — прописью, год — цифрами (полностью)
5	Вид платежа	В платежных поручениях, представляемых в учреждения Банка России для осуществления платежа почтовым или телеграфным способом, проставляется соответственно: «Почтой» или «Телеграфом». В платежных поручениях, представляемых для осуществления электронных расчетов, в этом поле проставляется: «Электронно» согласно нормативным актам Банка России, регламентирующим электронные расчеты. В других случаях поле не заполняется
6	Сумма прописью	Указывается с начала строки с заглавной буквы сумма платежа прописью в рублях, при этом слово «рубли» («рублей», «рубля») не сокращается, копейки указываются цифрами, слово «копейка» («копейки», «копеек») также не сокращается. Если сумма платежа прописью выражена в целых рублях, то копейки можно не указывать, при этом в поле «Сумма» указываются сумма платежа и знак равенства =
7	Сумма	Указывается сумма платежа цифрами, рубли отделяются от копеек знаком тире —. Если сумма платежа цифрами выражена в целых рублях, то копейки можно не указывать, в этом случае указываются сумма платежа и знак равенства =, при этом в поле «Сумма прописью» указывается сумма платежа в целых рублях
8	Платательщик	Указывается наименование плательщика средств. Дополнительно указываются номер лицевого счета клиента, наименование и местонахождение (сокращенные) обслуживающей кредитной организации, филиала кредитной организации, в случае если платеж клиента осуществляется через открытый в другой кредитной организации, другом филиале кредитной организации корреспондентский счет, счет участника расчетов, счет межфилиальных расчетов, проставленный в поле «Сч. №» плательщика, или указываются наименование и местонахождение (сокращенные) филиала кредитной организации, обслуживающего клиента, если номер лицевого счета клиента проставлен в поле «Сч. №» плательщика и платеж клиента осуществляется через счет межфилиальных расчетов, при этом номер счета межфилиальных расчетов филиала не проставляется

Продолжение табл. 15.3

Номер	Наименование	Значение
9	Сч. №	Номер счета плательщика. Проставляется номер лицевого счета плательщика в кредитной организации, филиале кредитной организации или в учреждении Банка России (за исключением корреспондентского счета (субсчета) кредитной организации, филиала кредитной организации, открытого в учреждении Банка России), сформированный в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета в Банке России или правилами ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации. Номер лицевого счета в кредитной организации, филиале кредитной организации может не проставляться, если плательщиком является кредитная организация, филиал кредитной организации
10	Банк плательщика	Указываются наименование и местонахождение кредитной организации, филиала кредитной организации или учреждения Банка России, чей БИК указан в поле «БИК» банка плательщика. Если плательщиком средств является кредитная организация, филиал кредитной организации, чье наименование указано в поле «Плательщик», то наименование этой кредитной организации, филиала кредитной организации указывается повторно в поле «Банк плательщика»
11	БИК	Банковский идентификационный код (БИК) банка плательщика. Указывается БИК кредитной организации, филиала кредитной организации или учреждения Банка России в соответствии со «Справочником БИК РФ»
12	Сч. №	Номер счета банка плательщика. Проставляется номер корреспондентского счета (субсчета), открытый кредитной организации, филиалу кредитной организации в учреждении Банка России, или не заполняется, если плательщик — клиент, не являющийся кредитной организацией, филиалом кредитной организации, обслуживается в учреждении Банка России, или учреждение Банка России
13	Банк получателя	Указываются наименование и местонахождение кредитной организации, филиала кредитной организации или учреждения Банка России, чей БИК указан в поле «БИК» банка получателя. Если получателем средств является кредитная организация, филиал кредитной организации, чье наименование указано в поле «Получатель», то наименование этой кредитной организации, филиала кредитной организации указывается повторно в поле «Банк получателя»
14	БИК	Банковский идентификационный код (БИК) банка получателя. Указывается БИК кредитной организации, филиала кредитной организации или учреждения Банка России в соответствии со «Справочником БИК РФ»
15	Сч. №	Номер счета банка получателя. Проставляется номер корреспондентского счета (субсчета), открытый кредитной организации, филиалу кредитной организации в учреждении Банка России, или не заполняется, если получатель — клиент, не являющийся кредитной организацией, филиалом кредитной организации, обслуживается в учреждении Банка России, или учреждение Банка России, а также при перечислении средств кредитной организацией, филиалом кредитной организации учреждению Банка России для выдачи наличных денег филиалу кредитной организации, не имеющему корреспондентского субсчета

Продолжение табл. 15.3

Номер	Наименование	Значение
16	Получатель	Указывается наименование получателя средств. Дополнительно указываются номер лицевого счета клиента, наименование и местонахождение (сокращенные) обслуживающей кредитной организации, филиала кредитной организации, в случае если платеж клиента осуществляется через открытый в другой кредитной организации, другом филиале кредитной организации корреспондентский счет, счет участника расчетов, счет межфилиальных расчетов, проставленный в поле «Сч. №» получателя, или указываются наименование и местонахождение (сокращенные) филиала кредитной организации, обслуживающего клиента, если номер лицевого счета клиента проставлен в поле «Сч. №» получателя и платеж клиента осуществляется через счет межфилиальных расчетов, при этом номер счета межфилиальных расчетов филиала не проставляется
17	Сч. №	Номер счета получателя. Проставляется номер лицевого счета получателя в кредитной организации, филиале кредитной организации или номер лицевого счета в учреждении Банка России (за исключением корреспондентского счета (субсчета) кредитной организации, филиала кредитной организации, открытого в учреждении Банка России), сформированный в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета в Банке России или правилами ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации. Номер лицевого счета в кредитной организации, филиале кредитной организации может не проставляться, если получателем является кредитная организация, филиал кредитной организации
18	Вид оп.	Вид операции. Проставляется шифр (01) согласно правилам ведения бухгалтерского учета в Банке России или правилам ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации
19	Срок плат.	Срок платежа. Не заполняется до указаний Банка России
20	Наз. пл.	Назначение платежа кодовое. Не заполняется до указаний Банка России
21	Очер. плат.	Очередность платежа. Проставляется очередность платежа в соответствии с законодательством и нормативными актами Банка России или поле не заполняется в случаях, предусмотренных нормативными актами Банка России
22	Код	Не заполняется до указаний Банка России
23	Рез. поле	Резервное поле. Заполняется в случаях, установленных нормативными актами Банка России
24	Назначение платежа	Указываются назначение платежа, наименование товаров, выполненных работ, оказанных услуг, номера и даты товарных документов, договоров, налог (выделяется отдельной строкой или делается ссылка на то, что налог не уплачивается); также может быть указана другая необходимая информация, в том числе срок уплаты налога или сбора, срок оплаты по договору

Окончание табл. 15.3

Номер	Наименование	Значение
43	М.П.	Место для печати плательщика. Проставляется оттиск печати (при ее наличии) согласно заявленному кредитной организации, филиалу кредитной организации или учреждению Банка России образцу
44	Подписи	Подписи плательщика. Проставляются подписи (подпись) лиц, имеющих право подписи расчетных документов, согласно заявленным кредитной организации, филиалу кредитной организации или учреждению Банка России образцам
45	Отметки банка	Отметки банка плательщика. Проставляются штамп (штампы) кредитной организации, филиала кредитной организации или учреждения Банка России, дата и подпись ответственного исполнителя
62	Поступ. в банк плат.	Поступило в банк плательщика. Указывается дата поступления платежного поручения в банк плательщика по правилам, установленным для поля «Дата»
71	Списано со сч. плат.	Списано со счета плательщика. Указывается дата списания денежных средств со счета плательщика по правилам, установленным для поля «Дата»
60	ИНН	ИНН плательщика. Указывается ИНН плательщика, если он присвоен
61	ИНН	ИНН получателя. Указывается ИНН получателя, если он присвоен
101–110		Указывается информация, установленная Правилами указания информации в полях расчетных документов на перечисление налогов, сборов и иных платежей в бюджетную систему, утвержденными приказом Минфина России от 24 ноября 2004 № 106н

15.2.4.2. Расчеты по аккредитивам

Расчеты аккредитивами относятся к расчетным операциям по специальным счетам в банке. Бухгалтерский учет расчетов аккредитивами осуществляется на счете 55 «Специальные счета в банках» (*аккредитив* — от лат. *accreditivus* — «доверительный»; англ. *letter of credit* — дословно «кредитное письмо»).

Аккредитив представляет собой условное денежное обязательство, принимаемое банком (банк-эмитент) по поручению плательщика, произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому банку (исполняющий банк) произвести такие платежи.

Платеж по аккредитиву производится в безналичном порядке путем перечисления суммы аккредитива на счет получателя средств.

Аккредитив предназначен для расчетов с одним получателем средств.

Порядок расчетов по аккредитиву устанавливается в основном договоре, в котором отражаются следующие условия:

- наименование банка-эмитента;
- наименование банка, обслуживающего получателя средств;
- наименование получателя средств;

- сумма аккредитива;
- вид аккредитива;
- способ извещения получателя средств об открытии аккредитива;
- способ извещения плательщика о номере счета для депонирования средств, открытого исполняющим банком;
- полный перечень и точная характеристика документов, представляемых получателем средств;
- сроки действия аккредитива, представления документов, подтверждающих поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг), и требования к оформлению указанных документов;
- условие оплаты (с акцептом или без акцепта);
- ответственность за неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязательств.

В основной договор могут быть включены иные условия, касающиеся порядка расчетов по аккредитиву (схема 15.7).

Каждый аккредитив должен содержать указание на его вид.

Банками могут открываться следующие виды аккредитивов:

- покрытые (депонированные) и непокрытые (гарантированные);
- отзывные и безотзывные (могут быть подтвержденными).

При открытии *покрытого (депонированного) аккредитива* банк-эмитент перечисляет за счет средств плательщика или предоставленного ему кредита сумму аккредитива (покрытие) в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия аккредитива.

При открытии *непокрытого (гарантированного) аккредитива* банк-эмитент предоставляет исполняющему банку право списывать средства с ведущегося у него корреспондентского счета в пределах суммы аккредитива. Порядок списания денежных средств с корреспондентского счета банка-эмитента по гарантированному аккредитиву определяется по соглашению между банками.

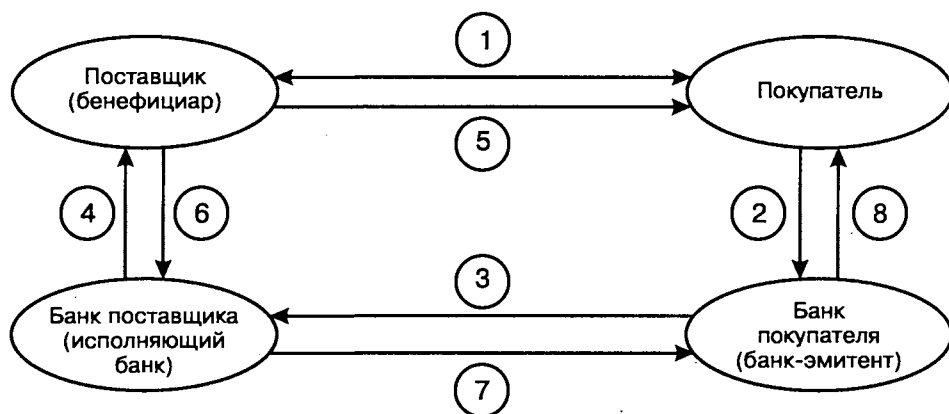
Отзывным является такой аккредитив, который может быть изменен или отменен банком-эмитентом на основании письменного распоряжения плательщика без предварительного согласования с получателем средств и без каких-либо обязательств банка-эмитента перед получателем средств после отзыва аккредитива. Аккредитив является отзывным, если в его тексте прямо не установлено иное. Отзывной аккредитив не обеспечивает интересы поставщика и поэтому на практике встречается редко.

Безотзывным признается аккредитив, который может быть отменен только с согласия получателя средств. По просьбе банка-эмитента исполняющий банк может подтвердить безотзывный аккредитив (подтвержденный аккредитив). Порядок предоставления подтверждения по безотзывному подтвержденному аккредитиву определяется по соглашению между банками. При оформлении договора продавец стремится оговорить безотзывность аккредитива, так как это дает поставщику уверенность в том, что поставленная им продукция будет оплачена, как только он выполнит условия аккредитива.

Условиями аккредитива может быть предусмотрен акцепт уполномоченного плательщиком лица. Получатель средств может отказаться от использования аккредитива до истечения срока его действия, если возможность такого отказа предусмотрена условиями аккредитива.

Допускаются частичные платежи по аккредитиву.

За нарушения, допущенные при исполнении аккредитивной формы расчетов, банки несут ответственность в соответствии с действующим законодательством.



1. Заключение между продавцом и покупателем договора купли-продажи товара, предусматривающего платеж по документарному аккредитиву.
 2. Покупатель направляет своему банку (банку-эмитенту) инструкцию об открытии документарного аккредитива в пользу продавца (бенефициара).
 3. Банк-эмитент, в свою очередь, открывает документарный аккредитив и информирует исполняющий банк об открытии документарного аккредитива.
 4. Исполняющий банк продавца информирует поставщика об условиях документарного аккредитива.
 5. Продавец, получив документарный аккредитив, должен убедиться в том, что аккредитив соответствует условиям договора купли-продажи товара, а также в том, что сам продавец может выполнить условия и положения документарного аккредитива. Только после этого продавец может дать разрешение на отгрузку товара в адрес покупателя.
 6. После отгрузки товара продавец посылает в банк (исполняющий банк) все необходимые для исполнения документарного аккредитива документы.
 7. Банк изучает документы на соответствие условиям документарного аккредитива. Если документы отвечают требованиям документарного аккредитива, то банк платит, акцептует или неоглашает их (неоглашение означает стоимостное определение документов) в зависимости от условий исполнения аккредитива. После этого исполняющий банк отсылает документы банку-эмитенту.
 8. Банк-эмитент изучает документы, и если они соответствуют условиям аккредитива, то он заранее оговоренным способом переводит возмещение исполняющему банку, который произвел платеж, акцепт или неоглашение в соответствии с документарным аккредитивом.
 9. После того как банк-эмитент изучил полученные документы и пришел к мнению о том, что они соответствуют условиям документарного аккредитива, он передает эти документы покупателю. Одновременно с этим банк-эмитент получает от покупателя заранее оговоренным способом денежное возмещение.
- Завершает эту цепочку процедур доставка товара покупателю в обмен на предъявление транспортных документов.

Схема 15.7. Схема аккредитивной формы расчетов

Порядок расчетов по документарному аккредитиву

Самым надежным для продавца является безотзывный подтвержденный документарный аккредитив, который дает продавцу (бенефициару) двойную гарантию платежа, поскольку он представляет собой обязательство банка-эмитента и обязательство подтверждающего банка. Второй гарант (подтверждающий банк) берет на себя обязательство в отношении того, что все обязательства по акцепту или платежу по документарному аккредитиву будут своевременно выполнены в соответствии с условиями документарного аккредитива.

Документарный аккредитив — это товарный аккредитив, оплачиваемый банком при предъявлении товарно-распорядительных документов на оплачиваемый товар (коносамента, накладных, сертификатов и т. д.) (форма 15.13, табл. 15.4).

АККРЕДИТИВ № 04 (3) 10.02.2005 (4) Почтой (5) (2) 0401063
Дата Вид платежа

Сумма Сто тысяч пятьсот рублей
прописью (6)

ИНН 770222846
(8)

Сумма 100 500=
(7)

Платательщик ООО «Услуга»

Сч. № 40715213698521470001
(9)

(10)

БИК (11) 044500111

Сч. № 30102345678910111213
(12)

Банк плательщика Банк «ТДК»

(13)

БИК (14) 044118512

Сч. № 30105060711223344556
(15)

Банк получателя Банк «Городской»

ИНН 678123459
(16)

Сч. № (17)
(40901)

Вид оп. (18) 08 Срок дейст. 20.02.2005

Наз. пл. (19) аккредит. (21)

Код (20) Рез. поле (22)

Получатель ЗАО «Ревизор»

Вид аккредитива Безотзывный непокрытый
(23)

Условие оплаты Без акцепта
(24)

Наименование товаров (работ, услуг), № и дата договора, срок отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), грузополучатель и место назначения (25)

Оказаны услуги по договору № 13 от 10.01.2005 г. Уездный

Платеж по представлению (вид документа) (26)

Счет, счет-фактура

Дополнительные условия (27)

№ сч. получателя (28) 41002810400640000888

Подписи (30)

Отметки банка (31)

М. П. (29)

Форма 15.13. Аккредитив

Таблица 15.4

Заполнение аккредитива

Номер поля	Наименование поля	Значение реквизита
1	Аккредитив	Наименование документа
2	0401063	Номер формы по ОКУД ОК 011—93, класс «Унифицированная система банковской документации»
3	№	Номер аккредитива. Указывается номер аккредитива цифрами. В случае если номер состоит более чем из трех цифр, аккредитив при осуществлении платежей через расчетную сеть Банка России идентифицируется по трем последним разрядам номера, которые должны быть отличны от «000»

Продолжение табл. 15.4

Номер поля	Наименование поля	Значение реквизита
4	Дата	Дата составления аккредитива. Указываются число, месяц, год — цифрами (в формате ДД.ММ.ГГГГ) или число — цифрами, месяц — прописью, год — цифрами (полностью)
5	Вид платежа	В аккредитивах, представляемых в учреждения Банка России для осуществления платежа почтовым или телеграфным способом, проставляется соответственно: «Почтой» или «Телеграфом», в других случаях поле не заполняется
6	Сумма прописью	Указывается с начала строки с заглавной буквы сумма платежа прописью в рублях, при этом слово «рубль» («рублей», «рубля») не сокращается, копейки указываются цифрами, слово «копейка» («копейки», «копеек») также не сокращается. Если сумма платежа прописью выражена в целых рублях, то копейки можно не указывать, при этом в поле «Сумма» указываются сумма платежа и знак равенства =
7	Сумма	Указывается сумма платежа цифрами, рубли отделяются от копеек знаком тире —. Если сумма платежа прописью выражена в целых рублях, то копейки можно не указывать, в этом случае указываются сумма платежа и знак равенства =, при этом в поле «Сумма прописью» указывается сумма платежа в целых рублях
8	Платательщик	Указываются ИНН (если он присвоен) и наименование плательщика средств. Дополнительно указываются наименование и местонахождение (сокращенные) филиала кредитной организации, обслуживающего плательщика, номер лицевого счета которого проставлен в поле «Сч. №» плательщика, и платеж осуществляется через счет межфилиальных расчетов, при этом номер счета межфилиальных расчетов филиала не проставляется
9	Сч. №	Номер счета плательщика. Проставляется номер лицевого счета плательщика в кредитной организации, филиале кредитной организации или в учреждении Банка России, сформированный в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета в Банке России или правилами ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации. Номер лицевого счета кредитной организации, филиала кредитной организации может не проставляться, если плательщиком является кредитная организация, филиал кредитной организации
10	Банк плательщика	Указываются наименование и местонахождение кредитной организации, филиала кредитной организации или учреждения Банка России, чей БИК указан в поле «БИК» банка плательщика
11	БИК	Банковский идентификационный код (БИК) банка плательщика. Указывается БИК кредитной организации, филиала кредитной организации или учреждения Банка России в соответствии со «Справочником БИК РФ»
12	Сч. №	Номер счета банка плательщика. Проставляется номер корреспондентского счета (субсчета), открытый кредитной организации, филиалу кредитной организации в учреждении Банка России, или не заполняется, если плательщик — клиент, не являющийся кредитной организацией, филиалом кредитной организации, обслуживается в учреждении Банка России, или учреждение Банка России

Продолжение табл. 15.4

Номер поля	Наименование поля	Значение реквизита
13	Банк получателя	Указываются наименование и местонахождение кредитной организации, филиала кредитной организации или учреждения Банка России, чей БИК указан в поле «БИК» банка получателя
14	БИК	Банковский идентификационный код (БИК) банка получателя. Указывается БИК кредитной организации, филиала кредитной организации или учреждения Банка России в соответствии со «Справочником БИК РФ»
15	Сч. №	Номер счета банка получателя. Проставляется номер корреспондентского счета (субсчета), открытый кредитной организации, филиалу кредитной организации в учреждении Банка России, или не заполняется, если получатель — клиент, не являющийся кредитной организацией, филиалом кредитной организации, обслуживается в учреждении Банка России
16	Получатель	Указываются ИНН (если он присвоен) и наименование получателя средств. Дополнительно указываются наименование и местонахождение (сокращенные) филиала кредитной организации, обслуживающего получателя, в случае если платеж осуществляется через счет межфилиальных расчетов, при этом номер счета межфилиальных расчетов филиала не проставляется
17	Сч. № (40901)	В случае осуществления операции по покрытому (депонированному) аккредитиву указывается номер лицевого счета, сформированный в соответствии со Схемой обозначения лицевых счетов и их нумерации (по основным счетам) Приложения 1 Правил ведения бухгалтерского учета в Центральном банке РФ (Банке России) или Правил ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации, на балансовом счете № 40901 «Аккредитивы к оплате». В случае непокрытого (гарантированного) аккредитива поле не заполняется
18	Вид оп.	Вид операции. Проставляется шифр (08) согласно Правилам ведения бухгалтерского учета в Банке России или Правилам ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации
19	Наз. пл.	Назначение платежа кодовое. Не заполняется до указаний Банка России
20	Код	Не заполняется до указаний Банка России
21	Срок действ. аккредит.	Срок действия аккредитива. Дата закрытия аккредитива (в формате ДД.ММ.ГГГГ)
22	Рез. поле	Резервное поле. Не заполняется до указаний Банка России
23	Вид аккредитива	Указывается, является ли аккредитив отзывным или безотзывным (при отсутствии указания аккредитив считается отзывным), покрытым (депонированным) или непокрытым (гарантированным)
24	Условие оплаты	Указывается: «без акцепта» или «с акцептом»

Окончание табл. 15.4

Номер поля	Наименование поля	Значение реквизита
25	Наименование товаров (работ, услуг), № и дата договора, срок отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), грузополучатель и место назначения	Указываются наименование товаров (работ, услуг), номер и дата договора, срок отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), грузополучатель и место назначения
26	Платеж по представлению (вид документа)	Указываются полное и точное наименование документов, против которых производится выплата по аккредитиву
27	Дополнительные условия	Указываются в произвольной форме в соответствии с заключенным договором
28	№ сч. получателя	Номер счета получателя. Указывается номер лицевого счета получателя, на который банк получателя зачисляет средства при выполнении условий аккредитива
29	М. П.	Место для оттиска печати банка-эмитента
30	Подписи	Подписи уполномоченных лиц банка-эмитента. Проставляются подписи лиц, имеющих право подписи расчетных документов
31	Отметки банка	Отметки банка плательщика. Проставляются штамп (штампы) кредитной организации, филиала кредитной организации или учреждения Банка России, дата и подпись ответственного исполнителя

15.2.4.3. Расчеты чеками

Чек — это ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю (ст. 877 ГК РФ).

Участниками чекового обращения являются три лица: чекодатель, чекодержатель и плательщик. *Чекодателем* является лицо (юридическое или физическое), имеющее денежные средства в банке, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков, *чекодержателем* — лицо (юридическое или физическое), в пользу которого выдан чек, *плательщиком* — банк, в котором находятся денежные средства чекодателя.

Чек может быть именной и предъявительским. *Именным* называется чек, выписанный на определенное лицо, *предъявительским* — чек, который оплачивается его предъявителю. Именной чек не подлежит передаче. Предъявительский чек может быть передан новому владельцу с помощью *индоссамента* (передаточной надписи на оборотной стороне чека), удостоверяющего переход прав по чеку. Различают индоссамент именной, указывающий лицо, которому передается чек, и *бланковый (предъявительский)*, в котором такое лицо не указано и который выдается на предъявителя.

Чек должен содержать следующие обязательные реквизиты, установленные ст. 878 ГК РФ:

- наименование «чек», включенное в текст документа;
- поручение плательщику выплатить определенную денежную сумму;

- наименование плательщика и указание счета, с которого должен быть произведен платеж;
- указание валюты платежа;
- указание даты и места составления чека;
- подпись лица, выписавшего чек, — чекодателя.

Чек, не содержащий указания места его составления, рассматривается как подписанный в месте нахождения чекодателя.

Отсутствие в документе какого-либо из указанных реквизитов лишает его силы чека. Чек может содержать дополнительные реквизиты, определяемые спецификой банковской деятельности и налоговыми законодательством.

Форма чека и порядок его заполнения определяются законом и установленными в соответствии с ним банковскими правилами.

Выписываемый чекодателем чек должен иметь покрытие в виде денежных средств, предварительно депонированных им на специальный банковский счет. Статья 879 ГК РФ предусматривает для чекодателя финансовую ответственность за выпуск непокрытых чеков. Однако банк-плательщик может иметь договоренность с чекодателем об оплате чеков на определенную сумму сверх имеющихся у него на счете средств путем автоматически предоставляемого кредита — *овердрафта*.

Чек может быть представлен к платежу одним из двух способов:

- непосредственным предъявлением банку-плательщику;
- предъявлением чека в банк, обслуживающий чекодержателя, на инкассо — в этом случае оплата чека происходит в порядке исполнения инкассового поручения.

Платеж по чеку может быть гарантирован полностью или частично посредством *авалья* (гарантия платежа по чеку), который может даваться любым лицом, за исключением плательщика.

Аваль проставляется на лицевой стороне чека или на дополнительном листе путем надписи «Считать за аваль» и указания, кем и за кого он дан. Если не указано, за кого он дан, то считается, что аваль дан за чекодателя.

Аваль подписывается авалистом с указанием места его жительства и даты совершения надписи, а если авалистом является юридическое лицо — места его нахождения и даты совершения надписи (ст. 881 ГК РФ).

Авалист несет ответственность за платеж по чеку так же, как и тот, за кого он дал аваль.

Расчеты по чекам из лимитированной чековой книжки являются удобной формой расчетов для получателей средств. Преимущество этой формы расчетов заключается в том, что практически отгрузка продукции или товарно-материальных ценностей совпадает по времени с ее оплатой.

Расчеты чеками из лимитированных чековых книжек относятся к расчетным операциям по специальным счетам в банке. Бухгалтерский учет расчетов чеками из лимитированных чековых книжек осуществляется на счете 55 «Специальные счета в банках».

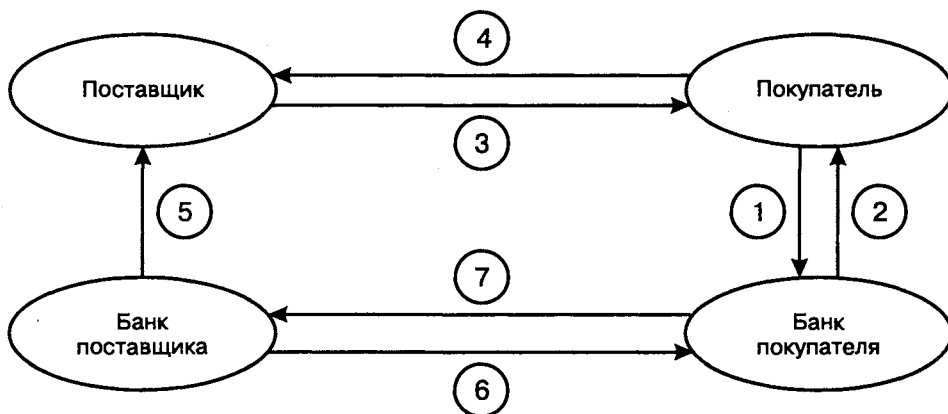
Прежде чем получить чековую книжку, предприятие вместе с заявлением о выдаче чековой книжки представляет платежное поручение на сумму лимита, и в нижней части поручения делается надпись: «За чековую книжку для расчетов с предприятиями».

Чеки из лимитированных книжек подписываются руководителем учреждения и главным бухгалтером. При выборке товаров на месте разрешается подписывать чеки должностному лицу учреждения, которому выдается доверенность на получе-

ние товаров. В доверенности должны быть оговорены право на подписание чека должностным лицом и сумма, на которую разрешается приобрести товары. Если чек подписывается на основании доверенности должностным лицом учреждения, то оно должно на чеке перед подписью сделать надпись: «По доверенности».

Чек из лимитированной книжки выдается поставщику одновременно с отпуском товаров или предоставлением услуг. В чеке обязательно указывается, какой организации и в уплату по какому счету или другому заменяющему его документу должна быть перечислена сумма по чеку.

Представление чека в банк, обслуживающий чекодержателя, для получения платежа считается предъявлением чека к оплате. Чекодатель не вправе отозвать чек до истечения установленного срока для его предъявления к оплате. Чеки действительны в течение 10 дней, не считая дня их выписки (схема 15.8).



1. Для получения чековой книжки покупателем в банк представляются заявление и платежное поручение о депонировании определенной суммы.
2. Банк выдает чековую книжку с депонированием суммы лимита.
3. Поставщик передает товар покупателю (отгружает продукцию, выполняет работы).
4. Покупатель передает чек поставщику в счет оплаты товара или выполненных работ.
5. Поставщик передает чек в банк для оплаты.
6. Банк поставщика пересылает банку покупателя документы на оплату.
7. Банк покупателя перечисляет денежные средства на расчетный счет поставщика.

Схема 15.8. Схема расчетов чеками

По окончании срока действия чековые книжки сдаются в банк.

15.2.4.4. Расчеты по инкассо

Термин «инкассовые операции» используется для обозначения различных действий коммерческих банков, направленных на получение от должника (плательщика) платежа и (или) акцепта.

Расчеты по инкассо регулируются ст. 874–876 ГК РФ и представляют собой банковскую операцию, посредством которой банк (банк-эмитент) осуществляет действия по получению от плательщика платежа на основании:

- платежных требований, оплата которых может производиться по распоряжению плательщика (с акцептом) или без его распоряжения (в безакцептном порядке);

- инкассовых поручений, оплата которых производится без распоряжения плательщика (в беспорном порядке).

Платежные требования и инкассовые поручения предъявляются получателем средств (взыскателем) к счету плательщика через банк, обслуживающий получателя средств (взыскателя).

Банк-эмитент, принявший на инкассо расчетные документы, принимает на себя обязательство доставить их по назначению. Данное обязательство, а также порядок и сроки возмещения затрат по доставке расчетных документов отражаются в договоре банковского счета с клиентом.

Ответственный исполнитель исполняющего банка осуществляет контроль полноты и правильности заполнения реквизитов платежных требований и инкассовых поручений. Расчетные документы, оформленные с нарушением требований, подлежат возврату.

При отсутствии или недостаточности денежных средств на счете плательщика и при отсутствии в договоре банковского счета условия об оплате расчетных документов сверх имеющихся на счете денежных средств платежные требования, акцептованные плательщиком, платежные требования на безакцептное списание денежных средств и инкассовые поручения помещаются в картотеку. Оплата расчетных документов производится по мере поступления денежных средств на счет плательщика в очередности, установленной законодательством.

В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения поручения клиента по получению платежа на основании платежного требования или инкассового поручения банк-эмитент несет перед ним ответственность в соответствии с законодательством.

Платежное требование является расчетным документом, содержащим требование кредитора (получателя средств) по основному договору к должнику (плательщику) об уплате определенной денежной суммы через банк.

Платежные требования применяются при расчетах за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги, а также в иных случаях, предусмотренных основным договором (схема 15.9).

Платежное требование составляется на бланке формы № 0401061. Кроме реквизитов, которые должны содержать все расчетные документы, в платежном требовании указываются:

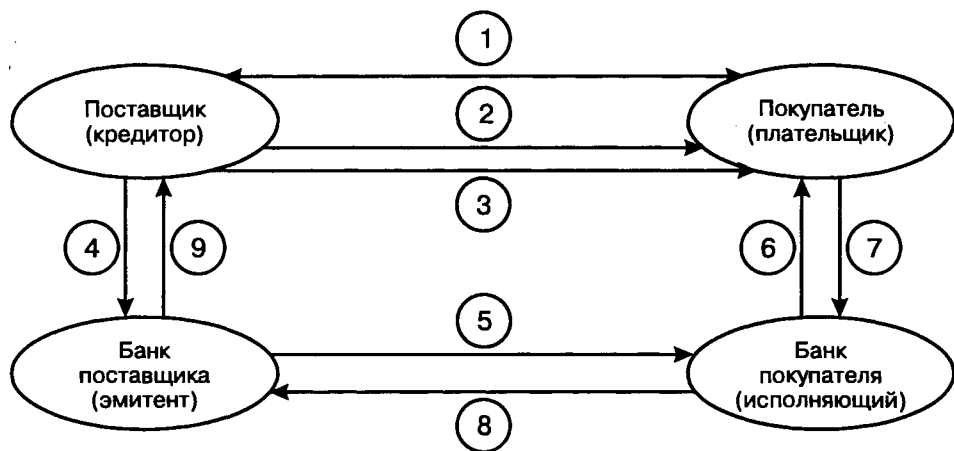
- условие оплаты;
- срок для акцепта;
- дата отсылки (вручения) плательщику предусмотренных договором документов, в случае если эти документы были отосланы (вручены) им плательщику;
- наименование товара (выполненных работ, оказанных услуг), номер и дата договора, номера документов, подтверждающих поставку товара (выполнение работ, оказание услуг), дата поставки товара (выполнения работ, оказания услуг), способ поставки товара и другие реквизиты — в поле «Назначение платежа».

Расчеты посредством платежных требований могут осуществляться с предварительным акцептом и без акцепта плательщика.

Срок для акцепта платежных требований определяется сторонами по основному договору. При этом срок для акцепта должен быть не менее пяти рабочих дней.

Последний экземпляр платежного требования используется для извещения плательщика о поступлении платежного требования. Этот экземпляр расчетного документа передается плательщику для акцепта не позднее следующего рабочего дня со дня поступления в банк платежного требования. Передача платежных требова-

ний плательщику осуществляется исполняющим банком в порядке, предусмотренном договором банковского счета.



1. Между поставщиком и покупателем заключается договор-соглашение с указанием формы расчетов платежными требованиями.
2. Поставщик отгружает продукцию покупателю (выполняет работы, оказывает услуги).
3. Поставщик отсылает (вручает) плательщику предусмотренные договором документы.
4. Поставщик отсылает в банк платежное требование.
5. Платежное требование направляется в исполняющий банк.
6. Банк передает покупателю выписку с расчетного счета о списании денежных средств.
7. В случае отказа плательщика от оплаты платежного требования оформляется заявление об отказе от акцепта по форме № 0401004.
8. Банк плательщика перечисляет денежные средства на расчетный счет поставщика.
9. Банк поставщика передает выписку из расчетного счета о зачислении суммы платежа.

Схема 15.9. Схема расчетов платежными требованиями

Плательщик вправе досрочно акцептовать платежное требование путем представления в банк заявления, составленного в произвольной форме и оформленного подписями должностных лиц, имеющих право подписи расчетных документов, и оттиском печати.

Отказ плательщика от оплаты платежного требования оформляется заявлением об отказе от акцепта формы № 0401004, составляемым в трех экземплярах. Первый и второй экземпляры заявления оформляются подписями должностных лиц, имеющих право подписи расчетных документов, и оттиском печати плательщика.

Без акцепта плательщика расчеты платежными требованиями осуществляются в случаях:

- установленных законодательством;
- предусмотренных сторонами по основному договору при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

Плательщик обязан предоставить в обслуживающий банк сведения о кредиторе (получателе средств), который имеет право выставлять платежные требования на списание денежных средств в безакцептном порядке, наименовании товаров, работ

или услуг, за которые будут производиться платежи, а также об основном договоре (дата, номер и соответствующий пункт, предусматривающий право безакцептного списания).

Отсутствие условия о безакцептном списании денежных средств в договоре банковского счета либо дополнительного соглашения к договору банковского счета, а также отсутствие сведений о кредиторе (получателе средств) и иных вышеуказанных сведений является основанием для отказа банком в оплате платежного требования без акцепта. Данное платежное требование оплачивается в порядке предварительного акцепта со сроком для акцепта пять рабочих дней.

Все возникающие между плательщиком и получателем средств разногласия разрешаются в порядке, предусмотренном законодательством.

Инкассовое поручение является расчетным документом, на основании которого производится списание денежных средств со счетов плательщиков в бесспорном порядке.

Инкассовые поручения применяются:

- в случаях когда бесспорный порядок взыскания денежных средств установлен законодательством, в том числе для взыскания денежных средств органами, выполняющими контрольные функции;
- для взыскания по исполнительным документам;
- в случаях, предусмотренных сторонами по основному договору, при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

При взыскании денежных средств со счетов в бесспорном порядке в случаях, установленных законом, в инкассовом поручении в поле «Назначение платежа» должна быть сделана ссылка на соответствующий закон (с указанием его номера, даты принятия).

При взыскании денежных средств на основании исполнительных документов инкассовое поручение должно содержать ссылку на дату и номер исполнительного документа, а также наименование органа, вынесшего решение, подлежащее принудительному исполнению.

Инкассовые поручения на взыскание денежных средств со счетов, выставленные на основании исполнительных документов, принимаются банком взыскателя с приложением подлинника исполнительного документа либо его дубликата.

15.2.5. Операции с наличными денежными средствами

Документы на получение (выдачу) наличных денежных средств должны быть составлены в соответствии с требованиями Положения о порядке ведения кассовых операций в кредитных организациях на территории Российской Федерации, утвержденного ЦБ РФ 9 октября 2002 г. № 199-П (в ред. от 1 июня 2004 г.).

При операциях с наличными денежными средствами используются:

- объявление на взнос наличными — для внесения наличных денег на расчетный счет;
- чек денежный — для получения наличных денег с расчетного счета.

15.2.5.1. Объявление на взнос наличными

Наличные денежные средства, поступающие в кассы предприятий, подлежат сдаче в учреждения банков для последующего зачисления на счета этих предприятий.

Прием денежной наличности учреждениями банков от обслуживаемых предприятий осуществляется в порядке, установленном Положением о порядке ведения кассовых операций в кредитных организациях на территории Российской Федерации.

Порядок и сроки сдачи наличных денег устанавливаются обслуживающими учреждениями банков каждому предприятию по согласованию с их руководителями исходя из необходимости ускорения оборачиваемости денег и своевременного поступления их в кассы в дни работы учреждений банков.

При этом могут устанавливаться следующие сроки сдачи предприятиями наличных денежных средств:

- для предприятий, расположенных в населенном пункте, где имеются учреждения банков или предприятия Госкомсвязи России, — ежедневно в день поступления наличных денег в кассы предприятий;
- для предприятий, которые в силу специфики своей деятельности и режима работы, а также при отсутствии вечерней инкассации или вечерней кассы учреждения банка не могут ежедневно в конце рабочего дня сдавать наличные денежные средства в учреждения банков или предприятия Госкомсвязи России, — на следующий день;
- для предприятий, расположенных в населенном пункте, где нет учреждений банков или предприятий Госкомсвязи России, а также находящихся от них на отдаленном расстоянии, — один раз в несколько дней.

Прием денежной наличности от организаций — владельцев счетов в приходную кассу кредитной организации производится по объявлениям на взнос наличными (форма № 0402001). Вносить наличные деньги организации могут только на свой расчетный (текущий) счет.

Объявление на взнос наличными представляет собой комплект документов, состоящий из объявления, ордера и квитанции (форма 15.14).

В объявлении на взнос наличными должна быть указана дата их фактического представления в банк. Они должны быть обязательно заполнены одновременно вручную или на ЭВМ с сохранением всех реквизитов бланка. Наименование владельца счета, номер счета и наименование кредитной организации в объявлениях могут обозначаться штампами.

При приеме наличных денежных средств от юридических лиц операционный работник банка проверяет правильность заполнения объявления на взнос наличными, оформляет его и передает объявление на взнос наличными в кассу. Кассовый работник, получив объявление на взнос наличными, проверяет наличие и тождественность подписи операционного работника имеющемуся образцу, сличает соответствие суммы цифрами и прописью, вызывает вносителя денег и принимает от него банкноты поштучно, монету — по кружкам. После приема денег кассовый работник сверяет сумму, указанную в объявлении на взнос наличными, с суммой, фактически оказавшейся при пересчете. При соответствии сумм кассовый работник подписывает объявление, квитанцию и ордер, ставит печать на квитанции и выдает ее вносителю денег. Квитанция затем прикладывается к расходному ордеру и является оправдательным денежным документом.

В тех случаях, когда кассовым работником установлено расхождение между суммой сдаваемых клиентом денег и суммой, указанной в объявлении на взнос наличными, объявление на взнос наличными переоформляется клиентом на фактически вносимую сумму денег.

Приложение 3
к Положению Банка России от 9 октября 2002 г. № 199
«О порядке ведения кассовых операций в кредитных
организациях на территории Российской Федерации»

Код формы документа по ОКУД
0402001

ОБЪЯВЛЕНИЕ № _____

на взнос наличными

20 февраля 20 05 г.

От кого ЗАО «Ревизор» Для зачисл.
на счет №

41002810400640000888

Банк получателя ОАО «Банк Городской» филиал «Местный»

Получатель он же

100 500—
Сумма цифрами

Сумма прописью _____ руб. 00 коп.

Источник вноса выручка

Подпись вносителя Бобчинский

Бухгалтер
Деньги принял кассир

КВИТАНЦИЯ № _____

0402001

20 февраля 20 05 г.

От кого ЗАО «Ревизор» Для зачисл.
на счет №

41002810400640000888

Банк получателя ОАО «Банк Городской» филиал «Местный»

Получатель он же

100 500—
Сумма цифрами

Сумма прописью _____ руб. 00 коп.

Источник вноса выручка

М. П.

Бухгалтер

Деньги принял кассир

ОРДЕР № _____

0402001

20 февраля 20 05 г.

		ДЕБЕТ	Сумма	
От кого	ЗАО «Ревизор»	счет №	100 500—	
			КРЕДИТ	
			Общая	
Банк получателя ОАО «Банк Городской» филиал «Местный»			частные	символы
Получатель он же				
счет № 41002810400640000888				

Источник вноса выручка

Бухгалтер

Кассир

Форма 15.14. Объявление на взнос наличными

Кроме того, прием в кассу кредитной организации и зачисление денежной наличности на счет клиента — юридического лица может производиться также по *препроводительной ведомости* к сумке с рублевой денежной наличностью.

От организаций может приниматься денежная наличность, упакованная в инкассаторские сумки, специальные мешки, кейсы, другие средства для упаковки денег, обеспечивающие их сохранность при доставке и не позволяющие осуществить их вскрытие без видимых следов нарушения целостности.

В кредитной организации ведется список организаций, сдающих денежную наличность в сумках, с указанием в нем наименования организаций, количества и номеров закрепленных за каждой организацией сумок. При этом организации, сдающие денежную наличность в сумках, представляют в кассовое подразделение кредитной организации образцы оттисков пломбиров, которыми будут опломбировываться сумки. Оттиск пломбы должен содержать номер и сокращенное наименование организации или ее фирменный знак.

Кассир организации формирует подлежащие сдаче сумки с денежной наличностью в порядке, предусмотренном подп. 6.3.7, 6.3.8 Положения о порядке ведения кассовых операций в кредитных организациях на территории Российской Федерации. При этом первый экземпляр *препроводительной ведомости* вкладывается в сумку; второй и третий экземпляры — соответственно накладная к сумке и копия *препроводительной ведомости* — представляются в кредитную организацию вместе с сумкой.

Представление в уполномоченный банк иных документов при осуществлении операции по зачислению наличной рублевой выручки нормативными актами Банка России не предусмотрено.

15.2.5.2. Чек на получение наличных денег в банке

Выдача организациям с их банковских счетов наличных денег, необходимых на выплату заработной платы, депонированной заработной платы, командировочных, хозяйственных и других расходов, производится по денежным чекам.

Для того чтобы получить в банке деньги, предприятие должно иметь чековую книжку. Эту книжку предприятия получают в банке на основании заявления. Чек является распоряжением предприятия банку о выдаче с расчетного счета предприятия указанной в нем суммы наличных денег. Чек может выписываться на сумму, не превышающую остатка денежных средств на расчетном счете.

Чеки заполняются от руки чернилами или шариковыми ручками в соответствии с правилами, изложенными на обложках чековых книжек. Все реквизиты чека должны быть заполнены. Никакие поправки и помарки в чеках не допускаются. Испорченные чеки из чековой книжки не удаляются. Наименование владельца счета, номер счета и наименование кредитной организации в чеках могут обозначаться штампами.

Чеки выписываются на имя конкретных получателей средств. Одновременно с заполнением чека его реквизиты переносятся в корешок, остающийся у предприятия в чековой книжке и являющийся оправдательным документом.

Чеки принимаются банком в течение 10 дней со дня их выписки, не считая дня выписки, без исправления даты, обозначенной на документе.

Клиент банка обязан указывать на обороте денежных чеков назначение сумм платежа. Сведения о назначении платежа на обороте денежных чеков заверяются подписями чекодателя. Предприятия, организации и учреждения, которые в уста-

новленных случаях по условиям своей деятельности не расшифровывают свои расходы, представляют в кредитные организации денежные чеки без указания назначения сумм платежа.

При решении вопроса о выдаче наличных денег на цели, указанные в чеке, банки могут запросить от обслуживаемых предприятий необходимые документы.

Основанием для определения обоснованности расходования предприятиями денежных средств на указанные цели и их подтверждением могут служить смета затрат, устав, положение, решение о создании предприятия или договор учредителей, лицензии на осуществление отдельных видов деятельности и другие документы, договоры (контракты), отчеты подотчетных лиц о расходовании полученных для закупки продукции наличных денег.

Подтверждением расходования наличных денег являются: копия товарного чека, счет, накладная, отчеты подотчетных лиц о расходовании полученных наличных денег с приложением первичных документов.

Юридическое лицо может ежедневно производить платеж в адрес другого юридического лица наличными деньгами при условии соблюдения установленного Правительством РФ предельного размера расчетов наличными деньгами.

В то же время юридическим лицам, заключившим долговременные договоры, в целях сокращения налично-денежного оборота следует рекомендовать осуществлять платежи в безналичном порядке.

Порядок заполнения чеков и пользования ими (форма 15.15)

1. Сумма чека цифрами и прописью, а также дата выдачи (месяц прописью) заполняется чернилами от руки или шариковой ручкой.
2. В реквизите «Сумма цифрами» свободные места впереди и после суммы рублей должны быть обязательно прочеркнуты двумя линиями.
3. После слова «Заплатите» вписываются чернилами или шариковой ручкой на именном чеке фамилия, имя и отчество лица, на имя которого выдается чек.
4. Сумма прописью должна начинаться обязательно в самом начале строки. Сумма «рублей» должна указываться вслед за суммой прописью без оставления свободного места.
5. Чек подписывается чекодателем обязательно чернилами или шариковой ручкой.
6. Подписание чека до заполнения всех его реквизитов категорически запрещается.
7. Никакие поправки в тексте чека не допускаются, так как делают чек недействительным.
8. При наличии в представленной банку владельцем чека карточке с образцами подписей отметки о том, что организации печать не присвоена, чеки принимаются банком без скрепления их оттиском печати.
9. Расписка в получении денег отбирается банком только на именном чеке, на оборотной стороне чека.
10. Одновременно с составлением чека должны быть заполнены все реквизиты корешка чека.
11. Расписка в получении чека отбирается владельцем счета на корешке чека.
12. Корешки оплаченных и испорченных чеков, а также испорченные чеки чекодатель обязан хранить не менее трех лет.
13. Владелец счета обязан при закрытии счета вернуть учреждению банка чековые книжки с оставшимися неиспользованными корешками и чеками при заявлении с указанием номеров чеков.

На денежных чеках, на основании которых выдаются деньги и другие ценности, должны делаться отметки о предъявлении паспорта или заменяющего его документа получателя.

Чек на получение денег в банке (лицевая сторона)			
Корешок чека Д1 № 004626 на 2000 р. = к. «1» февраля 2005 г. ЧЕК ВЫДАН Бобчинскому Петру Ивановичу кому Подпись: <u>Сквозник-Дружановский</u> первая Добчинский второй ЧЕК ПОЛУЧИЛ «1» февраля 2005 г. Бобчинский Подпись	ЗАО «Ревизор» чекодатель 41002810400640000888 № счета чекодателя ЧЕК Д1 № 004626 НА 2000 ——— Р ——— К г. Уездный «1» февраля 2005 г. Место выдачи чека ОАО «Банк Городской» филиал «Местный» полномоченное учреждение	Д1 № 004626 В КАССУ- контрольная марка МЕСТО ДЛЯ НАКЛЕЙКИ КОНТРОЛЬНОЙ МАРКИ	открыт Банк Чек действителен в течение десяти дней, по счету для выдачи
БАНКА Место печати чекодателя Запятните Бобчинскому Петру Ивановичу ——— Две тысячи рублей сумма прописью Подпись Сквозник-Дружановский Бобчинский			
Фамилия, имя и отчество за- полняются с начала строки без оставления свободного места		Сумма прописью должна начинаться обязательно в самом начале строки	

Чек на получение денег в банке (оборотная сторона)				
Сум вод	ЦЕЛИ РАСХОДА	СУММА		
40	Заработная плата			Свободный остаток сметных ассигнований на квартал без учета суммы по данному чеку
46	Закупки сельскохозяйственных			
50	Пенсии, пособия и стипендии			
55	Командировочные в счет ливента	2000	=	
56	Командировочные без ливента			
57	Хоз.-операционные расходы			
Подпись <u>Сквозник-Дружановский</u> <u>Добчинский</u>				
Указанную в настоящем чеке сумму получил <u>Бобчинский</u> Отметка, удостоверяющая личность получателя: <u>Предъявлен паспорт 40 97 № 551000</u> Выдан <u>20.01.2002 13 с/м г. Уездный</u> Место выдачи <u>г. Уездный</u>				
Проверено Контролер	Оплатить * «__» _____ 200__ г. Отв. исполнитель _____ Бухгалтер _____ Кассир _____			

Оприходовано

По кассе, кассовый
ордер № 15

от «1» февраля 2005 г.

Главный (старший)
бухгалтер
Добчинский
подпись

* В этом месте работник банка указывается в том случае,
если личность получателя проверяется по документам

На каждую полученную в банке сумму бухгалтер выписывает приходный кассовый ордер на имя получателя с указанием номера чека, при этом квитанция прикладывается к выписке банка.

15.2.6. Бухгалтерский учет операций по расчетному счету и специальным счетам в банке

15.2.6.1. Учет операций по расчетному счету

Синтетический учет операций по расчетному счету бухгалтерия предприятия ведет на активном счете 51 «Расчетные счета». В случае наличия у организации нескольких расчетных счетов учет движения средств по каждому из них производится раздельно на открываемом к счету 51 субсчете (схема 15.10).

Счет 51 «Расчетные счета»

Дебет		Кредит	
Сальдо начальное	Остаток денежных средств на начало периода	60	Дебет
62	Поступление денег от покупателей и заказчиков	50	Дебет
50	Денежные средства сданы из кассы на расчетный счет	68	Дебет
№	Источник увеличения денежных средств на расчетном счете	№	Дебет
Сальдо конечное	Остаток денежных средств на конец периода		

Схема 15.10. Счет 51 «Расчетные счета»

Для учета операций, отражаемых на счете 51 «Расчетный счет», в бухгалтерии ведут специальные регистры: журнал-ордер № 2 и ведомость № 2.

Все записи в этих регистрах ведутся на основании выписок банка из расчетного счета и приложенных к ним документов, на основании которых кредитная организация зачисляет или списывает средства с расчетного счета организации.

Выписка из расчетного счета – это копия лицевого счета предприятия, открытого ему банком. Она отражает движение денежных средств на расчетном счете предприятия.

В выписке указываются:

- номер расчетного счета клиента;
- дата предыдущей выписки и ее исходящий остаток (он же является входящим остатком для последующей выписки);

- номера документов, на основании которых зачислены или списаны денежные средства;
- корреспондирующий счет-шифр бухгалтерии банка, которым закодированы финансовые операции предприятия;
- суммы по дебету и кредиту;
- остаток наличия средств на дату выписки.

Выписка с приложением оправдательных документов передается предприятию ежедневно или в другие установленные сроки (форма 15.16).

Приложение 27
к положению Банка России от 3 октября 2002 г. № 2-П
«О безналичных расчетах в Российской Федерации»

(наименование учреждения, выпустившего форму)

(дата, время формирования формы)

Код формы документа по ОКУД 0401301

БИК учреждения Банка России _____

(наименование учреждения Банка России)

ЛИЦЕВОЙ СЧЕТ

(наименование владельца счета)
ЗА _____
(дата совершения операций по счету)

ДПД _____
(дата последнего движения по счету)

СЧЕТ № _____

ОТВ. ИСП. _____
(подпись)

ВХОДЯЩИЙ ОСТАТОК

№ док.	ВО	БИК БАНКА КОРР.	КОРР. СЧЕТ	СЧЕТ ОТПРАВИТЕЛЯ/ПЛАТЕЛЬЩИКА	СЧЕТ ПОЛУЧАТЕЛЯ	ПР. ЗО	ДЕБЕТ	КРЕДИТ	№ СТРОКИ
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

ИТОГО ОБОРОТЫ

ИСХОДЯЩИЙ ОСТАТОК

ВЫПИСКА ВЫДАНА ЗА «__» _____ г.
В ПОРЯДКЕ _____

ПОДПИСЬ РАБОТНИКА БАНКА _____

ДАТА «__» _____ г. _____

Форма 15.16. Лицевой счет

Все приложенные к выписке документы гасятся штампом «Погашено». На полях проверенной выписки против сумм операций и в документах проставляются коды счетов, корреспондирующих со счетом 51, а на документах указывается еще и порядковый номер его записи в выписке.

В журнале-ордере № 2 отражаются обороты по кредиту счета 51, обороты по дебету счета записываются в разных журналах-ордерах, а контролируются ведомостью № 2. Группировка сумм для отражения необходимых итогов в журнале-ордере и ведомости осуществляется путем подсчета соответствующих данных в выписках или приложенных к ним документах согласно приведенным в них бухгалтерским разметкам.

В журнале-ордере и в ведомости записи делаются по корреспондирующим счетам итогами по одной выписке банка. Условием для заполнения регистров является использование одной строки для каждой выписки независимо от того, за какой период она составлена. Количество занятых строк журнала-ордера № 2 и vedo-

мости № 2 за каждый месяц должно быть одинаковым и равно количеству полученных за этот период выписок из банка.

ЖУРНАЛ-ОРДЕР № 02
по кредиту счета 51 «Расчетный счет» в дебет счетов

Строка №	Дата выписки банка	50	55	58	60	66	67	68	69	и т. д.	Итого
	А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	28
Итого											

ВЕДОМОСТЬ № 2
по дебету счета 51 «Расчетный счет» с кредита счетов

Сальдо на начало месяца _____ руб.											
Строка №	Дата выписки банка	50	57	60	62	66	67	68	69	и т. д.	Итого
	А	1	2	3	4	5	6	7	8		28
Итого											
Сальдо на конец месяца _____ руб.											

Остаток средств на расчетном счете в банке приводится в ведомости только на начало и конец месяца. На протяжении месяца для оперативных целей используются данные об остатках средств, показанные в выписках банка.

Итоговые обороты и сальдо по журналу-ордеру и ведомости переносятся в конце месяца в главную книгу на счет 51.

В таблице приведены счета, корреспондирующие со счетом 51 при проведении некоторых операций.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Денежные средства, поступившие на расчетный счет			
Выписка банка по расчетному счету	Получены авансы от покупателей и заказчиков под поставку товаров (проведение работ, оказание услуг)	51	62
Выписка банка по расчетному счету	Поступили денежные средства в оплату отгруженной продукции (произведенных работ, оказанных услуг)	51	62
Выписка банка по расчетному счету	Сданы в банк денежные средства из кассы (выручка от продажи, депонентские суммы и т. п.)	51	50

Продолжение

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Выписка банка по расчетному счету	Получены штрафы, пени, неустойки	51	91
Выписка банка по расчетному счету	Поступили денежные средства в виде взносов в уставный (складочный) капитал или в счет размещенных акций	51	75
Выписка банка по расчетному счету	Получены кредиты банка и другие заемные средства	51	66, 67
Выписка банка по расчетному счету	Отражены полученные (или причитающиеся) доходы (дивиденды) по финансовым вложениям (по вкладам в уставные капиталы других организаций, по ценным бумагам и т. д.)	51	76, 91
Выписка банка по расчетному счету	Поступили суммы страховых возмещений, полученных от страховых компаний	51	76
Выписка банка по расчетному счету	Поступили суммы по удовлетворенным претензиям (ранее предъявленным)	51	76
Денежные средства, перечисленные с расчетного счета			
Выписка банка по расчетному счету	Получены наличные деньги с расчетного счета в банке (на выплату заработной платы, пенсий, пособий, премий и т. д.)	50	51
Выписка банка по расчетному счету	Отражено зачисление денежных средств на аккредитивы и особые счета, депонированы средства при выдаче чековых книжек и пр.	55	51
Выписка банка по расчетному счету	Отражены предоставленные денежные займы другим организациям	58	51
Выписка банка по расчетному счету	Перечислены авансы поставщикам и подрядчикам под поставку товаров (проведение работ, оказание услуг)	60	51
Выписка банка по расчетному счету	Оплачены счета поставщиков и подрядчиков за полученные ценности, выполненные работы и оказанные услуги	60	51
Выписка банка по расчетному счету	Списаны банком денежные средства за услуги по расчетно-кассовому обслуживанию, за услуги по инкассации	60	51
Выписка банка по расчетному счету	Сумма дивидендов за минусом удержанного налога перечислена учредителю — юридическому лицу	75-2	51
Выписка банка по расчетному счету	Перечислена задолженность по единому социальному налогу	69	51
Выписка банка по расчетному счету	Перечислены в бюджет налоги на прибыль и другие платежи, а также налог на доходы физических лиц	68	51
Выписка банка по расчетному счету	Уплачена экспортная пошлина	68	51
Выписка банка по расчетному счету	Уплачены таможенные сборы за таможенное оформление грузов	76	51

15.2.6.2. Учет операций по специальным счетам

В Платежном счете для учета денежных средств организации, находящихся на специальных счетах в банках, предусмотрен счет 55. Исходя из потребностей управления, контроля и анализа движения денежных средств по специальным счетам организации к счету 55 следует предусмотреть соответствующие субсчета, например:

Шифр субсчета	Наименование	Применение
Счет 55 «Специальные счета в банках»		
55-1	Аккредитивы	Субсчет предусмотрен для учета движения средств, находящихся в аккредитивах. Аналитический учет ведется по каждому выставленному организацией аккредитиву
55-2	Чековые книжки	Субсчет предусмотрен для учета движения средств, находящихся в чековых книжках. Аналитический учет ведется по каждой полученной чековой книжке
55-3	Депозитные счета (в рублях)	Субсчет предусмотрен для учета средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады в рублях. Аналитический учет ведется по каждому вкладу
55-4	Депозитный счет (в валюте)	Субсчет предусмотрен для обособленного учета средств в валюте, вложенных организацией в банковские и другие вклады. Аналитический учет ведется по каждому вкладу
55-5	Счет резервирования валютных операций	Субсчет предусмотрен для отражения зарезервированных денежных средств в соответствии со ст. 16 Федерального закона от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»
55-6	Специальный счет (на финансирование капитальных вложений)	Субсчет предусмотрен инструкцией к Плану счетов и вводится при наличии у организации обособленно хранящихся денежных средств целевого назначения
55-7	Текущий счет филиала	Введение отдельного субсчета предусматривается при наличии у организации филиалов, представительств, для которых открыты отдельные текущие счета
55-8	Специальный карточный счет	Субсчет вводится организациями, использующими банковские корпоративные карты для осуществления расчетов в соответствии с положением ЦБ РФ от 9 апреля 1998 г. № 23-П (в ред. от 28 апреля 2004 г.). Аналитический учет рекомендуется вести по держателям карт (например, субконто «Иванов И. И.», субконто «Сидоров С. С.»)

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

В соответствии с п. 1 ст. 867 ГК РФ при расчетах по аккредитиву банк, действующий по поручению плательщика об открытии аккредитива и в соответствии с его указанием (банк-эмитент), обязуется дать полномочие другому банку (исполняющему банку) произвести платежи получателю средств.

В случае открытия покрытого (депонированного) аккредитива банк-эмитент при его открытии обязан перечислить сумму аккредитива (покрытие) за счет плательщика в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия обязательства банка-эмитента (п. 2 ст. 867 ГК РФ).

Порядок осуществления расчетов по аккредитиву регулируется Положением о безналичных расчетах в Российской Федерации, утвержденным ЦБ РФ от 3 октября 2002 г. № 2-П. В соответствии с п. 5.1 Положения о безналичных расчетах в Российской Федерации при расчетах по аккредитиву плательщик представляет в банк-эмитент два экземпляра заявления на открытие аккредитива (по форме, разработанной банком-эмитентом), в котором поручает банку-эмитенту открыть аккредитив.

Зачисление денежных средств в аккредитивы отражается:

Дебет счета 55 «Специальные счета в банках»,
Кредит счета 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и других аналогичных счетов.

Списание средств в аккредитивах производится по мере их использования (согласно выпискам банка-эмитента) бухгалтерской записью

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
Кредит счета 55, субсчет 55-1.

Неиспользованная сумма аккредитива в соответствии с п. 2 ст. 873 ГК РФ возвращается исполняющим банком банку-эмитенту одновременно с закрытием аккредитива, а банк-эмитент зачисляет эту сумму на счет организации-плательщика.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Проведение расчетов за товары путем открытия покрытого (депонированного) аккредитива			
Заявление на открытие аккредитива, выписка банка по расчетному счету	Оплачены услуги банка по открытию и исполнению аккредитива	76	51
Выписка банка по специальному счету, выписка банка по расчетному счету	Отражено открытие покрытого (депонированного) аккредитива	55-1	51
Бухгалтерская справка	Стоимость услуг банка отражена в составе расходов будущих периодов	97	76
Выписка банка по специальному счету	Отражена сумма исполненного аккредитива, уплаченная поставщику товаров	60	55-1
Отгрузочные документы поставщика, акт о приемке товаров, бухгалтерская справка	Отражена фактическая себестоимость приобретенных товаров	41	60
Счет-фактура	Отражен НДС, предъявленный поставщиком	19	60
Акт о приемке товаров, выписка банка по специальному счету, счет-фактура	Принят к вычету НДС, предъявленный поставщиком	68	19

Субсчет 55-2 «Чековые книжки»

Правовые основы при расчетах чеками установлены § 5 «Расчеты чеками» главы 46 ГК РФ, а порядок их осуществления — Положением о безналичных расчетах в Российской Федерации.

Чеком признается ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю. В качестве плательщика по чеку может быть указан только банк, где чекодатель име-

ет средства, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков (пп. 1, 2 ст. 877 ГК РФ, п. 7.1 Положения о безналичных расчетах в Российской Федерации).

Для расчетов за товары (работы, услуги) предприятие оформляет лимитированную чековую книжку. При этом оно депонирует на специальном счете в банке некоторую сумму. Банк выдает предприятию чековую книжку с указанной в ней депонированной суммой (лимитом). Далее сотрудник предприятия получает чек, которым расплачивается с поставщиком при оформлении покупки в пределах предоставленного ему лимита. Поставщик предъявляет чек в банк, после чего банк списывает суммы депонента в адрес поставщика.

Депонирование рублевых средств организации по ее поручению при выдаче чековых книжек отражается:

Дебет счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 55-2 «Чековые книжки»,
Кредит счета 51 «Расчетные счета».

Суммы по полученным в кредитной организации чековым книжкам списываются с кредита счета 55 по мере оплаты выданных организацией чеков, т. е. в суммах погашения кредитной организацией предъявленных ей чеков (согласно выпискам кредитной организации).

Суммы по чекам, выданным, но не оплаченным кредитной организацией (не предъявленным к оплате), остаются на счете 55, субсчет 55-2. Суммы по возвращенным в кредитную организацию чекам (оставшимся неиспользованными) отражаются по кредиту счета 55, субсчет 55-2, в корреспонденции со счетом 51. Сальдо по субсчету 55-2 «Чековые книжки» должно соответствовать сальдо по выписке кредитной организации. Аналитический учет по субсчету 55-2 ведется по каждой полученной чековой книжке.

Выдача чека не погашает денежного обязательства, во исполнение которого он выдан (п. 4 ст. 877 ГК РФ). Кредиторская задолженность организации перед поставщиками погашается в момент оплаты банком предъявленных чеков. На наш взгляд, выдача чеков поставщикам может отражаться записями на сумму, указанную в чеке, по забалансовому счету 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные». Оплаченные по чекам (списанные со специального счета организации) суммы списываются со счета 009.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Расчеты за материалы произведены путем выдачи чека			
Выписка банка по специальному счету, выписка банка по расчетному счету	Депонированы банком с расчетного счета денежные средства для расчетов по чекам	55-2	51
Отгрузочные документы поставщика	Приняты к учету приобретенные материалы	10-1	60
Корешок чека	Отражена выдача чека поставщику	009	
Выписка банка по специальному счету	Оплачен чек, предъявленный поставщиком	60	55-2
Выписка банка по специальному счету	Списана сумма выданного обязательства		009
Выписка банка по расчетному счету, выписка банка по специальному счету	При возврате в банк неиспользованных чеков остаток, депонированной суммы возвращен на расчетный счет	51	55-2

Субсчет «Специальный карточный счет»

Порядок осуществления расчетов по операциям, совершаемым с использованием банковских карт, установлен положением ЦБ РФ от 9 апреля 1998 г. № 23-П «О порядке эмиссии кредитными организациями банковских карт и осуществления расчетов по операциям, совершаемым с их использованием», в соответствии с которым:

- корпоративная карта — банковская карта, которая позволяет ее держателю проводить операции по счету юридического лица;
- держатель банковской карты — физическое лицо — уполномоченный представитель клиента эмитента;
- клиент — юридическое лицо, заключившее договор с кредитной организацией — эмитентом, предусматривающий осуществление операций с использованием банковских карт;
- комиссия — денежные средства, взимаемые кредитной организацией с клиента в соответствии с условиями заключенного договора, в том числе комиссионные вознаграждения участников расчетов с использованием банковских карт.

Согласно п. 3.2 положения № 23-П эмитент может выдать юридическому лицу расчетную корпоративную карту — банковскую карту, использование которой позволяет держателю, уполномоченному юридическим лицом, распоряжаться денежными средствами, находящимися на счете юридического лица, в пределах расходного лимита, установленного эмитентом в соответствии с условиями договора с клиентом, согласно перечню разрешенных п. 4.6 положения № 23-П операций.

По договору с банком организация переводит установленный банком расходный лимит на специальный карточный счет и получает расчетную банковскую карту.

Зачисление денежных средств с расчетного счета на специальный карточный счет отражается в бухгалтерском учете записью

Дебет счета 55, субсчет 55-8 «Специальный карточный счет»,
Кредит счета 51 «Расчетные счета».

Средства, списанные со счета юридического лица в результате совершения операций, указанных в перечне разрешенных операций, считаются выданными юридическим лицом под отчет держателю корпоративной карты (п. 4.6 положения № 23-П).

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Использование банковских карт			
Выписка банка по расчетному счету, выписка банка по специальному карточному счету	Перечислены средства на специальный карточный счет в соответствии с договором	55-1	51
Выписка банка по специальному карточному счету	Произведена оплата работником услуг с использованием корпоративной расчетной банковской карты	71	55-1
Авансовый отчет	Признаны расходы по оплате услуг с использованием корпоративной расчетной банковской карты	26, 44 и др.	71
Счет-фактура	Отражена сумма НДС по оказанным услугам	19	71

Окончание

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Выписка банка по специальному карточному счету, счет-фактура	Принят к вычету НДС по оказанным услугам	68	19
Выписка банка по расчетному счету	Комиссия банка отражена в составе операционных расходов	91-2	51

Субсчет «Целевые средства из бюджета»

Счет 55 предназначен также для обобщения информации о движении средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Получен краткосрочный бюджетный кредит на погашение задолженности перед поставщиком			
Кредитный договор, выписка банка по специальному счету	Получен краткосрочный кредит	55*	66/кредит
Выписка банка по специальному счету	Погашена задолженность перед поставщиком	60	55*
Кредитный договор, бухгалтерская справка-расчет	Начислены проценты по кредитному договору	91-2	66/проценты
Выписка банка по расчетному счету	Уплачены проценты	66/проценты	51
Выписка банка по расчетному счету	Отражен возврат кредита	66/кредит	51

* Субсчет «Целевые средства из бюджета».

15.3. Учет операций по валютным счетам

15.3.1. Виды внешнеторговых сделок и расчеты по ним

Внеэкономическая деятельность — внешнеторговая, инвестиционная и иная деятельность в области международного обмена товарами, работами, услугами, результатами интеллектуальной деятельности.

Разнообразие видов и форм внешнеэкономической деятельности предприятий способствует решению таких задач государства, как увеличение валютных ресурсов и объемов торговли, улучшение структуры экспорта и импорта, расширение сфер сотрудничества, привлечение капитала и технологий в страну. Повышение эффективности внешних связей государства и развитие международной торговли позволяет решить многие проблемы российской экономики: повысить качество продукции, насытить рынок товарами, поднять жизненный уровень населения.

Внеэкономическая деятельность предприятий осуществляется путем заключения международных контрактов. Во внешнеторговой деятельности, прежде всего,

выделяют операции по обмену товарами, где заключаются сделки по экспорту, импорту товаров, по встречной торговле (схема 15.11).

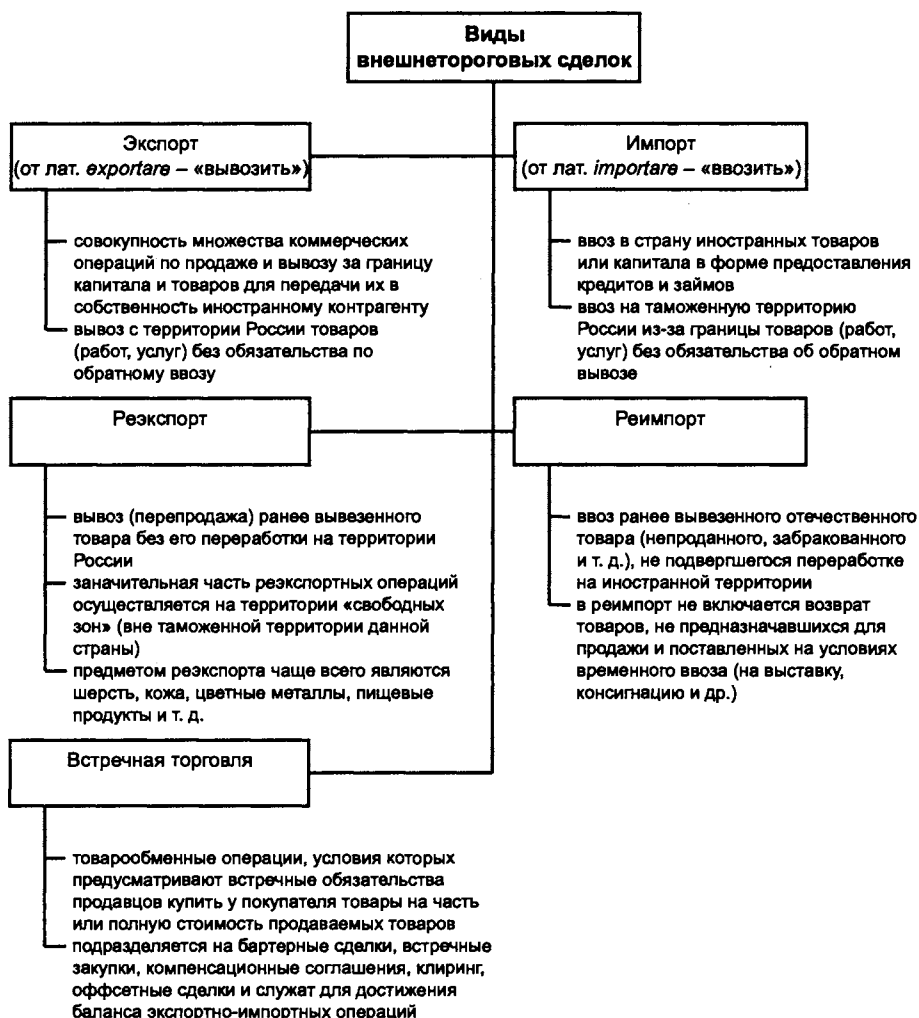


Схема 15.11. Виды внешнеторговых сделок

Инструментом регулирования экспортно-импортных операций являются таможенные платежи. К таможенным платежам относятся: ввозная таможенная пошлина; вывозная таможенная пошлина; налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации; акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации; таможенные сборы.

Таможенная пошлина — обязательный взнос, взимаемый в связи с ввозом иностранного товара в страну (импортная пошлина), вывозом отечественного товара за границу (экспортная пошлина) или при провозе иностранного товара через территорию страны (транзитная пошлина). По способу исчисления различают следующие виды пошлин: адвалорные, начисляемые в процентах к таможенной стоимости

облагаемых товаров; специфические, начисляемые в установленном размере за единицу облагаемых товаров; комбинированные, сочетающие оба названных вида таможенного обложения.

Для целей исчисления таможенных пошлин и налогов применяются ставки, соответствующие наименованию и классификации товаров в соответствии с Таможенным тарифом РФ и НК РФ.

Таможенный тариф — свод ставок таможенных пошлин, систематизированный по группам в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности и взимаемых в данной стране с товаров, перемещаемых через таможенную границу. Таможенный тариф Российской Федерации утвержден постановлением Правительства РФ от 30 ноября 2001 г. № 830.

Одним из условий совершения таможенными органами действий, связанных с таможенным оформлением, хранением и сопровождением товаров, является уплата *таможенного сбора*. Таможенные сборы исчисляются в соответствии с главой 33.1 Таможенного кодекса РФ.

Денежную сторону внешнеэкономических связей характеризуют валютные отношения, связанные с функционированием национальной валюты на мировом рынке, денежным обслуживанием товарообмена и других хозяйственных связей между странами, использованием валюты как средства платежа и кредита.

В соответствии со ст. 140—141 ГК РФ случаи, порядок и условия использования иностранной валюты на территории Российской Федерации определяются законом или в установленном им порядке. Виды имущества, признаваемого валютными ценностями, и порядок совершения сделок с ними определяются законом о валютном регулировании и валютном контроле.

Порядок валютного регулирования и валютного контроля регламентирует Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (далее — Закон № 173-ФЗ).

Расчеты на внешнем рынке производятся в безналичном порядке, а форма расчетов определяется внешнеторговым договором (контрактом).

Расчеты по внешнеторговым сделкам могут производиться банковским переводом, по открытому счету, по документарному инкассо, по документарному аккредитиву, чеками, а также в иных формах.

Банковский перевод — это расчетная операция, проводимая посредством переписки по почте или телеграфом платежного поручения одного банка другому. Во внешнеторговых расчетах банковский перевод используется главным образом при уплате долга по кредитам, выдаче авансов, при урегулировании рекламаций, связанных с качеством и ассортиментом товаров, при оплате задолженности по открытому счету и по расчетам неторгового характера.

Открытый счет — форма расчетов во внешней торговле, при которой экспортер направляет в адрес постоянного импортера товар и товарные документы, оплату которых импортер производит в течение обусловленного в контракте срока. Эта форма расчетов наименее выгодна для экспортера, так как не содержит четких гарантий того, что экспортная выручка будет получена своевременно.

Документарное инкассо в международной торговле представляет собой обязательство банка получить по поручению экспортера от импортера сумму платежа по договору против передачи последнему товарных документов и перечислить ее экспортеру.

Документарный аккредитив — товарный аккредитив, оплачиваемый банком при предъявлении товарораспорядительных документов на оплачиваемый товар (от импортера — клиента банка в пользу экспортера).

15.3.2. Валютные счета в банках

Статьей 14 Закона № 173-ФЗ установлено, что резиденты открывают банковские счета (банковские вклады) в иностранной валюте в уполномоченных банках без ограничений.

Для открытия валютного счета организация должна представить в уполномоченный банк (т. е. в банк, имеющий лицензию на совершение банковских операций в рублях и иностранной валюте, выданную Банком России):

- заявление об открытии счета;
- нотариально заверенные копии учредительных документов и свидетельства о государственной регистрации организации;
- копию свидетельства о постановке организации на учет в налоговом органе;
- копию справки о присвоении организации статистических кодов;
- карточку с образцами подписей лиц, уполномоченных распоряжаться счетом (руководителя, главного бухгалтера, их заместителей), и оттиском печати;
- справку об открытии расчетного счета.

Взаимоотношения банка и владельца валютного счета определяются на основе заключенного ими договора банковского счета. По договору банк обязуется принимать и зачислять на счет поступающие денежные средства, выполнять распоряжения владельца о перечислении и выдаче необходимых сумм со счета, а также проводить другие операции по счету в соответствии с требованиями валютного законодательства.

В целях учета валютных операций, в том числе при осуществлении обязательной продажи части валютной выручки, установленной Банком России в соответствии со ст. 21 Закона № 173-ФЗ, уполномоченные банки на основании договора банковского счета открывают резидентам (юридическим лицам и физическим лицам — индивидуальным предпринимателям):

- **текущий валютный счет**, на который зачисляются средства по валютным переводам в пределах одного банка;
- **транзитный валютный счет**, на который должны поступать все остальные валютные средства.

Каждому текущему валютному счету, открываемому по всем видам валют, должен соответствовать транзитный валютный счет.

Порядок обязательной продажи части валютной выручки резидентов на внутреннем валютном рынке Российской Федерации изложен в инструкции ЦБ РФ от 30 марта 2004 г. № 111-И.

Валюту, зачисленную на транзитный счет, можно использовать:

- для обязательной покупки российских рублей (продажа валютной выручки осуществляется в размере 10% от суммы валютной выручки);
- для возврата ошибочно поступивших платежей;
- для перевода на текущий счет (остатков валюты после частичной продажи; средств, освобожденных от обязательной конвертации; средств, поступивших в качестве компенсации разрешенных валютных расходов резидента и для оплаты этих расходов);
- для зачисления поступлений иностранной валюты (не подлежащих зачислению на текущий валютный счет) на специальный банковский счет, открытый в этом уполномоченном банке.

Для расчета суммы, которая подлежит обязательной продаже, из поступившей валютной выручки исключаются затраты, связанные:

- с оплатой транспортировки, страхования и экспедирования груза;
- с уплатой вывозных таможенных пошлин, а также таможенных сборов;

- с выплатой комиссионного вознаграждения банкам и оплатой их услуг по исполнению функций агентов валютного контроля;
- иные расходы и платежи по операциям, перечень которых определяется ЦБ РФ (подп. 1—4 п. 5 ст. 21 Закона № 173-ФЗ).

В соответствии со ст. 8 Закона № 173-ФЗ банкам предоставлено право проводить валютные операции организаций через **специальные счета**. При этом требование об использовании специального счета резидентом может быть установлено Центральным банком РФ при регулировании следующих валютных операций, осуществляемых между резидентами и нерезидентами:

- расчетов и переводов при предоставлении кредитов и займов в иностранной валюте резидентами нерезидентам;
- расчетов и переводов при получении кредитов и займов в иностранной валюте резидентами от нерезидентов;
- операций с внешними ценными бумагами, включая расчеты и переводы, связанные с передачей внешних ценных бумаг (прав, удостоверенных внешними ценными бумагами);
- исполнения резидентами обязательств по внешним ценным бумагам (внешние ценные бумаги — это ценные бумаги, номинал которых выражен в иностранной валюте, а выпуск зарегистрирован в иностранном государстве и платежи по которым предусмотрены исключительно в иностранной валюте).

Нормы Закона № 173-ФЗ, предусматривающие применение специальных банковских счетов, — это временная мера, которая будет действовать до 1 января 2007 г. (ч. 3 ст. 26 Закона № 173-ФЗ).

Все виды применяемых банками спецсчетов, а также порядок работы с ними изложены в инструкции ЦБ РФ от 7 июня 2004 г. № 116-И «О видах специальных счетов резидентов и нерезидентов».

Специальный счет открывается на основании заявления по договору банковского счета, регистрационных документов организации и карточки с образцами подписей лиц, уполномоченных распоряжаться счетом.

Специальные счета открываются в тех же банках, где у резидентов или нерезидентов уже открыты транзитные или текущие счета (пп. 2.8 и 4.2 Инструкции о видах специальных счетов резидентов и нерезидентов). При этом специальный счет может быть открыт одновременно с текущим. Количество специальных счетов в одном или нескольких банках не ограничивается. Об открытии счета необходимо уведомить налоговые органы.

Операции по списанию и зачислению иностранной валюты со специальных счетов и на специальные банковские счета организации производятся с соблюдением требований валютного законодательства и на основании актов органов валютного регулирования. Так, например, необходимо соблюдать требование о резервировании при списании и (или) зачислении иностранной валюты, установленное Инструкцией ЦБ РФ от 1 июня 2004 г. № 114-И.

Кроме перечисленных валютных счетов, российские организации могут открывать счета в банках, расположенных за пределами территории Российской Федерации, соблюдая положения ст. 12 Закона № 173-ФЗ.

15.3.3. Бухгалтерский учет операций по валютным счетам

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в банках на террито-

рии Российской Федерации и за ее пределами, предназначен счет 52 «Валютные счета».

К счету 52 «Валютные счета» могут быть открыты следующие субсчета:

Шифр субсчета	Наименование	Применение
52-1	Валютные счета внутри страны	Субсчет вводится организацией по каждому открытому валютному счету
52-1-1	Транзитный валютный счет*	Субсчет вводится для зачисления в полном объеме поступлений в иностранной валюте, в том числе не подлежащих обязательной продаже, и для проведения других валютных операций согласно Инструкции ЦБ РФ от 30 марта 2004 г. № 111-И
52-1-2	Текущий валютный счет*	Субсчет предусмотрен для учета средств, остающихся в распоряжении организации после обязательной продажи экспортной выручки, и совершения иных операций по счету в соответствии с валютным законодательством
52-1-3	Специальный валютный счет	Субсчет вводится для ведения операций по специальным счетам в соответствии с Инструкцией ЦБ РФ от 7 июня 2004 г. № 116-И
52-2	Валютный счет за рубежом	Субсчет предусмотрен Планом счетов и используется в тех организациях, которые открывают счета в иностранной валюте в банках, расположенных на территориях иностранных государств, в соответствии со ст. 12 Закона от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ

* При наличии у организации валютных счетов в нескольких банках открываются дополнительные субсчета.

Операции по валютным счетам отражаются на основании выписок банка и приложенных к ним денежно-расчетных документов. Поступление денежных средств отражается по дебету счета 52, а списание — по кредиту этого счета.

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

Записи в бухгалтерском учете по валютным счетам организации, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операции. Одновременно производятся записи в валюте расчетов и платежей. Это правило является основополагающим при отражении валютных операций в бухгалтерском учете.

Особенности учета операций в иностранной валюте регламентируются Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», утвержденным приказом Минфина России от 10 января 2000 г. № 2н (ПБУ 3/2000).

В приложении к ПБУ 3/2000 приведен перечень дат совершения операций в иностранной валюте:

Операция в иностранной валюте	Датой совершения операции в иностранной валюте считается
Банковские операции по валютным счетам	Дата зачисления денежных средств на валютный счет или их списания с валютного счета организации в кредитной организации
Кассовые операции с иностранной валютой	Дата оприходования денежных знаков в кассу организации или выдачи денежных знаков из кассы организации

Окончание

Операция в иностранной валюте	Датой совершения операции в иностранной валюте считается
Доходы организации в иностранной валюте	Дата признания доходов организации в иностранной валюте
Расходы организации в иностранной валюте	Дата признания расходов организации в иностранной валюте
Импорт материально-производственных запасов, иного имущества	Дата перехода права собственности к импортеру на импортированные товары, иное имущество
Импорт услуги	Дата фактического потребления услуги
Погашение задолженности в иностранной валюте по суммам, выданным работникам организации под отчет на осуществление определенных расходов	Дата утверждения авансового отчета
Формирование уставного (складочного) капитала организации и образование задолженности его собственников по вкладам в него	Дата приобретения статуса юридического лица

Пересчет остатков безналичных денежных средств в иностранную валюту приводит к возникновению курсовых разниц, подлежащих отнесению на финансовые результаты организации в качестве внереализационных доходов или внереализационных расходов. Курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете отдельно от других видов доходов и расходов, в том числе от финансовых результатов от операций с иностранной валютой (п. 21 ПБУ 3/2000).

В таблице приведена корреспонденция счетов по некоторым операциям с иностранной валютой.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Приобретение организацией иностранной валюты за рубли на внутреннем валютном рынке по курсу, превышающему курс ЦБ РФ			
Поручение на покупку валюты, выписка банка по расчетному счету	Перечислены банку денежные средства на приобретение валюты в рублях (по курсу, согласованному с банком)	76	51
Выписка банка по валютному счету	Приобретенная банком валюта зачислена на валютный счет организации в валюте и в рублях по курсу ЦБ РФ на дату зачисления	52	76
Отчет банка	Отражено комиссионное вознаграждение банка за приобретение валюты (как правило, на разницу между суммой приобретения валюты по согласованному с клиентом курсу и по курсу фактического приобретения валюты на торгах)	91-2	76
Бухгалтерская справка-расчет	Списаны убытки от приобретения валюты по курсу, превышающему курс ЦБ РФ (на разницу между суммой приобретения валюты по курсу ЦБ РФ и по курсу фактического приобретения валюты на торгах)	91-2	76
Получение краткосрочного займа в иностранной валюте			
Кредитный договор, выписка банка по валютному счету	Получен кредит в иностранной валюте (в сумме фактически полученных средств по курсу ЦБ РФ на дату получения)	52	66/кредит

Продолжение

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Бухгалтерская справка-расчет	Начислены проценты по кредиту (в части, приходящейся на отчетный год, по курсу ЦБ РФ на дату начисления)	91-2	66/проценты
Бухгалтерская справка-расчет	Пересчитаны обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на отчетную дату (конец квартала) — разница между оценкой обязательств по курсу ЦБ РФ на конец квартала и по курсу на дату последней переоценки этих обязательств: — отрицательная курсовая разница — положительная курсовая разница	91-2 66/кредит и 66/проценты	66/кредит и 66/проценты 91-1
Бухгалтерская справка-расчет, выписка банка по валютному счету	Уплачены проценты по кредиту в сумме согласно условиям кредитного договора	66/проценты	52
Выписка банка по валютному счету	Погашен (возвращен) полученный кредит (в сумме кредита)	66/кредит	52
Приобретение импортных товаров и отражение расчетов с поставщиками в иностранной валюте			
Контракт	Получены импортные товары (в валюте и в рублях по курсу ЦБ РФ на дату перехода права собственности на товар)	10, 41 и др.	60
Грузовая таможенная декларация, выписка банка по расчетному счету	На таможе оплачены НДС и таможенные пошлины и сборы (в рублях или в валюте по курсу на день совершения платежа)	76	51
Грузовая таможенная декларация	Оприходован НДС по импортным товарам, уплаченный на таможе (в рублях согласно таможенной декларации и фактически уплаченным суммам)	19	76
Грузовая таможенная декларация	Оприходованы таможенные пошлины и сборы (в рублях согласно фактически уплаченным суммам)	10, 41, 16, 44 и др.	76
Грузовая таможенная декларация, бухгалтерская справка	Принят к возмещению из бюджета НДС по импортным товарам, уплаченный на таможе (в рублях согласно фактически уплаченным суммам после оприходования товара)	68 /НДС	19-3
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена возникшая курсовая разница по кредиторской задолженности на конец отчетного периода (в рублях на разницу между суммой кредиторской задолженности по счету 60 по курсу на день оприходования и по курсу ЦБ РФ на последнюю дату отчетного периода): — отрицательная курсовая разница — положительная курсовая разница	91-2 60	60 91-1
Выписка банка по валютному счету	Перечислены денежные средства поставщикам (в валюте и в рублях по курсу ЦБ РФ на дату перечисления)	60	52

Окончание

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена возникшая курсовая разница, возникшая по кредиторской задолженности на дату расчетов с поставщиком (в рублях на разницу между суммой кредиторской задолженности по курсу, по которому она числится на счете 60, и по курсу ЦБ РФ на дату расчетов с поставщиком):		
	— отрицательная курсовая разница	91-2	60
	— положительная курсовая разница	60	91-1
Поступление иностранной валюты от покупателей			
Выписка банка по транзитному валютному счету	На транзитный валютный счет поступила оплата от иностранного покупателя	52	62
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена отрицательная курсовая разница	91-2	52
Выписка банка по транзитному валютному счету	Отражена сумма валюты, направленная банком на обязательную продажу	57	52
Выписка банка по расчетному счету	Зачислены на расчетный счет рублевые средства от продажи валюты	51	91-1
Бухгалтерская справка-расчет	Списана стоимость проданной валюты, исчисленная по курсу ЦБ РФ на день продажи	91-2	57
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена отрицательная курсовая разница, возникшая на дату списания валюты с транзитного валютного счета и на дату ее продажи	91-2	57
Отчет банка	Отражена сумма вознаграждения банка за услуги по продаже валюты	91-2	76
Выписка банка по расчетному счету	Отражено удержание банком причитающегося ему вознаграждения	76	51

УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

В процессе финансово-хозяйственной деятельности у организаций возникает необходимость приобретения материальных ценностей, а также различных работ, услуг не только по безналичному расчету, но и за наличные деньги. В таких случаях для оплаты указанных расходов работнику выдаются наличные денежные средства из кассы в виде подотчетного аванса.

Подотчетными лицами считаются работники организации, получившие авансом денежные средства из кассы. Предприятия в соответствии с п. 11 Порядка ведения кассовых операций, утвержденного решением совета директоров ЦБ РФ 22 сентября 1993 г. № 40, выдают наличные деньги под отчет:

- на хозяйственно-операционные расходы:
 - канцелярские, почтово-телеграфные и т. п.;
 - приобретение горюче-смазочных материалов;
 - связанные с приобретением материалов по мелкому опту в розничной торговле;
- для предстоящих командировочных расходов;
- на другие операции.

При проверках налоговой инспекцией определяется наличие списка работников организации, которым могут выдаваться в подотчет наличные деньги. Список должен утверждаться приказом (распоряжением) руководителя. В список могут включаться только постоянно работающие лица, в том числе на условиях совместительства, либо выполняющие работы по договорам подряда.

Выдача наличных денег под отчет производится из касс предприятий. При временном отсутствии у предприятий кассы разрешается выдавать по согласованию с банком кассирам предприятий или лицам, их заменяющим, чеки на получение наличных денег непосредственно из кассы банка.

Денежные средства в подотчет выдаются по расходным кассовым ордерам и должны расходоваться строго по назначению. По полученным денежным средствам подотчетные лица должны составить авансовый отчет с приложением оправдательных документов (товарные чеки за купленный товар, проездные документы) и представить их бухгалтеру.

Порядок выдачи и отчетности в использовании подотчетных сумм устанавливается приказом руководителя организации.

Для учета денежных средств, выданных подотчетным лицам, применяется форма № АО-1 «Авансовый отчет», которая составляется в одном экземпляре подотчетным лицом и работником бухгалтерии.

На оборотной стороне формы подотчетное лицо записывает перечень документов, подтверждающих произведенные расходы: командировочное удостоверение, квитанции, транспортные документы, чеки ККМ, товарные чеки и другие оправдательные документы и суммы затрат по ним (графы 1–6). Документы, приложенные к авансовому отчету, нумеруются подотчетным лицом в порядке их записи в отчете.

Реквизиты, относящиеся к иностранной валюте (строка 1а лицевой стороны формы и графы 6 и 8 оборотной стороны формы), заполняются лишь в случае выдачи подотчетному лицу денежных средств в иностранной валюте в соответствии с установленным порядком согласно действующему законодательству Российской Федерации. Авансовый отчет может составляться на бумажном и машинном носителях информации.

В бухгалтерии проверяются целевое расходование средств, наличие оправдательных документов, подтверждающих произведенные расходы, правильность их оформления и подсчета сумм, а также на оборотной стороне формы указываются суммы расходов, принятые к учету (графы 7—8), и счета (субсчета), которые дебетуются на эти суммы (графа 9).

Проверенный авансовый отчет утверждается руководителем или уполномоченным на это лицом и принимается к учету. Остаток неиспользованного аванса сдается подотчетным лицом в кассу организации по приходному кассовому ордеру в установленном порядке. Перерасход по авансовому отчету выдается подотчетному лицу по расходному кассовому ордеру.

На основании данных утвержденного авансового отчета бухгалтерией производится списание подотчетных денежных сумм в установленном порядке.

16.1. Хозяйственные расходы

Некоторые виды расходов не могут быть оплачены из кассы или безналичным путем с расчетного счета. К таким расходам могут относиться операционно-хозяйственные расходы, а также расходы на приобретение небольших партий товарно-материальных ценностей у других юридических лиц или у населения.

К операционно-хозяйственным расходам относятся: канцелярские, почтово-телеграфные, приобретение мелкого инвентаря за наличный расчет, оплата мелких транспортных затрат или покупка горюче-смазочных материалов.

В том случае, когда предприятию необходимо приобрести небольшие партии товара (канцелярские, хозяйственные и др.) или услуги за наличный расчет, сотрудник пишет заявление о выдаче ему подотчетной суммы.

На основании утвержденного руководителем предприятия заявления бухгалтерия заполняет расходный кассовый ордер и в соответствии с Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации кассир выдает подотчетному лицу денежные средства.

При приобретении товарно-материальных ценностей основанием для последующего списания с подотчетного лица израсходованной суммы служат:

- товарные чеки — документы установленной формы, выписываемые продавцом магазина в подтверждение покупки отобранного покупателем товара;
- счета;
- счета-фактуры;
- торгово-закупочные акты;
- накладные на отпуск товаров;
- акты выполненных работ, оказанных услуг

с учетом кассовых чеков или корешков приходных ордеров, подтверждающих оплату данного товара.

При этом следует знать, что в соответствии с постановлением Правительства РФ от 30 июля 1993 г. № 745 денежные расчеты с населением при осуществлении торговых операций или оказании услуг на территории Российской Федерации про-

изводятся всеми организациями, предприятиями, учреждениями, их филиалами и другими обособленными подразделениями, а также физическими лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, с обязательным применением контрольно-кассовых машин и что на выдаваемом покупателям (клиентам) чеке или вкладном (подкладном) документе должны отражаться следующие реквизиты:

- наименование организации;
- идентификационный номер организации-налогоплательщика;
- заводской номер контрольно-кассовой машины;
- порядковый номер чека;
- дата и время покупки (оказания услуги);
- стоимость покупки (услуги);
- признак фискального режима.

Кассовый чек фиксирует факт оплаты и представляет собой упрощенную форму публичного договора купли-продажи или договора предоставления услуг. Такая форма договора регулируется ГК РФ. Наличие кассового чека подразумевает исполнение обязательств по договору купли-продажи (оказания услуги) между покупателем (клиентом) и соответствующим предприятием.

Чеки погашаются одновременно с выдачей товара (оказанием услуг) с помощью штампов или путем надрыва в установленных местах.

Бухгалтерам предприятий следует обращать внимание на заполнение товарного чека, в котором должны быть указаны наименования приобретенных товаров, их цена, количество и сумма. Кассовый чек фиксирует факт оплаты, а товарный чек является своеобразной накладной, отражающей получение подотчетным лицом оплаченных товаров. При отсутствии товарного чека акт, составленный представителями организации и удостоверяющий факт приобретения товарно-материальных ценностей за наличный расчет, будет выполнять функции товарного чека.

В установленные организацией сроки подотчетные лица должны отчитаться в использовании полученных денежных средств.

Неиспользованные остатки наличных денег сдаются в кассу организации. При оформлении авансовых отчетов кроме документов, подтверждающих получение товарно-материальных ценностей, должны быть документы, подтверждающие факт их оприходования на склад. В том случае, когда приобретенные товары, материалы или другие предметы были переданы непосредственно в подразделения организации без оприходования на склад, к авансовому отчету должны быть приложены копии документов с распиской получателей, подтверждающих произведенные расходы.

У лиц, не предоставивших отчеты и оправдательные документы в расходовании подотчетных сумм в установленные сроки или не возвративших в кассу предприятия остатки неиспользованных сумм авансов, бухгалтерия вправе удержать из зарплаты данную задолженность в порядке, предусмотренном действующим законодательством.

При приобретении товарно-материальных ценностей у юридических лиц бухгалтерам предприятий следует обращать внимание на то, что расходы подотчетных лиц должны подтверждаться первичными документами:

- подтверждающими факт получения товарно-материальных ценностей (накладные, счета);
- подтверждающими факт оплаты полученных товарно-материальных ценностей с указанием стоимости покупки (квитанции к приходно-кассовым ордерам, чеки контрольно-кассовых машин, документы, приравненные к бланкам строгой отчетности).

При этом п. 2 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» установлено, что первичные документы принимаются для отражения имеющихся в них данных в бухгалтерском учете, если содержат реквизиты, дающие полную информацию о хозяйственной операции. К обязательным для первичных бухгалтерских документов реквизитам относятся: наименование документа; дата составления документа; наименование организации, составившей документ; содержание хозяйственной операции; денежные и натуральные измерители хозяйственной операции; наименование должностей ответственных лиц и их подписи, заверенные печатью организации, продавшей материальные ценности (оказавшей услуги, выполнившей работы).

Кроме того, при выдаче денежных средств под отчет для приобретения товарно-материальных ценностей у юридического лица, осуществляющего оптовую или мелкооптовую торговлю, необходимо выдать подотчетному лицу доверенность.

В том случае, если материальные ценности получаются непосредственно самим руководителем организации, доверенность не требуется, но его полномочия должны быть подтверждены документом, удостоверяющим личность, а роспись в получении ценностей должна быть подтверждена оттиском печати организации.

Доверенности (формы № М-2 и М-2а) применяются для оформления права лица выступать в качестве доверенного лица организации при получении материальных ценностей, отпускаемых поставщиком по наряду, счету, договору, заказу, соглашению. Форму № М-2а применяют организации, у которых получение материальных ценностей по доверенности носит массовый характер.

Регистрацию доверенностей предприятия могут производить в заранее пронумерованном и прошнурованном журнале «Учет выданных доверенностей» следующей формы.

Номер доверенности	Дата выдачи	Срок действия доверенности	Должность и фамилия лица, которому выдана доверенность	Наименование поставщика	Номер и дата наряда (счета, спецификации или другого заменяющего наряд документа) или извещения	Расписка лица, получившего доверенность	Отметки о выполнении поручения по выданной доверенности
1	2	3	4	5	6	7	8

Доверенность в одном экземпляре оформляет бухгалтерия организации. Отрывная часть доверенности выдается под расписку работнику предприятия, уполномоченному на получение товарно-материальных ценностей, а корешок доверенности остается в бухгалтерии организации (форма 16.1).

Доверенность должна быть полностью заполнена и иметь образец подписи лица, на имя которого выписана.

Доверенности подписываются руководителем (заместителем руководителя) и главным бухгалтером предприятия. Право подписи доверенностей оформляется приказом в тех случаях, когда оно предоставлено лицам, уполномоченным на то руководством и главным бухгалтером предприятия.

При выписке доверенностей следует иметь в виду, что перечень подлежащих получению товарно-материальных ценностей, предусмотренный на оборотной стороне доверенности, заполняется в тех случаях, когда в документе на отпуск (соглашении и т. п.), указанном на лицевой стороне, не приведены наименования и количества ценностей, подлежащих получению. Если же в указанных документах приводятся наименования и количества товарно-материальных ценностей, подлежащих получению, перечень ценностей на оборотной стороне доверенности прочеркивается.

Типовая межотраслевая форма № М-2
Утверждена постановлением Госкомстата России
от 30 октября 1997 г. № 71а

Реквизиты в получении доверенности	5	Растаковский
Должность и фамилия лица, которому выдана доверенность	4	товароведу Растаковскому
Срок действия	3	27.02.2005
Дата выдачи	2	17.02.2005
Номер доверенности	1	27
Номер и дата наряда (заменяющего наряд документа) или извещения	7	
Поставщик	6	ЗАО «Диво»
Номер, дата документа, подтверждающего выполнение поручения	8	Накл. № 012 от 17.02.05
Линия отреза		

Форма по ОКУД
0315001
Организация ООО «Чудо» по ОКПО

Доверенность № 27

Дата выдачи « 17 » февраля 2005 г.Доверенность действительна по « 27 » февраля 2005 г.ООО «Чудо»

(наименование потребителя и его адрес)

г. Уздний, ул. Почтамтская, д. 1

(наименование плательщика и его адрес)

Счет № 41002810400640000 в ОАО «Банк Городской» ф-л «Местный»
(наименование банка)Доверенность выдана товароведу Растаковскому Ивану Лазаревичу
(должность) (фамилия, имя, отчество)Паспорт: серия 40 20 № 512018Кем выдан 13 отд. милиции г. УзднийДата выдачи « 20 » июля 2002 г.На получение от ЗАО «Диво»
(наименование поставщика)материальных ценностей по накладной № 012
(наименование, номер иот 17.02.2005

дата документа)

Оборотная сторона формы № М-2

Перечень материальных ценностей, подлежащих получению

Номер по порядку	Материальные ценности	Единица измерения	Количество (прописью)
1	2	3	4
1	Консервы овощные	короб.	пятьдесят

Подпись лица, получившего доверенность, удостоверяю

Растаковский

Руководитель

Гибнер

(подпись)

Гибнер Х. И.

(расшифровка подписи)

М. П.

Главный бухгалтер

Абдулина

(подпись)

Абдулина А. А.

(расшифровка подписи)

Форма 16.1. Доверенность

Выдача доверенностей лицам, не работающим в организации, не допускается.

Срок действия доверенности устанавливается в зависимости от возможности получения и вывоза соответствующих ценностей по счету, накладной или другому заменяющему их документу, на основании которого выдана доверенность, но, как правило, не более чем на 15 дней. Доверенность на получение товарно-материальных ценностей в порядке плановых платежей может быть выдана на календарный месяц.

Неиспользованные доверенности должны быть возвращены выдавшему их предприятию на следующий день после истечения срока действия доверенности. О возвращении неиспользованной доверенности в журнале учета выданных доверенностей в графе «Отметки о выполнении поручений» делается пометка. Возвращенные неиспользованные доверенности погашаются надписью «Не использована» и хранятся до конца отчетного года у лица, ответственного за их регистрацию. По окончании года такие неиспользованные доверенности уничтожаются с составлением об этом соответствующего акта.

Лицам, которые не отчитались в использовании доверенностей, по которым истек срок действия, новые доверенности не выдаются.

В тех случаях, когда производится оптовая продажа товаров, предприятием-продавцом осуществляется выписка накладных и приходных кассовых ордеров. В этом случае вместо чека покупателю выдается корешок к приходному кассовому ордеру, иной документ строгой отчетности, предусмотренный при расчетах между юридическими лицами, подтверждающий оплату товара покупателем, и накладная.

Размер денежных средств, выдаваемых под отчет, не ограничен Порядком ведения кассовых операций, однако следует иметь в виду, что в соответствии с указанием ЦБ РФ от 14 ноября 2001 г. № 1050-У «Об установлении предельного размера расчетов наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами по одной сделке» установлен предельный размер расчетов наличными деньгами между юридическими лицами по одной сделке в сумме 60 тыс. руб.

При покупке материальных ценностей у физического лица составляется договор купли-продажи, который должен содержать реквизиты, обусловленные письменной формой сделки купли-продажи, в нем должны быть отражены данные о физическом лице — продавце товара.

При покупке сельхозпродукции у физического лица составляется торгово-закупочный акт, в котором должны быть приведены дополнительные сведения о продавце, такие, как адрес его постоянного места жительства и паспортные данные, а если физическое лицо является индивидуальным предпринимателем, то должен быть указан его идентификационный номер. Если торгово-закупочный акт не содержит этих реквизитов и проверить достоверность расхода подотчетным лицом выданной ему суммы невозможно, данные средства должны включаться в совокупный налогооблагаемый доход подотчетного лица для обложения налогом на доходы физических лиц (форма 16.2).

Учет расчетов с подотчетными лицами ведется на активно-пассивном счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Счет предназначен для обобщения информации о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет на административно-хозяйственные, операционные расходы, а также на служебные командировки (схема 16.1).

На выданные под отчет суммы счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» дебетуется в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Унифицированная форма № ОП-5
Утверждена постановлением Госкомстата
России от 25 декабря 1998 г. № 132

Форма по ОКУД		Код
		0330505
ООО «Чудо» г. Уездный, ул. Почтамтская, д. 1 по ОКПО		
(организация, адрес)		
ИНН		
(структурное подразделение)		
Вид деятельности по ОКДП		
Вид операции		

УТВЕРЖДАЮ

Руководитель

директор

(должность)

Номер документа	Дата составления
5	01.03.2005

Гибнер *Гибнер Х. И.*
(подпись) (расшифровка подписи)

« 03 » марта 2005 г.

ЗАКУПОЧНЫЙ АКТ

г. Уездный
(место закупки)

Мною, *товароведом* *Растаковским Иваном Лазаревичем*,
(должность) (фамилия, имя, отчество)

куплено у *Лютюкова Федора Андреевича*
(фамилия, имя, отчество)

Сельскохозяйственные продукты		Единица измерения		Количество	Цена, руб. коп.	Сумма, руб. коп.
наименование, характеристика	код	наименование	код по ОКЕИ			
1	2	3	4	5	6	7
<i>мед</i>		<i>кг.</i>		<i>50</i>	<i>100-00</i>	<i>5000=</i>
<i>яблоки</i>		<i>кг.</i>		<i>100</i>	<i>10-00</i>	<i>1000=</i>
Итого						<i>6000=</i>

Итого на сумму *Шесть тысяч рублей 00 коп.*
(прописью)

Паспорт: серия *40 60* № *543014* выдан *2 отд. милиции г. Уездный*
(наименование органа, выдавшего паспорт)

« 5 » мая 2002 г.

Домашний адрес по паспорту: *г. Уездный, ул. Садовая, д. 13*
(место жительства)

Справка о наличии личного подсобного хозяйства (для жителей РФ) выдана *Правлением*
(наименование органа, выдавшего свидетельство)

садоводства «Отрадное» « 5 » сентября ### г.

на имя *Лютюкова Федора Андреевича*
(фамилия, имя, отчество)

Удержан подоходный налог в сумме *Семьсот восемьдесят рублей*
(прописью)

Деньги в сумме *Пять тысяч двести двадцать рублей*
(прописью)

получил продавец *Лютюков* *Лютюков*
(подпись) (расшифровка подписи)

Продукты получил *Растаковский*
(подпись лица, закупившего продукты и сырье)

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Дебет		Кредит	
Сальдо начальное	Показывает сумму денежных средств, находящихся в подотчете у работников организации	Отражает задолженность организации перед подотчетными лицами по произведенным ими расходам	Сальдо начальное
50			41
Кредит	Выдано под отчет из кассы	Оприходованы приобретенные подотчетными лицами товары	Дебет
50			44
Кредит	Возмещены сотруднику затраты, превышающие сумму выданных средств	Списаны затраты на командировочные расходы в пределах норм	Дебет
№			50
Кредит	Источник увеличения задолженности подотчетного лица	Возврат неиспользованных подотчетных сумм	Дебет
Сальдо конечное	Задолженность подотчетных лиц перед предприятием	Задолженность предприятия перед подотчетными лицами	Сальдо конечное

Схема 16.1. Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

На израсходованные подотчетными лицами суммы счет 71 кредитуется в корреспонденции со счетами, на которых учитываются затраты и приобретенные ценности, или другими счетами в зависимости от характера произведенных расходов.

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

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

В дальнейшем эти суммы списываются со счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (если они могут быть 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 «Расчеты с подотчетными лицами» ведется по каждой сумме, выданной под отчет.

Возврат в кассу неиспользованной суммы оформляется приходным кассовым орденом, а перерасход подотчетной суммы выдается из кассы по расходному кассовому ордеру в день сдачи авансового отчета.

Сальдо счета 71 отражает сумму задолженности подотчетных лиц предприятию или сумму невозмещенного перерасхода. По дебету счета записываются суммы возмещенного перерасхода и вновь выданные под отчет на основании расходных кассовых ордеров по кредиту суммы, использованные согласно авансовым отчетам и сданные по приходным кассовым ордерам (неиспользованные).

В отдельных случаях сальдо по этому счету может оказаться кредитовым. В этом случае сальдо есть остаток задолженности предприятия подотчетным лицам.

Типовые проводки по учету операций с подотчетными лицами приведены в таблице:

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Подотчетные суммы			
Расходный кассовый ордер	Выданы сотруднику денежные средства под отчет из кассы	71	50
Отгрузочные документы поставщика	Оприходовано имущество, приобретенное подотчетным лицом	08, 10, 41	71
Авансовый отчет	Списаны расходы подотчетного лица, необходимые для нужд основного (вспомогательного, обслуживающего) производства	20, 23, 29	71
Авансовый отчет	Оплачены подотчетными лицами общепроизводственные (общехозяйственные) расходы	25, 26	71
Авансовый отчет	Затраты подотчетного лица непроизводственного характера учтены в составе внебюджетных расходов (например, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений и т. п.)	91-2	71
Авансовый отчет	Учтена сумма НДС по расходам подотчетных лиц	19	71
Счет-фактура, выписка банка по расчетному счету	Принята к вычету уплаченная сумма НДС	68	19
Счет-фактура	Списан НДС по расходам непроизводственного характера (не возмещаемым из бюджета)	91-2	19
Расходный кассовый ордер	Возмещены сотруднику затраты, превышающие сумму денежных средств, выданных из кассы	71	50
Приходный кассовый ордер	Оприходованы денежные средства, не израсходованные сотрудником и возвращенные в кассу организации	50	71

16.2. Командировочные расходы

16.2.1. Служебная командировка

Служебная командировка — поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы (ст. 166 ТК РФ).

При этом не имеет значения, направляется ли работник в другую организацию или филиал, участок или иное структурное подразделение организации, с которой работник состоит в постоянных трудовых отношениях. Так, считается командировкой направление работника на участок, филиал, который находится вне места его постоянной работы, если по условиям транспортного сообщения или характеру работы работник не может ежедневно возвращаться к месту своего постоянного проживания.

Не считаются служебными командировками поездки работников, постоянная работа которых связана с разъездным или подвижным характером работ либо протекает в пути (например, работники почтовых вагонов, проводники пассажирских поез-

дов, стюардессы и др.). Компенсации этим категориям работников устанавливаются в ином порядке, нежели работникам, направляемым в служебные командировки.

Все отношения, возникающие между работодателем и работником, направляемым в служебную командировку, регулируются нормами трудового законодательства и находятся в ведении Правительства РФ, Министерства труда РФ, Министерства социальной защиты населения РФ.

Направление в служебную командировку носит временный характер и ограничено определенным сроком. Как правило, этот срок при командировке в пределах России не должен превышать 40 дней, не считая времени нахождения в пути, а при командировке за рубеж — 60 дней.

Временное направление работника в другую местность на более продолжительный срок следует считать не командировкой, а временным переводом. Такой перевод требует обязательного согласия работника.

Между тем распоряжение работодателя о выезде в служебную командировку является для работника обязательным. Отказ возможен только при наличии уважительных причин, иначе отказ от командировки представляет собой дисциплинарный проступок, за который на работника может быть наложено дисциплинарное взыскание.

Работникам, направляемым в служебные командировки, оплачиваются суточные, расходы по найму жилого помещения, расходы на проезд к месту назначения и обратно. При этом некоторые виды командировочных расходов являются нормируемыми, т. е. включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) по нормам, установленным законодательством.

Размеры компенсационных выплат командируемым работникам зависят от места командировки. По этому основанию законодательство Российской Федерации выделяет два вида командировок:

- в пределах Российской Федерации;
- в зарубежные страны.

16.2.2. Документальное оформление командировки

Направление работников предприятий в командировку производится руководителями этих предприятий.

Постановлением Госкомстата России от 5 января 2004 г. № 1 утверждены унифицированные формы первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, среди которых предусмотрены формы, применяемые при направлении работников в командировку.

Номер формы	Наименование формы	Предназначение формы	Порядок заполнения формы
Т-9	Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку	Применяется для оформления и учета направления работника (работников) в командировку	Заполняются работником кадровой службы на основании служебного задания, подписываются руководителем организации (или уполномоченным им на это лицом).
Т-9а	Приказ (распоряжение) о направлении работников в командировку		В приказе указываются фамилия(ии) и инициалы, структурное подразделение, должность (специальность, профессия) командируемого(ых), цель, время и место(а) командировки, а также при необходимости — источники оплаты сумм командировочных расходов и другие условия направления в командировку

Окончание

Номер формы	Наименование формы	Предназначение формы	Порядок заполнения формы
Т-10	Командировочное удостоверение	Является документом, удостоверяющим время пребывания в служебной командировке	В каждом пункте назначения делаются отметки о времени прибытия и выбытия, которые заверяются подписью ответственного должностного лица и печатью. Выписывается в одном экземпляре работником кадровой службы на основании формы № Т-9
Т-10а	Служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении	Применяется для оформления и учета служебного задания для направления в командировку, а также отчета о его выполнении	Подписывается руководителем структурного подразделения, в котором работает командированный работник. Утверждается руководителем организации (или уполномоченным им на это лицом) и передается в кадровую службу для издания приказа о направлении в командировку. Работником, прибывшим из командировки, составляется краткий отчет о выполненной работе за период командировки, который согласовывается с руководителем структурного подразделения и представляется в бухгалтерию вместе с командировочным удостоверением (форма № Т-10) и авансовым отчетом (форма № АО-1)
АО-1	Авансовый отчет (утв. постановлением Госкомстата РФ от 1 августа 2001 г. № 55)	Применяется для учета денежных средств, выданных подотчетным лицам. Списание подотчетных сумм производится бухгалтерией на основании утвержденного авансового отчета	Составляется подотчетным лицом и представляется в бухгалтерию в течение трех дней после возвращения из командировки. В бухгалтерии проверяются целевое расходование средств, наличие оправдательных документов, подтверждающих произведенные расходы, правильность оформления расходов и подсчета сумм, а также указываются суммы расходов, принятые к учету, и счета (субсчета), которые дебетуются на эти суммы. Проверенный авансовый отчет утверждается руководителем или уполномоченным на это лицом

В письме от 6 декабря 2002 г. № 16-00-16/158 Минфин России сообщил свою позицию по порядку документального оформления служебных командировок: организация может издать приказ (иной распорядительный документ), в котором будет установлен перечень документов, являющихся основанием для направления работника в служебную командировку.

Фактическое время пребывания в месте командировки определяется по отметкам в командировочном удостоверении о дате прибытия в место командировки и дате выбытия из места командировки. Если работник командирован в разные населенные пункты, отметки о дате прибытия и дате выбытия производятся в каждом пункте и заверяются той печатью, которой обычно пользуется в своей хозяйственной деятельности то или иное предприятие или учреждение для засвидетельствования подписи соответствующего должностного лица.

Датой выезда в командировку считается день отправления поезда, самолета, автобуса или другого транспортного средства из места постоянной работы командированного, а датой приезда — день прибытия указанного транспортного средства

в место постоянной работы. При отправлении транспортного средства до 24 часов включительно датой отъезда в командировку считаются текущие сутки, а с 0 часов и позднее — последующие сутки. Если станция, пристань, аэропорт находятся за чертой населенного пункта, учитывается время, необходимое для проезда до станции, пристани, аэропорта. Аналогично определяется дата приезда работника в место постоянной работы.

Командировочное удостоверение можно не выписывать, если работник должен возвратиться из командировки в место постоянной работы в тот же день, в который он был командирован.

Отправляя сотрудника в командировку за границу, необходимо оформить те же документы, что и для командировок по России, за исключением командировочного удостоверения. Его оформляют только при командировках в страны СНГ, когда в загранпаспорте не ставят отметки о пересечении границы. Если же сотрудник едет в страны дальнего зарубежья, при пересечении границы в загранпаспорте ставятся дата и отметка контрольно-пропускного пункта, по которой определяется время нахождения в командировке. Поэтому для подтверждения времени пребывания работника в командировке достаточно приложить к авансовому отчету ксерокопию страниц загранпаспорта с отметками о пересечении границы.

Направление работника в заграничную командировку должно быть оформлено приказом руководителя предприятия с обязательным указанием цели командировки, стран пребывания и сроков командировки.

Командированному работнику перед отъездом выдается денежный аванс в пределах сумм, причитающихся на оплату проезда, расходов по найму жилого помещения и суточных. Для определения размера аванса рекомендуется составлять смету на командировочные расходы. В смете указываются место командировки, срок командировки, стоимость проезда, расходы на проживание, размер суточных.

Смета на командировочные расходы

Место командировки *г. Периферия*
Срок командировки *10 дней*
Вид транспорта *ж/д*

№ п/п	Вид затрат	Расчет	Сумма, руб.
1	<i>размер суточных</i>	<i>10 × 100</i>	<i>1000</i>
2	<i>расходы на проживание</i>	<i>8 × 550</i>	<i>4400</i>
3	<i>стоимость проезда</i>	<i>2 × 1300</i>	<i>2600</i>
		<i>Итого</i>	<i>8000</i>

Бухгалтер Добчинский П. И.

01 февраля 2005 г.

Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета конкретного подотчетного лица по ранее выданному ему авансу. Передача выданных под отчет наличных денег одним лицом другому запрещается.

Не позднее трех рабочих дней по возвращении из командировки работник обязан представить в бухгалтерию предприятия авансовый отчет об израсходованных в связи с командировкой суммах и произвести окончательный расчет по ним. К авансовому отчету прилагаются командировочное удостоверение, оформленное в установленном порядке, документы о найме жилого помещения и фактических расходах по проезду.

Кроме перечисленных документов, используемых в организациях для документального оформления расчетов с подотчетными лицами, выезжающими в командировки, могут также применяться:

- приказ об установлении повышенных норм командировочных расходов;
- договоры гражданско-правового характера с лицами, выезжающими в служебные командировки за счет провещающей организации;

Унифицированная форма № Т-9
Утверждена постановлением Госкомстата России
от 5 января 2004 г. № 1

Форма по ОКУД

Код

0301022

по ОКПО

ЗАО «Ревизор»

(наименование организации)

Номер документа	Дата составления
10/к	01.02.2005

ПРИКАЗ

(распоряжение)

о направлении работника в командировку

Направить в командировку:

Табельный номер

033

Хлестакова Ивана Александровича

(фамилия, имя, отчество)

контрольно-ревизионный отдел

(структурное подразделение)

ревизор, специалист 1 категории

(должность (специальность, профессия))

г. Периферия

(место назначения (страна, город, организация))

сроком на **10** календарных дней

с **«03» февраля 20 05** г. по **«12» февраля 20 05** г.

с целью **проведения аудиторской проверки**

Командировка за счет средств **ЗАО «Услуга», договор № 11 от 10.01.2005**

(указать источник финансирования)

Основание

(документ, номер, дата): **Служебное задание № 122/к от 01.02.2005**

(служебное задание, другое основание, указать)

Руководитель организации

директор

(должность)

(личная подпись)

Сквозник-Дмухановский А. А.

(расшифровка подписи)

С приказом (распоряжением) работник ознакомлен

Хлестаков

(личная подпись)

«01» февраля 20 05 г.

Форма 16.4. Приказ о направлении работника в командировку

Унифицированная форма № Т-10
Утверждена постановлением Госкомстата России
от 5 января 2004 г. № 1

ЗАО «Ревизор» (наименование организации)	Форма по ОКУД по ОКПО
КОМАНДИРОВОЧНОЕ УДОСТОВЕРЕНИЕ	Код 0301024
	Номер документа 11/к
	Дата составления 01.02.2005
Работник Хлестаков Иван Александрович (фамилия, имя, отчество) Контрольно-ревизионный отдел (структурное подразделение) ревизор (должность (специальность, профессия)) командируется в г. Периферия ООО «Услуга» (место назначения (страна, город, организация)) для проведения аудиторской проверки (цель командировки)	Табельный номер 033
на <u>восемь</u> календарных дней (не считая времени нахождения в пути) с <u>«04» февраля 20 05</u> г. по <u>«11» февраля 20 05</u> г. Действительно по предъявлении паспорта или заменяющего его документа <u>паспорт</u> <u>40 60 № 544121</u> (наименование) (номер)	
Руководитель директор (должность)	Сквозник-Дмухановский А. А. (личная подпись) (расшифровка подписи)

Оборотная сторона формы № Т-10

Отметки о выбытии в командировку, прибытии в пункты назначения, выбытии из них и прибытии в место постоянной работы:

Выбыл из г. Узедный
«04» февраля 20 05 г.
Инспектор ОК **Свищунова**
(должность) (личная подпись)
Свищунова Т. П.
(расшифровка подписи)

М. П.

Выбыл из г. Периферия
«11» февраля 20 05 г.
Инспектор ОК **Свищунова**
(должность) (личная подпись)
Пуговицына Ф. И.
(расшифровка подписи)

М. П.

Выбыл из _____ 20 ____ г.

(должность) (личная подпись)

(расшифровка подписи)

М. П.

Выбыл из _____ 20 ____ г.

(должность) (личная подпись)

(расшифровка подписи)

М. П.

Выбыл из _____ 20 ____ г.

(должность) (личная подпись)

(расшифровка подписи)

Прибыл в г. Периферия
«04» февраля 20 05 г.
Гл. бухгалтер **Пуговицына**
(должность) (личная подпись)
Пуговицына Ф. И.
(расшифровка подписи)

М. П.

Прибыл в г. Узедный
«12» февраля 20 05 г.
Гл. бухгалтер **Пуговицына**
(должность) (личная подпись)
Свищунова Т. П.
(расшифровка подписи)

М. П.

Прибыл в _____ 20 ____ г.

(должность) (личная подпись)

(расшифровка подписи)

М. П.

Прибыл в _____ 20 ____ г.

(должность) (личная подпись)

(расшифровка подписи)

М. П.

Прибыл в _____ 20 ____ г.

(должность) (личная подпись)

(расшифровка подписи)

Форма 16.5. Командировочное удостоверение

Унифицированная форма № АО-1
Утверждена постановлением Госкомстата России
от 1 августа 2001 г. № 55

Форма по ОКУД
по ОКПО

Коп
0302001
01

ЗАО «Ревизор»
(наименование организации)

АВАНСОВЫЙ ОТЧЕТ

Номер	Дата
4	14.02.2005

УТВЕРЖДАЮ

Отчет в сумме Семь тысяч двести десять

руб. 00 коп.

Руководитель директор
(должность)

Сквозник Сквозник-Духановский
(подпись) (расшифровка подписи)

« 16 » февраля 20 05 г.

Структурное подразделение контрольно-ревизионный отдел

Подотчетное лицо Хлестаков И. А.
(фамилия, инициалы)

Табельный номер

Код
033

Профессия (должность) ревизор

Назначение аванса командировочные расходы

Наименование показателя	Сумма, руб. коп.
Предыдущий аванс <u>остаток</u>	
<u>перерасход</u>	
Получен аванс 1. из кассы	8000—
1а. в валюте (справочно)	
2.	
Итого получено	8000—
Израсходовано	7210—
Остаток	790—
Перерасход	

Бухгалтерская запись			
дебет		кредит	
счет, субсчет	сумма, руб. коп.	счет, субсчет	сумма, руб. коп.
19	610—	71	640—
44	6600—	71	6570—

Приложение 6 документов на 6 листах

Отчет проверен. К утверждению в сумме Семь тысяч двести десять руб. 0 коп. (7210 руб. 0 коп.)
(сумма прописью)

Главный бухгалтер Добчинский
(подпись)

Добчинский П. И.
(расшифровка подписи)

Бухгалтер Добчинский
(подпись)

Добчинский П. И.
(расшифровка подписи)

Остаток внесен в сумму 790— руб. 00 коп. по кассовому ордеру № 255 от « 14 » февраля 20 05 г.
Перерасход выдан

Бухгалтер (кассир) Добчинский
(подпись)

Добчинский П. И.
(расшифровка подписи)

« 14 » февраля 20 05 г.

линия отреза

Расписка. Принят к проверке от Хлестакова И. А. авансовый отчет № 4 от « 14 » февраля 20 05 г.
на сумму Семь тысяч двести десять руб. 00 коп., количество документов 6 на 6 листах
(прописью)

Бухгалтер (кассир) Добчинский
(подпись)

Добчинский П. И.
(расшифровка подписи)

« 14 » февраля 20 05 г.

Форма 16.6. Авансовый отчет

- контракты с иностранными партнерами, договоры;
- письма-приглашения.

Сотрудникам следует составлять развернутый отчет о командировке, в котором должны найти отражение как ее цели, так и результаты. Это позволит избежать споров и разногласий при проверке налоговыми органами.

Отчет должен быть утвержден руководителем организации, после чего он должен служить основанием для выплаты подотчетному лицу перерасхода по нему или внесения в кассу неиспользованного аванса (форма 16.6).

16.2.3. Возмещение расходов, связанных с командировкой

В ст. 168 ТК РФ определены виды расходов, связанных с командировкой, которые работодатель обязан возместить работнику:

- расходы по найму жилого помещения;
- расходы на проезд (включая страховые платежи по обязательному страхованию пассажиров на транспорте, оплату услуг по предварительной продаже проездных документов, а также расходов за пользование в поездах постельными принадлежностями);
- суточные (дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства);
- иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя.

Порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, предприятие определяет в коллективном договоре или локальном нормативном акте (в Положении о командировках, приказе руководителя).

Суточные представляют собой возмещение дополнительных расходов, возникающих во время командировки (оплата проезда в городском транспорте, расходы на питание и др.), и выплачиваются за каждый день нахождения в служебной командировке, включая дни нахождения в пути, в том числе за время вынужденной остановки в пути следования.

При командировках в такую местность, откуда командированный имеет возможность ежедневно возвращаться к месту своего постоянного жительства, суточные не выплачиваются.

Расходы по найму жилого помещения возмещаются командированному работнику со дня его прибытия по день выезда в размерах фактических затрат, подтвержденных первичными документами.

Правила предоставления гостиничных услуг в Российской Федерации утверждены постановлением Правительства РФ от 25 апреля 1997 г. № 490. При оформлении проживания в гостинице исполнитель (организация или индивидуальный предприниматель, оказывающие услуги потребителям по возмездному договору) выдает документ, подтверждающий заключение договора на оказание услуг. Этот документ должен содержать в числе необходимых реквизитов и цену номера (места в номере), устанавливаемую исполнителем. Бланки строгой отчетности, используемые в сфере гостиничного хозяйства, утверждены приказом Минфина России от 13 декабря 1993 г. № 121 и являются на настоящий момент действующими.

В случае отсутствия у командированного сотрудника документов, подтверждающих факт осуществления расходов по проживанию, компенсации, выплаченные ему в этой связи, в состав расходов, уменьшающих доходы текущего отчетного (налогового) периода, не включаются.

При оплате расходов по найму жилого помещения возмещаются затраты на дополнительные услуги, оказываемые в гостиницах (пользование телефоном, телевизором, холодильником и т. п.). К дополнительным услугам, возмещаемым предприятием за счет себестоимости, не относятся расходы на обслуживание в барах и ресторанах, расходы на обслуживание в номере, расходы за пользование рекреационно-оздоровительными объектами. Следует учитывать, что расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные первичными документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Расходы по проезду к месту командировки и обратно возмещаются командированному работнику в размере фактических расходов, подтвержденных проездными документами. Что касается вида транспорта и класса билетов, то расходы на них не нормируются, поэтому руководитель организации, т. е. работодатель, может разрешить работнику проезд любым видом транспорта и любым классом.

16.2.4. Отражение расходов в бухгалтерском учете

Расчеты с подотчетными лицами регламентированы п. 11 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации, в соответствии с которым выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, производится в пределах сумм, причитающихся командированным лицам на эти цели.

Выдача наличных денег командированному работнику отражается:

Кредит счета 50 «Касса»,

Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

В течение трех рабочих дней после возвращения из командировки работник должен отчитаться за выданную ему подотчетную сумму, для чего он составляет авансовый отчет (форма № АО-1). К отчету должны быть приложены все документы, подтверждающие произведенные расходы: билеты до места назначения и обратно, квитанции за пользование постельными принадлежностями, счета гостиницы, командировочное удостоверение с отметками о выбытии в командировку, о датах прибытия и выбытия в те организации, куда он был направлен, а также о дате возвращения. Кроме того, к авансовому отчету необходимо приложить служебное задание для направления в командировку с кратким отчетом о его выполнении.

При составлении авансового отчета работник заполняет только графы 1–6 оборотной стороны формы № АО-1. Графы 7, 8 и 9 заполняет бухгалтер, проверяя отчет и приложенные к нему документы, при этом он проставляет суммы, которые будут приняты к учету, а также номера счетов, в дебет которых следует отнести понесенные расходы в зависимости от цели командировки, указанной в служебном задании.

Например, если работник направлен в командировку для покупки основного средства, то затраты по этой командировке включаются в его первоначальную стоимость, как это следует из п. 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Операция отражается проводками:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»,

Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

— отражена сумма командировочных в составе расходов, связанных с приобретением основных средств;

Дебет 01 «Основные средства»,
Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы»

— принято на учет основное средство в сумме фактических затрат организации на его приобретение.

Если целью командировки было приобретение материалов или товаров, на основании п. 6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» командировочные расходы включаются в их себестоимость:

Дебет 10 «Материалы»,
Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

— включена сумма командировочных расходов в себестоимость приобретенных материалов;

или

Дебет 41 «Товары»
Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

— включена сумма командировочных расходов в себестоимость приобретенных товаров.

При направлении работника в командировку для решения производственных или коммерческих задач расходы на командировку будут расходами по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 10/99 «Расходы организации»). В бухгалтерском учете такие расходы отражаются в корреспонденции со счетами учета затрат:

Дебет 20 «Основное производство» (26, 44),
Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

— отнесена сумма командировочных расходов на общепроизводственные (общехозяйственные, коммерческие) расходы.

Проверенный авансовый отчет утверждает руководитель организации, и его снова передают в бухгалтерию, где отчет служит основанием для списания суммы, выданной командированному работнику. Если выданной суммы оказалось недостаточно, работнику возмещают из кассы сумму перерасхода, а неизрасходованная подотчетная сумма должна быть возвращена в кассу предприятия по приходному кассовому ордеру. Причем это также должно быть сделано в трехдневный срок после возвращения из командировки.

В том случае, если работник не представит в срок документы, подтверждающие целевое использование выданного ему аванса на командировочные расходы, в бухгалтерском учете это отражается проводкой

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

— отражена сумма, по которой не представлен вовремя отчет.

По решению руководителя предприятия эту сумму можно:

— удержать из заработной платы работника не позднее одного месяца с того дня, когда выданную сумму было положено вернуть в соответствии со ст. 137 ТК РФ, при условии что работник не оспаривает оснований и размеров удержания;

— включить в доход работника.

При удержании из заработной платы следует помнить об ограничениях, установленных ст. 138 ТК РФ, где говорится, что в общем случае размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20% заработной платы, причитающейся работнику. Тогда делают проводку

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,
Кредит 94 «Недостатки и потери от порчи ценностей»
— удержана подотчетная сумма из заработной платы работника.

Если удержать невозвращенную подотчетную сумму невозможно, то делается проводка

Дебет 73, субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»,
Кредит 94
— отражена невозвращенная подотчетная сумма.

По истечении месяца или в случае если работник оспаривает удержание, организация может взыскать с работника невозвращенную сумму только по решению суда.

В том случае, если работник не может документально подтвердить какую-либо сумму, израсходованную им в командировке, она может быть возмещена работнику по решению руководителя организации.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Командировочные расходы			
Расходный кассовый ордер	Сотруднику выдан аванс (наличные денежные средства) для оплаты командировочных расходов	71	50
Выписка банка по расчетному счету	Перечислены денежные средства на специальный карточный счет в случае оплаты командировочных расходов по корпоративной пластиковой карте	55	51, 52
Бухгалтерская справка	Учтена сумма аванса, выданного сотруднику для оплаты командировочных расходов	71	55
Авансовый отчет	Списаны расходы по командировке, необходимой для нужд основного (вспомогательного, обслуживающего) производства	20, 23, 29	71
Авансовый отчет	Списаны расходы по командировке, необходимой для управленческих нужд организации	26	71
Авансовый отчет	Списаны расходы по командировке, связанной с продажей готовой продукции (товаров)	44	71
Авансовый отчет	Списаны затраты по командировке, связанной с покупкой основных средств или нематериальных активов (материалов, товаров)	08, 10, 41	71
Авансовый отчет	Списаны расходы по командировке, связанной с возвратом и транспортировкой бракованной продукции	28	71
Авансовый отчет	Списаны расходы по командировке, связанной с получением организацией прочих доходов (например, заключение сотрудником договора о предоставлении имущества организации в аренду)	91-2	71
Авансовый отчет	Учтена сумма НДС по командировочным расходам	19	71
Счет-фактура	Принята к вычету уплаченная сумма НДС	68	19
Расходный кассовый ордер	Списан НДС по расходам непроизводственного характера	91-2	19
Расходный кассовый ордер	Возмещены сотруднику затраты по командировке, превышающие ранее выданный аванс	71	50

Окончание

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Приходный кассовый ордер	Оприходованы денежные средства, не израсходованные сотрудником и возвращенные в кассу организации	50	71
Бухгалтерская справка	Отражена сумма невозвращенного аванса	94	71
Бухгалтерская справка	Удержана сумма невозвращенного аванса из заработной платы сотрудника	70	94

При направлении работников в служебные командировки за границу их следует обеспечивать необходимыми средствами в иностранной валюте в виде аванса на текущие расходы в размерах, обусловленных их реальными потребностями в стране пребывания, включая непредвиденные расходы в пути и непосредственно по прибытии к месту назначения. Смету командировочных расходов разрабатывают на основании приказа о направлении в командировку за границу, в котором указаны страны и сроки пребывания.

Для учета выданных сумм на командировочные расходы в иностранной валюте целесообразно открыть к счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» отдельный субсчет, например 71-2 «Расчеты в иностранной валюте». В этом случае на выданные под отчет суммы дебетуется счет 71, субсчет 71-2 «Расчеты в иностранной валюте», и кредитуется счет 50-2 «Валютная касса».

В связи с принятием Федерального закона от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» отменено положение Банка России от 25 июня 1997 г. № 62 «О порядке покупки и выдачи иностранной валюты для оплаты командировочных расходов», которое запрещало организациям покупать наличную иностранную валюту в обменных пунктах. Теперь валюту для заграничных командировок можно приобретать не только через валютный счет, но и в обменном пункте. То есть командированному работнику необязательно выдавать аванс в иностранной валюте, а можно выдать его в рублях, на которые работник сам в пункте обмена валюты приобретет необходимую для командировки сумму.

При приобретении валюты в безналичном порядке через валютный счет в обслуживающем банке купленная валюта пересчитывается в рубли по курсу Банка России на дату покупки и выдачи денег, а командировочные расходы отражаются по курсу Банка России на дату утверждения авансового отчета. Для целей бухгалтерского учета момент пересчета выданных подотчетных сумм и командировочных расходов в иностранной валюте в российские рубли определен ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте».

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Приобретение организацией иностранной валюты за рубли на внутреннем валютном рынке по курсу, превышающему курс ЦБ РФ			
Поручение на покупку валюты, выписка банка по расчетному счету	Перечислены банку денежные средства на приобретение валюты в рублях по курсу, согласованному с банком в поручении на покупку валюты	76	51
Выписка банка по валютному счету	Приобретенная банком валюта зачислена на валютный счет организации в валюте и в рублях по курсу ЦБ РФ на дату зачисления	52	76

Окончание

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Поручение на покупку валюты, отчет банка, бухгалтерская справка	Отражено комиссионное вознаграждение банка за приобретение валюты в рублях	91-2	76
Бухгалтерская справка	Списаны убытки от приобретения валюты по курсу, превышающему курс ЦБ РФ (разница между суммой приобретения валюты по курсу ЦБ РФ и по курсу фактического приобретения валюты на торгах)	91-2	76
Выписка банка по валютному счету	Получены наличные валютные средства с валютного счета организации в кассу (в валюте и в рублях по курсу ЦБ РФ на дату оприходования средств в кассу)	50/валюта	52
Расходный кассовый ордер	Работнику выдан аванс в иностранной валюте на командировочные расходы (в валюте и в рублях по курсу ЦБ РФ на дату выдачи средств из кассы)	71	50/валюта
Бухгалтерская справка	Если день оприходования валюты в кассу и день выдачи валюты под отчет не совпадают, то отражается курсовая разница, возникшая на счете 50/валюта (в рублях (+/-) на разницу между суммой валютных средств по курсу ЦБ РФ на дату оприходования в кассу и по курсу ЦБ РФ на дату выдачи из кассы)	50/валюта	91
Авансовый отчет	Получен авансовый отчет работника по командировке (в валюте и в рублях по курсу ЦБ РФ на дату составления авансового отчета)	26, 44, др.	71
Авансовый отчет, приходный кассовый ордер	Работником возвращена в кассу организации неиспользованная сумма валютных денежных средств, выданных ему на командировочные расходы	50/валюта	71
Расходный кассовый ордер, выписка банка по валютному счету	Отражено внесение наличной валюты на текущий валютный счет организации в банке	52	50/валюта
Бухгалтерская справка	Курсовая разница, возникшая на счете 71 со времени выдачи денег до момента отчета об их расходовании (в рублях на разницу между суммой валютных средств по курсу ЦБ РФ на дату выдачи из кассы и по курсу ЦБ РФ на дату авансового отчета):		
	— отражена отрицательная курсовая разница	91-2	71
	— отражена положительная курсовая разница	71	91-1

16.2.5. Отражение расходов в налоговом учете

Налог на прибыль. Расходы на командировки относятся к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией (подп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ). Размер суточных относится к нормируемым расходам, т.е. уменьшить налог на прибыль можно только в пределах норм, установленных законодательством.

Нормирование размера суточных для целей обложения налогом на прибыль			
Суточные за каждый день нахождения в командировке	на территории Российской Федерации	в размере 100 руб. в сутки	Постановление Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. № 93 (в ред. от 9 февраля 2004 г.)
	на территории зарубежных стран	в размере согласно приложению к постановлению Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. № 93	

Выплаты суточных работникам, направляемым в краткосрочные командировки за границу, производятся по норме, установленной для выплаты в стране, в которую они направляются, а со дня пересечения Государственной границы при въезде в Российскую Федерацию — по норме, установленной при командировках в пределах Российской Федерации (письмо Минтруда России от 17 мая 1996 г. № 1037-ИХ). То есть в том случае когда работник пересекает границы ряда стран при следовании к месту командировки, суточные за время в пути по иностранной территории должны ему выплачиваться по норме той страны, в которую он направляется в командировку, при этом необходимая информация о времени пребывания за рубежом работника содержится в его загранпаспорте.

Если командировка предполагает выполнение служебного задания в нескольких зарубежных странах, то со дня выбытия из одной страны в другую суточные выплачиваются по норме, установленной для выплаты в стране, в которую он направляется. В соответствии с письмом Минфина России от 2 апреля 1999 г. № 04-02-05/1 в том случае, если отметка о пересечении границ в загранпаспорте отсутствует, ее можно определить по авиа- и железнодорожным билетам, в которых указаны фамилия работника, дата отправления, номер и время рейса.

В таблице приведены нормы суточных при командировках в наиболее посещаемые страны.

Страна	Нормы суточных	
	для расчета налога на прибыль и единого налога при упрощенной системе налогообложения (постановление Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. № 93), долл. США	для расчета НДФЛ и ЕСН (приказ Минфина России от 2 августа 2004 г. № 64н) применяются с 1 января 2005 г., долл. США
Германия	58	65
Италия	59	65
Белоруссия	48	57
Китай	68	67
Польша	56	56
США	67	72
Франция	62	65
Украина	46	53
Япония	84	83

Суточные, превышающие установленные нормы, не уменьшают налогооблагаемый доход предприятия (п. 38 ст. 270 НК РФ). В отличие от налогового учета в бухгалтерском учете суточные включаются в состав расходов полностью.

Все командировочные расходы должны быть обоснованными (под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых

выражена в денежной форме), подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также обязательно связаны с деятельностью, направленной на получение дохода. При соблюдении этих условий к вычету без ограничений принимаются следующие расходы работодателя:

Целевые расходы	— на проезд до места назначения и обратно — сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы — расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок — на провоз багажа — расходы по найму жилого помещения (кроме расходов на обслуживание в барах и ресторанах, на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами) — оплата услуг связи — оформление и выдача виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов* — расходы, связанные с обменом наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту

* Ряд иностранных государств не разрешает оформление документов на въезд в страну без оформления обязательной медицинской страховки. Это, в частности, Германия, Австрия, Франция, Испания, США. В таких случаях расходы по оплате обязательной медицинской страховки учитываются для целей налогообложения прибыли, так как относятся к расходам по оформлению выездных документов и подпадают под действие абз. 4 подп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Кроме перечисленных выше компенсируемых расходов в состав расходов по командировкам могут включаться затраты по возмещению расходов на телефонные переговоры (подп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ), в том случае если они связаны с производством и подтверждены соответствующими документами. Такими первичными документами могут быть счета телефонной станции с расшифровкой — с указанием номеров телефонов, с которыми велись переговоры, счета-фактуры, иные документы (договоры, доверенности, информационные письма и т. п.), в которых указаны соответствующие телефонные номера.

Если организация использует метод начисления, расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты. Датой осуществления расходов на командировки признается дата утверждения авансового отчета (подп. 5 п. 7 ст. 272 НК РФ).

Налог на добавленную стоимость. Пунктом 7 ст. 171 НК РФ установлено, что вычетам подлежат суммы налога, уплаченные по расходам на командировки, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Согласно п. 1 ст. 172 НК РФ вычеты по налогу на добавленную стоимость производятся на основании:

- счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг);
- документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога;
- документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов.

То есть основанием для вычета сумм налога, уплаченных за услуги по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая услуги на пользование в поездах постельными принадлежностями, при приобретении за наличный расчет под отчетными лицами проездных документов (билетов) к месту служебной команди-

ровки и обратно (пункты отправления и назначения которых находятся на территории Российской Федерации), является сумма налога, выделенная в проездном документе (билете) отдельной строкой.

Однако если в расчетных документах нет ссылки на предъявленные налогоплательщику суммы налога на добавленную стоимость, вся сумма, указанная в этих документах, включается в состав расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль.

Согласно п. 7 ст. 168 НК РФ для организаций (в том числе гостиниц), выполняющих работы, оказывающих платные услуги за наличный расчет непосредственно населению, требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

В связи с этим суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки и выделенные отдельной строкой в счете гостиницы, могут быть приняты к вычету, в случае если данный документ является бланком строгой отчетности, а также при наличии документа, подтверждающего оплату данных расходов (кассового чека) (письмо Минфина России от 25 марта 2004 г. № 16-00-24/9). Таким бланком строгой отчетности, используемым в сфере гостиничного хозяйства, может быть «Счет» за проживание в гостинице (форма № 3-Г по ОКУД 0790203, утверждена письмом Минфина России от 13 декабря 1993 г. № 121).

Единый социальный налог. При оплате налогоплательщиком расходов на командировки работников как внутри страны, так и за ее пределы не подлежат налогообложению суточные в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы. При непредставлении документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации (п. 2 ст. 238 НК РФ).

Кроме того, в соответствии с п. 3 ст. 236 НК РФ расходы, производимые из прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, не признаются объектом налогообложения.

Налог на доходы физических лиц. Статьей 168 ТК РФ установлено, что порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом организации, включая возмещение иных документально подтвержденных расходов, произведенных работником с разрешения или ведома работодателя, связанных со служебной командировкой.

В соответствии с положениями п. 3 ст. 217 НК РФ не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных с оплатой работодателем налогоплательщику расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределами.

16.3. Представительские расходы

Представительские расходы, связанные с коммерческой деятельностью, — это затраты предприятия по приему и обслуживанию представителей других предприятий, организаций и учреждений (включая иностранных), прибывших для пере-

говоров с целью установления и поддержания взаимовыгодного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета (правления) предприятия и ревизионной комиссии.

Наличные средства, полученные сотрудниками из кассы предприятия на представительские расходы, считаются подотчетными суммами.

Предприятия самостоятельно определяют конкретный порядок расходования средств на представительство, их документальное подтверждение, оформление и контроль, включая установление круга лиц, имеющих отношение к этой стороне деятельности предприятия.

Для правильного оформления и осуществления контроля за расходами на представительство на предприятии может быть издан приказ о создании комиссии по контролю за представительскими расходами и разработано Положение о составе представительских расходов (формы 16.7, 16.8).

ПРИКАЗ

№ 13

« 15 » января 2005 г.

В целях осуществления контроля за представительскими расходами

ПРИКАЗЫВАЮ:

1. Создать постоянно действующую комиссию в составе:

Председатель комиссии: зам. директора Уховертов Степан Ильич
(должность, фамилия, имя, отчество)

Члены комиссии: нач.отдела кадров Свистунова Т. П.,
бухгалтер Пуговицына Ю. Д.
(должность, фамилия, имя, отчество)

2. Возложить на комиссию следующие обязанности:

- разработать положение о составе, порядке получения и использования средств на представительские расходы;
- разработать смету представительских расходов на 2005 год (предельная сумма может рассчитываться ежеквартально и корректироваться в течение квартала);
- рассматривать сметы расходов, связанные с приемом и обслуживанием представителей других организаций (в том числе иностранных);
- оформлять акты списания представительских расходов по приему и организации деловых встреч, обслуживанию участников, прибывших на заседание Совета (правления) предприятия и ревизионной комиссии.

Директор предприятия _____
(личная подпись)

Сквозник-Дмухановский А. А.
(расшифровка)

Положение о составе представительских расходов

1. Общие положения

Положение обосновывает и детализирует расходы организации, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания взаимного сотрудничества, в том числе и иностранных.

Кроме того, эти расходы предусматривают прием и организацию деловых встреч, обслуживание участников, прибывших на заседание совета директоров предприятия и ревизионной комиссии, независимо от места проведения представительских мероприятий.

2. Направление расходов

Проведение официального приема:

- расходы на организацию завтраков, обедов, ужинов, в том числе в ресторанах, кафе и др.;
- буфетное обслуживание во время переговоров (приобретение кофе, чая, пива, кондитерских изделий, фруктов, бутербродов, прохладительных напитков; столовых принадлежностей).

Транспортное обеспечение:

- доставка представителей организаций, участвующих в переговорах, к месту проведения представительского мероприятия или заседания руководящего органа и обратно.

Оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий.

К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.

3. Нормативы предельных размеров представительских расходов и их обоснование

Представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период (абз. 3 п. 2 ст. 264 НК РФ).

Расходы на оплату труда включают любые начисления работникам в денежной и натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, а также расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные трудовыми и коллективными договорами (ст. 255 НК РФ).

Представительские расходы в части, превышающей данный норматив, при определении налоговой базы не учитываются (п. 42 ст. 270 НК РФ).

4. Порядок получения и использования средств, оформление и отражение в учете

Перед проведением мероприятий, связанных с представительскими расходами, составляется план мероприятий с указанием количества и состава лиц, участвующих в нем.

По окончании мероприятия составляется акт, подтверждающий фактически произведенные расходы, с приложением к нему первичных оправдательных документов.

Наличные деньги выдаются в подотчет из кассы уполномоченному лицу с указанием в кассовом ордере направления расходов в пределах сметы.

В течение трех дней лицо, получившее деньги, обязано отчитаться, представив авансовый отчет и приложив к нему оправдательные документы:

- товарные и кассовые чеки;
- счета, накладные;
- утвержденные акты, подтверждающие расходы,

и внести в кассу неиспользованные денежные средства.

При покупке товаров у частных лиц на рынке составляется закупочный акт, в котором приводится подробное изложение хозяйственной операции с указанием даты и места покупки, количества и цены, паспортных данных продавца, в соответствии с требованиями п. 2 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете».

В аналогичном порядке оформляются расходы, связанные с использованием такси или индивидуального транспортного средства.

Капитальные затраты, связанные с оборудованием места проведения деловых встреч, к представительским расходам не относятся.

Приобретенные материальные ценности подлежат оприходованию и отражаются в бухгалтерском учете.

Представительские расходы могут производиться и в безналичной форме.

5. Составление сметы и ее исполнение

Неотъемлемой частью данного Положения является смета представительских расходов, утвержденная руководителем и согласованная с главным бухгалтером.

Составление сметы и ее исполнение возлагаются на экономиста (бухгалтера) организации, который руководствуется Положением и данными бухгалтерского учета.

Смета составляется на квартал (год) по фактическим итогам работы за предшествующий период (квартал, год). Недоиспользованные в пределах сметы средства переходят на следующий квартал.

В случае перерасхода фактических средств по отдельным статьям сметы допускается использование средств других статей, по которым перерасхода нет, но в пределах общей суммы по смете.

В случае перерасхода общей суммы по смете результаты с объяснением причин представляются руководителю организации либо ревизионной комиссии для принятия решения.

6. Изменение положения

Данное Положение может быть изменено, дополнено при изменении нормативных документов, появлении новых, дополнительных расходов, не учитываемых данным Положением.

Председатель комиссии _____

Члены комиссии _____

Основным документом, на основании которого определяется сумма представительских расходов, является смета, утверждаемая советом (правлением) организации. В смете указываются конкретные статьи представительских расходов и их предельная годовая сумма (форма 16.9).

«УТВЕРЖДАЮ»
 Руководитель организации

СМЕТА
представительских расходов _____
на 200 ____ **г.** _____ **квартал**

№ п/п	Статьи расходов	Фактический объем расходов на оплату труда		Смета расходов		Исполнение сметы	
		за квартал	за год	на квартал	на год	за квартал	за год
1.	Расходы на организацию завтраков, обедов, ужинов						
2.	Буфетное обслуживание						
3.	Транспортное обеспечение						
4.	Оплата услуг переводчиков						
Итого:							

«СОГЛАСОВАНО»
 Главный бухгалтер _____

Форма 16.9. Смета представительских расходов

Согласно соответствующему приказу руководителя организации утверждаются:

- программа мероприятий, связанных с деловой встречей (приемом);
- список приглашенных и участников со стороны организации;
- смета расходов по проведению деловой встречи.

Если сотрудник фирмы получил денежный аванс на представительские расходы, то после того как выполнил задание, он должен представить авансовый отчет о фактически произведенных расходах. Поэтому авансовый отчет является основным документом, на основании которого производят списание задолженности с подотчетного лица. К нему необходимо приложить документы, подтверждающие произведенные расходы.

Первичными документами, подтверждающими факты расходования средств на представительские цели, являются:

- документы, удостоверяющие оплату транспортных расходов;
- счета организаций общественного питания;
- другие первичные документы, свидетельствующие о размере произведенных расходов (кассовые и товарные чеки, накладные, договора на оказание услуг переводчика и др.).

По окончании мероприятия составляется акт, подтверждающий фактически произведенные расходы, с приложением к нему первичных оправдательных документов. В акте должны быть отражены:

- дата, место и программа проведения деловой встречи;

- приглашенные лица;
- участники со стороны предприятия;
- величина расходов (форма 16.10).

УТВЕРЖДАЮ	
(подпись) _____	(Ф.И.О.) _____
« ____ » _____ 200__ г.	
АКТ № _____	
на списание представительских расходов	
Комиссия, назначенная приказом № _____ от _____, составила настоящий акт о списании представительских расходов в сумме	
(сумма цифрами и прописью)	
Дополнительные сведения:	
Дата проведения приема _____	
Место проведения _____	
Программа проведения:	
1. Регистрация участников _____	дата _____ время _____
2. Знакомство с образцами предлагаемой продукции _____	
3. Деловые переговоры _____	
4. Подписание договора о намерениях _____	
5. Обед _____	
6. Культурная программа _____	
7. _____	
Приглашенные лица со стороны предприятия « _____ »	
в составе: _____	
Участники со стороны предприятия « _____ »	

Величина представительских расходов (первичные документы об оплате прилагаются)	
на сумму _____	
Председатель комиссии _____	
Члены комиссии: _____	

Форма 16.10. Акт на списание представительских расходов

В связи с тем что в бухгалтерском и налоговом учете виды и принимаемая к учету величина представительских расходов не совпадают, сравним их в таблице.

В бухгалтерском учете	В налоговом учете
Относятся к представительским расходам:	
Приказ Минфина России от 15 марта 2000 г. № 26н	п. 2 ст. 264 НК РФ
— расходы, связанные с проведением официального приема (завтрака, обеда или другого аналогичного мероприятия) представителей (участников);	— расходы на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) представителей (участников);

Окончание

В бухгалтерском учете		В налоговом учете	
— транспортное обеспечение представителей (участников);		— транспортное обеспечение доставки лиц, участвующих в переговорах, к месту проведения представительского мероприятия и обратно;	
— буфетное обслуживание во время переговоров и мероприятий культурной программы;		— буфетное обслуживание во время переговоров;	
— оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате организации;		— оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий	
— посещение культурно-зрелищных мероприятий		Не относятся к представительским расходам: расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний	
Формирование расходов			
формируют расходы по обычным видам деятельности	подп. 5, 7 ПБУ 10/99	включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией	п. 2 ст. 264 НК РФ
Норматив расходов			
расходы принимаются в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности	п. 6 ПБУ 10/99	в размере, не превышающем 4% от расходов организации на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период	п. 2 ст. 264 НК РФ

Для целей исчисления налога на прибыль представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% от расходов на оплату труда за этот период. Об этом гласит абз. 3 п. 2 ст. 264 НК РФ. Представительские расходы в части, превышающей установленный норматив, согласно п. 42 ст. 270 НК РФ не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль.

При определении максимального размера представительских расходов расходы на оплату труда рассчитываются по нормам ст. 255 НК РФ и включают:

- любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах;
- стимулирующие начисления и надбавки;
- компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда;
- премии и единовременные поощрительные начисления;
- расходы, связанные с содержанием работников, предусмотренные трудовыми и (или) коллективными договорами.

При этом к расходам на оплату труда в целях главы 25 НК РФ относятся суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми у налогоплательщика формами и системами оплаты труда, кроме расходов, предусмотренных ст. 270 НК РФ.

Следует отметить, что база при исчислении предельного размера представительских расходов, учитываемых в целях налогообложения (сумма расходов на оплату труда), считается нарастающим итогом с начала налогового периода. Так, например, представительские расходы, которые по итогам I квартала 2005 г. явля-

ются сверхнормативными, по итогам налогового периода (за 2005 г.) могут уложиться в установленный норматив.

Если организация определяет доходы и расходы методом начисления, ее представительские расходы относятся к косвенным расходам, которые в полной сумме включаются в состав расходов текущего отчетного (налогового) периода (п. 1 ст. 318 НК РФ).

Пунктом 7 ст. 171 НК РФ установлено, что из общей суммы налога на добавленную стоимость, причитающейся к уплате в бюджет, подлежат вычету суммы налога, уплаченные по представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

В бухгалтерском учете представительские расходы учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы» или на счете 44 «Расходы на продажу» в корреспонденции со счетом 71 «Расчеты с подотчетными лицами» или 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Представительские расходы согласно п. 7 ПБУ 10/99 «Расходы организации» формируют расходы по обычным видам деятельности. Такие расходы в соответствии с п. 18 ПБУ 10/99 признаются в том отчетном периоде, в котором имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности) при выполнении условий, перечисленных в п. 16 ПБУ 10/99.

Сумма налога на добавленную стоимость по представительским расходам отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в корреспонденции с кредитом счета 71 или 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Списание принятых к вычету сумм НДС в части представительских расходов в пределах, установленных законодательством, отражается

Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Списание суммы налога на добавленную стоимость в составе сверхнормативных представительских расходов отражается

Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы».

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

17.1. Инвестиции в форме финансовых вложений

Временное помещение свободных денежных средств предприятия в финансовые активы в виде вложений в ценные бумаги, в доходные виды денежных инструментов, в уставные капиталы других предприятий и организаций носит название *финансовых инвестиций* (схема 17.1).



Схема 17.1. Финансовые инвестиции

Наиболее распространенной формой финансового инвестирования предприятий является вложение денежных средств в различные виды ценных бумаг, свободно обращающихся на фондовом рынке. Такие вложения осуществляются с целью получения дополнительной прибыли либо с целью установления финансового контроля за деятельностью других организаций путем приобретения их акций.

Для оценки инвестиционной привлекательности ценных бумаг осуществляется анализ их характеристик. При этом инвестору необходимо получить сведения об отрасли, в которой осуществляет свою деятельность эмитент, проанализировать основные показатели хозяйственной деятельности и финансового состояния эмитента и т. д.

Для анализа эффективности финансовых вложений рассчитывается средний уровень доходности (Y):

$$Y = \frac{\Delta}{\Phi},$$

где Δ — сумма полученного дохода от финансовых вложений (в качестве дохода чаще всего выступают дивиденды, проценты, прирост капитализированной стоимости);

Φ — среднегодовая сумма финансовых вложений.

Эффективность финансовых вложений может оцениваться путем сравнения их доходности (Y) с так называемым альтернативным (гарантированным) доходом, в качестве которого обычно принимается ставка рефинансирования; с рентабельностью вложений капитала на анализируемом предприятии.

В зависимости от срока, на который произведены финансовые вложения, они подразделяются на:

- *долгосрочные*, когда установленный срок их погашения превышает один год, или вложения, осуществленные с намерением получать доходы по ним более одного года;
- *краткосрочные*, когда установленный срок их погашения не превышает одного года, или вложения осуществлены без намерения получать доходы по ним более одного года.

При анализе эффективности долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений можно использовать общие приемы инвестиционного анализа и специальные приемы оценки эффективности отдельных видов финансовых вложений (акций, облигаций, векселей и т. д.).

17.2. Виды финансовых вложений

Вложения денежных средств в финансовые активы с целью получения дохода в бухгалтерском учете рассматриваются как самостоятельный объект учета — *финансовые вложения*.

Порядок ведения бухгалтерского учета финансовых вложений регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденным приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н (далее — ПБУ 19/02).

К финансовым вложениям организации в соответствии с п. 3 ПБУ 19/02 относятся: государственные и муниципальные ценные бумаги; ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определена (облигации, векселя); вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ); предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и пр. (схема 17.2).

К финансовым вложениям относятся ценные бумаги, которыми владеет организация в целях увеличения собственного капитала посредством получения доходов через распределение прибыли (в форме процентов, дивидендов) или для получения инвестирующей организацией прибыли от продажи или прочего выбытия указанных активов.

Ценная бумага — это документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении (ст. 142 ГК РФ) (схема 17.3).

Выпуск ценных бумаг носит название *эмиссии ценных бумаг*, а тот, кто выпускает ценную бумагу, именуется ее *эмитентом*. Под обращением ценных бумаг понимаются их купля-продажа и другие действия, приводящие к смене владельца.

Акция — эмиссионная ценная бумага, закрепляющая права ее владельца (акционера) на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении акционерным обществом и на часть имущества, остающегося после его ликвидации.

Облигация — эмиссионная ценная бумага, подтверждающая обязательство возместить ее держателю номинальную стоимость с уплатой фиксированного процента. Обладатель облигации является кредитором акционерного общества или предприятия, выпустившего облигацию. Доходом по облигации являются процент или дисконт.

Отношения, возникающие при эмиссии и обращении эмиссионных ценных бумаг независимо от типа эмитента, при обращении иных ценных бумаг в случаях, предусмотренных федеральными законами, регулируются Федеральным законом от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг».

В соответствии со ст. 29 Закона «О рынке ценных бумаг» право собственности на ценные бумаги переходит на основании:

- акта приема-передачи сертификата ценной бумаги — по документарным ценным бумагам;
- выписки по счету депо — по бездокументарным ценным бумагам (при учете ценных бумаг в депозитарии);
- выписки по лицевому счету (при учете именных ценных бумаг в системе ведения реестра);

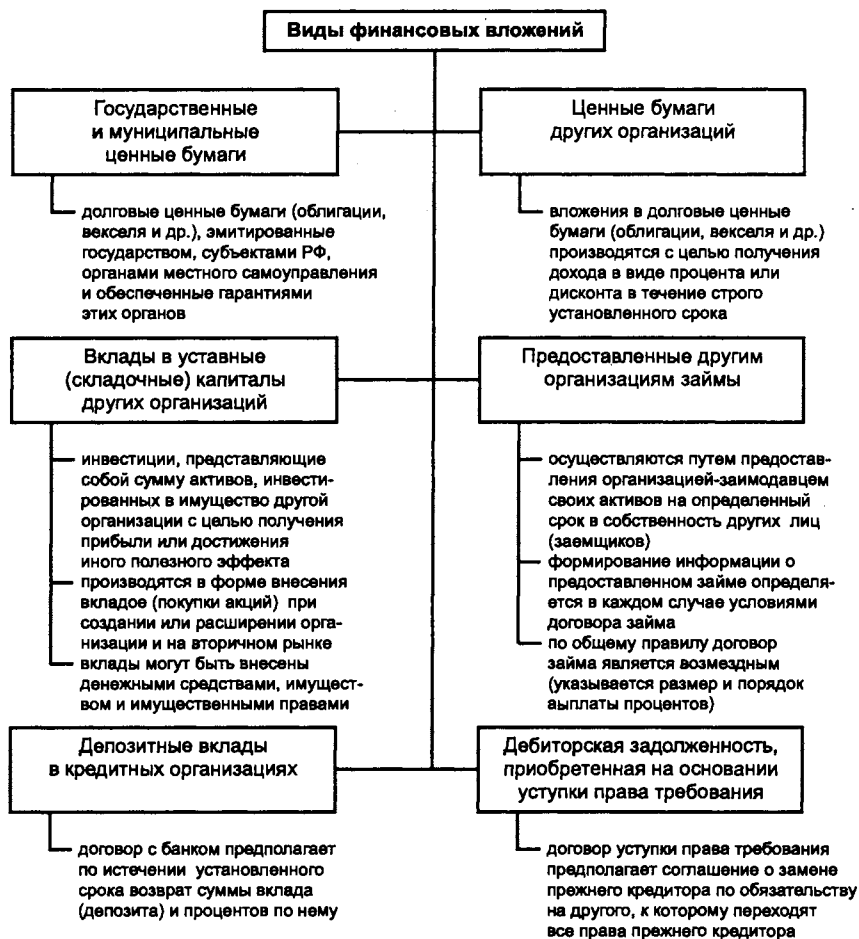


Схема 17.2. Виды финансовых вложений

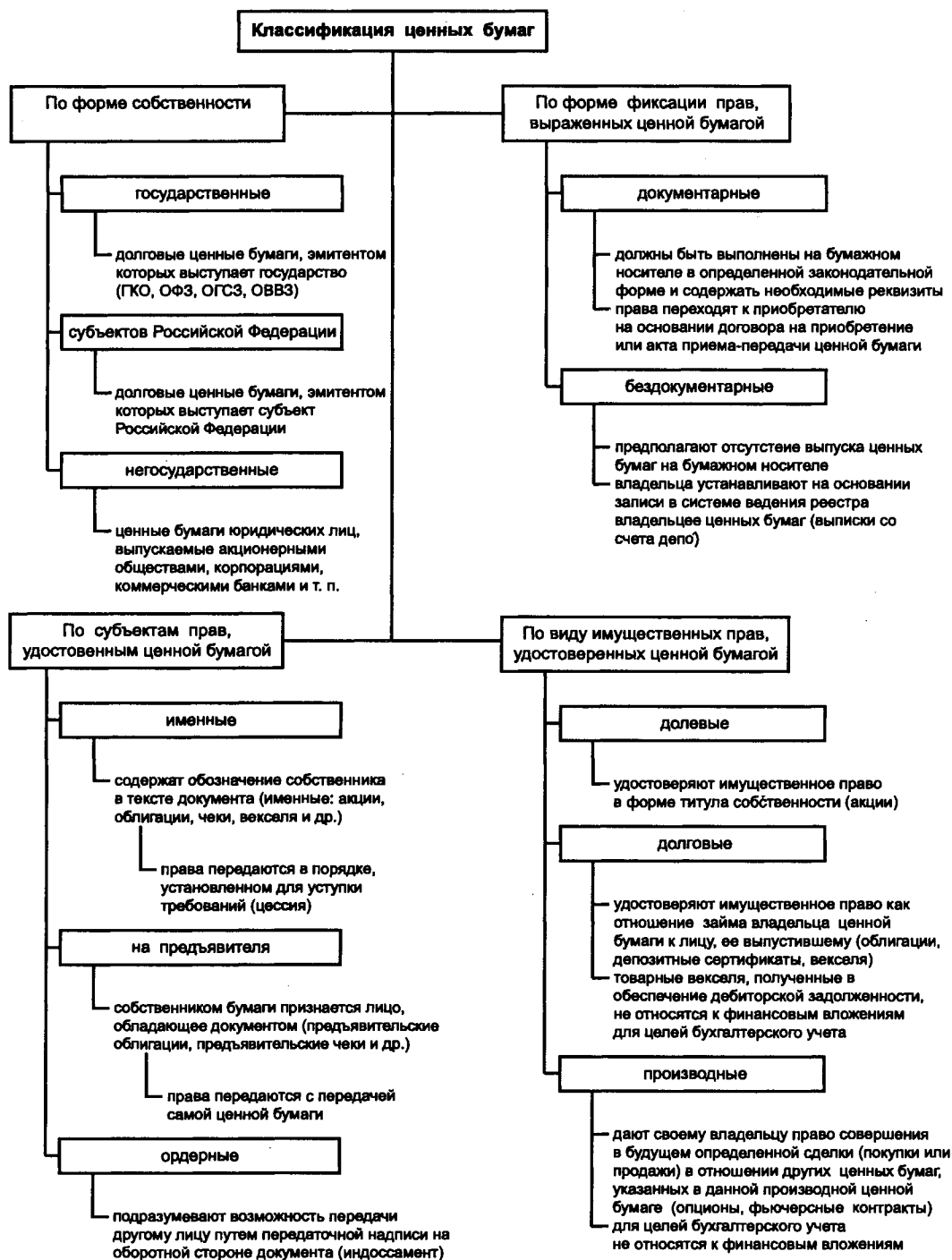


Схема 17.3. Классификация ценных бумаг

— договора купли-продажи, акта уступки права требования, прочих документов — при приобретении права требования по ценным бумагам.

При этом датой перехода права собственности, т. е. датой принятия ценных бумаг к бухгалтерскому учету, может быть:

- дата, указанная в акте приема-передачи, — в случае получения сертификата предъявительской ценной бумаги непосредственно от продавца;
- дата, указанная в выписке по лицевому счету приобретателя, открытому ему в системе ведения реестра;
- дата, указанная в выписке по счету депо, открытому приобретателю в депозитарии, в который были отданы на хранение ценные бумаги продавцом.

Депозитный (сберегательный) сертификат является ценной бумагой, удостоверяющей сумму вклада, внесенного в кредитную организацию, и права вкладчика (держателя сертификата) на получение по истечении установленного срока суммы вклада и обусловленных в сертификате процентов в кредитной организации, выдавшей сертификат, или в любом ее филиале.

Депозитный и сберегательный сертификаты похожи друг на друга и отличаются лишь статусом владельца. Владелец депозитного сертификата может быть только юридическое лицо, а сберегательного — только физическое лицо.

Денежные расчеты по купле-продаже депозитных сертификатов, выплате сумм по ним осуществляются в безналичном порядке, а сберегательных сертификатов — как в безналичном порядке, так и наличными средствами. Сертификат не может служить расчетным или платежным средством за проданные товары или оказанные услуги.

Сертификаты могут быть именными или на предъявителя.

Вексель — это ценная бумага, удостоверяющая безусловное обязательство векселедателя уплатить по наступлении срока определенную сумму векселедержателю (владельцу векселя). Вексель является денежным долговым односторонним обязательством, в котором векселедержатель ничего не обязан, а только векселедатель обязуется уплатить определенную сумму. Вексель — универсальный платежный, расчетный и кредитный документ, сочетающий в себе свойства ценной бумаги, долгового обязательства и расчетного средства. В деловом обороте векселя могут использоваться как средство расчета за товары, работы и услуги и в сфере инвестиционной деятельности как форма финансовых вложений (схема 17.4).

Финансовые вложения в форме **вкладов в уставные капиталы других организаций** являются для организации-вкладчика инвестициями и представляют собой сумму активов, инвестированных в имущество другой организации с целью получения прибыли или достижения иного полезного эффекта.

Вклады (паи) в уставный капитал можно классифицировать по их субъектам:

- акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью, имеющие уставный капитал;
- полные товарищества, товарищества на вере, формирующие складочный капитал;
- производственные кооперативы, создающие паевой фонд;
- унитарные предприятия, имеющие уставный фонд.

Такие вложения производятся в форме:

- внесения вкладов при создании и расширении организации;
- приобретения долей (акций) на вторичном рынке, у органа по управлению государственным имуществом, по конкурсу, на аукционе или инвестиционных торгах.

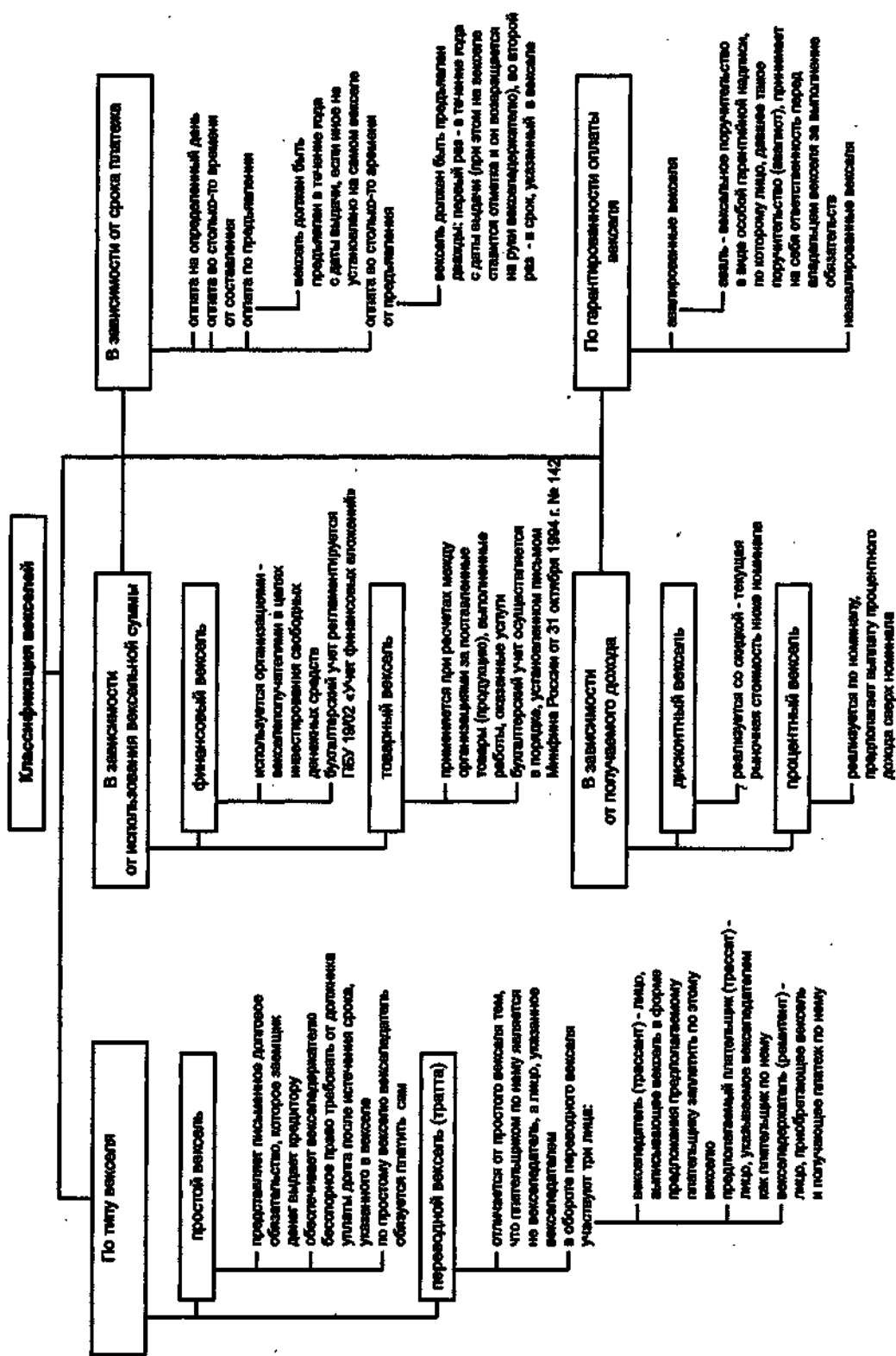


Схема 17.4. Классификация векселей

Вложения в **долговые финансовые активы** производятся с целью получения доходов в течение строго установленного срока. К долговым бумагам относят облигации, векселя, депозитные и сберегательные сертификаты.

Доходом по долговым ценным бумагам может быть процент или дисконт. При отсутствии в договоре прямых указаний о размере процентов он определяется по правилам начисления процентов за пользование чужими денежными средствами, т. е. исходя из ставки рефинансирования Банка России.

Финансовые вложения, **основанные на отношениях займа**, осуществляются путем предоставления организацией (заимодавцем) своих активов на определенный срок в собственность других лиц (заемщиков).

Порядок формирования заимодавцем информации о финансовых вложениях в каждом случае определяется условиями договора займа и зависит от предмета займа, способа обеспечения займа, возмездности (безвозмездности) займа, назначения займа, способа возврата займа. По общему правилу вложения в форме денежного займа — возмездные.

Цессией (уступкой прав требования на дебиторскую задолженность) признается соглашение, в соответствии с которым одно лицо (цедент) передает свои права кредитора к должнику по какому-либо договору третьему лицу (цессионарию). Правовые аспекты цессии регулируются главой 24 «Перемена лиц в обязательстве» ГК РФ. Уступка права требования допускается, если она не противоречит закону, иным правовым актам или договору (ст. 388 ГК РФ). Кредитор может передать свои права по данному договору без согласия должника, поэтому цедент либо цессионарий должны лишь письменно сообщить дебитору об уже состоявшейся передаче прав.

Организация покупает дебиторскую задолженность для того, чтобы в будущем получить доход в виде разницы между ценой ее приобретения и средствами, полученными при ее выбытии. Вместе с приобретением задолженности к организации переходят и финансовые риски, связанные с таким приобретением (например, риск неплатежеспособности должника). Таким образом, выполняются все условия, предусмотренные п. 2 ПБУ 19/02. Поэтому приобретенная на основании уступки права требования дебиторская задолженность включается организацией в состав ее финансовых вложений.

Организация, приобретающая долги (право требования задолженности), учитывает их не в сумме задолженности, а в сумме фактических затрат по ее приобретению, и в дальнейшем цессионарий может либо дождаться получения денег от должника, либо уступить право требования третьему лицу, выступив при этом цедентом.

Согласно ПБУ 19/02 не относятся к финансовым вложениям:

- собственные акции, выкупленные у акционеров с целью перепродажи или аннулирования. Такие акции учитываются на счете 81 «Собственные акции (доли)»;
- векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги. Такие векселя учитываются у векселедержателя в соответствии с письмом Минфина России от 31 октября 1994 г. № 142 «О порядке отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций с векселями, применяемыми при расчетах организациями за поставку товаров, выполненные работы и оказанные услуги» по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на отдельном субсчете;

- вложения организации в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемые за плату во временное пользование с целью получения дохода. Такие вложения учитываются на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности»;
- драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности (инвестиционная собственность).

17.3. Оценка финансовых вложений

Для принятия к учету финансовых вложений необходимо одновременное выполнение условий, указанных в схеме 17.5.

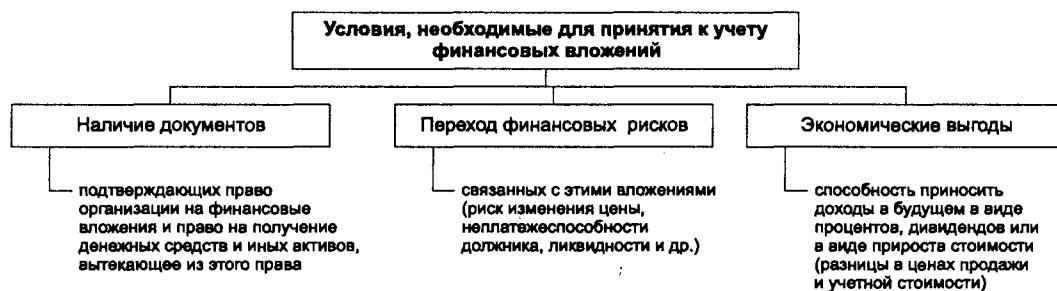


Схема 17.5. Условия, необходимые для принятия к учету финансовых вложений

17.3.1. Первоначальная стоимость финансовых вложений

Приобретенные финансовые вложения в учете организации-инвестора учитываются по первоначальной стоимости, т. е. в сумме фактических затрат на их приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (пп. 8, 9 ПБУ 19/02) (схема 17.6).

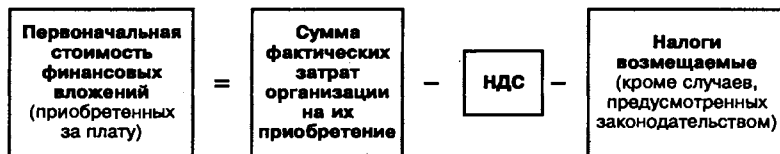


Схема 17.6. Первоначальная стоимость финансовых вложений

Фактическими затратами на приобретение активов в качестве финансовых вложений являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые специализированным организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением указанных активов. Под специализированными понимаются прежде всего организации — профессиональные участники рынка ценных бумаг, кредитные организации, осуществляющие виды деятельности, определенные Федеральным законом «О рынке ценных бумаг», и имеющие соответствующие лицензии, а под иными лицами — брокеры, имеющие лицензию;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений. Посредниками могут быть профессиональные участники рынка ценных бумаг, кредитные организации, осуществляющие виды деятельности, определенные Федеральным законом «О рынке ценных бумаг», брокеры;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением активов в качестве финансовых вложений (например, в случае территориальной удаленности организации может возникнуть необходимость командировать сотрудника для заключения договора на покупку ценных бумаг и т. п.).

Если величина затрат (кроме сумм, уплачиваемых в соответствии с договором продавцу) на приобретение таких финансовых вложений, как ценные бумаги, не существенна по сравнению с суммой, уплачиваемой в соответствии с договором продавцу, такие затраты организация вправе признавать прочими операционными расходами в том отчетном периоде, в котором указанные ценные бумаги были приняты к бухгалтерскому учету. При этом организация, решая вопрос, является ли данный показатель существенным, принимает во внимание оценку показателя, его характер, конкретные обстоятельства его образования. Соответствующее решение в отношении вышеуказанных расходов следует включить в учетную политику.

Пример

Организация приобрела облигации на сумму 1 500 000 руб. (10 000 руб. × 150 шт.). При этом на информационные услуги израсходовано 3000 руб.

Стоимость информационных услуг по отношению к стоимости облигаций не является существенной для организации и может признаваться операционным расходом с отражением по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

В том случае, когда организации оказаны информационные и консультационные услуги, связанные с принятием решения о приобретении финансовых вложений, но организация принимает решение не приобретать такие вложения, стоимость оказанных услуг относится на финансовые результаты коммерческой организации в составе операционных расходов того отчетного периода, когда было принято решение не приобретать финансовые вложения.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
При оплате финансовых вложений денежными средствами			
Первичные документы, подтверждающие переход прав на ценные бумаги к организации (акт приема-передачи ценных бумаг; выписка из реестра акционеров и др.)	Приняты к учету в составе финансовых вложений приобретенные ценные бумаги. В момент оформления документов, подтверждающих право организации на ценные бумаги и на получение дохода по ним, и перехода к организации финансовых рисков, связанных с этими ценными бумагами	58	76
Выписка банка по расчетному счету	Оплачена установленная в договоре стоимость ценных бумаг	76	51, 52 (50)
Отражены затраты на приобретение финансовых вложений			
Акт приемки-сдачи оказанных услуг, счет-фактура	Отражена стоимость оказанных информационных и консультационных услуг, связанных с приобретением ценных бумаг ¹ , вознаграждений посредническим организациям и т. п.	58	60, 76

Окончание

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Выписка банка по расчетному счету	Произведена оплата оказанных информационных и консультационных услуг, связанных с приобретением ценных бумаг; перечислено вознаграждение посреднической организации и т. п.	60, 76	51
Если организации оказаны информационные и консультационные услуги, связанные с принятием решения о приобретении ценных бумаг, и организация не принимает решения о таком приобретении, стоимость оказанных услуг относится в состав операционных расходов ²			
Акт приемки-сдачи оказанных услуг, счет-фактура	Стоимость оказанных информационных (консультационных) услуг включена в состав расходов будущих периодов (с учетом НДС) ¹	97	60, 76
Выписка банка по расчетному счету	Произведена оплата оказанных информационных (консультационных) услуг	60, 76	51, 52 (50)
Бухгалтерская справка	На основании принятого решения не осуществлять финансовых вложений сумма затрат по информационным (консультационным) услугам включена в состав операционных расходов	91-2	97

¹ Если организация воспользовалась консультационными услугами с целью приобретения ценных бумаг (операции по реализации которых освобождены от уплаты НДС согласно подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ), то сумма НДС, предъявленная специализированной фирмой, подлежит включению в стоимость этих услуг на основании подп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ.

² Включение затрат в состав операционных расходов производится в том отчетном периоде, когда было принято решение не осуществлять финансовые вложения.

Если для приобретения ценных бумаг организация использовала заемные средства, то затраты по полученным кредитам и займам учитываются в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» и ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию». При этом проценты по ним будут относиться в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы».

Исключение составляют ситуации, при которых сумма заемных средств направляется для предварительной оплаты финансовых вложений или выдачи авансов и задатков в счет их оплаты. В таком случае начисленные проценты по указанным займам и кредитам относятся организацией-заемщиком на увеличение дебиторской задолженности, а затем включаются в первоначальную стоимость финансовых вложений (п. 15 ПБУ 15/01).

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Для приобретения ценных бумаг использованы заемные средства			
Договор займа, выписка банка по расчетному счету	Получены денежные средства по договору займа	51	66
Договор займа, счет на предоплату	Произведена предоплата за ценные бумаги	60, субсчет «Авансы выданные»	51
Договор займа, бухгалтерская справка-расчет	Начислены проценты за пользование заемными средствами ¹	60, субсчет «Авансы выданные»	66

Окончание

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Выписка банка	Уплачены проценты	66	51
Акт приема-передачи ценных бумаг	Оприходованы ценные бумаги	58-1	76
Бухгалтерская справка-расчет	Начислены проценты после принятия ценных бумаг на учет	91-2	66

¹ Расходы в виде процентов по долговым обязательствам на основании подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ включаются в состав внереализационных расходов с учетом особенностей, предусмотренных ст. 269 НК РФ. При этом в учете возникает отложенное налоговое обязательство, которое отражается записью

Дебет 68,
Кредит 77

в размере 24% суммы процентов, включенных в первоначальную стоимость финансовых вложений.

Фактические затраты на приобретение активов в качестве финансовых вложений могут определяться (уменьшаться или увеличиваться) с учетом суммовых разниц, возникающих в случае оплаты суммы в рублях, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

Если при покупке финансовых вложений образуются суммовые разницы, то в учетной политике организации следует предусмотреть способ их признания (либо в первоначальной стоимости, либо в качестве операционных расходов). При этом целесообразно учитывать существенность величины суммовых разниц.

Не включаются в фактические затраты на приобретение финансовых вложений общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев когда они непосредственно связаны с приобретением финансовых вложений (п. 9 ПБУ 19/02).

17.3.2. Последующая оценка финансовых вложений

Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, может изменяться. В соответствии с изменением стоимости финансовые вложения согласно п. 19 ПБУ 19/02 подразделяются на две группы:

- 1) вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- 2) вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

Под текущей рыночной стоимостью понимается рыночная цена ценных бумаг, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг (п. 13 ПБУ 19/02).

Для того чтобы определить, к какой категории ценных бумаг их отнести: к обращающимся или не обращающимся на организованном рынке, — следует руководствоваться положениями п. 3 ст. 280 НК РФ.

Ценные бумаги признаются обращающимися на организованном рынке ценных бумаг только при одновременном соблюдении следующих условий:

- если они допущены к обращению (заключению гражданско-правовых сделок, влекущих переход прав собственности на ценные бумаги) хотя бы одним организатором торговли, имеющим на это право в соответствии с национальным законодательством;
- если информация об их ценах (котировках) публикуется в средствах массовой информации (в том числе электронных) либо может быть предоставлена

организатором торговли или иным уполномоченным лицом любому заинтересованному лицу в течение трех лет после даты совершения операций с ценными бумагами;

- если по ним рассчитывается рыночная котировка, когда это предусмотрено соответствующим национальным законодательством. Под *рыночной котировкой* для целей налогообложения прибыли понимается средневзвешенная цена торгового дня или, если таковая не рассчитывается, среднее арифметическое между минимальной и максимальной ценами текущего дня.

При определении текущей рыночной стоимости финансовых вложений в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности в соответствии с письмом Минфина России от 15 мая 2003 г. № 16-00-14/162 может быть использована информация о рыночной цене финансовых вложений не только российских организаторов торговли на рынке ценных бумаг, но и зарубежных организованных рынков или организаторов торговли, имеющих соответствующую лицензию национального уполномоченного органа.

Финансовые вложения, относящиеся к первой группе, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Эту корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально. Периодичность проведения переоценки организация должна установить в учетной политике.

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 (схема 17.7).

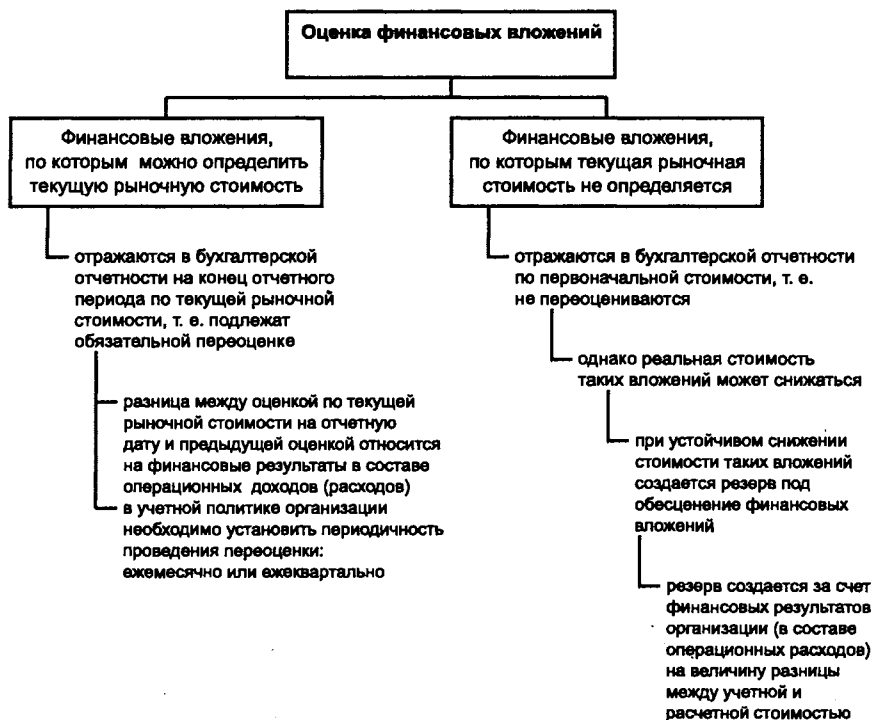


Схема 17.7. Оценка финансовых вложений

В бухгалтерском учете результаты переоценки отражаются записями:

— при увеличении рыночной цены:

Дебет 58 «Финансовые вложения»,

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы»;

— при снижении рыночной цены:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»,

Кредит 58 «Финансовые вложения».

Ценные бумаги второй группы отражаются в бухгалтерской отчетности исходя из их первоначальной стоимости (не переоцениваются).

17.3.3. Обесценение финансовых вложений

Устойчивое существенное (ниже величины экономических выгод) снижение стоимости финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, признается обесценением финансовых вложений (п. 37 ПБУ 19/02) (схема 17.8).

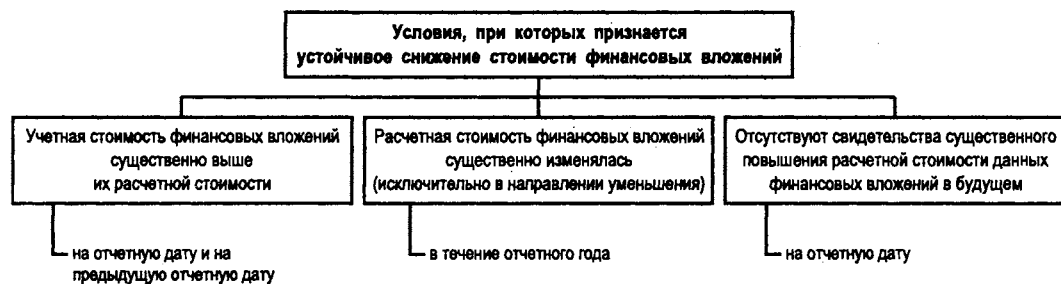


Схема 17.8. Признание снижения стоимости финансовых вложений

В ПБУ 19/02 приведены примеры ситуаций, в которых может произойти обесценение финансовых вложений:

- появление у организации-эмитента ценных бумаг либо у ее должника по договору займа признаков банкротства;
- совершение на рынке ценных бумаг значительного количества сделок с аналогичными ценными бумагами по цене существенно ниже их учетной стоимости;
- отсутствие или существенное снижение поступлений в виде дивидендов (процентов).

Если устойчивое снижение стоимости будет подтверждено, организация должна образовать *резерв под обесценение финансовых вложений*. Размер резерва равен разнице между стоимостью, по которой они отражены в бухгалтерском учете (учетной стоимостью), и расчетной стоимостью финансового вложения. Расчетная стоимость определяется на основе расчета организации и равняется разнице между их учетной стоимостью и суммой такого снижения.

Информация о резервах под обесценение вложений в ценные бумаги отражается на счете 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги». Коммерческая организация образует указанный резерв за счет финансовых результатов организации (в составе операционных расходов), а некоммерческая — за счет увеличения расходов.

Создание и корректировка резерва под обесценение финансовых вложений осуществляется следующими записями в бухгалтерском учете:

— отражена сумма созданного резерва вследствие падения рыночной стоимости:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»,
Кредит 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»;

— отнесена на доходы часть начисленного резерва при повышении рыночной стоимости ценных бумаг:

Дебет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»,
Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

Аналитический учет по счету 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» ведется по каждому резерву. Данные о резервах в бухгалтерской отчетности раскрываются с указанием вида финансовых вложений, величины резерва, созданного в отчетном году, величины резерва, признанного операционным доходом отчетного периода, сумм резерва, использованных в отчетном году.

Согласно п. 38 ПБУ 19/02 в бухгалтерской отчетности стоимость финансовых вложений, по которым образован резерв под обесценение, показывается по учетной стоимости за вычетом суммы резерва. Это означает, что сальдо по счету 59 в бухгалтерском балансе отсутствует.

17.4. Выбытие финансовых вложений

Выбытие финансовых вложений имеет место в случаях погашения, продажи на вторичном рынке ценных бумаг, безвозмездной передачи, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, передачи в качестве платежного средства в оплату поставленных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг.

При выбытии финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется исходя из последней оценки (т. е. с учетом последней переоценки).

При выбытии финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, стоимость определяется одним из способов, который выбран в учетной политике:

- по первоначальной стоимости каждой единицы финансовых вложений (применяется для оценки: вкладов в уставные (складочные) капиталы других организаций (за исключением акций акционерных обществ), займов, предоставленных другим организациям, депозитных вкладов в кредитных организациях, дебиторской задолженности, приобретенной на основании уступки права требования);
- по средней первоначальной стоимости (применяется для вложений в ценные бумаги других организаций);
- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО) (применяется только для вложений в ценные бумаги).

При применении *способа оценки по первоначальной стоимости каждой единицы финансовых вложений* аналитический учет должен обеспечить возможность получения информации о стоимости приобретения каждой единицы финансовых вложений.

Способ оценки организация выбирает самостоятельно. В течение отчетного года по каждой группе (виду) финансовых вложений применяется один способ оценки.

Применение *способа средней первоначальной стоимости* предполагает расчет средней стоимости, приходящейся на одну единицу выбывающих ценных бумаг. Каждый вид ценных бумаг оценивается как частное от деления первоначальной стоимости вида ценных бумаг на их количество, складывающихся соответственно из первоначальной стоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших ценных бумаг в течение данного месяца

Применение *способа оценки по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (ФИФО)* предполагает, что при продаже первыми выбывают те ценные бумаги, которые были первыми и приобретены. Оценка ценных бумаг, находящихся в остатке на конец месяца, производится по фактической стоимости последних по времени приобретения ценных бумаг. Для определения стоимости выбывающих ценных бумаг из суммы остатков на начало месяца и стоимости поступивших за месяц ценных бумаг вычитается стоимость остатка ценных бумаг на конец месяца.

Применение одного из указанных способов по группе (виду) финансовых вложений производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики. В течение отчетного года по каждой группе (виду) финансовых вложений применяется один способ оценки. При выборе одного из вышеуказанных способов целесообразно принять тот, который совпадает с правилами налогового учета.

При выбытии финансовых вложений, по которым был создан резерв под обесценение вложений, сумма резерва зачисляется в состав операционных доходов организации в конце года или того отчетного периода, когда произошло их выбытие. В этом случае делается запись

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы»,
Кредит 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

17.5. Синтетический и аналитический учет финансовых вложений

Для учета финансовых вложений предназначен счет 58 «Финансовые вложения». Исключением являются банковские депозиты. Инструкция по применению Плана счетов требует учитывать средства, вложенные организацией в банковские и другие вклады, на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 55-3 «Депозитные счета».

Для учета различных видов финансовых вложений к счету 58 могут быть открыты субсчета: 58-1 «Паи и акции»; 58-2 «Долговые ценные бумаги»; 58-3 «Предоставленные займы»; 58-4 «Вклады по договору простого товарищества».

Аналитический учет по счету 58 «Финансовые вложения» должен обеспечить возможность получения данных о краткосрочных и долгосрочных активах. Для того чтобы получить такие данные, к субсчетам счета 58 можно открыть субсчета второго порядка, например к субсчету 58-1 «Паи и акции» — субсчета 58-1-1 «Краткосрочные вложения» и 58-1-2 «Долгосрочные вложения».

Наличие и движение инвестиций в акции акционерных обществ, в уставные (складочные) капиталы организаций и т. п. учитываются на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-1 «Паи и акции», в сумме фактических затрат инвестора на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возме-

щаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах) (схема 17.9).

Счет 58-1 «Паи и акции»

Дебет		Кредит	
Сальдо начальное	Стоимость акций на начало периода		
50, 51, 52			91-2
Кредит	Приобретены акции других организаций за деньги	Списана балансовая стоимость акций при их продаже	Дебет
76			
Кредит	Отражена задолженность по приобретенным акциям других организаций		
76			
Кредит	Отражены расходы по оплате консультационных услуг		
Сальдо конечное	Стоимость акций на конец периода		

Схема 17.9. Счет 58-1 «Паи и акции»

При осуществлении инвестиций в акции в бухгалтерском учете организации-инвестора производятся следующие учетные записи.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
При оплате акций денежными средствами			
Выписка банка по расчетному счету	Оплачены информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг	76	51, 52
Выписка банка по расчетному счету	Оплачены услуги посреднической организации и т. п.	76	51, 52
Выписка банка по расчетному счету	Оплачены акции по стоимости, установленной в договоре	76	51, 52
Акт приема-передачи акций, выписка из реестра акционеров	Приобретенные акции, право собственности на которые перешло приобретающей организации, приняты к учету в составе финансовых вложений	58-1	76
В счет оплаты акций передан объект недвижимости			
Договор о создании акционерного общества (ОАО, ЗАО), выписка из реестра акционеров	Отражена задолженность по оплате акций учреждаемого акционерного общества	58-1	76
Акт о приеме-передаче здания (сооружения)	Списана первоначальная стоимость выбывающего объекта недвижимости	01-2	01-1
Акт о приеме-передаче здания (сооружения)	Списана сумма амортизации по объекту недвижимости, начисленная за время эксплуатации	02	01-2

Окончание

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Акт о приеме-передаче здания (сооружения)	Отражена передача в собственность акционерного общества объекта недвижимости ¹	76	01-2
Последующая оценка акций			
Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату (п. 20 ПБУ 19/02)			
Данные о рыночной стоимости акций, бухгалтерская справка-расчет	Заключительными записями месяца (квартала) ² отражена разница между рыночной и учетной (балансовой) стоимостью акций:		
	при возникновении отрицательной курсовой разницы	91-2	58-1
	при возникновении положительной курсовой разницы	58-1	91-1
В случае устойчивого снижения стоимости акций, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений			
Акт проверки на обесценение финансовых вложений, бухгалтерская справка-расчет	Создан резерв под обесценение финансовых вложений	91-2	59
Акт проверки на обесценение финансовых вложений, бухгалтерская справка-расчет	Корректировка созданного резерва:		
	при дальнейшем снижении расчетной стоимости акций	91-2	59
	при повышении расчетной стоимости акций или их выбытии	59	91-1
При продаже акций			
Акт приемки-передачи акций, выписка из реестра акционеров	Признаны операционные доходы от продажи акций ³	76	91-1
Бухгалтерская справка-расчет	Списана балансовая стоимость проданных акций	91-2	58-1
Выписка банка по расчетному счету	Получены денежные средства от покупателя акций	51	76
Бухгалтерская справка-расчет	Заклучительными оборотами месяца отражен финансовый результат от продажи акций:		
	убыток	99	91-9
	прибыль	91-9	99

¹ Переход права собственности на недвижимость, передаваемую в оплату акций при учреждении акционерного общества, подлежит государственной регистрации (п. 1 ст. 131 ГК РФ) и происходит после такой регистрации (п. 2 ст. 223 ГК РФ). На основании п. 3 ст. 2 Федерального закона от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» датой государственной регистрации прав является день внесения соответствующих записей о правах в Единый государственный реестр прав.

² Корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально в соответствии с принятой учетной политикой.

³ При выбытии активов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется организацией исходя из последней оценки (п. 30 ПБУ 19/02).

Вложение средств в облигации происходит путем их приобретения при размещении или на вторичном рынке. Приобретенные организацией долговые ценные бумаги учитываются на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги» (схема 17.10).

Счет 58-2 «Долговые ценные бумаги»

Дебет		Кредит	
Сальдо начальное	Стоимость облигаций на начало периода		
50; 51; 52			91-2
Кредит	Приобретены облигации	Погашены, реализованы облигации	Дебет
76			
Кредит	Отражена задолженность по приобретенным облигациям		
76			
Кредит	Отражены расходы по оплате консультационных услуг		
Сальдо конечное	Стоимость облигаций на конец периода		

Схема 17.10. Счет 58-2 «Долговые ценные бумаги»

При осуществлении инвестиций в облигации в бухгалтерском учете организации-инвестора производятся следующие записи:

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Списание части разницы при начислении купонного дохода (причитающихся процентов) по облигациям			
Выписка банка по расчетному счету	Перечислены деньги за облигацию	76	51
Выписка по счету депо, бухгалтерская справка	Принята к учету приобретенная облигация	58-2	76
Бухгалтерская справка-расчет	Начислена задолженность по причитающемуся купонному доходу (процентам)	76	91-1
Бухгалтерская справка-расчет	Списана часть разницы между фактическими затратами и номинальной стоимостью облигаций	91-2	58-2
Выписка банка по расчетному счету	Получен купонный доход (проценты)	51	76
Бухгалтерская справка-расчет	Списано сальдо прочих доходов и расходов	91-9	99
При доначислении части разницы			
Выписка банка по расчетному счету	Перечислены денежные средства за облигацию	76	51

Окончание

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Выписка по счету депо, бухгалтерская справка	Принята к учету приобретенная облигация	58-2	76
Бухгалтерская справка-расчет	Начислена задолженность по причитающемуся купонному доходу (процентам)	76	91-1
Бухгалтерская справка-расчет	Доначислена часть разницы между фактическими затратами и номинальной стоимостью облигаций	58-2	91-1
Выписка банка по расчетному счету	Получен купонный доход (проценты)	51	76
Бухгалтерская справка-расчет	Списано сальдо прочих доходов и расходов	91-9	99

Для того чтобы обеспечить полную и достоверную информацию о наличии финансовых вложений и контроль за их движением, организациям в соответствии с пп. 5 и 6 ПБУ 19/02 предоставляется самостоятельность как в выборе единицы бухгалтерского учета финансовых вложений, так и в организации аналитического учета. При этом выбранная учетная единица финансовых вложений (серия, партия и тому подобная однородная совокупность финансовых вложений) и разработанный регистр аналитического учета должны быть закреплены в приказе по учетной политике организации.

Аналитический учет финансовых вложений может вестись по эмитентам ценных бумаг, другим организациям, участником которых является организация, организациям-заемщикам и т. п. При разработке регистра учета ценных бумаг в нем как минимум должна быть отражена следующая информация: наименование эмитента и название ценной бумаги, номер, серия и т. д., номинальная цена, цена покупки, расходы, связанные с приобретением ценных бумаг, общее количество, дата покупки, дата продажи или иного выбытия, место хранения.

Дополнительная информация в регистре аналитического учета может формироваться в разрезе групп (видов) финансовых вложений. Так, с целью формирования в бухгалтерском учете информации о сумме доходов от реализации ценных бумаг, которая может быть использована для расчета налога на прибыль, в аналитическом учете необходимо разделять ценные бумаги на обращающиеся и не обращающиеся на организованном рынке, что соответствует требованиям ст. 315 НК РФ.

Как правило, регистр аналитического учета разрабатывается организацией самостоятельно и реализуется в рамках автоматизированной формы учета. Распечатка информации с машиночитаемых носителей осуществляется по мере необходимости или по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством Российской Федерации, но не реже одного раза в год.

Все ценные бумаги, хранящиеся в организации, могут быть описаны в Книге учета ценных бумаг, при этом она должна быть сброшюрована, скреплена печатью организации и подписями руководителя и главного бухгалтера, страницы пронумерованы. Исправления в Книгу учета ценных бумаг могут вноситься лишь с разрешения руководителя и главного бухгалтера с указанием даты внесения исправлений.

Книга учета ценных бумаг

Наименование эмитента	Название ценной бумаги	Номер, серия	Номинальная цена	Покупная стоимость	Расходы ¹	Количество	Дата покупки	Дата продажи ²	Место хранения

¹ Связанные с приобретением ценных бумаг.

² Или иного выбытия.

При хранении бланков (сертификатов) ценных бумаг в депозитарии (банке) они продолжают числиться в бухгалтерском учете у организации-владельца с указанием в аналитическом учете реквизитов организации, которой они переданы на хранение.

Расходы, связанные с обслуживанием финансовых вложений (например, оплата услуг банка или депозитария за хранение финансовых вложений, плата за ведение реестра акционеров, предоставление выписки со счета депо и т. п.), признаются операционными расходами организации и отражаются:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»,
Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,
Кредит 51 «Расчетные счета»
— перечисление указанных сумм.

17.6. Инвентаризация финансовых вложений

При инвентаризации финансовых вложений проверяются фактические затраты в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

В составе финансовых вложений значительное место занимают ценные бумаги. Проводя инвентаризацию, необходимо проверить фактическое наличие ценных бумаг, при этом необходимо установить:

- правильность оформления ценных бумаг и наличие документа, удостоверяющего право собственности на них (договора, сертификата и записей по счетам в депозитариях (для эмиссионных ценных бумаг документарной формы)), записей на лицевых счетах у держателя реестра или записей по счетам депо в депозитариях (для эмиссионных ценных бумаг бездокументарной формы) и др.;
- реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;
- сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);
- своевременность и полноту отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

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.

Для отражения результатов инвентаризации фактического наличия ценных бумаг и выявления количественных расхождений их с учетными данными применяется *инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности* (форма № ИНВ-16).

Опись составляется в двух экземплярах, подписывается ответственными лицами инвентаризационной комиссии и материально ответственным лицом. Один экземпляр описи передается в бухгалтерию организации, второй — остается у материально ответственного лица, который принимает ценные бумаги на ответственное хранение.

При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе.

Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специальные организации (банк — депозитарий — специализированное хранилище ценных бумаг и др.), заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок этих специальных организаций.

При проведении инвентаризации финансовых вложений в уставные капиталы других предприятий следует обратить внимание на наличие соответствующей записи в учредительных документах.

Осуществление вклада в совместную деятельность должно быть подтверждено наличием договора о совместной деятельности между ее участниками.

18.1. Сущность и классификация налогов

Налоги — это обязательные безвозмездные платежи, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований.

Налоги и сборы являются основными источниками формирования государственного и местного бюджетов. Основная функция налогов — регулирование экономики. С помощью рычагов налоговой политики государство оказывает воздействие на состояние хозяйственной конъюнктуры, стимулирует экономический рост.

Налоговая система выполняет следующие функции: фискальную, распределительную, регулирующую, стимулирующую, контрольную.

С помощью *фискальной* политики формируются доходы государства, необходимые для реализации политических, социально-экономических задач. Государство осуществляет *распределительные* функции, формируя доходы и расходы (федерального, региональных, местных бюджетов, внебюджетных фондов), обеспечивая социальную защиту определенных категорий населения. Сущность *регулирующей* функции проявляется в дифференцированном подходе к различным отраслям, видам деятельности, регионам. Регулирующая функция проявляется в форме льгот и санкций. Налоговые льготы *стимулируют* развитие перспективных отраслей, обеспечивают вложения инвестиций в основной капитал; налоговые санкции выступают проявлением контрольной функции. Количественное отражение налоговых поступлений и их сопоставления с потребностями государства в финансовых ресурсах проявляется в *контрольной* функции. Благодаря контрольной функции оценивается эффективность налогового механизма, обеспечивается контроль за движением финансовых ресурсов, выявляется необходимость внесения изменений в налоговую систему и финансовую политику.

Система налогов обладает разветвленной структурой, в ней представлено множество разнообразных видов и типов налогов. Классификационные признаки являются объективными критериями разграничения налогов, predetermined самой экономической природой налога. Налоги классифицируются по уровням взимания, по методу установления, источникам выплат, по субъекту уплаты, по методу исчисления и т. д. (схема 18.1).

В части первой НК РФ от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 2 ноября 2004 г.) определено 10 федеральных, 3 региональных и 2 местных налога (схема 18.2).

18.2. Элементы налогообложения

Согласно ст. 19 НК РФ налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать налоги или сборы.

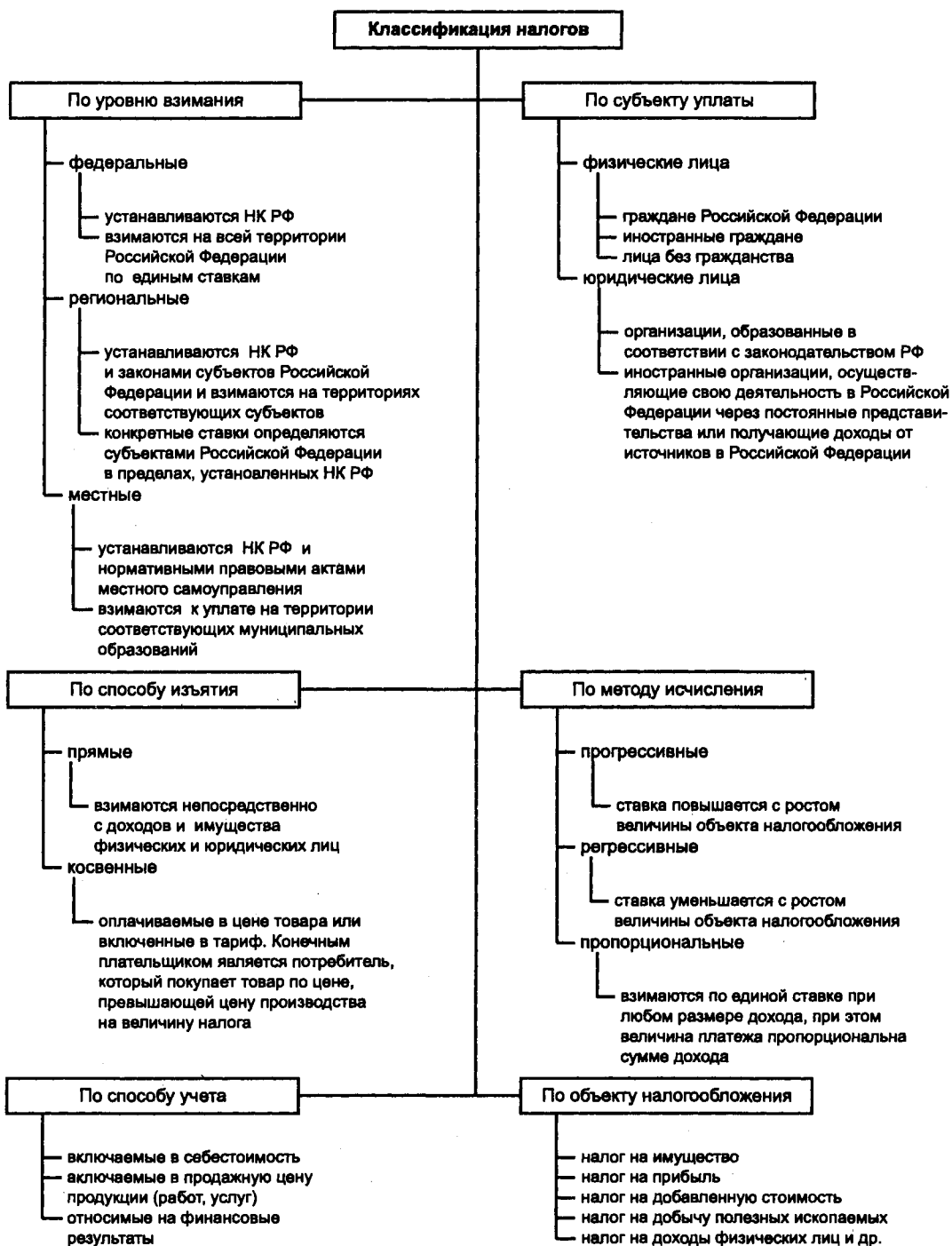


Схема 18.1. Классификация налогов

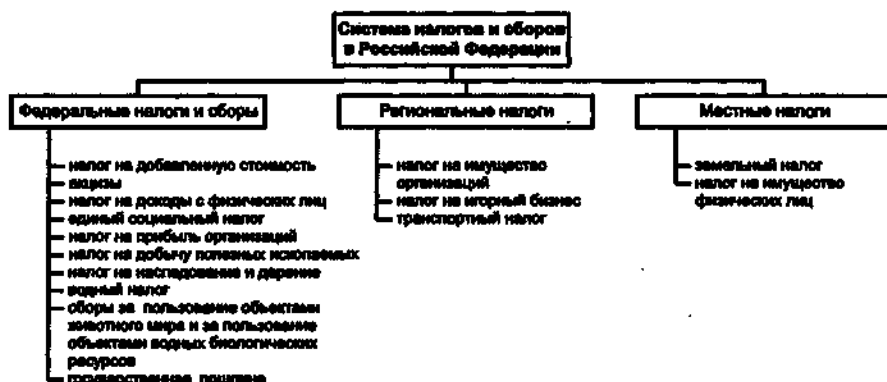


Схема 18.2. Система налогов и сборов в Российской Федерации

В соответствии со ст. 17 НК РФ налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения (схема 18.3).

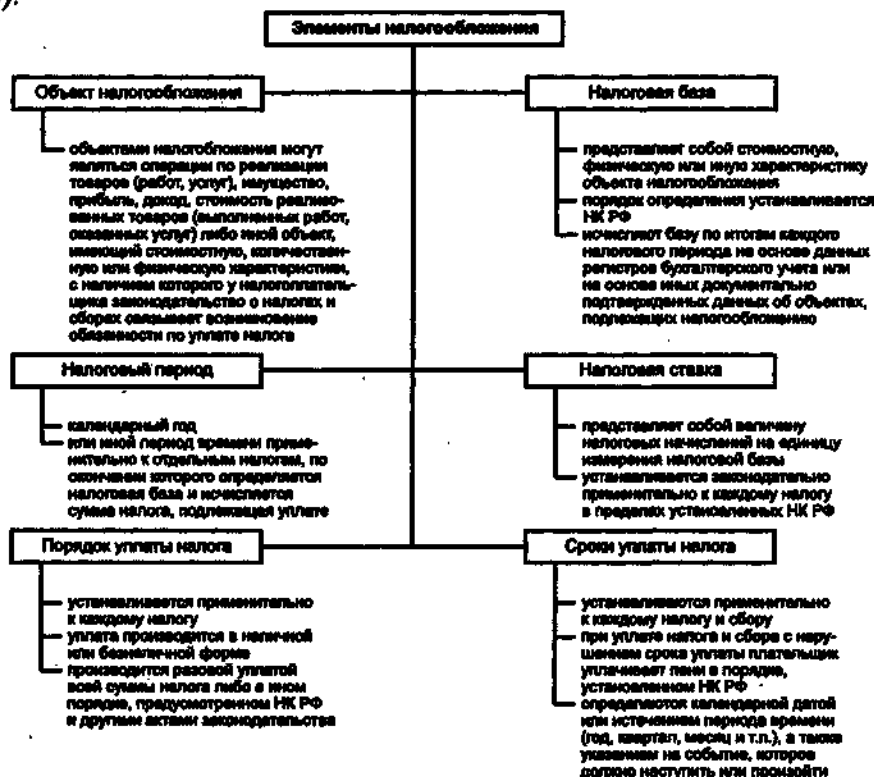


Схема 18.3. Элементы налогообложения

Объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплатель-

тельщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй НК РФ.

Товаром для целей налогообложения признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и физических лиц. Услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Реализацией товаров (работ, услуг) организацией или индивидуальным предпринимателем признается передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, — передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе (ст. 39 НК РФ).

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения.

Под *налоговым периодом* понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи.

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговая база и порядок ее определения устанавливаются НК РФ. Налоговые ставки по федеральным налогам устанавливаются НК РФ. Налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в пределах, установленных НК РФ.

В соответствии со ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах. В ст. 56 НК РФ указано, что льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. То есть налоговые льготы могут состоять в уменьшении размера подлежащего уплате налога и (или) сбора, полном освобождении от уплаты налога и (или) сбора, в предоставлении отсрочки, рассрочки по уплате налога и (или) сбора.

Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. Порядок уплаты федеральных налогов устанавливается НК РФ. Порядок уплаты региональных и местных налогов устанавливается соответственно законами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в соответствии с НК РФ. Уплата налогов производится в наличной или безналичной форме. При уплате налога

и сбора с нарушением срока уплаты налогоплательщик (плательщик сбора) уплачивает пени в порядке и на условиях, предусмотренных НК РФ.

18.3. Налогообложение предприятия

Основное место в российской налоговой системе с момента ее образования в 1992 г. занимают *косвенные налоги*. Конечным плательщиком косвенных налогов является потребитель, который покупает товар или оплачивает услугу по цене, которая превышает цену производства на величину налога. Традиция косвенного налогообложения обусловлена рядом причин, важнейшей из которых является стремление реализовать в условиях экономического спада фискальную функцию налогов. Регулирующая функция налога, особенно в ее стимулирующем аспекте, отходит на второй план. Являясь регулятором спроса, косвенные налоги влияют в первую очередь на решения потребителей. Производители воспринимают регулирующее воздействие опосредованно, через колебания спроса. К косвенным налогам относятся: налог на добавленную стоимость, акцизы и акцизные сборы, тарифно-таможенные сборы, импортно-экспортные пошлины и сборы.

18.3.1. Налог на добавленную стоимость

Важнейшим из косвенных налогов, взимаемых с юридических лиц, является налог на добавленную стоимость. Налогообложение добавленной стоимости обеспечивает более 45% поступлений в бюджет.

Налог на добавленную стоимость (НДС) представляет собой форму изъятия в бюджет добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и обращения.

Сумма налога рассчитывается в виде разницы между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные товары, и суммами налога, уплаченными поставщикам этих товаров и материальных ресурсов, стоимость которых включается в издержки производства и обращения. Фактический НДС оплачивается конечным потребителем товаров (работ, услуг) и не затрагивает издержки и прибыль предприятий — производителей промежуточной продукции, так как уплаченный ими как потребителями сырья и материалов налог в их себестоимость не включается, а идет на уменьшение подлежащего зачислению в бюджет НДС по проданным предприятиями товарам (работам, услугам). Налог включается производителем или продавцом в цену товара и оплачивается покупателем.

Процентная ставка может различаться в зависимости от вида продукции. НДС взимается в нашей стране при реализации всех товаров, услуг и выполнении всех работ, за редкими исключениями, оговариваемыми в специальных постановлениях.

Налог на добавленную стоимость установлен главой 21 НК РФ.

Плательщиками налога на добавленную стоимость являются все организации и индивидуальные предприниматели, которые в соответствии со ст. 144 НК РФ подлежат обязательной постановке на учет в налоговом органе.

При этом согласно ст. 145 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если сумма выручки без НДС за три предшествующих последовательных календарных месяца не превысила в совокупности 1 млн руб.

Налогоплательщики, реализовавшие в каком-либо из трех предшествующих последовательных календарном месяце подакцизные товары при отсутствии ведения раздельного учета реализации подакцизных и неподакцизных товаров, соответствующего требованиям законодательства, не имеют права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика.

Освобождение предоставляется на срок, равный 12 месяцам. В случае нарушения условий налогоплательщик теряет право на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС.

Лица, использующие право на освобождение от налога, должны представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующее письменное уведомление и документы, подтверждающие право на такое освобождение:

- выписку из бухгалтерского баланса (представляют организации);
- выписку из книги продаж;
- выписку из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели);
- копию журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Уведомление и документы представляются не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого эти лица используют право на освобождение. Форма уведомления об использовании права на освобождение от налога утверждена приказом МНС России от 4 июля 2002 г. № БГ-3-03/342.

Объектом налогообложения признаются следующие операции:

- реализация товаров (работ, услуг) как на возмездной, так и на безвозмездной основе;
- передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организации;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья) и без включения в них НДС.

Налоговым периодом для исчисления налога установлен календарный месяц (ст. 163 НК РФ). В том случае, если ежемесячно в течение квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превышает 1 млн руб., налоговый период устанавливается как квартал.

Налогообложение производится по налоговой ставке:

- 0% — на товары (работы, услуги) в соответствии с п. 1 ст. 164 НК РФ;
- 10% — на детские и продовольственные товары, периодические печатные издания по перечню Правительства РФ, отдельные лекарственные средства и медицинские товары в соответствии с п. 2 ст. 164 НК РФ;
- 18% — на товары (работы, услуги), не указанные в пп. 1 и 2 ст. 164 НК РФ (п. 3 ст. 164 НК РФ).

Согласно п. 4 ст. 164 НК РФ налоговая ставка определяется расчетным методом как процентное отношение налоговой ставки, предусмотренной п. 2 или п. 3 ст. 164, к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки, в следующих случаях:

- при получении плательщиком НДС денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг), предусмотренных ст. 162 НК РФ;

- при удержании НДС налоговыми агентами в соответствии со ст. 161 НК РФ;
- при реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с НДС в соответствии с п. 3 ст. 154 НК РФ;
- при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки в соответствии с п. 4 ст. 154 НК РФ;
- в иных случаях, когда в соответствии с НК РФ сумма НДС должна определяться расчетным методом.

То есть налоговая ставка в этих случаях определяется по формуле

$$10 : (100 + 10) \text{ (в соответствии с п. 2 ст. 164);}$$

$$18 : (100 + 18) \text{ (в соответствии с п. 3 ст. 164).}$$

Общая сумма налога в том случае, если производится продукция, облагаемая по разным ставкам, представляет собой результат сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз.

При этом указанная сумма определяется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям по реализации товаров, работ или услуг, дата фактической реализации которых относится к соответствующему налоговому периоду, а также по всем изменениям, увеличивающим или уменьшающим налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

В соответствии со ст. 167 НК РФ моментом определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг) является для налогоплательщиков:

- утвердивших в учетной политике для целей налогообложения момент определения налоговой базы по мере отгрузки и предъявления покупателю расчетных документов,
 - день отгрузки (передачи) товара (работ, услуг);
- для налогоплательщиков, утвердивших в учетной политике для целей налогообложения момент определения налоговой базы по мере поступления денежных средств,
 - день оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг).

В случае если налогоплательщик не решил, какой метод определения даты реализации он будет использовать для целей исчисления и уплаты налога, применяется порядок по дню отгрузки (передачи) товара (работ, услуг).

При реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг) обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) соответствующую сумму налога. При этом сумма налога, предъявляемая налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг), исчисляется по каждому виду этих товаров (работ, услуг) как соответствующая налоговой ставке процентная доля указанных цен (тарифов). Не позднее пяти дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг), выставляются соответствующие счета-фактуры.

В расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, первичных учетных документах и в счетах-фактурах, соответствующая сумма налога выделяется отдельной строкой. При реализации товаров (работ, услуг) операции, по реализации которых не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), а также при освобождении налогоплательщика от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии со ст. 145 НК РФ расчетные документы, первичные учетные документы и счета-фактуры оформляются без выделения соответствующих сумм налога. При этом на указанных документах делается соответствующая надпись или ставится штамп: «Без налога (НДС)».

При реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам (тарифам) соответствующая сумма налога включается в указанные цены (тарифы). При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцами, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах сумма налога не выделяется.

При реализации товаров за наличный расчет организациями (предприятиями) и индивидуальными предпринимателями розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями, индивидуальными предпринимателями, выполняющими работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению, требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

Порядок оформления счета-фактуры изложен в главе 14 «Учет готовой продукции».

На основании счета-фактуры, выставленного продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг) и подтверждающего фактическую уплату сумм налога, производятся налоговые вычеты.

Вычета подлежат только суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) при наличии соответствующих первичных документов. Вычеты сумм налога производятся после даты реализации соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Налогоплательщики (налоговые агенты) обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета налоговую декларацию по форме, утвержденной приказом МНС России от 20 ноября 2003 г. № БГ-3-03/644, в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики, уплачивающие налог ежеквартально, представляют налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Счет-фактура	Начислен НДС в бюджет с выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг:		
	— если выручка в целях налогообложения считается «по отгрузке»	90-3	68-3
	— если выручка в целях налогообложения считается «по оплате»	90-3	76*
Договор, бухгалтерская справка-расчет	Начислен НДС в бюджет с поступивших доходов будущих периодов	98-1	68-3, 76
Счет-фактура, отчет комиссионера (агента)	Начислен НДС с комиссионного вознаграждения	90-3	68-3
Договор, счет-фактура, справка бухгалтерии	Начислен НДС с санкций, полученных за ненадлежащее выполнение договоров, предусматривающих переход права собственности на товары (выполненные работы, оказанные услуги)	76-2	68-3
Договор, выписка банка с расчетного счета, налоговая декларация по НДС	Начислен НДС с полученных от покупателей и заказчиков аванса и предварительной оплаты в рублях	62-1	68-3

Окончание

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Счет-фактура	Приняты к вычету перед бюджетом суммы НДС по принятым на учет основным средствам, нематериальным активам, материально-производственным запасам, товарам и др.	68-3	19-1
Выписка банка с расчетного счета	Перечислена задолженность перед бюджетом по НДС	68-3	51
Выписка банка со специальных счетов	Погашена задолженность перед бюджетом со специальных счетов	68-3	55
Выписка банка, платежное поручение	Возврат излишне перечисленных сумм НДС	51	68-3

* Расчеты по НДС начисленному, но не отправленному.

18.3.2. Акцизы

Как и налог на добавленную стоимость, *акцизы* являются косвенным налогом, который увеличивает цену товара и поэтому оплачивается потребителем. Однако если налогом на добавленную стоимость облагается часть стоимости товара, то акцизом облагается вся стоимость товара, включая материальные затраты.

Акцизы устанавливаются на высокорентабельные товары, пользующиеся постоянным спросом, что позволяет изымать в доход государства полученную их производителями сверхприбыль.

Основными целями при формировании перечня товаров, облагаемых акцизами, являются следующие:

- необходимость перераспределения сверхвысоких доходов от производства и реализации отдельных видов продукции (например, алкогольных напитков, отдельных видов минерального сырья);
- потребность ограничения производства и потребления социально опасных товаров, использование которых наносит ущерб здоровью человека (алкогольные напитки и табачные изделия);
- необходимость перераспределения доходов высокооплачиваемых слоев населения посредством установления акциза на так называемые предметы роскоши, спрос на которые мало эластичен по цене (мотоциклы и легковые автомобили определенной мощности).

Порядок учета расчетов по акцизам определен главой 22 «Акцизы» НК РФ.

Плательщиками акцизов признаются организации, индивидуальные предприниматели и иные лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ, если они совершают операции, подлежащие налогообложению в соответствии с главой 22 НК РФ (ст. 179 НК РФ).

В соответствии со ст. 181 НК РФ подакцизными товарами признаются:

- спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного;
- спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9%;
- алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5%, за исключением виноматериалов);

- пиво;
- табачная продукция;
- автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.);
- автомобильный бензин;
- дизельное топливо;
- моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;
- прямогонный бензин. Под *прямогонным бензином* понимаются бензиновые фракции, полученные в результате переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки, за исключением бензина автомобильного.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара.

При реализации произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров налоговая база в зависимости от установленных в отношении этих товаров налоговых ставок определяется:

- как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые налоговые ставки;
- как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные налоговые ставки.

При этом стоимость подакцизных товаров исчисляется исходя:

- из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ (принимается цена товаров, указанная сторонами сделки, и пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен), за вычетом акциза и НДС;
 - из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде (а при их отсутствии — исходя из рыночных цен), без учета акциза и НДС.
- В частности, такие цены применяются при определении налоговой базы по подакцизным товарам, реализованным на безвозмездной основе, при совершении товарообменных (бартерных) операций, а также при передаче подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации, при их передаче для натуральной оплаты труда (схема 18.4).

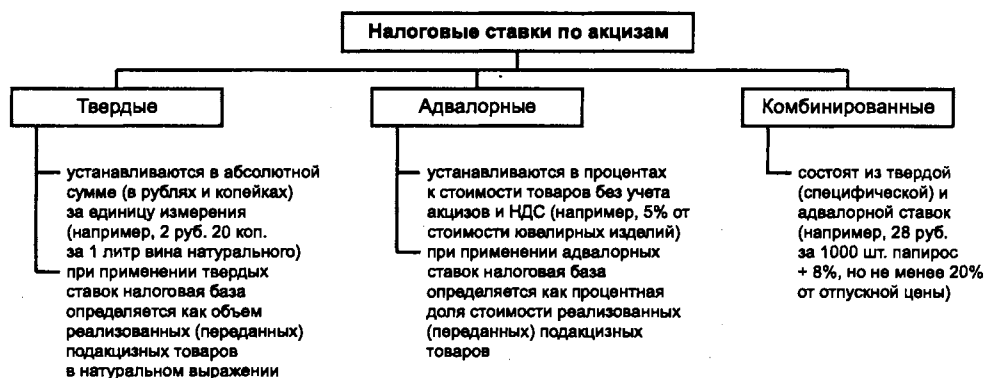


Схема 18.4. Налоговые ставки по акцизам

Сумма акцизов, начисленная к уплате в бюджет ($\Sigma \text{Акц}_{\text{бюджет}}$), определяется умножением налоговой базы (НБ) по каждому виду подакцизного товара, реализованного (переданного) налогоплательщиком за истекший месяц, на соответствующую ставку налога (Ст). Ставки акцизов приведены в ст. 193 НК РФ.

По товарам, на которые установлены твердые (специфические) налоговые ставки, сумма акциза ($\Sigma \text{Акц}_{\text{бюджет}}$) исчисляется как произведение налоговой ставки ($\text{Ст}_{\text{бюджет}}$) и налоговой базы:

$$\Sigma \text{Акц}_{\text{бюджет}} = \text{НБ}_{\text{об. реализ}} \times \text{Ст}_{\text{тверд}},$$

где $\text{НБ}_{\text{об. реализ}}$ — объем реализованных (переданных) или полученных (оприходованных) товаров в натуральном выражении.

А по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки ($\text{Ст}_{\text{адвало}}$), сумма акциза исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы ($\text{НБ}_{\text{ст. товара}}$) по данному товару. В этом случае расчет суммы акциза может быть произведен согласно следующей формуле:

$$\Sigma \text{Акц}_{\text{бюджет}} = \frac{\text{НБ}_{\text{ст. товара}} \times \text{Ст}_{\text{адвало}}}{100\%},$$

где $\text{НБ}_{\text{ст. товара}}$ — стоимость реализованных товаров по каждому виду подакцизного товара.

Сумма акциза по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, состоящие из специфической и адвалорной налоговых ставок (применяется для сигарет, папирос), исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных как произведение специфической налоговой ставки и объема реализованных (переданных, ввозимых) подакцизных товаров в натуральном выражении, и как соответствующая адвалорной налоговой ставке процентная доля стоимости таких товаров.

На основании п. 1 ст. 198 НК РФ налогоплательщик, реализующий производимые им подакцизные товары либо производящий подакцизные товары из давальческого сырья (материалов), обязан предъявлять к оплате покупателю указанных товаров соответствующую сумму акциза и на основании п. 2 ст. 198 НК РФ выделить отдельной строкой указанную сумму акциза в расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, первичных учетных документах и счетах-фактурах, за исключением случаев реализации подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации. Суммы акциза, предъявленные покупателю при реализации подакцизных товаров, учитываются у покупателя в стоимости приобретенных подакцизных товаров.

Акцизы на алкогольную продукцию. Хранение, транспортировка и поставка (передача) покупателям либо структурному подразделению налогоплательщика, осуществляющему розничную реализацию, алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта свыше 9%, производимой на территории Российской Федерации, осуществляются в соответствии с условиями режима налогового склада.

Режим налогового склада — это комплекс мер налогового контроля, осуществляемых налоговыми органами в отношении алкогольной продукции с момента окончания ее производства и (или) поступления на склад до момента ее отгрузки покупателям либо структурному подразделению налогоплательщика, осуществляющему оптовую или розничную реализацию. Под действием режима налогового склада находятся территория, на которой расположены производственные помеще-

ния, используемые налогоплательщиком для производства алкогольной продукции, а также расположенные вне этой территории специально учреждаемые акцизные склады для хранения этой продукции и акцизные склады оптовых организаций.

В период нахождения алкогольной продукции под действием режимов налогового склада указанная продукция не считается реализованной и в отношении этой продукции не возникает обязательство по уплате акциза. Акцизы начисляются в момент завершения действия режима налогового склада. Согласно ст. 197 НК РФ таким моментом считается отгрузка (передача) алкогольной продукции:

- с акцизного склада организации-производителя:
 - организациям розничной торговли и общественного питания;
 - структурному подразделению организации-производителя, осуществляющему розничную продажу алкогольной продукции;
 - акцизному складу организации оптовой торговли;
- с акцизного склада организации оптовой торговли — организациям розничной торговли и общественного питания.

Налоговым периодом признается календарный месяц.

Объект обложения акцизом	Сроки уплаты акциза	Порядок уплаты акциза	Срок подачи декларации
Нефтепродукты			
При совершении операций в отношении нефтепродуктов	— не позднее 25-го числа, следующего за истекшим налоговым периодом	Уплачивается по месту нахождения налогоплательщика или по месту нахождения каждого из обособленных подразделений	— не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом
При наличии свидетельства на оптовую реализацию	— не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом		
При наличии свидетельства на розничную реализацию	— не позднее 10-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом		
Реализация произведенных подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов)			
Исходя из фактической реализации (передачи) произведенных подакцизных товаров за истекший налоговый период — равными долями	— не позднее 25-го числа следующего за отчетным месяца; — не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным	Акциз уплачивается по месту производства товаров	— не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом
При реализации алкогольной продукции с акцизных складов			
Исходя из фактической реализации (передачи) за истекший налоговый период: — по продукции, реализованной с 1-го по 15-е число включительно (авансовый платеж); — по продукции, реализованной с 16-го по последнее число отчетного месяца	— не позднее 25-го числа отчетного месяца — не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным	Уплачивается по месту реализации (передачи) с акцизных складов, за исключением реализации (передачи) на акцизные склады других организаций	— не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом

Налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения налоговую декларацию в части осуществляемой ими фактической реализации подакцизных товаров за налоговый период по форме, утвержденной приказом МНС РФ от 10 декабря 2003 г. № БГ-3-03/675@.

Заполняя декларацию, необходимо иметь в виду, что вид подакцизного товара — это подакцизные товары, имеющие одинаковый размер ставки акциза на одинаковую единицу измерения налоговой базы. Количество видов подакцизных товаров соответствует количеству ставок акцизов, утвержденных ст. 193 НК РФ. Под наименованием подакцизных товаров понимаются: для алкогольной и спиртосодержащей продукции — подакцизные товары, имеющие одинаковую ставку акциза и одинаковое содержание спирта в 1 л подакцизной продукции; для легковых автомобилей и мотоциклов — подакцизные товары, имеющие единую ставку акциза и одинаковую мощность двигателя.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Декларация по акцизам, справка бухгалтерии	Начислены акцизы на подакцизную продукцию, не реализуемую на сторону и использованную на производство другой продукции, не облагаемой акцизами	20, 23, 29	68/акцизы
Счет-фактура, декларация по акцизам, справка бухгалтерии	Начислены суммы акцизов, фактически полученных или подлежащих получению от покупателей и заказчиков	90-4	68/акцизы
Счет-фактура, декларация по акцизам, справка бухгалтерии	Предъявлены к оплате собственнику давальческого сырья суммы акциза при производстве подакцизных товаров из дачальческого сырья	90/акцизы	68/акцизы
Выписка с расчетного счета	Начислен акциз на суммы, полученные за реализованные подакцизные товары в виде финансовой помощи, процента (дисконта) по векселям, процента по товарному кредиту либо иначе связанные с оплатой реализованных подакцизных товаров	91-2	68/акцизы
Выписка банка, счет-фактура	Приняты к вычету по задолженности перед бюджетом суммы акцизов по оприходованным и оплаченным товарам, используемым в качестве сырья для производства других подакцизных товаров	68/акцизы	19/акцизы
Таможенная декларация, документы, удостоверяющие уплату таможенным органам акциза (выписка банка и др.)	Приняты к вычету суммы акциза по задолженности перед бюджетом при ввозе подакцизных товаров на территорию Российской Федерации, используемых в качестве сырья для производства других подакцизных товаров	68/акцизы	19/акцизы
Выписка банка с расчетного счета	Перечислена задолженность перед бюджетом по акцизам	68/акцизы	51
Выписка банка с текущего валютного счета	Перечислена задолженность перед бюджетом по акцизам в валюте	68/акцизы	52
Выписка банка со специальных счетов	Погашена задолженность перед бюджетом со специальных счетов	68/акцизы	55

Окончание

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Выписка банка, платежное поручение	Возвращены излишне перечисленные суммы акциза	51	68/акцизы
Счета-фактуры, налоговая декларация	Начислен акциз со стоимости отгруженной продукции	90/акцизы	68/акцизы

18.3.3. Налог на прибыль

Налог на прибыль относится к группе прямых пропорциональных налогов. Среди доходных источников бюджетов всех уровней этот налог занимает второе место после косвенных налогов.

Налогоплательщики исчисляют налог на прибыль в соответствии с положениями главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ. Учет налога на прибыль имеет специфические особенности и, базируясь на информации бухгалтерского учета, может по результатам существенно отличаться от результатов учета бухгалтерского.

Статьей 247 НК РФ определено, что *объектом налогообложения* признается прибыль, определяемая как полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов.

В соответствии со ст. 248 НК РФ к доходам относятся:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;
- внереализационные доходы.

Согласно ст. 249 НК РФ *доходом от реализации* признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущества (включая ценные бумаги) и имущественных прав.

Сумма выручки определяется на дату признания доходов в соответствии с выбранным налогоплательщиком методом признания доходов и расходов для целей налогообложения с учетом положений ст. 251 НК РФ, определяющей доходы, не учитываемые при определении налоговой базы.

Доходы налогоплательщика учитываются в денежной форме.

Доходы, полученные в натуральной форме в результате реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) (включая товарообменные операции), учитываются исходя из цены сделки с учетом положений ст. 40 НК РФ.

Статьей 252 НК РФ установлено, что налогоплательщик в целях определения объекта обложения по налогу на прибыль уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов. При этом *расходами* признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленные в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты, при условии что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение доходов.

Способы группировки расходов в соответствии с главой 25 НК РФ

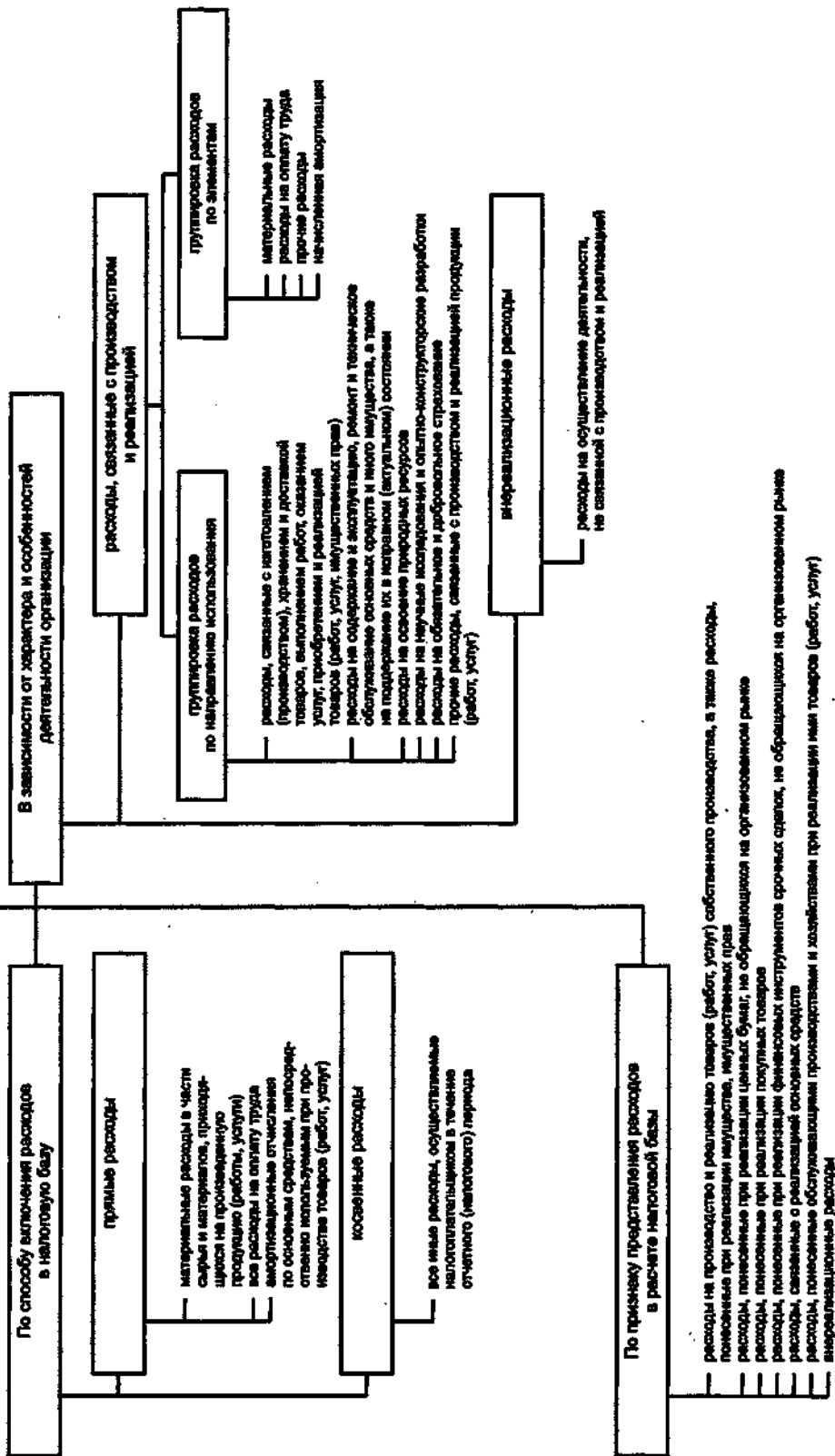


Схема 18.5. Способы группировки расходов

Таким образом, любые затраты могут быть приняты в уменьшение налогооблагаемой прибыли (с учетом ограничений, установленных в главе 25 НК РФ) при одновременном соблюдении следующих условий:

- затраты связаны с деятельностью, приносящей доход;
- затраты экономически обоснованы;
- затраты документально подтверждены.

Таким образом, основополагающий принцип формирования прибыли — это формирование отдельно сумм полученных доходов (от реализации и внереализационных) и сумм произведенных расходов (связанных с производством и реализацией и внереализационных) с последующим определением на основании данных сумм прибыли за отчетный (налоговый) период (схема 18.5).

Расходы подразделяются на:

- расходы, связанные с производством и реализацией;
- внереализационные расходы.

В том случае, если затраты организации с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к обеим группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе будут относиться такие расходы в целях налогообложения прибыли (п. 4 ст. 252 НК РФ).

В соответствии со ст. 253 НК РФ *расходы, связанные с производством и реализацией*, подразделяются на:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации;
- прочие расходы.

Затраты, относящиеся к материальным расходам, перечислены в ст. 254 НК РФ.

Статья 254 НК РФ, п. 1	К материальным расходам относятся затраты
подп. 1	на приобретение сырья или материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) или образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг)
подп. 2	на приобретение материалов, используемых: — для упаковки и иной подготовки произведенных или реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку); — на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели)
подп. 3	на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию
подп. 4	на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, или полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика
подп. 5	на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии

Окончание

Статья 254 НК РФ, п. 1	К материальным расходам относятся затраты
подп. 6	на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика
подп. 7	связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения (в том числе расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов, расходы на захоронение экологически опасных отходов, расходы на приобретение услуг сторонних организаций по приему, хранению и уничтожению экологически опасных отходов, очистке сточных вод, платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду и другие аналогичные расходы)

Стоимость товаров и материалов, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета сумм налогов, учитываемых в составе расходов), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку, хранение и иные затраты, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей.

Сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратных отходов. Под возвратными отходами понимаются остатки сырья (материалов), полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства товаров (выполнения работ, оказания услуг), частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными расходами (пониженным выходом продукции) или не используемые по прямому назначению. Не относятся к возвратным отходам остатки товарно-материальных ценностей, которые в соответствии с технологическим процессом передаются в другие подразделения в качестве полноценного сырья (материалов) для производства других видов товаров (работ, услуг), а также попутная (сопряженная) продукция, получаемая в результате осуществления технологического процесса.

Возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

- по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если эти отходы могут быть использованы для основного или вспомогательного производства, но с повышенными расходами (пониженным выходом готовой продукции);
- по цене реализации, если эти отходы реализуются на сторону.

К материальным расходам для целей налогообложения приравниваются:

- расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия;
- потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных Правительством РФ;
- технологические потери при производстве и (или) транспортировке и др.

Согласно ст. 255 НК РФ в *расходы налогоплательщика на оплату труда* включаются любые начисления работникам в денежной и натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с ре-

жимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и коллективными договорами.

Пункт ст. 255 НК РФ	К расходам на оплату труда относятся
1	суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми у налогоплательщика формами и системами оплаты труда
2	начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели
3	начисления стимулирующего и компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации
4	стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством Российской Федерации коммунальных услуг, питания и продуктов, предоставляемого работникам налогоплательщика в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных и иных подобных услуг)
5	стоимость выдаваемых работникам бесплатно в соответствии с законодательством Российской Федерации предметов (включая форменную одежду, обмундирование), остающихся в личном постоянном пользовании (сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам)
6	сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о труде
7	— расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством Российской Федерации, — фактические расходы на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на территории Российской Федерации и обратно (включая расходы на оплату провоза багажа работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях) в порядке, предусмотренном действующим законодательством, — для организаций, финансируемых из соответствующих бюджетов, и в порядке, предусмотренном работодателем, — для иных организаций; — доплата несовершеннолетним за сокращенное рабочее время; — расходы на оплату перерывов в работе матерей для кормления ребенка; — расходы на оплату времени, связанного с прохождением медицинских осмотров
8	денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством РФ
9	начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, сокращением численности или штата работников налогоплательщика

Продолжение

Пункт ст. 255 НК РФ	К расходам на оплату труда относятся
10	единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством Российской Федерации
11	надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях
12	надбавки за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах европейского Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями
13	расходы на оплату труда, сохраняемую в соответствии с законодательством Российской Федерации на время учебных отпусков, предоставляемых работникам налогоплательщика
14	расходы на оплату труда за время вынужденного прогула или время выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации
15	расходы на доплату до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности, установленную законодательством Российской Федерации
16	суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ, на ведение соответствующих видов деятельности в Российской Федерации
17	суммы, начисленные в размере тарифной ставки или оклада (при выполнении работ вахтовым методом), предусмотренные коллективными договорами, за дни нахождения в пути от места нахождения организации (пункта сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям
18	суммы, начисленные за выполненную работу физическим лицам, привлеченным для работы у налогоплательщика согласно специальным договорам на предоставление рабочей силы с государственными организациями
19	в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, начисления по основному месту работы рабочим, руководителям или специалистам налогоплательщика во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации или переподготовки кадров
20	расходы на оплату труда работников-доноров за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемые после каждого дня сдачи крови
21	расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договора подряда), за исключением оплаты труда по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями
22	предусмотренные законодательством РФ начисления военнослужащим, проходящим военную службу на государственных унитарных предприятиях и в строительных организациях федеральных органов исполнительной власти, в которых законодательством Российской Федерации предусмотрена военная служба, и лицам рядового и начальствующего состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, предусмотренные федеральными законами, законами о статусе военнослужащих и об учреждениях и органах, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы

Окончание

Пункт ст. 255 НК РФ	К расходам на оплату труда относятся
23	доплаты инвалидам, предусмотренные законодательством Российской Федерации
24	расходы в виде отчислений в резерв на предстоящую оплату отпусков работникам и (или) в резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, осуществляемые в соответствии со ст. 324.1 НК РФ
25	другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором

Перечень расходов на оплату труда, учитываемых при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, содержащийся в ст. 255 НК РФ, является открытым. В состав расходов на оплату труда можно включать любые расходы, связанные с содержанием этих работников, даже если они не установлены трудовым законодательством, но при этом предусмотрены трудовыми или коллективными договорами, за исключением расходов, прямо указанных в ст. 270 НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 256 НК РФ *амортизируемым* признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, находящиеся у налогоплательщика на праве собственности, используемые им для извлечения дохода, стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 руб.

Статья 256 НК РФ	Не подлежат амортизации
п. 2	земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы); материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты)
подп. 1 п. 2	имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности
подп. 2 п. 2	имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности
подп. 3 п. 2	имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования
подп. 4 п. 2	объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судоходной обстановки) и другие аналогичные объекты
подп. 5 п. 2	продуктивный скот, буйволы, волю, яки, олени, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота)
подп. 6 п. 2	приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства. При этом стоимость приобретенных изданий и иных подобных объектов, за исключением произведений искусства, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент приобретения указанных объектов

Окончание

Статья 256 НК РФ	Не подлежат амортизации
подп. 7 п. 2	имущество, приобретенное (созданное) за счет средств, поступивших в рамках целевого финансирования и за счет бюджетных средств
подп. 8 п. 2	приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия указанного договора

Из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства:

- переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;
- находящиеся на реконструкции и модернизации свыше 12 месяцев;
- переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше 3 месяцев.

При расконсервации объекта основных средств амортизация по нему начисляется в порядке, действовавшем до момента его консервации, а срок полезного использования продлевается на период нахождения объекта основных средств на консервации.

Амортизируемое имущество распределено по десяти амортизационным группам в зависимости от срока его полезного использования (периода, в течение которого объект основных средств служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика) в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 (см. главу 10.4 «Амортизация основных средств»).

Срок полезного использования амортизируемых объектов определяется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с положениями ст. 258 НК РФ.

Если основные средства не поименованы в вышеуказанной Классификации и в Общероссийском классификаторе основных фондов (ОК 013-94), то организация-налогоплательщик на основании п. 5 ст. 258 НК РФ сама устанавливает срок полезного использования по приобретенным основным средствам согласно техническим условиям или рекомендациям организаций-изготовителей.

Начисление амортизации для целей налогообложения может производиться одним из двух методов — линейным или нелинейным, но по объектам, входящим в восьмую — десятую амортизационные группы, начисление производится линейным методом. Выбранный налогоплательщиком метод начисления амортизации не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по объекту амортизируемого имущества.

Сумма начисленной за месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества в зависимости от метода начисления амортизации будет определяться:

- при линейном методе — как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта, по формуле

$$K = \left(\frac{1}{N} \right) \times 100\%;$$

- при нелинейном методе — как произведение остаточной стоимости объекта амортизируемого имущества и нормы амортизации, определенной для данного объекта, по формуле

$$K = \left(\frac{2}{N} \right) \times 100\%,$$

где K — норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества — при линейном методе начисления, к остаточной стоимости — при нелинейном методе начисления амортизации;

N — срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

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

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

Прочие расходы, связанные с производством и реализацией, указаны в ст. 264 НК РФ. В статье перечислено 49 видов прочих расходов, связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг), и, кроме того, установлено, что могут быть списаны в составе прочих расходов другие расходы, связанные с производством и реализацией.

Вот некоторые из прочих расходов. В состав расходов включаются все налоги, начисляемые в соответствии с законодательством о налогах и сборах (единый социальный налог, налог на имущество и т. д.), за исключением налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, предъявленных налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), а также сумм налога на прибыль и платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду, которые не учитываются в целях налогообложения.

Нормируемые расходы учитываются для целей налогообложения только в пределах норм, установленных Правительством РФ.

Расходы на сертификацию продукции и услуг производятся в порядке, установленном Федеральным законом от 27 декабря 2002 г. № 184-ФЗ «О техническом регулировании».

В соответствии с п. 2 ст. 264 НК РФ представительские расходы учитываются в целях налогообложения в размере, не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период.

Расходы на подготовку и переподготовку кадров уменьшают налогооблагаемую прибыль на сумму фактических затрат. При этом необходимо соблюдать требования, установленные п. 3 ст. 264 НК РФ.

Не признаются расходами на подготовку и переподготовку кадров и не принимаются для целей налогообложения расходы, связанные с организацией развлечения, отдыха или лечения, а также расходы, связанные с содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг, с оплатой обучения в выс-

ших и средних специальных учебных заведениях работников при получении ими высшего и среднего специального образования.

Расходы на рекламу учитываются для налогообложения в пределах 1% выручки от реализации (п. 4 ст. 264 НК РФ).

К **внереализационным расходам** относятся расходы, не связанные с производством и реализацией. К их числу, в частности, относятся: расходы на содержание имущества, предоставленного в аренду; расходы в виде отрицательной курсовой разницы; расходы в виде суммовой разницы; расходы на ликвидацию основных средств и другие аналогичные работы; судебные расходы и арбитражные сборы; расходы на услуги банков, в том числе связанные с установкой и эксплуатацией электронных систем документооборота между банком и клиентами, в том числе систем «Клиент — банк», а также другие расходы, полный перечень которых приведен в ст. 265 НК РФ.

В главе 25 НК РФ приведены два основных метода признания доходов и расходов для целей налогообложения прибыли: кассовый метод и метод начислений (схема 18.6).

Кассовый метод предполагает, что доходы (расходы) для целей налогообложения признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были фактически получены (оплачены).

Кассовый метод в соответствии с п. 1 ст. 273 НК РФ могут применять только те организации, у которых в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета НДС не превысила 1 000 000 руб. за каждый квартал (около 330 тыс. руб. в месяц). При этом внереализационные доходы при определении вышеуказанного предела не учитываются. При превышении предельного размера суммы выручки такие налогоплательщики обязаны перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала того налогового периода, в течение которого было допущено такое превышение.

При определении доходов по кассовому методу датой получения организацией дохода будут признаваться:

- день поступления средств на счета в банках или в кассу;
- день поступления иного имущества (работ, услуг) или имущественных прав;
- день погашения задолженности перед налогоплательщиком иным способом (например, путем зачета взаимных требований).

Расходами признаются затраты после их фактической оплаты. При этом необходимо учитывать следующие особенности учета расходов:

- материальные расходы, а также расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности (при списании денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, при ином способе погашения задолженности — в момент такого погашения). Расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство;
- аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц;
- амортизация учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период. При этом допускается амортизация только оплаченного налогоплательщиком амортизируемого имущества, используемого в деятельности налогоплательщика;

— расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере фактически уплачиваемых сумм. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности и в те отчетные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик погашает задолженность.

Организации, применяющие кассовый метод, не учитывают суммовые разницы, так как и доходы, и расходы, выраженные в условных единицах, они принимают в момент получения денежных средств.

Принимая решение о применении кассового метода, налогоплательщик должен закрепить данное положение в приказе об учетной и налоговой политике организации.

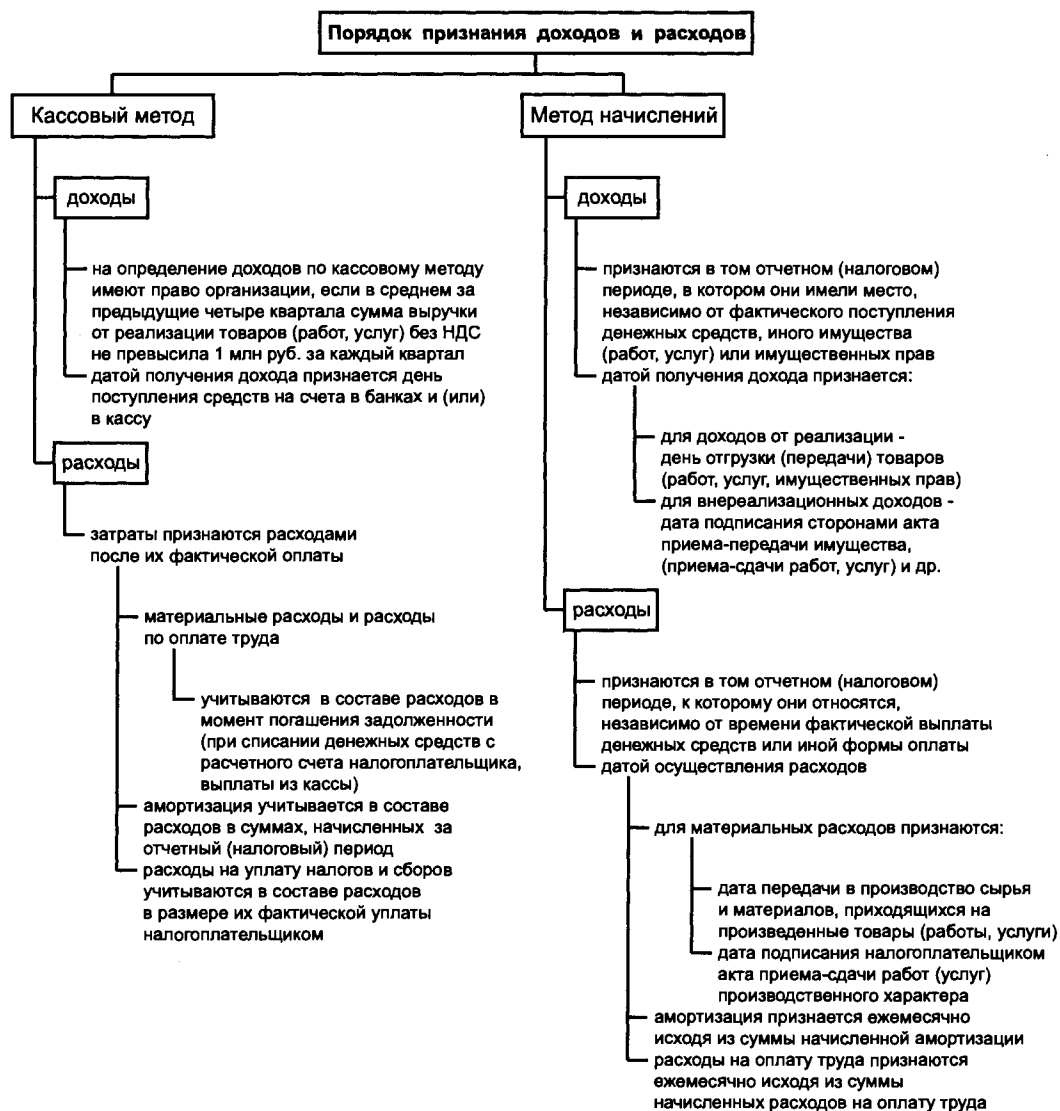


Схема 18.6. Порядок признания доходов и расходов

Порядок признания доходов по отгрузке, а затрат — по начислению получил название **метод начисления**. Этот порядок распространяется на все остальные организации.

По методу начисления доходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) или имущественных прав (п. 1 ст. 271 НК РФ). Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок (п. 1 ст. 272 НК РФ).

В случаях когда доходы (расходы) относятся к нескольким отчетным (налоговым) периодам или когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко либо определяется косвенным путем, доходы (расходы) распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика.

Порядок признания расходов при методе начисления

Вид расхода			Дата признания расхода
Расходы, связанные с производством и (или) реализацией	Материальные расходы	Расходы на сырье и материалы, приходящиеся на произведенные товары, работы, услуги (подп. 1 п. 1 ст. 254 НК РФ)	Дата передачи в производство сырья материалов — в части сырья и материалов, приходящихся на произведенные товары (работы, услуги) (п. 2 ст. 272 НК РФ)
		Расходы на услуги (работы) производственного характера (подп. 6 п. 1 ст. 254 НК РФ)	Дата подписания налогоплательщиком акта приема-сдачи услуг или работ (п. 2 ст. 272 НК РФ)
	Амортизация	Признается в качестве расхода исходя из суммы начисленной амортизации, рассчитываемой в соответствии с порядком, установленным ст. 259 и 322 НК РФ	Признается в качестве расхода ежемесячно (п. 3 ст. 272 НК РФ)
	Расходы на оплату труда	Признаются в качестве расхода исходя из суммы начисленных расходов на оплату труда в соответствии со ст. 255 НК РФ	Признаются ежемесячно на дату начисления (п. 4 ст. 272, п. 1 ст. 324.1 НК РФ)
		Расходы по обязательному и добровольному страхованию (негосударственному пенсионному обеспечению) (п. 16 ст. 255 НК РФ)	Признаются в качестве расхода в том отчетном (налоговом) периоде, в котором в соответствии с условиями договора налогоплательщиком были перечислены (выданы из кассы) денежные средства на оплату страховых (пенсионных) взносов (п. 6 ст. 272 НК РФ). По договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, которые предусматривают уплату страхового (пенсионного) взноса разовым платежом, расходы признаются равномерно в течение срока действия договора (п. 6 ст. 272 НК РФ)

Продолжение

Вид расхода		Дата признания расхода
Прочие расходы	Расходы на ремонт основных средств с учетом особенностей, предусмотренных ст. 260 НК РФ	Признаются в качестве расхода в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, вне зависимости от их оплаты (п. 5 ст. 272 НК РФ)
	Расходы в виде сумм налогов (авансовых платежей по налогам), сборов и иных обязательных платежей (подп. 1, 45 п. 1 ст. 264 НК РФ)	Дата начисления налогов (сборов) (подп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ)
	Расходы на отчисления в резерв на предстоящие расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание (с учетом положений ст. 267 НК РФ)	Дата начисления расходов в виде сумм отчислений в резервы (подп. 2 п. 7 ст. 272 НК РФ)
	Расходы, связанные с расчетами в соответствии с условиями заключенных договоров за выполненные работы, предоставленные услуги (подп. 6—8, 14—19, 23, 25, 27, 28, 31 п. 1 ст. 264 НК РФ)	Дата расчетов или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода (подп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ)
	Расходы в виде сумм выплаченных подъемных в пределах норм (подп. 5 п. 1 ст. 264 НК РФ)	Дата перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы) (подп. 4 п. 7 ст. 272 НК РФ)
	Расходы в виде компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм (подп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ)	Дата перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы) (подп. 4 п. 7 ст. 272 НК РФ)
	Расходы на командировки (подп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ)	Дата утверждения авансового отчета (подп. 5 п. 7 ст. 272 НК РФ)
	Расходы на содержание служебного транспорта (подп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ)	Дата утверждения авансового отчета (подп. 5 п. 7 ст. 272 НК РФ)
	Расходы на представительские расходы (подп. 22 п. 1 ст. 264 НК РФ)	Дата утверждения авансового отчета (подп. 5 п. 7 ст. 272 НК РФ)
Внераспределенные расходы	Расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу) (подп. 1 п. 1 ст. 265 НК РФ)	Дата расчетов или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода (подп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ)
	Расходы от продажи (покупки) валюты, возникающие при отклонении курса продажи (покупки) от официального курса ЦБ РФ (подп. 6 п. 1 ст. 265 НК РФ)	Дата перехода права собственности на валюту (подп. 9 п. 7 ст. 272 НК РФ)

Окончание

	Вид расхода	Дата признания расхода
	Расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте (подп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ)	Последний день текущего месяца (подп. 6 п. 7 ст. 272 НК РФ)
	Расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период (подп. 2 п. 1 ст. 265, ст. 269 НК РФ)	Последний день отчетного периода (п. 8 ст. 272 НК РФ)
	Расходы в виде штрафов, пеней или иных санкций за нарушение условий договорных обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба (подп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ)	Дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда (подп. 8 п. 7 ст. 272 НК РФ)
	Суммы отчислений в резерв по сомнительным долгам (ст. 266 НК РФ)	Последний день отчетного (налогового) периода (подп. 2 п. 7 ст. 272, п. 3 ст. 266 НК РФ)

Если налогоплательщик определяет доходы и расходы по методу начисления, то расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного периода, подразделяются на прямые и косвенные (ст. 318 НК РФ).

К *прямым расходам* относятся:

- материальные расходы, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ или оказанием услуг (определяемые в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 254 НК РФ), т. е. те, объем расхода которых прямо пропорционален объему выпущенной продукции, выполненным работ или оказанным услуг;
- расходы на оплату труда основных производственных рабочих, а также суммы единого социального налога, начисленного на указанные суммы расходов на оплату труда (ст. 255 НК РФ), т. е. только того персонала, который непосредственно занят выполнением операций по выпуску продукции, выполнению работ или оказанию услуг. Заработная плата цехового, хозяйственного и управленческого персонала относится к косвенным расходам;
- амортизационные отчисления по основным средствам, непосредственно используемым при производстве товаров, работ, услуг (ст. 256—259 НК РФ).

Сумма прямых расходов, осуществленных в отчетном периоде, относится к расходам текущего отчетного периода, за исключением сумм прямых расходов, распределяемых на остатки незавершенного производства, готовой продукции на складе и отгруженной, но не реализованной в отчетном периоде продукции. Порядок оценки незавершенного производства, остатков готовой продукции и товаров отгруженных регламентирован ст. 319 НК РФ.

К *косвенным расходам* относятся все иные суммы расходов (за исключением внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией и определяемых в соответствии со ст. 265 НК РФ), осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода. При этом сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном периоде, в полном объеме

относится на уменьшение доходов от производства и реализации данного текущего отчетного периода.

Перечень прямых расходов, приведенный в ст. 318 НК РФ, является закрытым, и только указанные расходы подлежат распределению в соответствии с нормами ст. 319 НК РФ. Все иные расходы являются косвенными и относятся к расходам текущего периода по мере их возникновения исходя из условий сделок.

При формировании расходов необходимо иметь в виду, что к прямым расходам не относятся:

- расходы на оплату труда персонала аппарата управления организацией, а также на оплату труда персонала подразделения, занятого исключительно либо хранением товаров, либо заготовлением материально-производственных запасов, либо сбытом товаров, работ, услуг и т. п.;
- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым в непроизводственной деятельности, в частности для управления организацией, и по нематериальным активам (в том числе используемым для производственных целей). Эти суммы учитываются в составе косвенных расходов в порядке, предусмотренном п. 2 ст. 318 НК РФ;
- расходы по добровольному страхованию всех работников организации (независимо от их участия в производственном процессе), учитываемые для целей налогообложения в соответствии с п. 16 ст. 255 НК РФ.

При применении механизма распределения прямых расходов на остатки незавершенного производства, остатков готовой продукции, товаров отгруженных, предусмотренного ст. 319 НК РФ, следует учитывать, что суммы остатков незавершенного производства, готовой продукции и отгруженной продукции, определенные на конец месяца, учитываются при распределении прямых расходов в следующем месяце.

Под *незавершенным производством* в налоговом учете понимается продукция (работы, услуги) частичной готовности, т. е. продукция, не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом (п. 1 ст. 319 НК РФ). В незавершенное производство включаются законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги. К незавершенному производству относятся также остатки невыполненных заказов производств и остатки полуфабрикатов собственного производства. Материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве, относятся к незавершенному производству, при условии что они уже подвергались обработке.

Оценка остатков незавершенного производства на конец текущего месяца производится налогоплательщиком на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках (в количественном выражении) сырья и материалов, готовой продукции по цехам (производствам и прочим производственным подразделениям налогоплательщика) и данных налогового учета о сумме осуществленных в текущем месяце прямых расходов.

Варианты учета стоимости изготавливаемой продукции (работ, услуг) определяются налогоплательщиком самостоятельно в учетной политике и применяются в течение ряда лет (налоговых периодов).

При распределении прямых расходов налогоплательщиками, осуществляющими оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю, следует иметь в виду, что распределение прямых расходов в виде транспортных расходов, связанных с приобретением, осуществляется в порядке, изложенном в ст. 320 НК РФ. Прямые расходы в виде покупной стоимости товаров распределяются в соответствии с порядком, изложенным в подп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ.

Сумма налога на прибыль определяется по формуле

$$\text{НП} = \Pi_{\text{н/о}} \times C,$$

где $\Pi_{\text{н/о}}$ — налогооблагаемая прибыль;

C — ставка налога.

Налог на прибыль организаций исчисляется налогоплательщиком самостоятельно по ставке 24%, а его суммы распределяются в следующем порядке: 6,5% — в федеральный бюджет; 17,5% — в бюджеты субъектов Российской Федерации. При этом законодательные органы субъектов Российской Федерации вправе снижать для отдельных категорий налогоплательщиков налоговую ставку в части сумм налога, зачисляемых в региональные бюджеты, но указанная ставка не может быть ниже 13,5% (ст. 284 НК РФ).

Налог на прибыль и авансовые платежи уплачиваются в следующие сроки:

- налог, подлежащий уплате по итогам года (налогового периода), уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период, т. е. 28 марта года, следующего за истекшим;
- авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28 дней со дня окончания отчетного периода (месяца, квартала) (ст. 289 НК РФ).

Налоговые декларации представляются по форме, утвержденной приказом МНС РФ от 11 ноября 2003 г. № БГ-3-02/614 (в ред. от 3 июня 2004 г.) не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода, а налогоплательщики, исчисляющие суммы ежемесячных авансовых платежей по фактически полученной прибыли, представляют налоговые декларации в сроки, установленные для уплаты авансовых платежей.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Расчет (налоговая декларация) налога от фактической прибыли	Начислен налог на прибыль	99	68-1
Выписка банка с расчетного счета	Перечислена задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль	68-1	51

18.3.4. Единый социальный налог

Порядок исчисления и уплаты единого социального налога осуществляется в соответствии с главой 24 НК РФ.

Плательщиками единого социального налога являются:

- лица, производящие выплаты физическим лицам:
 - организации;
 - индивидуальные предприниматели;
 - физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;
- индивидуальные предприниматели, адвокаты.

Объектом налогообложения для исчисления ЕСН налогоплательщиками-работодателями (кроме работодателей физических лиц) являются:

- выплаты и иные вознаграждения, начисляемые работодателями в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам (схема 18.7).

Налоговая база налогоплательщиков-работодателей (для организаций и индивидуальных предпринимателей) определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных за налоговый период в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Налоговая база определяется отдельно по каждому работнику с начала года по истечении каждого месяца нарастающим итогом, причем не учитываются доходы, полученные работниками от других работодателей.

При расчете налоговой базы выплаты и иные вознаграждения в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг) учитываются как стоимость этих товаров (работ, услуг) на день их выплаты. Выплаты рассчитываются исходя из их рыночных цен (тарифов), а при государственном регулировании цен (тарифов) на эти товары (работы, услуги) — исходя из государственных регулируемых розничных цен.

При этом в стоимость товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, а для подакцизных товаров и соответствующая сумма акцизов.

Статьей 238 НК РФ определен перечень выплат, не подлежащих налогообложению единым социальным налогом.

Выплаты, не подлежащие налогообложению единым социальным налогом

Виды выплат	Статья 238 НК РФ
Государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления в том числе: — пособия по временной нетрудоспособности и уходу за больным ребенком — пособия по беременности и родам — пособия по безработице	подп. 1 п. 1
Все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных с: — возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья — бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения — оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия — оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях	подп. 2 п. 1

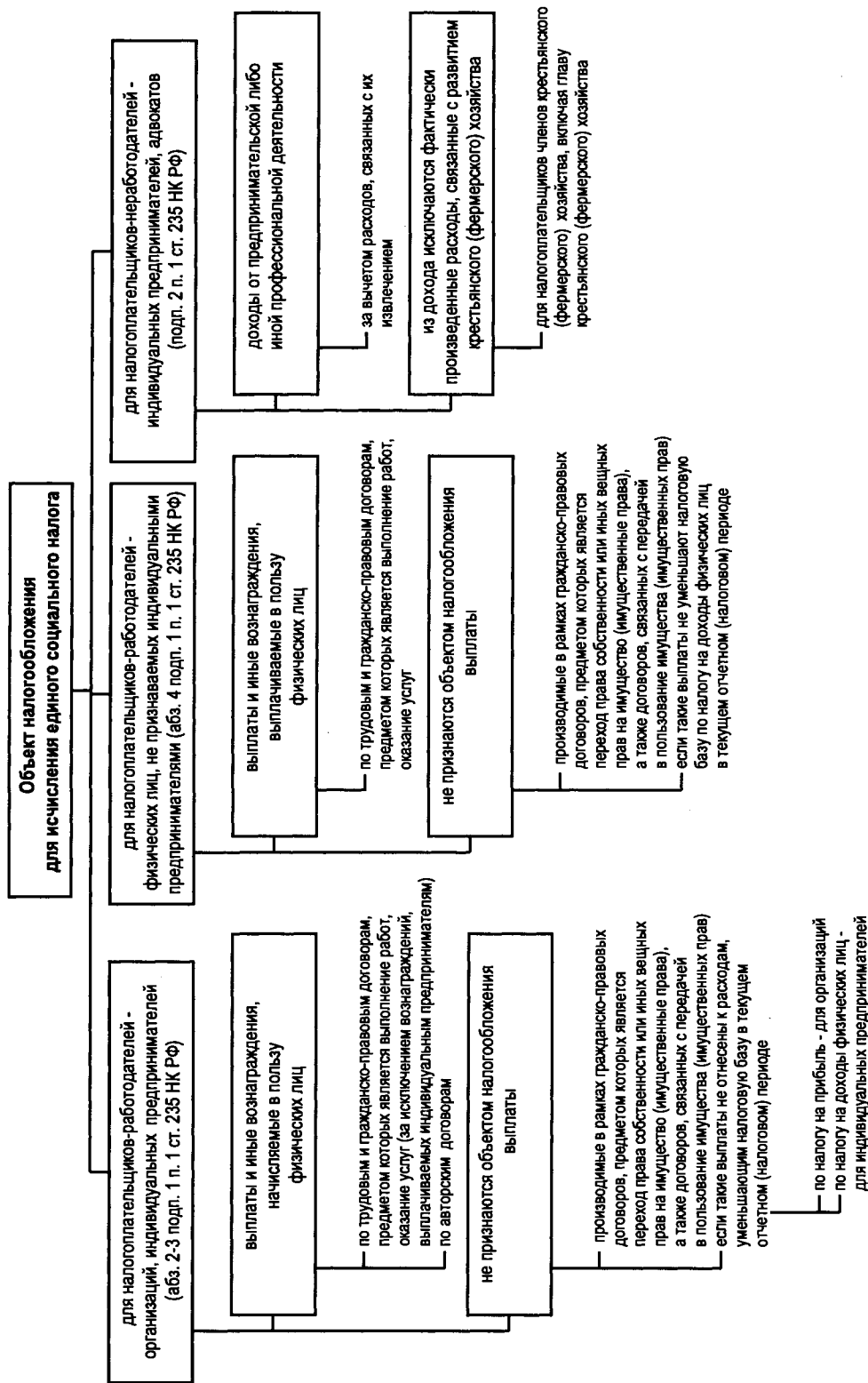


Схема 18.7. Объект налогообложения для исчисления единого социального налога

Продолжение

Виды выплат	Статья 238 НК РФ
— увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный отпуск — возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников — трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации — выполнением физическим лицом трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов)	
Суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщиком: — физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации — членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи	подп. 3 п. 1
Суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, выплачиваемые своим работникам, а также военнослужащим, направленным на работу (службу) за границу, налогоплательщиками — финансируемыми из федерального бюджета государственными учреждениями или организациями — в пределах размеров, установленных законодательством Российской Федерации	подп. 4 п. 1
Доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации — в течение пяти лет начиная с года регистрации хозяйства	подп. 5 п. 1
Доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, зарегистрированных в установленном порядке, от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла	подп. 6 п. 1
Суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников, осуществляемому налогоплательщиком в порядке, установленном законодательством Российской Федерации	подп. 7 п. 1
Суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц	
Суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей	
Стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая налогоплательщиком лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с действующим законодательством, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами	подп. 9 п. 1
Доходы, получаемые физическими лицами: — от избирательных комиссий; — от избирательных фондов кандидатов в депутаты; — от избирательных фондов избирательных объединений, за выполнение указанными лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний	подп. 10 п. 1

Окончание

Виды выплат	Статья 238 НК РФ
Стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам, обучающимся, воспитанникам в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также государственным служащим федеральных органов власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании	подп. 11 п. 1
Стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством Российской Федерации отдельным категориям работников, обучающихся, воспитанников	подп. 12 п. 1
Суммы материальной помощи, выплачиваемые физическим лицам за счет бюджетных источников организациями, финансируемыми за счет средств бюджетов, не превышающие 3000 руб. на одно физическое лицо за налоговый период	подп. 15 п. 1
Любые вознаграждения, выплачиваемые работникам по договорам гражданско-правового характера, авторским договорам — в части суммы налога, подлежащей зачислению в Фонд социального страхования РФ	п. 3

Налоговыми льготами по уплате единого социального налога в соответствии со ст. 239 НК РФ пользуются налогоплательщики, указанные в таблице.

Льготы по уплате единого социального налога

Статья 239 НК РФ	Категории налогоплательщиков	Освобождаются от уплаты налога	Размер дохода
подп. 1 п. 1	Организации любых организационно-правовых форм	с сумм выплат и иных вознаграждений, начисленных на каждое физическое лицо, являющееся инвалидом I, II или III группы	с сумм, не превышающих 100 000 руб. в течение календарного года
подп. 2 п. 1	Налогоплательщики-работодатели (за исключением организаций, занимающихся производством и (или) реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также иных товаров в соответствии с перечнем, утвержденным Правительством РФ по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов): — общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, их региональные и местные подразделения — организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25%	с сумм выплат и иных вознаграждений, начисленных на каждое физическое лицо с сумм выплат и иных вознаграждений, начисленных на каждое физическое лицо	с сумм, не превышающих 100 000 руб. в течение календарного года с сумм, не превышающих 100 000 руб. в течение календарного года

Окончание

Статья 239 НК РФ	Категории налогоплательщиков	Освобождаются от уплаты налога	Размер дохода
	— учреждения, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов	с сумм выплат и иных вознаграждений, начисленных на каждое физическое лицо	с сумм, не превышающих 100 000 руб. в течение календарного года
подп. 3 п. 1	Налогоплательщики — не работодатели, являющиеся инвалидами I, II и III групп	в части доходов от их предпринимательской и иной профессиональной деятельности	в размере, не превышающем 100 000 руб. в течение календарного года

С 1 января 2005 г. изменены ставки единого социального налога. В зависимости от величины налоговой базы на каждого отдельного работника предусмотрено три вида ставок. Теперь если за год работник получает не более 280 000 руб., ставка ЕСН для его работодателя составляет 26%. Для годового заработка от 280 000 до 600 000 руб. предусмотрена ставка 10%. А за тех, кто зарабатывает более 600 000 руб., предприятие уплачивает единый социальный налог, равный 2%. При этом отменены ограничения по доступу к регрессивной шкале.

Ставки налога для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам¹

Налоговая база ²	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд ОМС	территориальные фонды ОМС	
до 280 000 руб.	20,0%	3,2%	0,8%	2,0%	26,0%
от 280 001 руб. до 600 000 руб.	56 000 руб. + + 7,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	8960 руб. + + 1,1% с суммы, превышающей 280 000 руб.	2240 руб. + + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	5600 руб. + + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	72 800 руб. + + 10,0% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	81 280 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	12 480 руб.	3840 руб.	7200 руб.	104 800 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

¹ За исключением выступающих в качестве работодателей налогоплательщиков — сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования.

² На каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года.

Статьей 243 НК РФ определен порядок, согласно которому сумма налога исчисляется и уплачивается налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Сумма налога, подлежащая уплате в Фонд социального страхования РФ, подлежит уменьшению налогоплательщиками на сумму произведенных ими самостоятельно расходов на цели государственного социального страхования, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Наряду с уплатой единого социального налога налогоплательщики обязаны производить уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. При этом суммы ЕСН, подлежащие уплате в федеральный бюджет, уменьшаются налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Уплата налогоплательщиками страховых взносов на обязательное пенсионное страхование осуществляется в соответствии с нормами Федерального закона от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации».

Положениями Закона № 167-ФЗ (п. 3 ст. 9) установлено, что взносы на государственное пенсионное страхование (обеспечение) разделены на две части:

- единый социальный налог, поступающий в федеральный бюджет и направляемый на финансирование базовой части трудовой пенсии;
- страховые взносы, поступающие в бюджет Пенсионного фонда РФ и направляемые на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии.

Согласно ст. 10 Закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» объект обложения и база для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование совпадают с объектом налогообложения и налоговой базой по ЕСН.

Тарифы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование для работодателей, выступающих в качестве страхователей*

База для начисления страховых взносов на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Для лиц 1966 г. рождения и старше	Для лиц 1967 г. рождения и моложе	
	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование накопительной части трудовой пенсии
До 280 000 руб.	14,0%	8,0%	6,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	39 200 руб. + 5,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	22 400 руб. + 3,1% с суммы, превышающей 280 000 руб.	16 800 руб. + 2,4% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	56 800 руб.	32 320 руб.	24 480 руб.

* За исключением выступающих в качестве работодателей организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, и крестьянских (фермерских) хозяйств.

Статьей 33 Закона № 167-ФЗ установлены переходные положения, в соответствии с которыми для страхователей, выступающих в качестве работодателей (за исключением выступающих в качестве работодателей организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, и крестьянских (фермерских) хозяйств), для лиц 1967 г. рождения и

моложе, в течение 2005—2007 гг. применяются следующие ставки страховых взносов:

База для начисления страховых взносов на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	2005–2007 гг.	
	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование накопительной части трудовой пенсии
До 280 000 руб.	10,0%	4,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	28 000 руб. + 3,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	11 200 руб. + 1,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	40 480 руб.	16 320 руб.

Ежемесячно налогоплательщики производят исчисление суммы авансовых платежей по налогу исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и ставки налога. Сумма ежемесячного авансового платежа по налогу, подлежащая уплате за отчетный период, определяется с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей.

Пример

На работу в организацию с 1 февраля 2005 г. принят сотрудник 1979 г. рождения с должностным окладом 20 000 руб. Как в бухгалтерском учете исчисляются и отражаются ЕСН и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование с заработной платы данного работника за февраль?

Заработная плата, причитающаяся работнику, отражается в бухгалтерском учете:

Дебет счета учета затрат на производство (расходов на продажу),
Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Выплаты и иные вознаграждения, начисляемые организацией в пользу физических лиц по трудовым договорам, признаются объектом налогообложения и включаются в налоговую базу по ЕСН (п. 1 ст. 236, п. 1 ст. 237 НК РФ).

Организация определяет налоговую базу отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода (календарного года) по истечении каждого месяца нарастающим итогом (п. 2 ст. 237 НК РФ).

Организация обязана вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм ЕСН, относящегося к ним, а также сумм налоговых вычетов по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты (п. 4 ст. 243 НК РФ). В целях организации ведения налогоплательщиками учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного ЕСН, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета) в соответствии с п. 4 ст. 243 НК РФ приказом МНС РФ от 27 июля 2004 г. № САЭ-3-05/443 утверждены формы индивидуальных и сводных карточек учета.

Авансовые платежи по ЕСН исчисляются в порядке, установленном ст. 243 НК РФ, и отражаются в бухгалтерском учете:

Дебет счета учета затрат на производство (расходов на продажу),
Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» на отдельных субсчетах.

Выплаты, начисленные в пользу работника, признаются объектом обложения страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование (п. 2 ст. 10 Закона от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»).

В соответствии с п. 2 ст. 243 НК РФ сумма ЕСН (сумма авансового платежа по ЕСН), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет), что отражается в бухгалтерском учете:

Дебет счета 69 субсчет «ЕСН в части, зачисляемой в федеральный бюджет»,
Кредит субсчета «Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование на финансирование страховой части трудовой пенсии» и субсчета «Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование на финансирование накопительной части трудовой пенсии».

Ежемесячно страхователи производят исчисление суммы авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование исходя из базы для начисления страховых взносов, исчисленной с начала расчетного периода, и тарифа страхового взноса, предусмотренного ст. 22 и 33 Закона № 167-ФЗ (п. 2 ст. 24 Закона № 167-ФЗ).

В соответствии с п. 3 ст. 22 Закона № 167-ФЗ исчисление авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование организация осуществляет исходя из тарифов, установленных подп. 1 п. 2 ст. 22, п. 1 ст. 33 Закона № 167-ФЗ.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Расчетно-платежная ведомость	Начислена работнику заработная плата за месяц 20 000 руб.	20 (44 и др.)	70
Бухгалтерская справка-расчет	Начислен ЕСН в части, подлежащей уплате в ФСС РФ ($20\,000 \times 3,2\%$)	20 (44 и др.)	69-1-1
Бухгалтерская справка-расчет	Начислен ЕСН в части, подлежащей уплате в федеральный бюджет ($20\,000 \times 20\%$)	20 (44 и др.)	69-2-1
Бухгалтерская справка-расчет	Начислен ЕСН в части, подлежащей уплате в ФФОМС ($20\,000 \times 0,8\%$)	20 (44 и др.)	69-3-1
Бухгалтерская справка-расчет	Начислен ЕСН в части, подлежащей уплате в ТФОМС ($20\,000 \times 2,0\%$)	20 (44 и др.)	69-3-2
Бухгалтерская справка-расчет	Сумма ЕСН в части, подлежащей уплате в федеральный бюджет, уменьшена на сумму страховых взносов на финансирование страховой части трудовой пенсии ($20\,000 \times 8\%$)	69-2-1	69-2-2
Бухгалтерская справка-расчет	Сумма ЕСН в части, подлежащей уплате в федеральный бюджет, уменьшена на сумму страховых взносов на финансирование накопительной части трудовой пенсии ($20\,000 \times 6\%$)	69-2-1	69-2-3

В таблице к счету 69 применены субсчета второго порядка:

69-1-1 «ЕСН в части, зачисляемой в Фонд социального страхования РФ (ФСС РФ)»;

69-2-1 «ЕСН в части, зачисляемой в федеральный бюджет»;

69-2-2, «Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование на финансирование страховой части трудовой пенсии»;

69-2-3 «Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование на финансирование накопительной части трудовой пенсии»;

69-3-1 «ЕСН в части, зачисляемой в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС)»;

69-3-2 «ЕСН в части, зачисляемой в территориальный фонд обязательного медицинского страхования (ТФОМС)».

Налогоплательщики-работодатели производят уплату авансовых платежей по налогу ежемесячно в срок, установленный для получения средств в банке на оплату труда за истекший месяц, но не позднее 15-го числа следующего месяца (оплата авансовых платежей за январь производится не позднее 15 февраля, за февраль — не позднее 15 марта и т. д.).

Налогоплательщики-работодатели, для которых не установлены сроки получения средств в банке на оплату труда, производят уплату авансовых платежей не позднее 15-го числа следующего месяца. В аналогичном порядке не позднее 15-го числа следующего месяца производят уплату налога налогоплательщики-работодатели, которые не имеют счетов в учреждении банков, а также производящие выплату зарплаты из выручки.

Аналогичный механизм предусмотрен ст. 24 Закона № 167-ФЗ для исчисления ежемесячных авансовых платежей по страховым взносам в ПФР.

Налогоплательщик обязан вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм налога, относящегося к ним, а также сумм налоговых вычетов по каждому физическому лицу, занятому на основании трудового, гражданско-правового или авторского договора, в индивидуальных карточках, а также в сводных карточках по всем таким физическим лицам в формах, утвержденных приказом МНС РФ от 27 июля 2004 г. № САЭ-3-05/443@.

Уплата налога (авансовых платежей по налогу) осуществляется отдельными платежными поручениями в:

- федеральный бюджет;
- Фонд социального страхования Российской Федерации;
- Федеральный фонд обязательного медицинского страхования;
- территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

При этом страховые взносы в Пенсионный фонд уплачиваются также отдельными платежными поручениями по каждой из частей страховых взносов.

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Ежеквартально не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, налогоплательщики обязаны представлять в региональные отделения Фонда социального страхования РФ сведения (отчеты) по форме № 4-ФСС РФ, утвержденной постановлением ФСС РФ от 1 декабря 2003 г. № 130.

Налогоплательщики (страхователи), производящие выплаты физическим лицам, по окончании налогового периода (не позднее 30 марта года, следующего за истекшим) представляют в территориальные органы ФНС России:

- налоговую декларацию по единому социальному налогу по форме, утвержденной приказом Минфина России от 10 февраля 2005 г. № 21н;
- декларацию по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование по форме, утвержденной приказом Минфина России от 24 января 2005 г. № 9н.

Для обобщения информации о расчетах по социальному страхованию, пенсионному обеспечению и обязательному медицинскому страхованию работников орга-

низации предназначен счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Расчетно-платежная ведомость (форма № Т-49), справка бухгалтерии об определении налоговой базы, расчет доли единого социального налога, причитающегося в Федеральный бюджет, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальный фонд обязательного медицинского страхования по каждому работнику	Начислен единый социальный налог от суммы оплаты труда персонала:		
	— занятого в процессе создания внеоборотных активов (строительства объектов основных средств)	08	69
	— занятого в основном и вспомогательном производстве	20, 23	69
	— занятого обслуживанием производства	25	69
	— занятого в управлении организации и ее обслуживании	26	69
	— связанного с исправлением брака	28	69
	— занятого в обслуживающих производствах и хозяйствах	29	69
	— занятого сбытом продукции; работников торговых, посреднических и прочих снабженческо-сбытовых организаций	44	69
	— от отпускных сумм, если учетной политикой организации предусмотрено формирование резервов на выплату отпускных работникам	96	69
	— от суммы отпускных, начисленных в отчетном месяце, за дни отпуска, приходящиеся на следующий месяц	97	69
Выписка банка	Уплата единого социального налога в Федеральный бюджет, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальный фонд обязательного медицинского страхования	69	51, 55

18.3.5. Налог на имущество предприятий

В общем объеме доходных поступлений государства значение этого налога не играет существенной роли, однако в системе имущественного налогообложения России он занимает центральное место. Поступления от налога на имущество предприятий в бюджеты субъектов Российской Федерации и в местные бюджеты составляют в настоящее время около 5% общих налоговых поступлений.

Налогообложение недвижимости является перспективным направлением развития российских налогов на имущество, так как по мере формирования рыночной среды, а также в связи с уже проведенными и предполагаемыми переоценками основных фондов предприятий роль этого налога существенно возрастает.

Налог на имущество предприятий определяется в соответствии с главой 30 НК РФ.

Плательщиками налога признаются российские организации и иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоян-

ные представительства или имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

Объектом налогообложения для российских организаций в соответствии с п. 1 ст. 374 НК РФ признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с порядком, установленным ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. При этом для целей налогообложения определена их среднегодовая стоимость.

Среднегодовая (средняя) стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый (отчетный) период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу (п. 4 ст. 376 НК РФ).

Налоговым периодом признается календарный год, а отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налог отнесен законодательством к числу региональных налогов и равными долями поступает в бюджеты субъектов Российской Федерации и бюджеты местного самоуправления. Предельный размер налоговой ставки не должен превышать 2,2% (ст. 380 НК РФ). Конкретные ставки налога, определяемые в зависимости от типа деятельности предприятий, устанавливаются органами законодательной власти субъектов Российской Федерации.

Статьей 381 НК РФ определен перечень налоговых льгот, предусматривающих полное или частичное освобождение организаций от уплаты налога.

Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода. При этом сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере $\frac{1}{4}$ произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период (ст. 382 НК РФ). Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и в сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации.

По истечении каждого отчетного и налогового периода налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту нахождения организации и ее обособленных подразделений (имеющих самостоятельный баланс):

- налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу — не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода;
- налоговую декларацию по налогу — не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сумма налога вносится в виде обязательного платежа в бюджет и относится на финансовые результаты деятельности предприятия.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Расчет налога на имущество, налоговая декларация	Начислен налог на имущество	91-2	68-2
Выписка банка с расчетного счета	Перечислена задолженность перед бюджетом по налогу	68-2	51

18.3.6. Транспортный налог

Транспортный налог определяется в соответствии с главой 28 НК РФ.

Согласно ст. 356 НК РФ транспортный налог устанавливается НК РФ и законами субъектов Российской Федерации и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

Плательщиками транспортного налога признаются организации и физические лица, включая индивидуальных предпринимателей, на которых в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства.

Обязанность уплачивать транспортный налог возлагается на всех налогоплательщиков, на которых зарегистрированы наземные, водные и воздушные транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения в соответствии со ст. 358 НК РФ:

- автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу;
- самолеты, вертолеты;
- теплоходы, яхты, парусные суда, катера;
- снегоходы, мотосани;
- моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства.

Учет транспортных средств, признаваемых объектом обложения транспортным налогом в соответствии со ст. 358 НК РФ, и лиц, признаваемых согласно ст. 357 НК РФ плательщиками транспортного налога (на которых зарегистрированы транспортные средства), осуществляется в налоговом органе по месту нахождения транспортных средств на основе информации, представляемой по установленной форме органами, указанными в ст. 362 НК РФ (органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств).

Согласно ст. 83 НК РФ в целях проведения налогового контроля налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения транспортных средств. При этом местом нахождения имущества в целях постановки на налоговый учет по месту нахождения транспортных средств признается (п. 5 ст. 83 НК РФ):

- для морских, речных и воздушных транспортных средств —
 - место нахождения (жительства) собственника данного имущества;
- для иных транспортных средств —
 - место (порт) приписки или место государственной регистрации;
 - место нахождения (жительства) собственника транспортных средств — в случае отсутствия места регистрации или приписки транспортного средства.

Определение налоговой базы производится по каждому транспортному средству в соответствии со ст. 359 НК РФ.

Объект налогообложения	Налоговая база (определяется отдельно по каждому транспортному средству)	Статья 359 НК РФ
Транспортное средство, имеющее двигатель (за исключением воздушных транспортных средств)	Мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах	подп. 1 п. 1
Воздушное транспортное средство, для которого определяется тяга реактивного двигателя	Паспортная статическая тяга реактивного двигателя (суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей) воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы	подп. 1.1 п. 1
Водное несамоходное (буксируемое) транспортное средство, для которого определяется валовая вместимость	Валовая вместимость в регистровых тоннах	подп. 2 п. 1
Водные и воздушные транспортные средства, не указанные выше	Единица каждого транспортного средства	подп. 3 п. 1

Налоговым периодом признается календарный год.

В ст. 361 НК РФ определены *налоговые ставки* в расчете на 1 л. с. мощности двигателя автомобиля. Так, налоговая ставка на 1 л. с. легкового и грузового автомобиля мощностью двигателя до 100 л. с. составляет 5 руб. Далее идут градации от 100 до 150, от 150 до 200, от 200 до 250 и свыше 250 л. с. В последнем случае ставка для легкового автомобиля равна 30 руб., для грузового — 17 руб.

Законами субъектов Российской Федерации данные налоговые ставки могут быть увеличены (уменьшены), но не более чем в 5 раз. Иными словами, возможна ситуация, когда в каком-либо регионе ставка налога на 1 л. с. для двигателя мощностью до 100 л. с. составит 1 руб., а в соседнем регионе — 25 руб. В связи с этим следует обратить внимание на то, что уплата налога производится налогоплательщиками не по месту расположения организации, а по месту нахождения транспортного средства.

В соответствии со ст. 362 НК РФ налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога самостоятельно, а в отношении физических лиц сумма налога исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации (сумма налога исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки).

Статьей 363 НК РФ предусмотрено, что налогоплательщики-организации представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию в срок, установленный законами субъектов Российской Федерации, а налоговое уведомление налогоплательщику-гражданину вручается налоговым органом в срок не позднее 1 июня года налогового периода.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Бухгалтерская справка-расчет	Начислен транспортный налог по автомобилям, зарегистрированным на организацию	20, 25, 26, 44	68-4*
Выписка банка по расчетному счету	Отражена уплата транспортного налога	68-4*	51

* Расчеты по транспортному налогу.

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Финансовый результат — это экономический итог хозяйственной деятельности предприятия, выраженный в денежной форме. Он выражается приростом или уменьшением стоимости собственного капитала организации, образовавшейся в процессе ее предпринимательской деятельности за отчетный период.

В бухгалтерском учете финансовый результат определяют путем подсчета и балансирования всех прибылей и убытков (потерь) за отчетный период.

19.1. Доходы и расходы организации

Базовыми элементами бухгалтерского учета, формирующими финансовый результат деятельности организации, являются доходы и расходы.

Разница от сравнения сумм доходов и расходов организации представляет собой финансовый результат. Превышение доходов над расходами означает прибыль (прирост имущества организации), а расходов над доходами — убыток (уменьшение имущества). Полученный организацией за отчетный год финансовый результат в виде прибыли или убытка соответственно приводит к увеличению или уменьшению капитала организации.

Принятие к учету доходов и расходов организации осуществляется в соответствии с Положениями по бухгалтерскому учету:

- ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденное приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н (далее — ПБУ 9/99);
- ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденное приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н (далее — ПБУ 10/99);
- ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утвержденное приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н (далее — ПБУ 18/02).

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества) (п. 2 ПБУ 9/99).

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) (п. 2 ПБУ 10/99).

В соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 доходы и расходы организации подразделяются в зависимости от характера, условий получения и вида деятельности (схемы 19.1, 19.2).

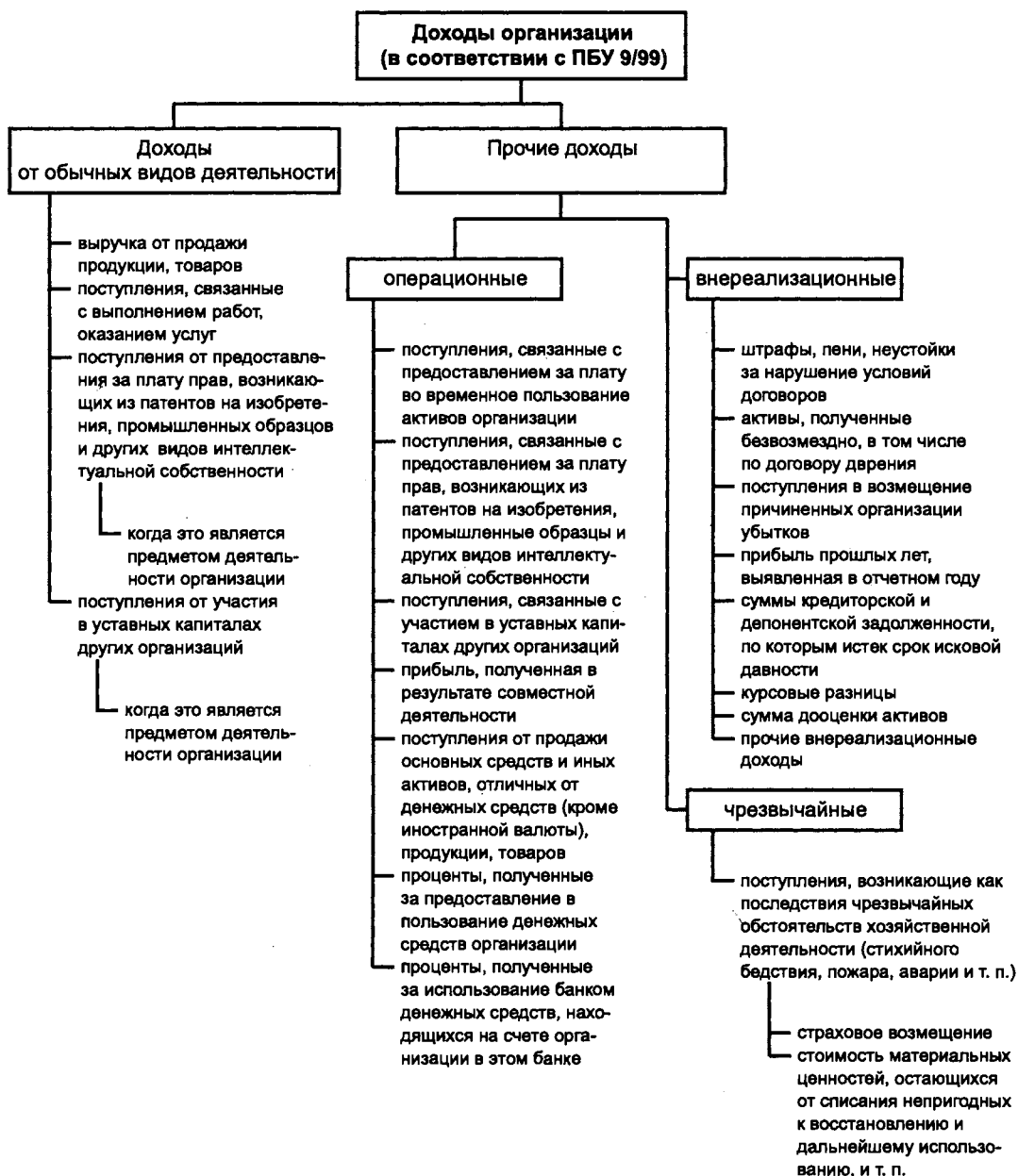


Схема 19.1. Доходы организации
(в соответствии с ПБУ 9/99)

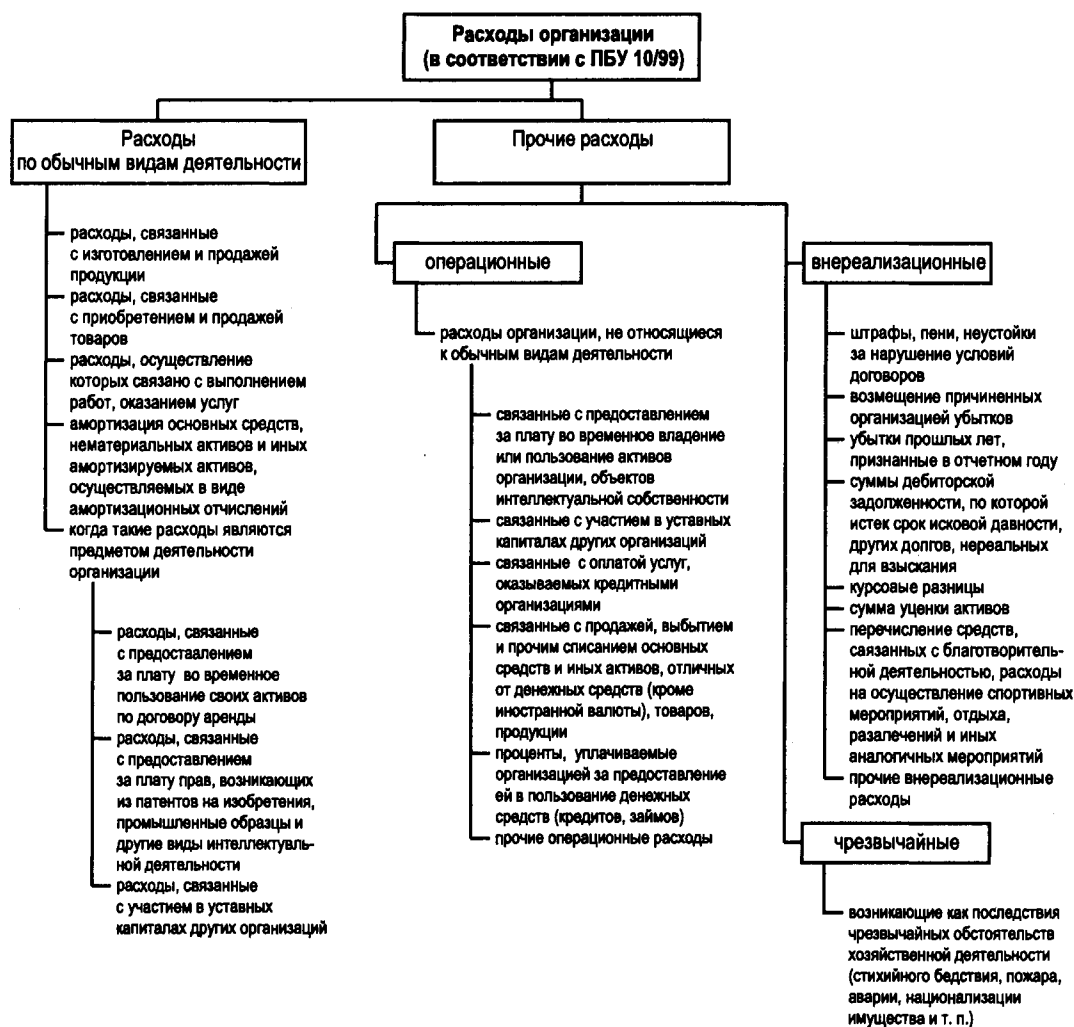


Схема 19.2. Расходы организации (в соответствии с ПБУ 10/99)

19.2. Формирование финансового результата

Показатели финансовых результатов характеризуют экономический эффект, полученный в результате деятельности предприятия.

Бухгалтерская прибыль (убыток) представляет собой конечный финансовый результат (прибыль или убыток), выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса.

Прибыль или убыток, выявленные в отчетном году, но относящиеся к операциям прошлых лет, включаются в финансовые результаты организации отчетного года.

Доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как доходы буду-

щих периодов. Эти доходы подлежат отнесению на финансовые результаты у коммерческой организации при наступлении отчетного периода, к которому они относятся.

В случае реализации и прочего выбытия имущества организации (основных средств, запасов, ценных бумаг и т. п.) убыток или доход по этим операциям относится на финансовые результаты у коммерческой организации.

Для обобщения информации о доходах и расходах, а также выявления конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период предназначены счета раздела VIII Плана счетов бухгалтерского учета: 90 «Продажи»; 91 «Прочие доходы и расходы»; 99 «Прибыли и убытки» (схема 19.3).

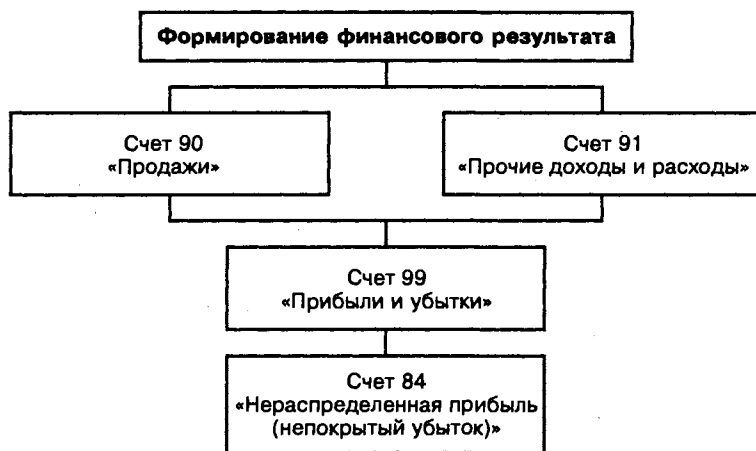


Схема 19.3. Формирование финансового результата

19.2.1. Счет 90 «Продажи»

Данные о доходах и расходах организации по обычным видам деятельности собираются в течение года на счете 90, где формируется финансовый результат от экономической деятельности, составляющей основную цель создания организации.

По кредиту счета 90 отражаются доходы, а по дебету — расходы организации, а также вычеты из выручки (НДС, экспортные пошлины, акцизы и др.).

К счету 90 «Продажи» открываются субсчета:

90-1 «Выручка» — для учета поступления активов, признаваемых выручкой;

90-2 «Себестоимость продаж» — для учета себестоимости продаж, по которым на субсчете 90-1 «Выручка» признана выручка;

90-3 «Налог на добавленную стоимость» — для учета суммы налога на добавленную стоимость, причитающегося к получению от покупателя (заказчика);

90-4 «Акцизы» — для учета суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров).

Организации — плательщики экспортных пошлин могут открывать к счету 90 субсчет 90-5 «Экспортные пошлины» для учета сумм экспортных пошлин. В таком же порядке может предусматриваться субсчет для учета налога с продаж, расходов на продажу и других целевых составляющих цены.

Для отражения финансового результата, представляющего собой разницу между выручкой от продажи и себестоимостью проданной продукции (работ, услуг), используется субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

В течение месяца операции по учету доходов и расходов на счете 90 «Продажи» отражаются следующим образом:

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Товарная накладная	Признана выручка от продажи продукции	62	90-1
Бухгалтерская справка-расчет	Отражено списание себестоимости проданных товаров	90-2	41, 44
Счет-фактура	Отражена сумма налоговых обязательств организации по НДС	90-3	69
Счет-фактура, налоговая декларация, бухгалтерская справка-расчет	Отражена сумма акциза	90-4	68
Грузовая таможенная декларация, выписка банка по расчетному счету	Отражена сумма таможенных платежей	90-5	44, 76

По окончании каждого месяца бухгалтер сопоставляет сумму дебетовых оборотов по субсчетам с 90-2 по 90-8 с кредитовым оборотом по субсчету 90-1. Выявленный результат представляет собой прибыль или убыток от продаж за месяц. Эта сумма записывается заключительным оборотом отчетного месяца по дебету счета 90-9 и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» — в случае прибыли или по дебету счета 99 и кредиту счета 90-9 — в случае убытка. Таким образом, по окончании каждого месяца синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет. Однако все субсчета этого счета имеют дебетовое или кредитовое сальдо, величина которого накапливается начиная с января отчетного года. До конца отчетного года никаких списаний по субсчетам счета 90 «Продажи», как правило, быть не должно.

Содержание операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
По окончании каждого месяца сопоставляются итоги дебетовых оборотов субсчетов с итогом кредитового оборота субсчета	90-2 90-3 90-4 90-5	90-1
Выявленный результат представляет собой прибыль или убыток от продаж за месяц. Эта сумма записывается заключительным оборотом отчетного месяца:		
— прибыль	90-9	99
— убыток	99	90-9

В конце отчетного года, после списания финансового результата за декабрь внутри счета 90 закрывают все субсчета. При этом остатки по ним переносятся на субсчет 90-9:

Дебет субсчета 90-1,
Кредит субсчета 90-9
— списано сальдо субсчета «Выручка»;

Дебет субсчета 90-9,
Кредит субсчетов 90-2, 90-3, 90-4, 90-5, 90-6, 90-7, 90-8
— списано сальдо субсчетов счета 90.

В результате этих записей по состоянию на 1 января нового отчетного года субсчета счета 90 сальдо не имеют.

19.2.2. Счет 91 «Прочие доходы и расходы»

Счет 91 предназначен для обобщения информации об операционных и внереализационных доходах и расходах отчетного периода (кроме чрезвычайных доходов и расходов, учитываемых на счете 99).

К счету 91 открываются субсчета:

91-1 «Прочие доходы» — для учета поступления активов, признаваемых прочими доходами (за исключением чрезвычайных);

91-2 «Прочие расходы» — для учета прочих расходов (за исключением чрезвычайных);

91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» — для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Для обособленного учета внереализационных доходов и расходов организации могут вводить дополнительные субсчета: 91-3 «Внереализационные доходы» и 91-4 «Внереализационные расходы».

Отражение операций по операционным и внереализационным доходам и расходам производится следующим образом:

Операционные и внереализационные доходы и расходы		Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Доходы	Поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации	76	91-1
	Поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций	76	91-1
	Прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества)	76	91-1
	Поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств, продукции, товаров	76	91-1
	Проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке	76	91-1
	Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров	76	91-1
	Активы, полученные безвозмездно	98	91-1
	Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году	20, 76	91-1
	Курсовые разницы	52, 62, 71, 50	91-1
	Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности	60, 76, 62	91-1
Расходы	Расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации	91-2	02
	Расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и др.	91-2	05, 20, 23
	Расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов	91-2	01, 10, 76

Окончание

Операционные и внереализационные доходы и расходы		Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями		91-2	51, 76
Проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов)		91-2	66, 67
Отчисления в оценочные резервы		91-2	14, 63, 59
Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров		91-2	76
Убытки прошлых лет, признанные в отчетном году		91-2	20, 76
Курсовые разницы		91-2	52, 71, 62, 50
Суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания		91-2	62, 76, 60
Перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений		91-2	76

Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Сальдированный результат счета 91 «Прочие доходы и расходы» в виде прибыли или убытка ежемесячно (заключительными оборотами) списывается, как и сальдо счета 90 «Продажи», на итоговый накопительный счет финансовых результатов 99 «Прибыли и убытки».

Таким образом, синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо по окончании каждого месяца не имеет, но у субсчетов этого счета остается дебетовый или кредитовый остаток. По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы», закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Содержание операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Ежемесячно сопоставлением субсчета 91-2 «Прочие расходы» и субсчета 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц	91-2	91-1
Сальдо прочих доходов и расходов ежемесячно (заклучительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 на счет 99 «Прибыли и убытки»:		
— превышение итогов кредитовых оборотов по субсчету 91-1 над итогом дебетовых оборотов субсчета 91-2 (на сумму прибыли)	91-9	99
— превышение итогов дебетовых оборотов субсчета 91-2 над кредитовым оборотом субсчета 91-1 (на сумму убытка)	99	91-9

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйст-

венной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

19.2.3. Счет 99 «Прибыли и убытки»

Целью любого предприятия в условиях рыночных отношений является получение прибыли, составляющей основу экономического развития по всем направлениям его деятельности. При этом показатель убытка также играет немаловажную роль, так как позволяет увидеть просчеты в организации производства, сбыте продукции и т. д.

Счет 99 «Прибыли и убытки» — синтетический финансово-результатный счет, предназначенный для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году.

Основным назначением счета 99 является определение чистой прибыли (чистого убытка) организации за отчетный период (месяц, квартал, полугодие, год). Кроме того, непосредственно по кредиту (дебету) счета 99 отражаются чрезвычайные доходы и расходы. Записи на нем ведутся накопительно в течение года. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из:

- (+/-) финансового результата от обычных видов деятельности;
- (+/-) прочих доходов и расходов;
- (+/-) чрезвычайных расходов и доходов;
- (-) налога на прибыль, штрафных налоговых и приравненных к ним санкций.

В соответствии с Планом счетов на счете 99 «Прибыли и убытки» в течение отчетного года отражаются:

- прибыль или убыток от обычных видов деятельности — в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»;
- сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц — в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»;
- потери, расходы и доходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности (стихийное бедствие, пожар, авария, национализация и т. п.) — в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т. п.;
- суммы начисленного условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций — дебет счета 99 «Прибыль и убытки», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту — прибыли (доходы) организации. На первое число нового года остатка по этому счету быть не должно.

Отражение операций по счету 99 производится следующим образом:

Содержание операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Отражается заключительными оборотами месяца прибыль/убыток от продаж:		
прибыль	90-9	99
убыток	99	90-9

Окончание

Содержание операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Отражается заключительными оборотами месяца сальдо прочих доходов и расходов		
прибыль	91-9	99
убыток	99	91-9
Отражаются чрезвычайные доходы и расходы:		
— списано имущество в результате чрезвычайных обстоятельств	99	01, 07, 08, 10, 11, 20, 21 и т.д.
— приняты на баланс материалы, оставшиеся от разборки имущества, испорченного или утраченного в результате чрезвычайных ситуаций	10	99
— отражена сумма полученного страхового возмещения	76	99

Для того чтобы отразить результат сопоставления доходов и расходов, признанных таковыми в соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99, целесообразно открыть к счету 99 субсчет 99-1 «Прибыль (убыток) до налогообложения».

На предприятии рассчитываются следующие показатели прибыли:

балансовая прибыль — основной финансовый показатель производственно-хозяйственной деятельности предприятия, выявляемый в бухгалтерском учете как кредитовое сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки»;

налогооблагаемая прибыль — определяется на основе расчета налога от фактической прибыли за вычетом сумм корректировок по доходам, исключаемым при расчете основного налога на прибыль;

чистая нераспределенная прибыль — облагаемая налогом прибыль за вычетом самого налога на прибыль.

Конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом причитающихся за счет прибыли установленных в соответствии с законодательством РФ налогов и иных аналогичных обязательных платежей, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения, отражается в бухгалтерском балансе как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

В системе счетов, отражающих финансовые результаты деятельности предприятия за отчетный год (аналитический учет по счету 99 «Прибыли и убытки»), должна сформироваться вся необходимая информация о показателях, содержащихся в финансовой отчетности о прибылях и убытках (форма № 2).

19.2.4. Налогообложение прибыли

В форме Отчета о прибылях и убытках (утв. приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н) необходимо заполнить следующие графы:

- «Прибыль (убыток) до налогообложения»;
- «Отложенные налоговые активы»;
- «Отложенные налоговые обязательства»;
- «Текущий налог на прибыль»;
- «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода».

Правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль для организаций, признаваемых в установленном законодательством Российской Федерации порядке

налогоплательщиками налога на прибыль, устанавливает ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Субъекты малого предпринимательства могут не применять ПБУ 18/02.

ПБУ 18/02 позволяет отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности отличие налога на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Прибылью в соответствии с главой 25 НК РФ признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. Порядок исчисления налога на прибыль рассмотрен в главе 18, § 18.3.3 «Налог на прибыль».

В результате применения различных правил признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете образовавшаяся разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода состоит из постоянных и временных разниц (п. 3 ПБУ 18/02). Взаимосвязь между бухгалтерской и налоговой прибылью можно отразить формулой

$$\Pi_{\text{налог}} = \Pi_{\text{бух}} + P_{\text{ПР}} - Д_{\text{ПР}} - Н_{\text{ВР}} + В_{\text{ВР}},$$

где $\Pi_{\text{налог}}$ — налогооблагаемая прибыль;

$\Pi_{\text{бух}}$ — бухгалтерская прибыль (либо убыток со знаком «минус»);

$Д_{\text{ПР}}$ — постоянные разницы (доход);

$P_{\text{ПР}}$ — постоянные разницы (расход);

$Н_{\text{ВР}}$ — налогооблагаемые временные разницы;

$В_{\text{ВР}}$ — вычитаемые временные разницы.

Временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль и в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются на вычитаемые и налогооблагаемые (схема 19.4).

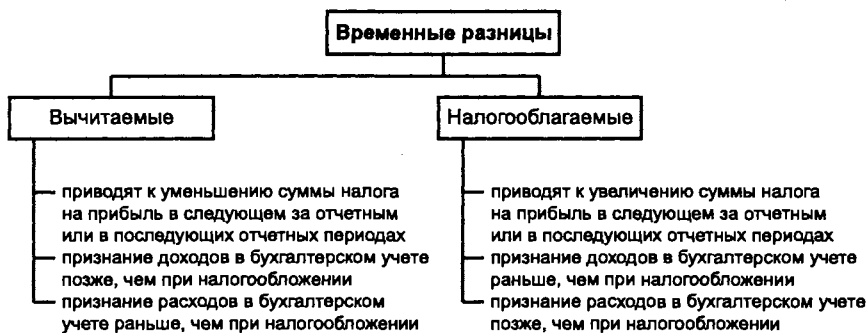


Схема 19.4. Временные разницы

Наименование	Результат возникновения
Вычитаемые временные разницы	— применение разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль
	— применение разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения

Наименование	Результат возникновения
	— излишне уплаченный налог, сумма которого не возвращена в организацию, а принята к зачету при формировании налогооблагаемой прибыли в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах
	— убыток, перенесенный на будущее, не использованный для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах, если иное не предусмотрено законодательством РФ о налогах и сборах
	— применение в случае продажи объектов основных средств разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей
	— наличие кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета — исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности
	— прочие аналогичные различия
Налогооблагаемые временные разницы	— применение разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль
	— признание выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признание процентных доходов для целей бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения — по кассовому методу
	— отсрочка или рассрочка по уплате налога на прибыль
	— применение различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения
	— прочие аналогичные различия

Отложенный налоговый актив возникает, когда моменты признания расходов (доходов) в бухгалтерском и налоговом учете не совпадают. Отложенные налоговые активы равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату:

$$\begin{array}{ccccc} \text{Отложенный} & & \text{Вычитаемая} & & \text{Ставка} \\ \text{налоговый} & = & \text{временная} & \times & \text{налога} \\ \text{актив} & & \text{разница} & & \text{на прибыль.} \end{array}$$

Отложенные налоговые активы отражаются в учете следующим образом:

Дебет 09 «Отложенные налоговые активы»,
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Вычитаемые временные разницы возникают, если расходы в бухгалтерском учете признают раньше, чем в налоговом, а доходы — позже. Эти разницы приводят к уменьшению налога на прибыль в будущих периодах.

Отложенные налоговые обязательства появляются, когда расходы в бухгалтерском учете признают позже, чем в налоговом, а доходы — раньше. Отложенные налоговые обязательства равняются величине, определяемой как произведение нало-

гоолагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль:

$$\begin{array}{ccccc} \text{Отложенное} & & \text{Налогооблагаемая} & & \text{Ставка} \\ \text{налоговое} & = & \text{временная} & \times & \text{налога} \\ \text{законодательство} & & \text{разница} & & \text{на прибыль.} \end{array}$$

Налогооблагаемые временные разницы приводят к увеличению сумм налога на прибыль в последующих периодах.

Отложенные налоговые обязательства признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы, и отражаются в учете:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»,
Кредит 77 «Отложенные налоговые обязательства».

Текущий налог на прибыль — обязательство, равное неоплаченной величине налога на прибыль, т. е. та сумма налога, которую следует уплатить в бюджет. Текущий налог на прибыль не отражается в учете какой-либо отдельной проводкой. Его величина формируется на счете 68 посредством корректировок отраженного по этому счету условного расхода по налогу на прибыль (т. е. налога на прибыль, исчисленного исходя из бухгалтерской прибыли).

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль:

$$\begin{array}{ccccc} \text{Условный расход} & & \text{Бухгалтерская} & & \text{Ставка} \\ \text{(условный доход)} & = & \text{прибыль,} & \times & \text{налога} \\ \text{по налогу} & & \text{сформированная} & & \text{на прибыль.} \\ \text{на прибыль} & & \text{в отчетном периоде} & & \end{array}$$

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль отражается в бухгалтерском учете на обособленном субсчете:

Дебет счета 99 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 99-2 «Условный расход (доход) по налогу на прибыль»,
Кредит 68
— начислен условный расход по налогу на прибыль.

Под **постоянными разницами** понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Наименование	Результат возникновения
Постоянные разницы	— превышение фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам
	— непризнание для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей
	— непризнание для целей налогообложения убытка, связанного с появлением разницы между оценочной стоимостью имущества при внесении его в уставный (складочный) капитал другой организации и стоимостью, по которой это имущество отражено в бухгалтерском балансе у передающей стороны

Окончание

Наименование	Результат возникновения
	— образование убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени согласно законодательству Российской Федерации о налогах и сборах уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах
	— прочие аналогичные различия

Если какая-то сумма, учтенная в бухгалтерском учете в составе расходов, для целей налогообложения расходом не признается, то это влечет за собой необходимость доначислить налог на прибыль. Обязанность доначислить налог возникает и в том случае, если организацией выявлены какие-либо доходы, которые увеличивают налоговую базу по налогу на прибыль, а в бухгалтерском учете в составе доходов не отражаются.

Под *постоянным налоговым обязательством* понимается сумма доначисленного налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Постоянное налоговое обязательство признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

Постоянное налоговое обязательство равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату:

$$\begin{array}{rcl} \text{Постоянное} & & \text{Постоянная разница,} & & \text{Ставка} \\ \text{налоговое} & = & \text{возникшая} & \times & \text{налога} \\ \text{обязательство} & & \text{в отчетном периоде} & & \text{на прибыль.} \end{array}$$

Постоянные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете:

Дебет счета 99, субсчет 99-3 «Постоянное налоговое обязательство»,
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Показатель чистой прибыли (убытка) при использовании субсчетов, открытых к счету 99, будет определяться сопоставлением сальдо по субсчетам: 99-1 «Прибыль (убыток) до налогообложения», 99-2 «Условный расход (доход) по налогу на прибыль», 99-3 «Постоянное налоговое обязательство».

Содержание операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Формирование конечного финансового результата		
Отражена прибыль от деятельности организации	90-9, 91-9	99-1
Начислен условный расход по налогу на прибыль	99-2	68
Признано постоянное налоговое обязательство	68	99-3
Бухгалтерские записи по закрытию счетов		
Отражено закрытие субсчета 99-1	99-1	99-9
Отражено закрытие субсчета 99-2	99-9	99-2
Отражено закрытие субсчета 99-3	99-3	99-9
Реформация баланса		
Списана прибыль отчетного года	99-9	84

Показатель «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода», представляющий собой остаток на конец отчетного периода по счету 99, является заключительным показателем в форме отчета о прибылях и убытках:

$$\begin{array}{l} \text{Чистая} \\ \text{прибыль} \\ \text{(убыток)} \\ \text{отчетного} \\ \text{периода} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Прибыль} \\ \text{(убыток)} \\ \text{до нало-} \\ \text{гобложения} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Отложенные} \\ \text{налоговые} \\ \text{активы} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Отложенные} \\ \text{налоговые} \\ \text{обязательства} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Текущий} \\ \text{налог на} \\ \text{прибыль.} \end{array}$$

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Именно эта сумма и отражается по строке «Чистая прибыль (убыток) отчетного года» в форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках».

19.3. Учет использования прибыли

Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации. Экономическое содержание этого счета заключается в аккумулировании не выплаченной в форме дивидендов (доходов) или нераспределенной прибыли, которая остается в обороте у организации в качестве внутреннего источника финансирования долговременного характера.

Сумма чистой прибыли отчетного года списывается заключительным оборотом декабря в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

Использование нераспределенной прибыли отражается следующим образом:

Счет 84 «Нераспределенная прибыль/непокрытый убыток»

Дебет		Кредит	
70			99
Кредит	Начисление дивидендов учредителям-сотрудникам	Сумма нераспределенной прибыли отчетного года	Дебет
75-2			
Кредит	Начисление прибыли учредителям, не работающим в организации		
82			
Кредит	Образование резервного капитала		

Схема 19.5. Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Нераспределенная прибыль истекшего отчетного года после погашения расходов, произведенных за ее счет и отраженных в течение года в бухгалтерском учете как не обеспеченных соответствующими источниками финансирования, а также

после отчислений на пополнение резервного капитала может быть направлена при выполнении определенных условий на выплату учредительского дохода. К таким условиям для акционерных и иных обществ относится полная оплата уставного капитала его участниками — чистые активы (чистая стоимость имущества) должны быть выше размера уставного и резервного капитала как до, так и после начисления учредительского дохода. Для начисления учредительского дохода определяется окончательный размер дивидендов по результатам хозяйственной деятельности за отчетный год с учетом произведенного промежуточного квартального авансирования в течение года.

Исчисление дивидендов осуществляется в процентах к номинальной стоимости акций или в рублях на одну акцию. Размер учредительского годового дохода (дивиденда по обыкновенным акциям) объявляется собранием учредителей (акционеров). Размер дивиденда по привилегированным акциям устанавливается при их выпуске. Он может быть изменен собранием акционеров, в котором принимают участие с правом голоса держатели привилегированных акций. В обществах, уставный капитал которых поделен на доли, размер учредительского дохода устанавливается пропорционально долевого участию каждого соучредителя (участника).

Направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается:

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»,
Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»,
Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Оставшаяся после начисления учредительского дохода прибыль накапливается как нераспределенная и представляет собой составную часть собственного капитала предприятия.

С увеличением капитала предприятия связаны также использование прибыли на отчисления в резервный капитал и накопление имущества в виде основных и оборотных средств. А текущие расходы предприятия, возмещаемые из его чистой нераспределенной прибыли, и начисление учредительского дохода безвозвратно уменьшают собственные финансовые ресурсы предприятия (схема 19.5).

Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки» (схема 19.6).

Списание с бухгалтерского баланса убытка отчетного года отражается:

Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»,
Дебет счета 80 «Уставный капитал»
— при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации;

Дебет счета 82 «Резервный капитал»
— при направлении на погашение убытка средств резервного капитала;

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями»
— при погашении убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников и др.

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информа-

Счет 84 «Нераспределенная прибыль/непокрытый убыток»

Дебет		Кредит	
99		84	
Кредит	Сумма непокрытого убытка отчетного года	Дебет	Покрытие убытка отчетного года за счет нераспределенной прибыли прошлых лет
		Дебет	Покрытие убытка отчетного года за счет резервного капитала
		Дебет	Погашение убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников

Схема 19.6. Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

ции по направлениям использования средств. При этом в аналитическом учете средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества и еще не использованные, могут разделяться.

БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Глава 20

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА

Термин «учетная политика предприятия» вошел в употребление в конце 80-х гг. в качестве вольного перевода на русский язык английского словосочетания «*accounting policies*», употребляемого в стандартах, издаваемых Комитетом по международным стандартам бухгалтерского учета. В 1992 г. этот термин был впервые закреплен в Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, а широкое распространение на практике получил после введения в действие первого стандарта по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (ПБУ 1/94).

Требования к учетной политике в области бухгалтерского учета и отчетности в настоящее время регламентируются Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденным приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н. Положение устанавливает основы формирования (выбора и обоснования) и раскрытия (предания гласности) учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (кроме кредитных организаций).

Бухгалтерский учет в Российской Федерации регламентируется многочисленными нормативными документами, однако это не означает полной его унификации, а лишь устанавливает основные моменты в построении системы учета и дает возможность выбора варианта ведения учета по конкретным объектам (схема 20.1).

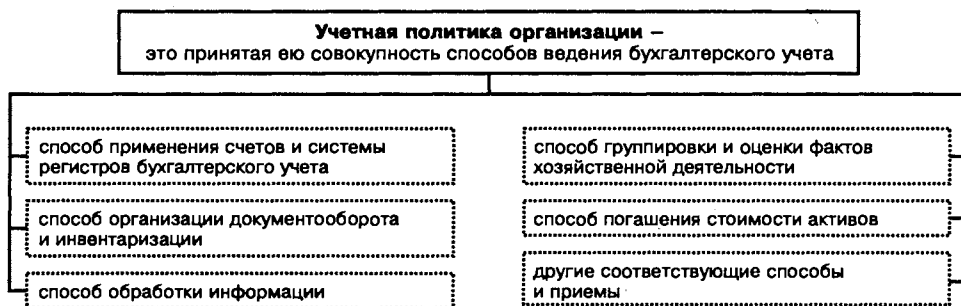


Схема 20.1. Способы ведения бухгалтерского учета

Содержание и направление учетной политики предприятия должны способствовать такой организации бухгалтерского учета, при которой этот учет максимально воздействует на финансовые результаты деятельности предприятия, повышает

его ликвидность и, как следствие, привлекательность для потенциальных инвесторов, помогает избегать различного рода разногласий с налоговой инспекцией при документальных проверках и тем самым позволяет оградить себя от финансовых санкций. Осуществление экономически обоснованной самостоятельной учетной политики позволяет предприятию наиболее эффективно использовать материальные и денежные ресурсы, ускорять оборачиваемость капитала, влиять на размеры налоговых платежей, производимых за счет прибыли (схема 20.2).

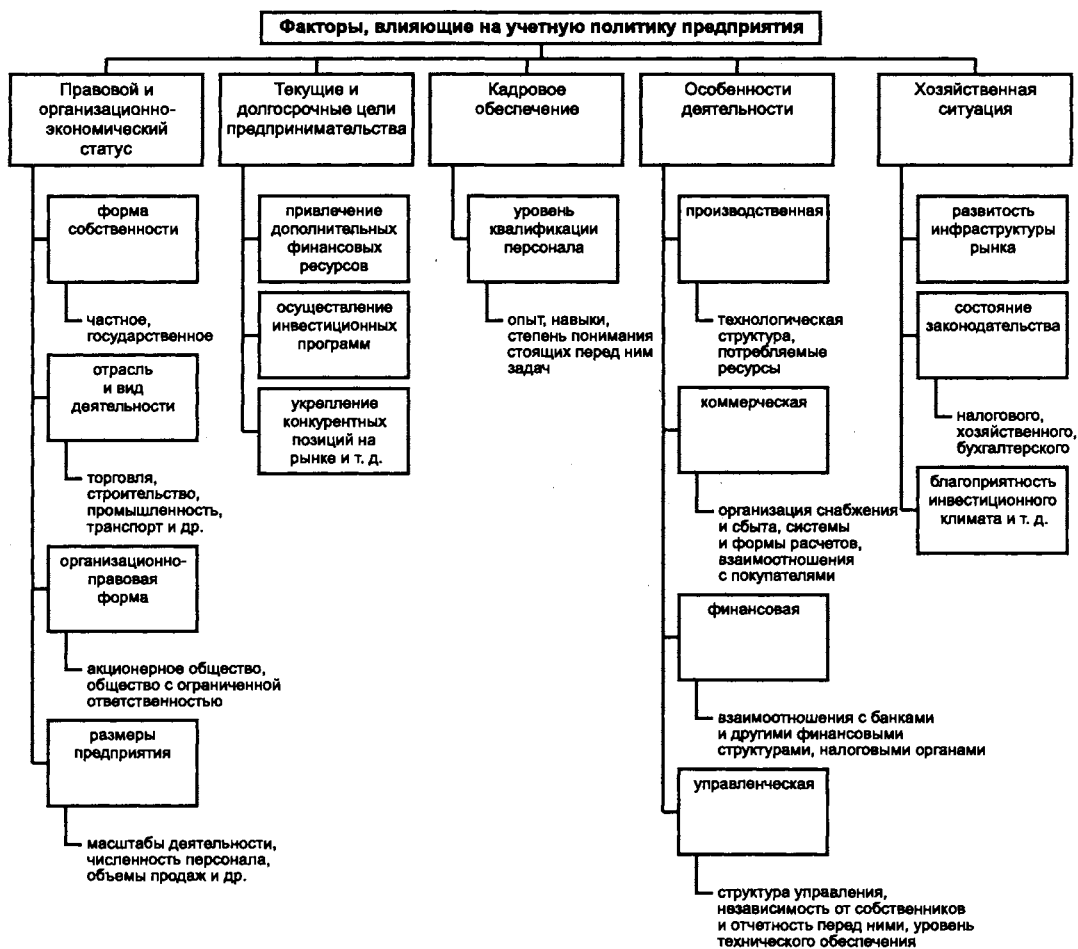


Схема 20.2. Факторы, влияющие на учетную политику предприятия

Под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

При формировании учетной политики следует руководствоваться рядом допущений (схема 20.3).

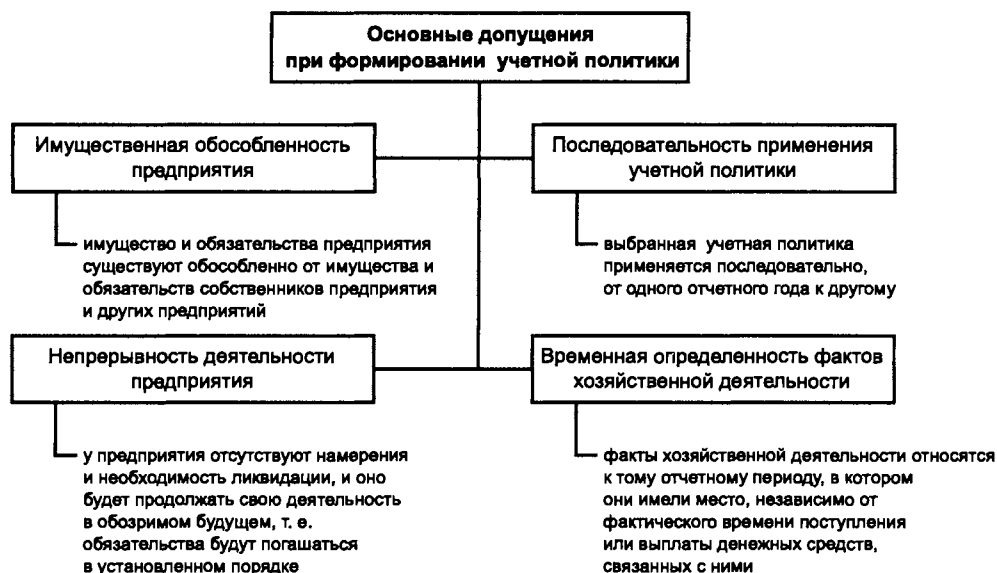


Схема 20.3. Основные допущения при формировании учетной политики

Имущественная обособленность означает, что на балансе организации должно учитываться только то имущество, которое согласно закону или договору ей принадлежит. Пожалуй, единственным исключением из данного правила в соответствии с требованиями Федерального закона от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О лизинге» является учет на балансе имущества, предоставленного по договору лизинга.

Согласно допущению *непрерывной деятельности* руководство организации осведомлено об имеющихся неопределенностях, связанных с событиями и условиями, которые могут вызвать значительные затруднения в осуществлении своей деятельности в дальнейшем. Эти неопределенности должны быть обязательно отражены в учетной политике.

Допущение *последовательности применения учетной политики* обеспечивает определенную стабильность при ведении бухгалтерского учета. Однако при внесении кардинальных изменений в нормативные акты по бухгалтерскому учету учетная политика может быть изменена или дополнена. В соответствии с п. 16 ПБУ 1/98 изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

- изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета, применение которых предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;
- существенного изменения условий деятельности, которое может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности и т. п.

Временная определенность фактов хозяйственной деятельности означает, что факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному пе-

риоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими событиями.

Учетная политика организации должна обеспечивать ряд требований, предъявляемых к бухгалтерскому учету (схема 20.4).



Схема 20.4. Требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету

В связи с введением ст. 167 НК РФ понятия «учетная политика для целей налогообложения» стало необходимо в учетной политике раскрывать методы оценки активов и обязательств для налогового учета. В соответствии с действующим законодательством организация должна иметь две учетные политики: одну — по бухгалтерскому учету, вторую — по налоговому учету, в которой устанавливается порядок ведения налогового учета для целей налогообложения.

Требования к учетной политике в области налогообложения регламентируются НК РФ. В соответствии со ст. 313 НК РФ система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, т. е. применяется последовательно от одного налогового периода к другому.

Налоговый учет — система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ. Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером организации на основе ПБУ 1/98 и НК РФ и в обязательном порядке должна быть оформлена приказом и утверждена руководителем организации. При этом она применяется всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их места нахождения.

При формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации учета осуществляется выбор одного из нескольких способов, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому и налоговому учету.

Способы ведения бухгалтерского и налогового учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа.

Вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня государственной регистрации. Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня государственной регистрации.

Содержание приказа об учетной политике должно раскрывать следующие направления:

- описание элементов организационно-технического характера:
 - рабочий план счетов;
 - формы первичных документов;
 - порядок организации документооборота;
 - форма бухгалтерского учета и техника обработки учетной информации;
 - порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств;
- описание методологических способов ведения учета отдельных объектов:
 - по основным средствам:*
 - о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по основным группам основных средств на начало и конец отчетного года;
 - о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т. п.);
 - об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов);
 - о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам);
 - об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;
 - о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств;
 - по нематериальным активам:*
 - о способах оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;
 - о принятых организацией сроках полезного использования нематериальных активов (по отдельным группам);
 - о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам нематериальных активов;
 - о способах отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по нематериальным активам;

по материально-производственным запасам:

- о способах оценки материально-производственных запасов по их группам (видам) (в случае использования организацией счетов 15 и 16 это обязательно следует указать в учетной политике);
- о последствиях изменений способов оценки материально-производственных запасов;
- о стоимости материально-производственных запасов, переданных в залог;
- о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей;

по товарно-материальным запасам:

- порядок оценки товаров в торговых организациях;
- порядок распределения заготовительно-складских расходов;
- методы оценки ценностей при их выбытии;
- порядок применения счета 42 «Торговая наценка» (для предприятий розничной торговли);

по финансовым вложениям:

- способы оценки финансовых вложений при их выбытии по группам (видам);
- стоимость финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется;
- данные о резерве под обесценение финансовых вложений с указанием: вида финансовых вложений, величины резерва, созданного в отчетном году, величины резерва, признанного операционным доходом отчетного периода, сумм резерва, использованных в отчетном году;

по учету затрат на производство и незавершенному производству:

- установление объекта учета затрат при производстве продукции;
- определение состава затрат, формирующих себестоимость производства продукции, которые учитываются по объекту учета затрат;

по учету выручки от реализации продукции (работ, услуг):

- метод оценки выручки (в рублях или в условных денежных единицах);
- метод определения выручки и финансового результата от выполненных работ;

по учету валютных операций:

- величина курсовых разниц, отнесенных на счет учета финансовых результатов организации;
- величина курсовых разниц, отнесенных на иные счета бухгалтерского учета;
- курс ЦБ РФ, действовавший на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности;

другие элементы учетной политики.

Перечисленный состав и содержание приказа об учетной политике может включать и решение других методологических вопросов, регламентирующих бухгалтерский учет в организации.

Основное назначение правил, утвержденных в учетной политике, — обеспечение максимального эффекта от ведения бухгалтерского учета: своевременное и достоверное формирование финансовой и управленческой информации, оптимизация налоговых платежей законным образом, а также эффективное использование мате-

риальных и денежных ресурсов, ускорение оборачиваемости капитала. Все это позволяет влиять на размеры налоговых платежей, производимых за счет прибыли (схема 20.5).

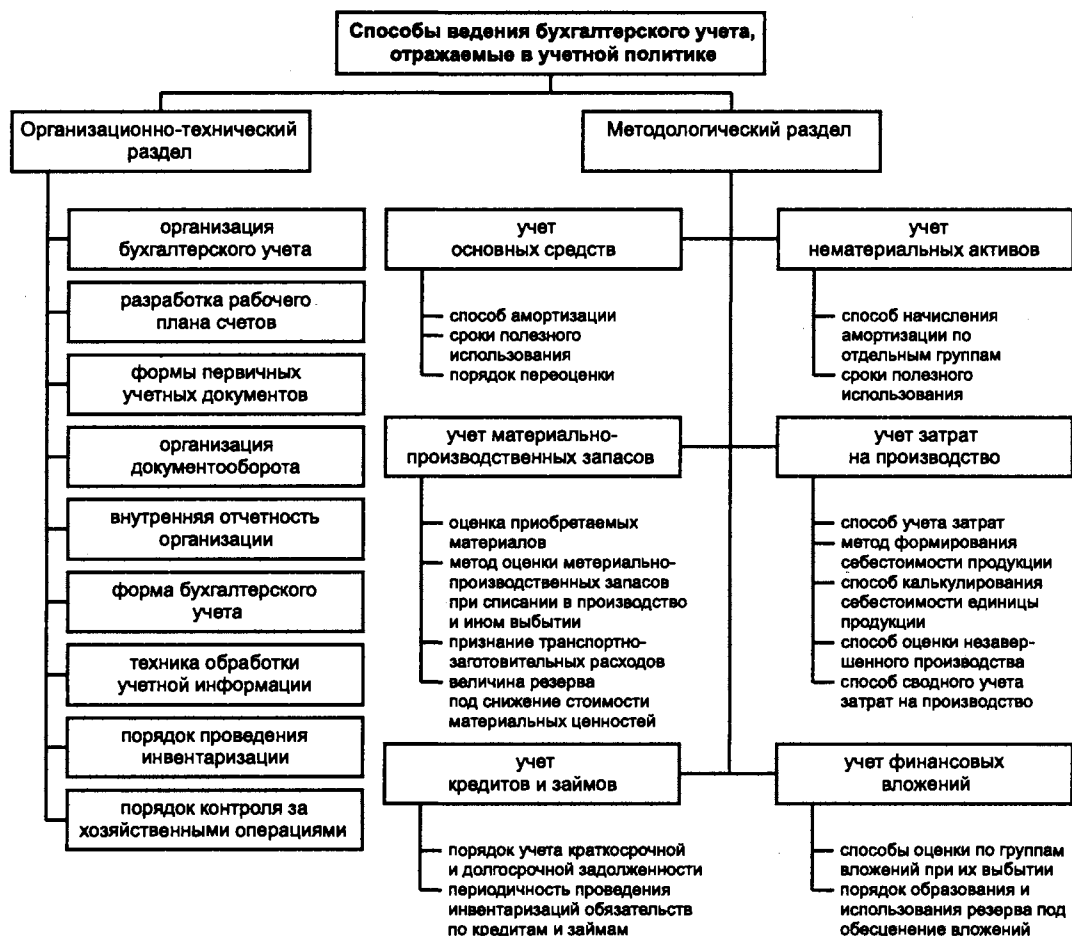


**Схема 20.5. Способы ведения бухгалтерского учета,
отражаемые в учетной политике**

БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

21.1. Понятие и виды отчетности

Отчетность — совокупность сведений о результатах и условиях работы предприятий и организаций за истекший период времени, периодически представляемая заинтересованным органам управления. Отчетность составляется на основании текущей информации о деятельности объекта отчетности, в ней обобщаются данные всех видов учета — бухгалтерского, статистического и оперативного.

Отчетность организаций классифицируют по видам, периодичности составления, степени обобщения отчетных данных, по объему сведений, содержащихся в отчетах (схема 21.1).

Бухгалтерская отчетность — единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Бухгалтерская отчетность наиболее систематизирована и имеет жесткие внутренние связи. Именно эта отчетность — реальное средство коммуникации, благодаря которому менеджеры разных уровней общаются между собой на понятном им языке, получают представление о месте своего предприятия в системе конкурирующих и сотрудничающих предприятий. Анализ бухгалтерской отчетности позволяет сделать вывод о ликвидности и платежеспособности предприятия, о перспективах сотрудничества и правильности выбранного стратегического курса.

Бухгалтерская отчетность составляется в объеме и порядке, установленном Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденным приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н. При этом содержание Положения базируется на нормах, зафиксированных в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» и в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Указания об объеме форм и порядке составления бухгалтерской отчетности утверждены приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (далее — приказ № 67н).

21.2. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности

К бухгалтерской отчетности предъявляются следующие требования: достоверность; нейтральность; целостность; последовательность; сопоставимость и др.

Требование *достоверности* означает, что бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности. Достоверной считается бухгалтерская отчетность, сформированная и составленная исходя из правил, установленных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

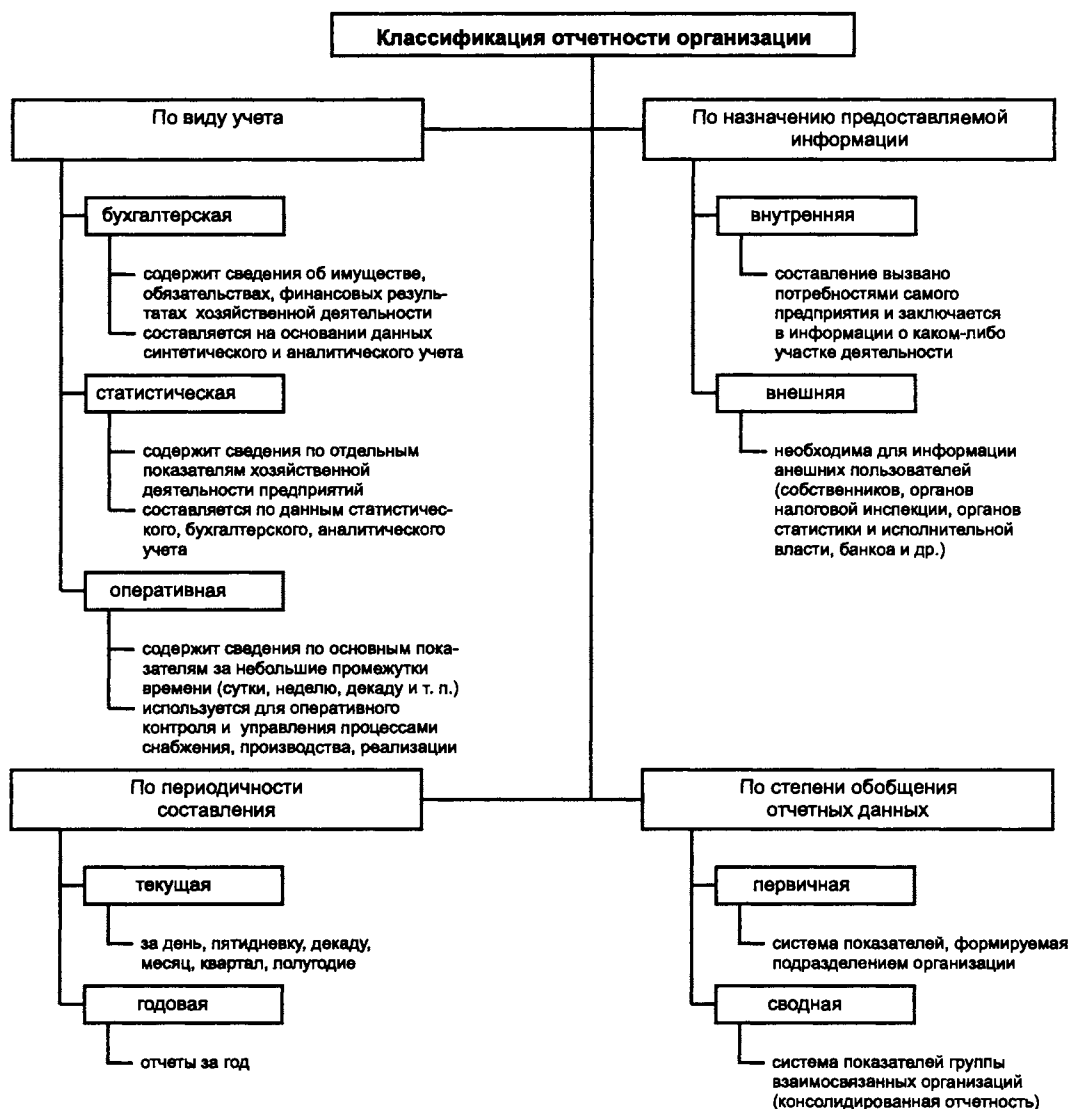


Схема 21.1. Классификация отчетности организации

Новым для нормативного регулирования бухгалтерского учета стало введение общего требования *нейтральности* при формировании бухгалтерской отчетности. Нейтральность означает, что при формировании отчетной бухгалтерской информации должно быть исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности в ущерб другим. Содержание отчетности не может целиком и полностью подчиняться интересам какого-то одного пользователя. Бухгалтерская информация должна быть объективной по содержанию и независимой от интересов пользователей по форме. Однако абсолютная нейтральность возможна только теоретически, на практике же достичь ее крайне сложно.

Например, активом могут быть признаны только те ценности, благодаря которым у организации возникает доход. Однако на практике бывает очень трудно определить, какая вещь приносит (или принесет в будущем) доход, а какая — нет. Так же бывает сложно, а иногда и невозможно решить, какие виды дебиторской задолженности и когда будут погашены, какова вероятность погашения вообще. Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки заинтересованных пользователей с целью достижения предопределенных результатов или последствий.

Требование *целостности* связано с необходимостью включения в бухгалтерскую отчетность данных обо всех хозяйственных операциях, осуществленных организацией как юридическим лицом в целом, так и ее филиалами, представительствами и иными подразделениями, в том числе выделенными на отдельные балансы. Под *отдельным балансом* понимается система показателей, формируемая подразделением организации и отражающая его имущественное и финансовое положение на отчетную дату для нужд управления организации, в том числе для составления бухгалтерской отчетности. Как видим, в трактовке понятия «отдельный баланс» отсутствует указание на систему показателей, отражающих финансовые результаты деятельности подразделения, так как определение полного финансового результата за отчетный период является прерогативой организации как юридического лица. При составлении отчетной информации подразделения организации, выделенные на отдельные балансы, руководствуются правилами, установленными ПБУ 4/99.

Требование *последовательности* закрепляет в практике составления бухгалтерской отчетности постоянство содержания и форм бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним от одного отчетного периода к другому. Это требование налагает на саму организацию большую ответственность за правильное формирование бухгалтерской отчетности с целью недопущения изменений и корректировок отдельных форм отчетности и содержания пояснений.

В соответствии с требованием *сопоставимости* в бухгалтерской отчетности должны приводиться данные по каждому конкретному показателю минимум за два года — за предыдущий и за отчетный. В ПБУ 4/99 предусмотрено: если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период по ряду причин (в том числе предусмотренных ПБУ), то данные предшествующего периода подлежат корректировке по установленным правилам. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших эту корректировку.

21.3. Порядок составления бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность состоит из:

- бухгалтерского баланса (форма № 1);
- отчета о прибылях и убытках (форма № 2);
- отчета об изменениях капитала (форма № 3);
- отчета о движении денежных средств (форма № 4);
- приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5);
- пояснительной записки;
- аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

В соответствии с приказом № 67н субъекты малого предпринимательства, не применяющие в соответствии с законодательством Российской Федерации упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности и не обязанные проводить независимую аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности, имеют право не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности формы № 3, 4, 5 и пояснительную записку. Если субъекты малого предпринимательства обязаны проводить независимую аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности, то они имеют право не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности формы № 3, 4 и 5, если отсутствуют соответствующие данные.

В основу оценки статей бухгалтерской отчетности положены допущения и требования, предусмотренные Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и ПБУ 1/98 «Учетная политика организации».

Помимо допущений и требований, в Положении зафиксирован ряд правил, соблюдение которых необходимо при составлении бухгалтерской отчетности.

Первое: не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету. Так, нельзя производить зачет сумм дебиторской и кредиторской задолженности, учтенной на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», сумм штрафных санкций, подлежащих уплате и получению.

Второе: бухгалтерский баланс включает числовые показатели в нетто-оценке, т. е. за минусом регулирующих величин. Так, основные средства, нематериальные активы и доходные вложения в материальные ценности показываются по остаточной стоимости (первоначальная (восстановительная) стоимость за минусом сумм начисленных соответствующих амортизационных отчислений). Дебиторская задолженность показывается за минусом сумм начисленных резервов по сомнительным долгам.

Третье: статьи бухгалтерской отчетности должны подтверждаться результатами инвентаризации имущества и финансовых обязательств — иными словами, учетные данные корректируются в соответствии с выявленными суммами излишков и недостач ценностей, проверенными расчетами. Это одно из важнейших условий соблюдения требования достоверности.

В соответствии с п. 84 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации организации представляют годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами учредителям, участникам организации или собственникам ее имущества, а также территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации.

Другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям бухгалтерская отчетность представляется в соответствии с законодательством Российской Федерации. Обязанность по представлению бухгалтерской отчетности в налоговые органы по месту учета возложена на организации подп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ.

Отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации и утверждается в порядке, установленном учредительными документами организации.

При составлении бухгалтерской отчетности отчетной датой является последний календарный день отчетного периода. В Российской Федерации отчетным периодом является период с 1 января по 31 декабря. Таким образом, отчетной датой при составлении годового отчета является 31 декабря.

В соответствии с п. 86 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации организации, за исключением бюджетных, обязаны представлять годовую бухгалтерскую отчетность в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации, при этом годовая бухгалтерская отчетность должна представляться не ранее 60 дней по окончании отчетного года.

В пределах указанных сроков конкретная дата представления бухгалтерской отчетности устанавливается учредителями (участниками) организации или общим собранием.

Из указанного следует, что главный бухгалтер должен представить бухгалтерскую отчетность в налоговый орган не ранее 1 марта и не позднее 31 марта 2005 г.

До формирования показателей годовой бухгалтерской отчетности предприятия проводят комплекс мероприятий, включающих в себя:

- проведение инвентаризации;
- проверку на соответствие действующему законодательству положений учетной политики и подготовку необходимых изменений на следующий год;
- выборочную проверку правильности оформления хозяйственных операций (в том числе первичными учетными документами) и отражения их в бухгалтерском учете;
- проведение реформации баланса.

В соответствии с п. 27 Положения № 34н проведение инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности является обязательным. При этом инвентаризация может не проводиться по имуществу, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Порядок проведения инвентаризации регламентирован Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета в соответствии с п. 28 Положения № 34н отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

- излишек имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты;
- недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения (расходы), сверх норм — за счет виновных лиц по рыночной стоимости.

Результаты инвентаризаций оформляются первичными документами, форма которых утверждена постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88.

Реформация баланса организаций заключается в совершении итоговых проводок, способствующих распределению всей полученной в течение отчетного года прибыли или списанию полученного за отчетный год убытка.

При реформации бухгалтерского баланса сумма чистой прибыли отчетного года, сформировавшаяся на счете 99 «Прибыли и убытки», переносится в кредит счета 84. Эта запись производится заключительным оборотом декабря отчетного года таким образом, чтобы по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, счет 99 «Прибыли и убытки» не имел никакого сальдо.

Уже в следующем за отчетным году на основании решения компетентного органа (например, общего собрания акционеров в акционерном обществе или собрания

участников в обществе с ограниченной ответственностью) производится распределение прибыли. Оно подразумевает начисление дивидендов (доходов), отчисление средств в резервные фонды организации, покрытие убытков прошлых лет. Все эти операции регистрируются в учете по дебету счета 84 в корреспонденции со счетами: 75 «Расчеты с учредителями» — на сумму начисленных дивидендов; 82 «Резервный капитал» — на сумму отчислений в резервные фонды. После отражения указанных операций сальдо по счету 84 показывает сумму нераспределенной прибыли, которая остается неизменной до соответствующего решения акционеров акционерного общества или участников общества с ограниченной ответственностью.

На представляемых организацией формах бухгалтерской отчетности в соответствии с п. 6 приказа № 67н обязательно наличие следующих данных:

- наименование составляющей части;
- указание отчетной даты или отчетного периода, за который составлена бухгалтерская отчетность («на 1 января 2005 г.», «за январь — декабрь 2004 г.»);
- организация (полное наименование юридического лица в соответствии с учредительными документами, зарегистрированными в установленном порядке);
- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- вид деятельности:
 - указывается вид деятельности, который признается основным в соответствии с регистрационными документами Госкомстата России);
- организационно-правовая форма:
 - указывается форма собственности согласно Классификатору организационно-правовых форм хозяйствующих субъектов (КОПФ) и код собственности по Классификатору форм собственности (ОКФС);
- единица измерения:
 - указывается формат представления числовых показателей: тыс. руб. — код по ОКЕИ 384; млн руб. — код по ОКЕИ 385;
- адрес:
 - указывается полный почтовый адрес организации;
- дата утверждения:
 - указывается установленная дата для годовой бухгалтерской отчетности;
- дата отправки/принятия:
 - указывается конкретная дата почтового отправления бухгалтерской отчетности или дата ее фактической передачи по принадлежности.

При этом в общем случае отчетные показатели приводятся в тысячах рублей без десятичных знаков; организациям же, имеющим существенные обороты продаж, обязательств и т. п., разрешается приводить данные в миллионах рублей без десятичных знаков.

В случае незаполнения той или иной статьи (строки, графы) ввиду отсутствия у организации соответствующих отчетных показателей эта статья (строка, графа) прочеркивается.

21.4. Бухгалтерский баланс

21.4.1. Строение баланса

В бухгалтерском учете баланс рассматривается как способ обобщения и группировки хозяйственных средств предприятия и их источников на конкретный момент времени в денежном (стоимостном) выражении.

Баланс представляет собой двустороннюю таблицу, основой построения которой является классификация хозяйственных средств предприятия (схема 21.2).



Схема 21.2. Структура баланса

«Баланс» в переводе с латыни означает «двухчашечные весы» и употребляется как символ равновесия, равенства, поэтому в нем должно присутствовать обязательное равенство итогов. В балансе сумма всех статей актива должна быть равна сумме всех статей пассива.

Левая сторона баланса — *актив* (от лат. *activus* — деятельный). В активе баланса отражаются действующие финансовые ресурсы, которые носят активный характер.

Правая сторона баланса — *пассив* (от лат. *passivus* — недейтельный). В пассиве баланса отражается структура ресурсов предприятия по источникам их образования.

Основным элементом бухгалтерского баланса является бухгалтерская статья, которая соответствует конкретному виду имущества, обязательств, источнику формирования имущества. Балансовые статьи объединяются в группы — разделы баланса. Объединение балансовых статей в группы (разделы) осуществляется исходя из их экономического содержания. Каждая статья (строка) баланса имеет свой порядковый номер, что облегчает ее нахождение и ссылки на отдельные статьи. Для отражения состояния средств в балансе предусмотрены две графы для цифровых показателей на начало отчетного года и конец отчетного периода.

Итоговая сумма остатков средств предприятия в активе и пассиве по строке «Баланс» носит название *валюты баланса*. Валюта баланса отражает в активной и пассивной части бухгалтерское соответствие размеров экономических ресурсов организации объему финансовых ресурсов, предоставленных собственниками и кредиторами.

Бухгалтерские балансы классифицируют по различным признакам: по времени и источникам составления, по формам собственности и объекту отражения, по объему информации и др. (схема 21.3).

21.4.2. Порядок формирования показателей бухгалтерского баланса

Элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовом положении организации, отражаемой в бухгалтерском балансе, являются активы, обязательства и капитал.

Активами считаются хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем.

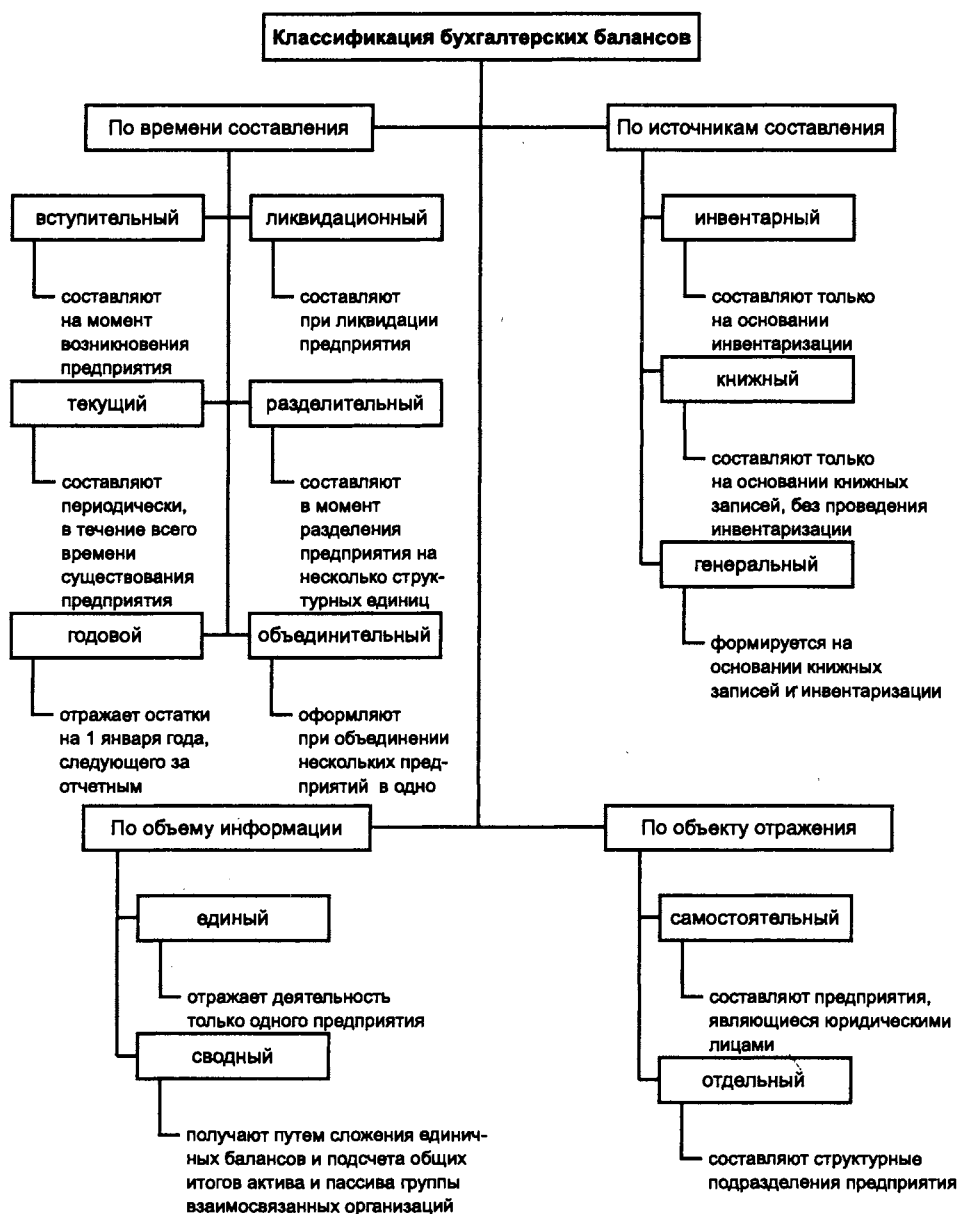


Схема 21.3. Классификация балансов

Обязательством считается существующая на отчетную дату задолженность организации, которая является следствием свершившихся проектов ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку активов. Обязательство может возникнуть в силу действия договора или правовой нормы, а также обычаев делового оборота. Погашение обязательства предполагает обычно, что для удовлетворения требований другой стороны организация лишается соответствующего

щих активов. Это может происходить путем выплаты денежных средств или передачи других активов (оказание услуг). Кроме того, погашение обязательства может происходить в форме замены обязательства одного вида другим, преобразования обязательства в капитал, снятия требований со стороны кредитора.

Капитал представляет собой вложения собственников и прибыль, накопленную за все время деятельности организации. При определении финансового положения организации величина капитала рассчитывается как разница между активами и обязательствами.

Данные по соответствующим строкам баланса отражаются исходя из оборотов и остатков по аналитическим счетам Главной книги или другого аналогичного регистра бухгалтерского учета на конец отчетного года.

В графе «На начало отчетного года» показываются данные на начало года (вступительный баланс), которые должны соответствовать данным графы «На конец отчетного периода» предыдущего года (заключительный баланс). В графе «На конец отчетного периода» показываются данные о стоимости активов, капитала, о резервах и обязательствах на конец отчетного периода (месяц, квартал, год).

Рассмотрим порядок формирования показателей бухгалтерского баланса.

Раздел I. Внеоборотные активы

По статье «**Нематериальные активы**» (код 110) показывается наличие нематериальных активов. В соответствии с правилом нетто-оценки статей активов и пассивов в бухгалтерском балансе нематериальные активы показываются по остаточной стоимости (за исключением объектов нематериальных активов, по которым в соответствии с установленным порядком амортизация не начисляется). При отношении объектов к нематериальным активам следует руководствоваться ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов».

Показатель статьи формируется как разница между дебетовым сальдо счета 04 и кредитовым сальдо счета 05 (либо сальдо счета 04, если амортизация по нематериальным активам отражается также на счете 04).

По статье «**Основные средства**» (код 120) приводятся показатели по основным средствам, как действующим, так и находящимся на реконструкции, модернизации, восстановлении, консервации или в запасе, по остаточной стоимости (за исключением объектов основных средств, по которым в соответствии с установленным порядком амортизация не начисляется). При начислении амортизационных отчислений следует руководствоваться ПБУ 6/01 «Учет основных средств», а также Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н.

Показатель статьи формируется как разница между дебетовым остатком счета 01 и кредитовым остатком счета 02.

По статье «**Незавершенное строительство**» (код 130) показываются затраты на строительно-монтажные работы (осуществляемые как хозяйственным, так и подрядным способами), приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря, иных материальных объектов длительного пользования, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы, затраты по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством, на подготовку кадров для вновь строящихся организаций и др.).

По этой статье отражается стоимость объектов капитального строительства, находящихся во временной эксплуатации до ввода их в постоянную эксплуатацию,

а также стоимость объектов недвижимого имущества, на которые отсутствуют документы, подтверждающие государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях. Незавершенные капитальные вложения отражаются в бухгалтерском балансе по фактическим затратам для застройщика (инвестора).

При заполнении статьи «Незавершенное строительство» следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (утвержденным приказом Минфина России от 30 декабря 1993 г. № 160) и ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (утвержденным приказом Минфина России от 20 декабря 1994 г. № 167).

Показатель статьи формируется на основании остатков по счетам 07 и 08.

По статье *«Доходные вложения в материальные ценности» (код 135)* организации, осуществляющие доходные вложения в материальные ценности, предоставляемые за плату во временное владение и пользование (включая по договору финансовой аренды, по договору проката) с целью получения дохода, отражают остаточную стоимость указанного имущества.

При заполнении указанной статьи необходимо руководствоваться приказом Минфина России от 17 февраля 1997 г. № 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга».

Показатель статьи формируется как сальдо счета 03 за минусом сальдо субсчета «Амортизация по имуществу, предоставляемому другим организациям во временное пользование» счета 02.

По статье *«Долгосрочные финансовые вложения» (код 140)* данные должны быть представлены в бухгалтерском балансе с подразделением на долгосрочные и краткосрочные. Финансовые вложения представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты. Остальные финансовые вложения представляются как долгосрочные и отражаются по этой статье.

Правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о финансовых вложениях организации устанавливает ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений».

Показатель статьи формируется как сальдо счета 58 (с учетом подразделения на долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения) за минусом сальдо счета 59 в части суммы резервов по долгосрочным финансовым вложениям плюс остаток по субсчету «Депозитные счета» счета 55, если по депозитам начисляются проценты.

По статье *«Отложенные налоговые активы» (код 145)* организации — плательщики налога на прибыль отражают сумму отложенного налога на прибыль в данном отчетном периоде, которая не уменьшает налог на прибыль отчетного периода, но подлежит уплате в бюджет в будущем (в следующем за отчетным периоде или в последующие отчетные периоды).

Взаимосвязь показателя по прибыли (убытку), исчисленного в соответствии с нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, и налоговой базы по налогу на прибыль, рассчитанной согласно законодательству о налогах и сборах, устанавливает ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Показатель статьи отражается как сальдо счета 09.

Раздел II. Оборотные активы

В этом разделе по соответствующим строкам статьи «Запасы» (код 210) показываются остатки материально-производственных запасов, предназначенных для

использования при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, управленческих нужд организации (сырье, материалы и другие аналогичные ценности), для продажи или перепродажи (готовая продукция, товары), а также других материальных ценностей (животные на выращивании и откорме). По указанной статье подлежат отражению затраты организации, числящиеся в незавершенном производстве, и расходы будущих периодов.

При формировании показателя по статье «Запасы» по данной строке указывается сумма дебетовых сальдо по счетам 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на продажу», 45 «Товары отгруженные», 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» и 97 «Расходы будущих периодов» за вычетом сальдо (кредитового) по счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

По строке «расходы будущих периодов» отражается сумма расходов, признанных в бухгалтерском учете в соответствии с установленным порядком, но не имеющих отношения к формированию затрат на производство продукции (работ, услуг) отчетного периода. К таким расходам, в частности, относятся расходы, связанные с подготовительными к производству работами в сезонных отраслях, освоением новых организаций, производств, цехов и агрегатов, расходы по неравномерно производимому ремонту основных средств (по организациям, не образующим в установленном порядке резерв на ремонт основных средств), расходы на рекламу, подготовку кадров и т. п.

По строке «прочие запасы и затраты» показывается стоимость материально-производственных ценностей и признанных организацией расходов, не нашедших отражения в предыдущих строках статьи «Запасы». В случае если организация не признает учтенные коммерческие расходы в себестоимости проданных товаров (услуг) полностью в отчетном периоде в качестве расходов по обычным видам деятельности, то не списанные в установленном порядке расходы на упаковку и транспортировку, учтенные в составе коммерческих расходов, относящиеся к остатку неотгруженной (непроданной) продукции, отражаются по вышеуказанной строке.

Материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерском балансе в оценке, предусмотренной ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

Показатель статьи формируется как сумма строк открытых к статье «Запасы»:

сырье, материалы и другие аналогичные ценности	остаток по счету 10 (+/-) дебетовое/кредитовое сальдо счета 16
животные на выращивании и откорме	сальдо счета 11
затраты в незавершенном производстве (издержки обращения)	сумма остатков по счетам 20, 21, 23, 29, 44 и 46
готовая продукция и товары для перепродажи	сальдо по счетам 41 и 43 (+/-) дебетовый /кредитовый остаток субсчетов счета 16. Из результата вычесть сальдо счетов 14 и 42
товары отгруженные	сальдо счета 45
расходы будущих периодов	сальдо счета 97

По статье «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (код 220) отражается сумма налога на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам, нематериальным активам, осуществленным капитальным вложениям и т. п., работам и услугам, подлежащая отнесению в установленном порядке в следующих отчетных периодах в уменьшение сумм налога для перечисления в бюджет или на соответствующие источники ее покрытия.

Показатель статьи формируется как сальдо счета 19.

Данные по статьям «Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)» (код 230) и «Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)» (код 240) показывают раздельно.

В составе дебиторской задолженности показывают долги:

- покупателей за поставленные им товары, оказанные услуги, выполненные работы;
- поставщиков за перечисленные им авансы;
- подотчетных лиц за выданные им деньги;
- работников по полученным от фирмы займам.

Если договором (купли-продажи, поставки и т. п.) предусмотрено, что покупатель должен оплатить товары (работы, услуги) менее чем через 12 месяцев, то такая задолженность считается краткосрочной. Ее следует отразить по строке 240. Если в договоре прописано, что покупатель должен оплатить товары в период, который составляет более 12 месяцев, то задолженность долгосрочная. Сумму долга надо записать в строку 230.

В соответствии с письмом Минфина России от 9 июля 2004 г. № 03-03-05/2/47 «О списании дебиторской задолженности» организациям разрешено создавать резервы по сомнительным долгам на сумму сомнительной дебиторской задолженности с учетом НДС. При этом в балансе сумму дебиторской задолженности показывают за минусом созданного резерва.

Дебиторская задолженность, представляемая в бухгалтерском балансе как долгосрочная и предполагаемая к погашению в отчетном году, может быть представлена на начало этого отчетного года как краткосрочная — в этом случае ее надо показать по строке 240, а не 230. Факт представления дебиторской задолженности, учтенной ранее как долгосрочная, в качестве краткосрочной необходимо раскрыть в пояснениях к бухгалтерскому балансу.

Показатели статей 230 и 240 формируются следующим образом:

Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	Для субсчетов с отражением расчетов через 12 месяцев: сумма остатков по дебету счетов 62 и 76 субсчета «Расчеты» минус кредитовое сальдо счета 63, субсчет «Резервы по долгосрочным долгам» дебетовое сальдо счета 62, субсчет «Векселя полученные» дебетовое сальдо счета 76, субсчет «Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами» дебетовое сальдо счета 76, субсчет «Расчеты по претензиям» дебетовое сальдо счета 60, субсчет «Расчеты по авансам, выданным на срок более года» дебетовое сальдо счета 73, субсчет «Расчеты»

Продолжение

Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	Для субсчетов с отражением расчетов в течение 12 месяцев сумма остатков по счетам 62 и 76 субсчета «Расчеты» минус кредитовое сальдо счета 63, субсчет «Резервы по краткосрочным долгам» дебетовое сальдо счета 62, субсчет «Векселя полученные» дебетовое сальдо счета 76, субсчет «Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами» дебетовое сальдо счета 75, субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» дебетовое сальдо счета 60, субсчет «Расчеты по авансам, выданным на срок менее года» дебетовое сальдо счета 68, субсчет «Задолженность налоговых органов, погашение которой ожидается в течение 12 месяцев» дебетовое сальдо счета 73, субсчет «Расчеты» дебетовое сальдо счета 76, субсчет «Расчеты по претензиям»

По статье «Краткосрочные финансовые вложения» (код 250) отражают фактические затраты организации в инвестиции в ценные бумаги других организаций, государственные ценные бумаги и т. п., осуществленные на срок менее года.

Показатель статьи формируется как остаток (в части вложений на срок менее 12 месяцев) по счету 58 минус остаток по счету 59 плюс остаток по счету 55 (субсчет «Депозитные счета»), если по депозитам начисляют проценты.

По статье «Денежные средства» (код 260) показывают остаток денежных средств в кассе, на расчетных и валютных счетах в кредитных организациях.

Показатель статьи формируется как сумма остатков по счетам 50, 51, 52, 55 (субсчета «Аккредитивы» и «Чековые книжки», «Депозитные счета», если по депозитным вкладам не начисляют проценты), 57.

По статье «Прочие оборотные активы» (код 270) показывают суммы, не нашедшие отражения по другим статьям раздела «Оборотные активы» бухгалтерского баланса.

Раздел III. Капитал и резервы

В этом разделе бухгалтерского баланса в статье «Уставный капитал» (код 410) показывают сумму уставного капитала, которая должна соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. В случае наличия задолженности учредителей ее следует отразить по строке 240.

По данной статье согласно ГК РФ организации в зависимости от организационно-правовой формы показывают зафиксированную в учредительных документах величину:

- уставного капитала (общество с ограниченной ответственностью, открытое и закрытое акционерные общества);
- складочного капитала (полное товарищество, товарищество на вере или коммандитное товарищество);
- уставного фонда (государственное и муниципальное унитарные предприятия).

Законом предусмотрена возможность увеличения уставного капитала обществ с ограниченной ответственностью (ООО) и акционерных обществ (АО). В ООО это может быть сделано путем внесения учредителями дополнительных взносов,

а в АО — путем увеличения номинальной стоимости акций или выпуска дополнительных акций. Увеличение и уменьшение уставного (складочного) капитала, произведенные в соответствии с установленным порядком, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности после внесения соответствующих изменений в учредительные документы.

Показатель статьи формируется как сальдо счета 80.

Строка *«Собственные акции, выкупленные у акционеров»* в форме баланса указана в скобках. Это указывает на то, что на величину этих акций должен быть уменьшен уставный капитал.

Показатель статьи формируется как сальдо счета 81.

В составе статьи *«Добавочный капитал»* (код 420) показывают:

- эмиссионный доход акционерного общества — суммы, полученные сверх номинальной стоимости размещенных акций обществом (за минусом издержек по их продаже);
- суммы дооценки внеоборотных активов;
- часть нераспределенной прибыли, оставшейся в распоряжении организации, в размере, направленном на капитальные вложения.

Показатель статьи формируется как сальдо счета 83.

В строке *«Резервный капитал»* (код 430) отражается сумма остатков резервов, образованных в соответствии с законодательством РФ и в соответствии с учредительными документами (при этом такие резервы отражаются раздельно).

В акционерных обществах образуется резервный фонд, формируемый путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества. Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом общества, но не может быть менее 5% от чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом общества. Резервный фонд общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Резервный фонд не может быть использован для иных целей.

Показатель статьи формируется как остаток по счету 82, состоящему из сальдо субсчета «Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами» и субсчета «Резервы, образованные в соответствии с законодательством РФ».

Показатель статьи *«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»* (код 470) формируется как сальдо счетов 84 и 99.

При этом сальдо счета 99 надо взять после того, как соблюдены требования ПБУ 18/02, т. е. начислен налог на бухгалтерскую прибыль (убыток), постоянные налоговые активы и постоянные налоговые обязательства.

Раздел IV. Долгосрочные обязательства

По статье *«Займы и кредиты»* (код 510) показываются непогашенные суммы полученных кредитов и займов, подлежащие погашению в соответствии с договорами более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

В случае если числящиеся в бухгалтерском учете суммы кредитов и займов подлежат погашению в соответствии с договором в течение 12 месяцев после отчетной даты, то не погашенные на конец отчетного периода их суммы отражаются по соответствующим статьям в разделе «Краткосрочные обязательства».

При этом исчисление указанного срока осуществляется начиная с 1-го числа календарного месяца, следующего за месяцем, в котором эти обязательства были приняты к бухгалтерскому учету, с учетом условий договоров о сроках погашения обязательств.

Обязательства, представляемые в бухгалтерском балансе как долгосрочные и предполагаемые к погашению в отчетном году, могут быть представлены на начало этого отчетного года как краткосрочные. Факт представления обязательств, учтенных ранее как долгосрочные, в качестве краткосрочных необходимо при этом раскрыть в пояснениях к бухгалтерскому балансу.

Необходимая расшифровка состава и изменения в течение отчетного года сумм обязательств организации по кредитам и займам приводится в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Показатель статьи отражается как остаток по счету 67, на котором отражена задолженность по долгосрочным кредитам и займам, а также сумма процентов по ним.

По статье «Отложенные налоговые обязательства» (код 515) отражается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Показатель статьи отражается как сальдо счета 77.

Раздел V. Краткосрочные обязательства

В этом разделе отражаются суммы кредиторской задолженности, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты.

По статье «Займы и кредиты» (код 610) показываются непогашенные суммы полученных кредитов и займов, подлежащие погашению в соответствии с договорами в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Показатель статьи формируется как остаток по субсчетам счета 66, на которых отражается основная задолженность с учетом процентов, причитающихся к уплате на конец отчетного периода.

По статье «Кредиторская задолженность» (код 620) отражается сумма сальдо по счетам 60, 62, субсчет «Авансы полученные», 70, 68, 69, 76:

- по строке «поставщики и подрядчики» показывается сумма задолженности поставщикам и подрядчикам за поступившие материальные ценности, выполненные работы, оказанные организации услуги;
- по строке «задолженность перед персоналом организации» показываются начисленные, но еще не выплаченные суммы оплаты труда;
- по строке «задолженность перед государственными внебюджетными фондами» отражается сумма задолженности по отчислениям на государственное социальное страхование, пенсионное обеспечение и медицинское страхование работников организации, а также в фонд занятости;
- по строке «задолженность по налогам и сборам» показывается задолженность организации по расчетам с бюджетом по налогам, сборам, включая подоходный налог с работников;
- по строке «прочие кредиторы» показывается задолженность организации по расчетам, данные о которых не отражены по другим строкам статьи «Кредиторская задолженность»:
 - задолженность перед покупателями и заказчиками по полученным от них авансам (счет 62, субсчет «Авансы полученные»);
 - задолженность организации по платежам по обязательному и добровольному страхованию имущества и работников организации и другим видам страхования (отраженная на счете 76);
 - сумма обязательств организации-арендатора за основные средства, переданные ей на условиях долгосрочной аренды, и пр.

Показатели статьи 620 формируются как сумма следующих строк:

Поставщики и подрядчики	Сумма сальдо субсчетов счетов 76 и 60, на которых отражена задолженность перед поставщиками и подрядчиками
Задолженность перед персоналом организации	кредитовый остаток счета 70 (за исключением субсчета «Расчеты с работниками по выплате доходов по акциям и долям»)
Задолженность перед государственными внебюджетными фондами	кредитовый остаток по счету 69
Задолженность по налогам и сборам	кредитовый остаток по счету 68
Прочие кредиторы	сальдо счета 62, субсчет «Авансы полученные» остаток субсчетов «Расчеты по претензиям» и «Расчеты по имущественному и личному страхованию» счета 76 и сальдо счета 71

По статье «Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов» (код 630) отражается сумма задолженности организации по причитающимся к выплате дивидендам по акциям или процентам от доходов от участия в уставном капитале, учитываемая на отдельном субсчете 2 к счету 75 «Расчеты с учредителями».

По этой статье отражаются кредитовые остатки субсчета «Расчеты по выплате доходов» счета 75 и субсчета «Расчеты с работниками по выплате доходов по акциям и долям» счета 70.

По статье «Доходы будущих периодов» (код 640) показываются суммы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. К таким доходам относятся: арендная или квартирная плата, плата за коммунальные услуги, выручка за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементная плата за пользование средствами связи и др.

В случае получения коммерческой организацией целевого финансирования эти средства также показывают по строке 640.

Показатель статьи отражается как остаток по счету 98.

По строке «Резервы предстоящих расходов» (код 650) показываются остатки средств, зарезервированных организацией. В целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения отчетного периода организация может создавать резервы на:

- предстоящую оплату отпусков работникам;
- выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- выплату вознаграждений по итогам работы за год;
- ремонт основных средств;
- гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание и др.

Если при уточнении учетной политики на следующий отчетный год организация считает нецелесообразным начислять резервы предстоящих расходов, то остатки средств резервов, по которым в установленном порядке имеют место переходящие остатки, по состоянию на 1 января следующего за отчетным года подлежат присоединению к финансовому результату организации с отражением в бухгалтерском учете организации за январь.

Показатель статьи отражается как остаток по счету 96.

В справке о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах, приводятся данные о стоимости имущества, которое не является собственностью фирмы и которое учтено на забалансовых счетах (на основании имеющихся документов).

21.5. Отчет о прибылях и убытках

Отчет о прибылях и убытках должен характеризовать финансовые результаты деятельности организации за отчетный период.

Элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовых результатах деятельности организации, которые отражаются в отчете о прибылях и убытках, являются доходы и расходы организации, а структура отчета о прибылях и убытках определяется наличием групп доходов и расходов, установленных Положениями по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и «Расходы организации» (ПБУ 10/99).

Данные о доходах, расходах и финансовых результатах представляются в сумме нарастающим итогом с начала года до отчетной даты.

Доходы организации за отчетный период отражаются с подразделением на общую сумму выручки, операционные доходы и внереализационные доходы, а в случае возникновения — и чрезвычайные доходы.

Выручка, операционные и внереализационные доходы (выручка от продажи продукции (товаров), выручка от выполнения работ (оказания услуг) и т. п.), составляющие пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются по каждому виду доходов в отдельности. При этом каждому из таких видов доходов должна соответствовать приходящаяся на их долю часть расходов.

Расходы отражаются в отчете с подразделением на себестоимость проданных товаров (продукции, работ, услуг), коммерческие расходы, управленческие расходы, операционные расходы и внереализационные расходы, а в случае возникновения — также и чрезвычайные расходы.

Отчет о прибылях и убытках должен содержать следующие числовые показатели.

Доходы и расходы по обычным видам деятельности

По строке «*Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)*» (код 010) показывают доходы, полученные по обычным видам деятельности:

- выручку от продажи продукции и товаров;
- поступления, связанные с выполнением работ и оказанием услуг.

Организация самостоятельно устанавливает, какие именно виды деятельности считаются для нее обычными, т. е. те виды, которыми она занимается постоянно. К доходам от обычных видов деятельности можно отнести и поступления от сдачи имущества в аренду, участия в уставных капиталах других организаций, предоставления за плату прав на объекты интеллектуальной собственности и т. д.

Показатель этой строки формируется как разница между кредитовым оборотом субсчета «Выручка» счета 90 и дебетовыми оборотами субсчетов «Налог на добавленную стоимость», «Акцизы», «Экспортные пошлины» счета 90.

По строке «*Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг*» (код 020) отражаются учтенные затраты на производство продукции, работ, услуг в доле, относящейся к проданным в отчетном периоде продукции, работам, услугам (выручка от которых отражена по строке 010).

Производственные организации отражают по этой строке стоимость реализованной продукции, списанную в дебет счета 90 «Продажи»; организации сферы услуг записывают по этой строке затраты, связанные с оказанием услуг, а организации торговли — покупную стоимость товаров, реализованных в отчетном периоде.

Затраты, связанные со сбытом продукции, а также издержки обращения в показатель по этой строке не включаются.

Показатель строки формируется как дебетовый оборот по субсчету «Себестоимость продаж» счета 90 в корреспонденции со счетами 20, 41, 43 и 45. Организации, которые используют для учета затрат на производство счет 40, должны скорректировать дебетовый оборот по субсчету «Себестоимость продаж» счета 90 на разницу между фактической и нормативной себестоимостью продукции. Если фактическая себестоимость окажется выше нормативной, то сумма превышения прибавляется к дебетовому обороту по субсчету «Себестоимость продаж», а если ниже, то вычитается из него.

Показатель строки «*Валовая прибыль*» (код 029) рассчитывается как разница между выручкой (код 010) и себестоимостью (код 020).

По строке «*Коммерческие расходы*» (код 030) отражаются расходы, связанные со сбытом продукции. Коммерческими являются расходы, которые непосредственно связаны со сбытом продукции, — это могут быть затраты на рекламу, хранение и перевозку товаров и готовой продукции. Торговые организации по этой же строке приводят и издержки обращения. К ним относят зарплату продавцов, амортизацию основных средств, плату за аренду торговых площадей и складов, стоимость услуг по охране и т. д.

Организация может списывать коммерческие расходы одним из следующих способов: распределяя между реализованной и нерезализованной продукцией или включая всю сумму расходов в себестоимость продукции, реализованной в отчетном периоде. Выбранный способ списания коммерческих расходов должен быть отражен в учетной политике организации.

Эту строку заполняют только те организации, которые коммерческие расходы не распределяют, а списывают полностью на себестоимость продукции или товаров, реализованных в отчетном периоде (п. 9 ПБУ 10/99).

Показатель этой строки формируется как дебетовый оборот субсчета «Себестоимость продаж» счета 90 в корреспонденции со счетом 44.

Строка «*Управленческие расходы*» (код 040) предназначена для отражения общехозяйственных расходов. В состав таких расходов включают зарплату администрации, расходы на их командировки, расходы на подготовку и переподготовку кадров, стоимость канцелярских товаров и других материалов и инвентаря, использованных для нужд управления, и т. д.

Управленческие расходы списывают на себестоимость продукции аналогично коммерческим: они могут быть списаны все сразу в отчетном периоде (в котором имели место) — тогда заполняется строка 040 — либо пропорционально доле реализованной продукции (товаров) — в этом случае расходы будут показаны в составе себестоимости по строке 020, а строку 040 не заполняют.

Показатель этой строки формируется как дебетовый оборот субсчета «Себестоимость продаж» счета 90 в корреспонденции со счетом 26.

По строке «*Прибыль (убыток) от продаж*» (код 050) приводят финансовый результат по обычным видам деятельности фирмы. В случае получения убытка организация должна отразить его в круглых скобках.

Показатель этой строки формируется как разность строки 010 и строк 020, 030 и 040.

Прочие доходы и расходы

По строке «*Проценты к получению*» (код 060) отражаются операционные доходы в сумме причитающихся в соответствии с договорами процентов по облигаци-

ям, депозитам, по государственным ценным бумагам и т. п. за предоставление в пользование денежных средств организации, за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации.

Показатель этой строки формируется как кредитовый оборот субсчетов счета 91, на которых показаны проценты к получению.

По строке «*Проценты к уплате*» (код 070) указываются операционные расходы в сумме причитающихся в соответствии с договорами к уплате процентов по облигациям, акциям, за предоставление организации в пользование денежных средств (кредитов, займов).

Показатель этой строки формируется как дебетовый оборот субсчетов счета 91, где отражены проценты к уплате.

По строке «*Доходы от участия в других организациях*» (код 080) приводятся доходы от вкладов в уставные капиталы других организаций (включая проценты по ценным бумагам), прибыль, полученная от совместной деятельности.

Показатель этой строки формируется как кредитовый оборот субсчетов счета 91, на которых показана величина доходов от долевого участия в других организациях.

По строке «*Прочие операционные доходы*» (код 090) указываются прочие операционные доходы организации, не вошедшие в предыдущие группы. К таким доходам можно отнести: доходы от продажи основных средств, нематериальных активов, материалов и других активов; поступления от сдачи имущества в аренду (если такие доходы не относятся к обычным видам деятельности организации) и т. д. Следует учитывать, что выручку от продажи и аренды имущества показывают без НДС.

Показатель этой строки формируется как кредитовый оборот по субсчетам счета 91, где указаны прочие операционные доходы, за минусом суммы НДС.

По строке «*Прочие операционные расходы*» (код 100) приводятся прочие операционные расходы, которые не вошли в предыдущие расходные статьи отчета. Это могут быть: расходы, связанные с оплатой услуг кредитных организаций (за расчетно-кассовое обслуживание, куплю-продажу валюты и т. п.); амортизация основных средств, которые сданы в аренду; налоги, которые согласно налоговому законодательству уплачиваются за счет финансовых результатов (на имущество, рекламу и т. п.).

Показатель этой строки формируется как дебетовый оборот по субсчетам счета 91, на которых отражены прочие операционные расходы.

По строке «*Внереализационные доходы*» (код 120) указывается сумма внереализационных доходов, перечень которых приведен в п. 8 ПБУ 9/99. В него вошли:

- признанные должником и присужденные ему по решению суда штрафы и пени за нарушение условий договора;
- суммы, полученные от покупателя, чья задолженность уже списана в прошлые годы в убыток;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном периоде;
- суммы кредиторской и депонентской задолженностей, по которым истек срок исковой давности или которые невозможно взыскать;
- курсовые разницы, образовавшиеся при переоценке имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте;
- стоимость безвозмездно полученного имущества и т. д.

Показатель этой строки формируется как кредитовый оборот субсчетов счета 91, на которых отражены прочие внереализационные доходы.

По строке «Внереализационные расходы» (код 130) указываются суммы внереализационных расходов, перечень которых приведен в п. 12 ПБУ 10/99. В нем указаны:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, признанные организацией;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году;
- курсовые разницы;
- сумма уценки активов;
- расходы на благотворительную деятельность;
- расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительного характера и иных аналогичных мероприятий;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания, и т. д.

При этом суммы безнадежных долгов в соответствии с письмом Минфина России от 9 июля 2004 г. № 03-03-05/2/47 списываются с НДС.

Показатель этой строки формируется как дебетовый оборот субсчетов счета 91, где указаны прочие внереализационные расходы, а также дебетовый оборот счета 99, где начислены санкции по налогам и сборам.

По строке «Прибыль (убыток) до налогообложения» (код 140) показывается финансовый результат (прибыль или убыток) деятельности организации за отчетный период. Это не что иное, как «бухгалтерская» прибыль или убыток организации.

Показатель этой строки формируется следующим образом:

$$\begin{aligned} & \text{строка 050} + \text{строка 060} - \text{строка 070} + \text{строка 080} + \\ & + \text{строка 090} - \text{строка 100} + \text{строка 120} - \text{строка 130}. \end{aligned}$$

По строке «Отложенные налоговые активы» (код 141) отражается изменение отложенных налоговых активов, которое влияет на размер чистой прибыли (убытка) в текущем отчетном периоде, или, другими словами, отражается разность оборотов по дебету и кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы»:

- если разница между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 09 положительна, то результат прибавляют к строке 140 (уменьшают убыток);
- если же, напротив, разница отрицательна, то показатель строки 141 нужно вычесть из прибыли (прибавить к убытку). В этом случае указать его в отчете нужно в круглых скобках.

По строке «Отложенные налоговые обязательства» (код 142) отражается изменение отложенных налоговых обязательств, которое влияет на размер чистой прибыли (убытка) в текущем отчетном периоде, или, другими словами, отражается разность оборотов по дебету и кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства»:

- если кредитовый оборот по счету 77 превысит дебетовый, то показатель строки 142 будет отрицательным. В такой ситуации его нужно вписать в отчет в круглых скобках. При расчете чистой прибыли он будет учитываться со знаком «минус»;
- если же, наоборот, дебетовый оборот по счету 77 превысит кредитовый, указать разницу по строке 142 отчета нужно без скобок. В таком случае прибыль будет увеличена (убыток уменьшен).

По строке «Текущий налог на прибыль» (код 150) указывается размер текущего налога на прибыль. Показатель этой строки должен совпадать с суммой налога на прибыль, начисленной к уплате в бюджет за отчетный период, и признаваться в бухгалтерской отчетности в качестве обязательства, равного сумме неоплаченной величины налога.

Показатель этой строки формируется как дебетовый оборот по счету 99 в корреспонденции с субсчетами счета 68, на которых отражены расчеты по налогу на прибыль и по штрафным санкциям. Эту сумму корректируют на величину отложенных налоговых активов и обязательств.

По строке «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» (код 190) указывается сумма чистой прибыли (убытка) текущего отчетного периода. Если получен отрицательный результат (убыток), его указывают в круглых скобках.

Показатель этой строки формируется следующим образом:

Строка 140 (+/-) строка 141 (+/-) строка 142 – строка 150.

Справочно к отчету о прибылях и убытках отражается сумма постоянных налоговых обязательств (активов) (код 200). Под *постоянным налоговым обязательством* понимается сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Сведения о базовой и разводненной прибыли (убытке) на одну акцию приводятся в годовой бухгалтерской отчетности акционерных обществ.

По строке «Базовая прибыль (убыток) на акцию» указывается размер базовой прибыли (убытка) на акцию в текущем отчетном периоде. Базовая прибыль (убыток) на акцию определяется как отношение базовой прибыли (убытка) отчетного периода к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода (п. 3 Методических рекомендаций по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденных приказом Минфина России от 21 марта 2000 г. № 29н).

По строке «Разводненная прибыль (убыток) на акцию» приводится величина разводненной прибыли (убытка) на одну акцию, которая должна показать максимально возможную степень уменьшения прибыли (увеличения убытка), приходящейся на одну обыкновенную акцию акционерного общества.

Оглавление

Раздел I ОСНОВЫ ТЕОРИИ И ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Глава 1. Учет в системе управления предприятием	3
1.1. Понятие предприятия	3
1.2. Система управления предприятием	4
1.3. Хозяйственный учет и его основные виды	7
1.4. Этапы учетного процесса	9
Глава 2. Бухгалтерский учет, его роль и задачи	11
2.1. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета	11
2.2. Сущность и основные задачи бухгалтерского учета	14
2.3. Задачи реформирования бухгалтерского учета	16
Глава 3. Предмет и метод бухгалтерского учета	19
3.1. Объекты бухгалтерского учета	19
3.2. Кругооборот финансовых ресурсов	24
3.3. Метод бухгалтерского учета	25
3.3.1. Документация	27
3.3.2. Инвентаризация	41
3.3.3. Оценка и калькуляция	48
Глава 4. Счета бухгалтерского учета	55
4.1. Активные и пассивные счета	55
4.2. Синтетические и аналитические счета	57
4.3. Основы классификации счетов	58
4.3.1. Классификация счетов по экономическому содержанию	59
4.3.2. Классификация счетов по назначению и структуре	61
4.4. План счетов бухгалтерского учета	66
4.5. Метод двойной записи	73
4.6. Оборотные ведомости	76
Глава 5. Организация бухгалтерского учета на предприятии	79
5.1. Функции и структура аппарата бухгалтерии	79
5.2. Права и обязанности главных бухгалтеров	82
5.3. Организация документооборота	84
5.4. Учетные регистры	87
5.4.1. Классификация учетных регистров	87
5.4.2. Исправление ошибок в учетных регистрах	89
5.5. Формы бухгалтерского учета	90
5.5.1. Форма учета «Журнал-главная»	91
5.5.2. Упрощенная форма бухгалтерского учета	92

5.5.3. Мемориально-ордерная форма учета	94
5.5.4. Журнально-ордерная форма учета	96
5.5.5. Автоматизированная форма учета	98

Раздел II БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Глава 6. Учет собственного капитала	101
6.1. Уставный капитал	101
6.1.1. Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью	103
6.1.2. Уставный капитал акционерного общества	106
6.2. Резервный капитал	111
6.3. Добавочный капитал	113
Глава 7. Учет заемных средств	116
7.1. Банковский кредит	116
7.2. Товарный и коммерческий кредит	122
7.3. Прочие заемные средства	125
7.3.1. Учет выданных векселей	125
7.3.2. Учет выпущенных облигаций	126
Глава 8. Учет долгосрочных инвестиций	129
8.1. Понятие инвестиций	129
8.2. Источники финансирования капитальных вложений	130
8.3. Учет затрат по капитальному строительству	135
8.3.1. Учет незавершенного строительства	136
8.3.2. Порядок приемки законченных строительством объектов	136
8.3.3. Определение инвентарной стоимости законченных строительством объектов	137
8.4. Инвентаризация незавершенного строительства	142
Глава 9. Учет нематериальных активов	145
9.1. Понятие, виды и характеристика нематериальных активов	145
9.2. Оценка нематериальных активов	154
9.3. Амортизация нематериальных активов	158
9.4. Выбытие нематериальных активов	162
9.5. Инвентаризация нематериальных активов	163
Глава 10. Учет основных средств	165
10.1. Понятие и классификация основных средств	165
10.2. Система документооборота учета основных средств	167
10.3. Оценка основных средств	169
10.3.1. Первоначальная оценка основных средств	170
10.3.2. Последующая оценка основных средств	174
10.4. Амортизация основных средств	178
10.5. Ремонт основных средств	183
10.6. Выбытие основных средств	187
10.7. Инвентаризация основных средств	190

Глава 11. Учет материалов	192
11.1. Понятие и классификация материалов	193
11.2. Оценка материалов	195
11.2.1. Фактическая себестоимость материалов	195
11.2.2. Транспортно-заготовительные расходы	196
11.2.3. Способы оценки материалов при отпуске в производство и ином выбытии	198
11.3. Учет операций по движению материалов	201
11.3.1. Поступление материалов	202
11.3.2. Отпуск материалов на производство и другие цели	211
11.3.3. Прочее выбытие материалов	213
11.4. Учет материалов в бухгалтерской службе	215
11.4.1. Аналитический учет материалов	216
11.4.2. Синтетический учет материалов	217
11.5. Инвентаризация товарно-материальных ценностей	221
11.6. Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	224
Глава 12. Учет труда и его оплаты	226
12.1. Прием на работу	226
12.2. Документы по учету труда и его оплаты	228
12.3. Рабочее время	229
12.4. Организация оплаты труда	234
12.5. Формы и системы оплаты труда	237
12.6. Доплаты и надбавки	246
12.7. Расчет среднего заработка	250
12.8. Удержания и вычеты из заработной платы	253
12.9. Учет расчетов с персоналом по оплате труда	256
Глава 13. Учет производственных затрат	260
13.1. Организация учета производственных затрат	260
13.2. Классификация затрат	261
13.3. Методы учета производственных затрат	263
13.4. Группировка затрат на производство	268
13.5. Счета учета затрат	271
13.6. Сводный учет затрат на производство	282
13.7. Учет и оценка незавершенного производства	286
13.8. Учет затрат в торговых организациях	290
Глава 14. Учет готовой продукции	296
14.1. Организация учета готовой продукции	296
14.2. Учет готовой продукции на складе	297
14.2.1. Поступление готовой продукции на склад	297
14.2.2. Документальное оформление отгрузки	301
14.3. Оценка готовой продукции	304
14.4. Учет готовой продукции в бухгалтерии	307
14.4.1. Учет поступления готовой продукции	307
14.4.2. Учет отгрузки готовой продукции	311
14.4.3. Учет расходов на продажу	317

Глава 15. Учет денежных средств	320
15.1. Учет кассовых операций	320
15.1.1. Организация работы кассы	321
15.1.2. Лимит наличных денежных средств	323
15.1.3. Инкассация денежных средств	325
15.1.4. Документирование кассовых операций	327
15.1.5. Ответственность за несоблюдение порядка ведения кассовых операций	340
15.1.6. Расчеты с применением контрольно-кассовой техники	341
15.1.7. Бухгалтерский учет кассовых операций	348
15.1.8. Инвентаризация кассы	353
15.2. Учет операций по расчетным счетам	357
15.2.1. Взаимодействие с банками	357
15.2.2. Порядок открытия и оформления расчетного счета	358
15.2.3. Очередность списания денежных средств со счета	362
15.2.4. Формы безналичных расчетов	363
15.2.5. Операции с наличными денежными средствами	382
15.2.6. Бухгалтерский учет операций по расчетному счету и специальным счетам в банке	388
15.3. Учет операций по валютным счетам	396
15.3.1. Виды внешнеторговых сделок и расчеты по ним	396
15.3.2. Валютные счета в банках	399
15.3.3. Бухгалтерский учет операций по валютным счетам	400
Глава 16. Учет расчетов с подотчетными лицами	405
16.1. Хозяйственные расходы	406
16.2. Командировочные расходы	413
16.2.1. Служебная командировка	413
16.2.2. Документальное оформление командировки	414
16.2.3. Возмещение расходов, связанных с командировкой	421
16.2.4. Отражение расходов в бухгалтерском учете	422
16.2.5. Отражение расходов в налоговом учете	426
16.3. Представительские расходы	429
Глава 17. Учет финансовых вложений	437
17.1. Инвестиции в форме финансовых вложений	437
17.2. Виды финансовых вложений	438
17.3. Оценка финансовых вложений	444
17.3.1. Первоначальная стоимость финансовых вложений	444
17.3.2. Последующая оценка финансовых вложений	447
17.3.3. Обесценение финансовых вложений	449
17.4. Выбытие финансовых вложений	450
17.5. Синтетический и аналитический учет финансовых вложений	451
17.6. Инвентаризация финансовых вложений	456
Глава 18. Учет расчетов по налогам	458
18.1. Сущность и классификация налогов	458
18.2. Элементы налогообложения	458

18.3. Налогообложение предприятия	462
18.3.1. Налог на добавленную стоимость	462
18.3.2. Акцизы	466
18.3.3. Налог на прибыль	471
18.3.4. Единый социальный налог	486
18.3.5. Налог на имущество предприятий	496
18.3.6. Транспортный налог	498
Глава 19. Учет финансовых результатов	500
19.1. Доходы и расходы организации	500
19.2. Формирование финансового результата	502
19.2.1. Счет 90 «Продажи»	503
19.2.2. Счет 91 «Прочие доходы и расходы»	505
19.2.3. Счет 99 «Прибыли и убытки»	507
19.2.4. Налогообложение прибыли	508
19.3. Учет использования прибыли	513

Раздел III

БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Глава 20. Учетная политика	516
Глава 21. Бухгалтерская отчетность	523
21.1. Понятие и виды отчетности	523
21.2. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности	523
21.3. Порядок составления бухгалтерской отчетности	525
21.4. Бухгалтерский баланс	528
21.4.1. Строение баланса	528
21.4.2. Порядок формирования показателей бухгалтерского баланса	529
21.5. Отчет о прибылях и убытках	539