

Г.А. Пономарева

САМОУЧИТЕЛЬ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ

СКВОЗНОЙ ПРИМЕР

**ОСНОВЫ ТЕОРИИ
ПРАКТИЧЕСКИЙ КУРС**



САМОУЧИТЕЛЬ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ У Ч Е Т У

**УЧЕБНО-ПРАКТИЧЕСКОЕ
ПОСОБИЕ**

**МОСКВА
2006**

ОСНОВЫ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

ПОНЯТИЕ УЧЕТА, ЕГО ВИДЫ

Учет и контроль производственно-финансовой деятельности является одной из важнейших функций управления как каждым предприятием, так и всем народным хозяйством.

Хозяйственный учет осуществляется путем наблюдения, измерения и систематической регистрации всех хозяйственных процессов, их результатов и использования ресурсов на каждом отдельном предприятии. В учете применяются экономические группировки, позволяющие путем их обобщения изучать хозяйственную деятельность. Объекты учета отражаются в учетных документах с помощью натуральных, трудовых и денежных измерителей.

Натуральные измерители применяются для количественного учета отдельных предметов (основных средств, материальных ценностей, готовых изделий). К ним относятся килограммы, метры, штуки, литры и т. д. Натуральные показатели можно обобщать лишь по однородным предметам или работам, имеющим одинаковые измерители.

Трудовые измерители являются способом определения и контроля затрат труда и использования рабочего времени. К учетным единицам относятся часы, дни, человеко-часы, человеко-дни. Данные показатели в ряде случаев применяют для расчета качественных показателей в сочетании с натуральными (например, при определении роста или снижения производительности труда, исчисления трудоемкости операции).

Денежные измерители (рубли) используются в качестве единого обобщающего показателя, позволяющего учесть самые разнородные средства и ценности, разнохарактерные операции, а также представить их в денежной оценке как единое целое. Для наиболее объективной оценки хозяйственных операций денежные измерители могут применяться в учете в сочетании с натуральными и трудовыми (например, размер оплаты труда в денежном выражении определяется с помощью дневной ставки и количества отработанных дней). Денежный измеритель позволяет учитывать и контролировать расходование средств предприятия, определять себестоимость работ, осуществлять расчетные операции между предприятиями, а также материальное стимулирование рабочих.

Применение различных измерителей в отдельности или в разных сочетаниях дает возможность более полно и правильно отразить и конкретно проконтролировать отдельные хозяйственные операции и их результаты.

В зависимости от характера данных, методов их получения и способов группировки хозяйственный учет делится на статистический, оперативный и бухгалтерский.

Оперативный учет ведется на предприятии без применения какой-либо системы, для быстрого (оперативного) отражения совершаемых хозяйственных операций и служит для доведения информации до исполнителя, которому она предназначена. Данные оперативного учета зачастую не документируют и сообщают устно. Следовательно, оперативный учет отличают прежде всего краткость и быстрота получения учетных сведений.

Статистический учет применяется для изучения закономерностей и взаимосвязи массовых общественных явлений и процессов. Статистика осуществляет наблюдение за различными массовыми явлениями, происходящими на предприятиях, в организациях. С ее помощью исчисляют количественные и качественные показатели производительности труда, объема производства, заработной платы и др. Статистический учет использует данные оперативного и бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет охватывает менее широкий круг объектов, чем статистика, но более широкий, чем оперативный учет. Этот вид учета является всеобъемлющим и наиболее достоверным. На протяжении всего учетного периода в его регистрах хронологически и систематически фиксируется вся производственная и финансовая деятельность предприятия, наличие и движение средств, их источников и текущие хозяйственные операции. Наряду с применением в бухгалтерском учете всех трех видов измерителей при составлении отчетности используются лишь денежные, что позволяет все ценности и хозяйственные операции предприятия показывать в единой всеобъемлющей и сравнимой денежной оценке.

Бухгалтерский учет ведется путем непрерывной, сплошной и последовательной регистрации всей учетной информации на основании надлежащим образом оформленных первичных учетных документов, в которых фиксируются совершившиеся хозяйственные операции.

Таким образом, бухгалтерский учет является документальным и доказательным, так как каждая его запись подтверждается соответствующим документом. Достоверность и объективность бухгалтерского учета подтверждается также периодическими инвентаризациями средств, расчетов и других статей баланса. Результаты инвентаризации свидетельствуют также о наличии тесной связи данных учета с фактическим состоянием средств предприятия и их сохранностью.

Таким образом, *бухгалтерский учет* - это система обобщения и наблюдения за финансово-хозяйственной деятельностью, отражаемой упорядочно и непрерывно с помощью специальных документов с целью получения данных о работе предприятия и контроля за его деятельностью.

ПРЕДМЕТ И ОБЪЕКТЫ ИЗУЧЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Как видно из определения бухгалтерского учета, предметом его является финансово-хозяйственная деятельность предприятия. При этом в ходе работы предприятия, осуществления финансово-хозяйственной деятельности происходит кругооборот хозяйственных средств. Здесь можно выделить процессы снабжения, производства и реализации, которые в учете представлены отдельными хозяйственными операциями. В процессе снабжения учитываются такие из них, как поступление материалов от поставщиков, оплата транспортно-заготовительных расходов. Начисление амортизации основных средств, заработной платы, единого социального налога, отпуск материалов в производство и т. д. фиксируются в процессе производства. В процессе реализации учитываются такие операции, как поступление выручки от реализации, отпуск продукции покупателям, списание производственной себестоимости, расчет прибыли.

Таким образом, одна часть хозяйственных средств предприятия находится в сфере производства (например, материалы, оборудование), другая - в обращении (готовая продукция, переданная покупателям, денежные средства в кассе, на счету предприятия, в расчетах). Кроме того, часть хозяйственных средств может находиться в непроизводственной сфере (школы, детские сады, спортивные сооружения и т. д.).

Таким образом, объектами изучения бухгалтерского учета являются средства, их движение в процессе производства, распространения и обращения, а также источники их образования и использования.

Средства представляют собой товарно-материальные ценности (учитываемые также и в стоимостном выражении) и денежные средства, как принадлежащие предприятию, так и временно или постоянно находящиеся вне его собственности (суды банков; средства, отданные в долг, в аренду).

Средства предприятия являются его активом и по составу и функциональной роли подразделяются на основные, оборотные и отвлеченные.

Основные фонды выступают в виде основных средств и нематериальных активов. К *нематериальным активам* относятся не имеющие вещественной формы и приносящие доход права пользования различными объектами интеллектуальной и промышленной собственности, авторские и иные аналогичные права. В *составе основных средств* предприятия отражают различные материально-вещественные ценности, используемые как средства труда в натуральной форме в течение длительного времени в производстве продукции, при выполнении работ или оказания услуг либо для управленческих

нужд организаций. Кроме того, предполагается, что эти средства должны приносить экономические выгоды (доход) и что они куплены не для перепродажи в будущем. К основным средствам согласно ПБУ 6/01 "Положение по бухгалтерскому учету основных средств" относятся здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения и внутрихозяйственные дороги, прочие основные средства, сроком полезного использования более 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

Оборотные средства, характеризующиеся сравнительно большой скоростью обращения, подразделяются на оборотные фонды и фонды обращения. *Оборотные фонды*, полностью потребляясь в течение одного периода производственного процесса, переносят свою стоимость на затраты производства. В состав оборотных фондов включаются сырье, материалы и т. п. (счет 10), заделы по незавершенному производству (счет 20), полуфабрикаты и т. д.

К *фондам обращения* относятся предметы обращения, денежные средства и средства в расчетах. Понятие предметов обращения охватывает готовую продукцию, находящуюся на складе и уже отгруженную покупателям до перехода права собственности на нее. Денежные средства складываются из средств в кассе, на расчетных, валютных, специальных счетах в банках. Средства же в расчетах представляют собой различные виды дебиторской задолженности, то есть долги юридических и физических лиц данному предприятию.

Отвлеченные средства - это средства, временно или безвозвратно изъятые из хозяйственного оборота (плата в бюджет, платежи за пользование кредитами банка и др.).

Кроме хозяйственных средств, объектами изучения бухгалтерского учета являются источники их формирования. Они, являясь пассивом предприятия, классифицируются на собственные и заемные.

Собственные средства образуются за счет таких источников, как фонды, резервы, прибыль. К *собственным источникам* относится уставный капитал, которым наделяется предприятие в момент его создания в виде вкладов учредителей (собственников) для обеспечения деятельности предприятия. Кроме того, собственными источниками средств является нераспределенная прибыль, резервный фонд, если его образование предусмотрено учредительными документами.

К *заемным источникам* относятся долгосрочные (свыше 1 года) и краткосрочные (до 1 года) кредиты и займы банков и других предприятий.

Дополнительными источниками образования средств предприятия являются суммы задолженности по зарплате, бюджету по налогам и сборам, по социальному страхованию и обеспечению, а также задолженность поставщикам и другим кредиторам.

Данная классификация средств предприятия и источников их формирования лежит в основе составления бухгалтерского баланса, что будет рассмотрено далее.

МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Метод бухгалтерского учета складывается из нескольких следующих элементов:

- документация и инвентаризация;
- оценка и калькуляция;
- счета бухгалтерского учета и двойная запись;
- бухгалтерский баланс и отчетность.

Документация используется для организации сплошного и непрерывного бухгалтерского учета оборота средств предприятия, источников их формирования и операций с ними. Кроме того, при помощи документации осуществляется первичное наблюдение и учетное отражение хозяйственных операций, закрепляется материальная ответственность работника за полученные ценности. Документация - это способ первичной регистрации хозяйственных операций и обоснования правильности бухгалтерских записей.

Сразу по совершении операции должен быть составлен первичный документ, имеющий обязательно следующие реквизиты: наименование, дата совершения операции, ее содержание, количественные и стоимостные измерители, подписи ответственных лиц. Составление документов осуществляется в соответствии с Положением о документах и документообороте.

Далее первичные документы, однородные по характеру операций, экономическому и другим признакам, объединяют в сводных документах, которые называются регистрами бухгалтерского учета. К ним относятся сводные группировочные ведомости, журналы-ордера, машинограммы и т. д. - в зависимости от применяемой формы учета (см. далее).

Но не вся информация, содержащаяся в первичных документах, отражается в учетных регистрах. Например, не фиксируются в сводных документах данные организационно-распорядительных документов, которые разрешают проведение операции. К ним относятся приказы, распоряжения, доверенности, указания.

Кроме того, первичные документы можно подразделить на оправдательные и документы бухгалтерского оформления. Оправдательные документы отражают факт совершения операции (при-

ходные ордера, накладные, требования, акты приемки). К документам бухгалтерского оформления относятся различные справки, расчеты, заполняемые бухгалтером. Но вместе с тем существует ряд документов, сочетающих в себе разрешительный и оправдательный характер, например, платежная ведомость, расходный кассовый ордер.

Первичные документы должны составляться на русском языке средствами, обеспечивающими сохранение записей длительное время, и оформляться на бланках типовых или специально разрабатываемых форм. В документах не должно быть подчисток и неоговоренных исправлений (при этом ошибочные записи зачеркиваются тонкой чертой с надписанием правильного текста, и оговаривается исправление). Но следует помнить, что в денежных документах никакие исправления не допускаются.

При поступлении в бухгалтерию первичные документы подлежат обязательной проверке по форме, арифметически, по содержанию. Проверяется полнота и правильность оформления документа и заполнения реквизитов, законность операций, логическая увязка отдельных показателей, а также подсчет сумм.

После приемки информация с первичного документа переносится в учетные регистры, о чем делается отметка на самом документе, которая исключает возможность его повторного использования. Следует помнить, что все первичные денежные документы подлежат обязательному гашению штампом или подписью "Получено", "Оплачено" с указанием даты. Все документы должны храниться некоторое время, при этом сроки хранения документов в архиве предприятия определяются согласно правилам, установленным Главным архивным управлением.

По ряду причин не все явления хозяйственной деятельности могут быть зарегистрированы в момент их совершения: например, хищения, естественная убыль. Такие операции выявляют путем *инвентаризации*, т. е. проверкой средств путем их подсчета в наличии. С помощью результатов инвентаризации документально оформляют неучтенные операции для обеспечения соответствия учетных и фактических данных.

Порядок проведения инвентаризации регламентируется Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина РФ № 49 от 13.06.95 г. При этом проверки проводятся в обязательном порядке перед составлением годового отчета, при смене материально-ответственного лица, в случае установления порчи, фактов злоупотреблений и хищений, при ликвидации предприятия и т. п.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая комиссия, которая берет расписку у материально-

ответственного лица о том, что все поступившие ценности учтены, а выбывшие - списаны, и соответствующие первичные документы переданы бухгалтеру. Комиссия в присутствии материально-ответственного лица проверяет наличие материальных ценностей и составляет инвентаризационные описи, после чего производится сравнение инвентаризационных данных и данных учета, составляется сличительная ведомость. Выявленные расхождения регулируются сразу же после окончания инвентаризации. Наряду с имуществом (основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы) инвентаризации подлежат и финансовые обязательства (кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы).

Таким образом, инвентаризация представляет собой способ контроля за сохранностью средств предприятия и правильностью отражения их в бухгалтерском учете.

Для получения обобщающих показателей о различных средствах, их источниках, операциях с ними необходима их правильная оценка. Такая оценка осуществляется с помощью денег. Основные принципы оценки устанавливаются Правительством. Основные средства и нематериальные активы, например, оцениваются по первоначальной стоимости с включением в стоимость расходов по доставке, доведению до состояния, пригодного к использованию; готовая продукция - по производственной или нормативной себестоимости; материалы - обычно по заготовительной себестоимости с включением транспортно-заготовительных расходов; товары - по стоимости их приобретения или учетным ценам (в розничной торговле).

Таким образом, оценка - способ денежного выражения объектов бухгалтерского учета; ее применение обеспечивает реальность и сопоставимость показателей хозяйственной деятельности предприятий.

Для осуществления контроля и установления цен необходимо знать величину затрат на производство продукции, а также себестоимость каждого ее вида. Это достигается с помощью *калькуляции*. Для определения себестоимости единицы все произведенные затраты по данному виду продукции делят на количество единиц выпущенной продукции.

Правильно составленная калькуляция дает возможность реально оценить затраты на различные виды продукции и выпускать ту продукцию, которая дает наибольшую прибыль.

Затраты по способу включения в себестоимость делятся на прямые и косвенные. Первые из них непосредственно можно отнести на определенную продукцию (это материалы, работы и услуги сторонних организаций, заработная плата основных производственных рабочих с отчислениями на социальное страхование и обеспечение).

Косвенные расходы относятся либо ко всему производству в целом, либо к отдельным его подразделениям (это заработная плата административно-управленческого персонала с отчислениями, канцелярские, почтовые расходы, затраты на ремонт, амортизационные отчисления, расходы на аренду административных помещений). Данные затраты в течение месяца собираются на отдельных соответствующих счетах, а в конце месяца распределяются по видам выпускаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг. Обычно разделение таких затрат по видам продукции осуществляется на основании заработной платы основных производственных рабочих либо при помощи сопоставления прямых затрат.

Следует отметить, что полнота и правильность отнесения затрат на отдельные виды изготовленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг должны быть в центре внимания бухгалтера, так как эта сторона финансово-хозяйственной деятельности предприятия является объектом проверки со стороны налоговых органов, потому что при завышении себестоимости занижается прибыль предприятия, следствием чего является снижение налоговых платежей в бюджет.

Предприятия каждый день могут совершать множество операций. Для наблюдения и контроля за ними объекты учета необходимо группировать по экономически однородным признакам. Такую систематизацию осуществляют с помощью *счетов бухгалтерского учета*, которые являются способом вторичной регистрации средств и операций с ними и служат для текущего отражения изменений, происходящих в средствах предприятия.

На счетах операции фиксируются в денежном измерителе, а при необходимости используются натуральные и трудовые измерители. Все изменения, происходящие со средствами, представляют собой либо их увеличение, либо их уменьшение. С целью отдельного учета увеличения и уменьшения средств бухгалтерские счета разделены на две части - дебет и кредит.

Хозяйственные операции отражаются на счетах с помощью *двойной записи*, показывающей взаимную связь объектов учета. Благодаря двойной записи каждая операция отражается в одной сумме не менее, чем на двух счетах. Например, операция зачисления средств из кассы предприятия на расчетный счет влечет за собой как уменьшение денежных средств в кассе, так и увеличение их на эту же сумму на расчетном счете. Двойная запись позволяет понять внутреннюю связь явлений, экономический смысл, содержание каждой операции.

Средства предприятий участвуют в процессе производства непрерывно. Для того, чтобы определить величину средств и дать им экономическую оценку в определенный момент времени составля-

ют *бухгалтерский баланс*. Таким образом, баланс представляет собой систему показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность предприятия, состояние его средств и их источников на определенную дату в единой денежной оценке.

Бухгалтерский баланс является основной отчетной формой, которая характеризует размер имущества и финансовое состояние предприятия. Однако, вследствие необходимости сведений о других сторонах деятельности предприятия составляют ряд других форм отчетности. Таким образом, *отчетность* представляет собой систему обобщающих технико-экономических показателей деятельности предприятия за отчетный период.

Перечисленные выше способы применяются в органической связи друг с другом. Учет начинают с документации операций. На основании документов осуществляют отражение операций на счетах при помощи двойной записи. Для обобщения в едином измерении данных, содержащихся в документах, используют денежную оценку; для их проверки и уточнения применяют инвентаризацию. Уточненные данные счетов используют для исчисления себестоимости путем калькуляции, а также для составления бухгалтерского баланса и других форм отчетности.

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС. СЧЕТА. ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

Бухгалтерский баланс применяется для обобщения показателей о состоянии, размещении, использовании средств предприятия, и об источниках их образования в стоимостном измерителе на определенную дату.

Структура баланса представляет собой двустороннюю таблицу. Левая сторона, в которой сгруппированы хозяйственные средства по составу и размещению, называется активом. Правая сторона, отражающая средства по источникам их образования и целевому назначению, называется пассивом. Актив и пассив баланса имеют несколько разделов, которые объединяют экономически однородные по своему составу группы средств и состоят из отдельных статей, отражаемых по определенным строкам в балансе. Общий итог баланса называется его *валютой*.

Особенностью баланса является равенство итогов актива и пассива. Это объясняется тем, что в активе показаны средства по их составу в определенной денежной оценке, а в пассиве - их же источники образования (общая форма - см. таблицу 2).

Возникающие в процессе деятельности предприятия хозяйственные операции не нарушают равенства итогов актива и пассива баланса, в то время как суммы статей, а также валюта баланса могут меняться. Это происходит вследствие того, что всякая опе-

рация отражается на двух счетах учета записью, то есть затрагивает две статьи баланса, которые могут находиться как одновременно в активе и пассиве, так обе - в активе или обе - в пассиве. С этой точки зрения все изменения в бухгалтерском балансе можно разделить на четыре типа:

- а) Обе изменяющиеся статьи баланса находятся в активе.
- б) Изменения затрагивают две статьи, находящиеся в пассиве.
- в) Статьи актива и пассива уменьшаются.
- г) Изменяется актив и пассив в сторону увеличения.

Примеры данных изменений можно проследить в таблице 2, в графе "изменения", соответствующие хозяйственным операциям таблицы 1.

Таблица 2. Примеры хозяйственных операций

№ опер.	Содержание операции	Сумма	Тип операции	Изменения валюты
1	Из кассы предприятия внесено на расчетный счет	300	а)	-
2	В резервный фонд отнесена некоторая сумма нераспределенной прибыли	100	б)	-
3	Ссуда погашена с расчетного счета	1000	в)	Уменьшается
4	От поставщика получено материалов	500	г)	Увеличивается
5	Оплачен счет поставщика с расчетного счета	500	в)	Уменьшается

Таблица 3. Баланс (общая форма)

Актив	На нач. года	№ опер.	Изменения	На конец отчетного периода	Пассив	На нач. года	№ опер.	Изменения	На конец отчетного периода
Основные средства	18000	-	-	18000	Уставный капитал	20400	-	-	20400
Дебиторская задолженность по НДС	200	-	-	200	Кредиты	1000	3	-1000	0
Материалы	500	4	+ 500	1000	Задолженность поставщику	10	4	+500	10
Касса	310	1	- 300	10	Нераспределенная прибыль	400	2	-100	300
Расчетный счет	3500	1 3 5	+300 -1000 -500	2300	Резервный фонд	700	2	+100	800
Баланс	22510		-1000	21510	Баланс	22510		-1000	21510

Благодаря тому, что в активе и пассиве баланса предусмотрены графы "на начало года" и "на конец отчетного периода", можно определять изменения по отдельным статьям средств и их источников за отчетный период.

Примерная форма баланса, представляемого в налоговые и другие органы, устанавливается Министерством финансов Российской Федерации. Некоторые строки таблицы отражают конечные остатки по отдельным счетам, другие же - фиксируют обобщенные данные по нескольким бухгалтерским счетам на конец отчетного периода. Заполнение статей баланса производится в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету или определяется соответствующей Инструкцией.

Но по бухгалтерскому балансу, который фиксирует состояние средств на определенную дату, нельзя повседневно наблюдать за изменениями в составе каждого вида средств и их источников. Такое наблюдение - одна из основных задач бухгалтерского учета, достигается при помощи счетов.

Счета бухгалтерского учета являются способом группировки и текущего отражения в денежной оценке хозяйственных операций, в результате которых изменяется состав средств (актив баланса) и их источников (пассив баланса). Таким образом, каждому счету со своим наименованием и цифровым номером или нескольким счетам соответствует определенная статья баланса.

Применительно к экономической группировке хозяйственных средств и источников их образования счета бухгалтерского учета делятся на активные и пассивные. На активных счетах отражаются операции, в результате которых происходят изменения в составе средств предприятия. С помощью же пассивных счетов фиксируют операции, в результате которых изменяются источники средств.

Каждый счет бухгалтерского учета делится на две части: правая часть (*кредит*) соответствует расходу средств, учитываемых на данном счете, левая (*дебет*) - приходу. Хозяйственные операции, как было отмечено ранее, вследствие использования двойной записи изменяют остатки одновременно на двух счетах: по дебету одного счета и по кредиту другого. Если в результате бухгалтерской обработки документа активный счет дебетуется, то его остаток увеличивается; если он кредитруется, то его *сальдо* (остаток) уменьшается. На пассивных счетах эти операции имеют противоположное значение: при дебетовании остаток уменьшается, кредитовании - увеличивается. Активные счета всегда имеют дебетовое сальдо, а пассивные - кредитовое. Счета, которые могут иметь как дебетовое, так и кредитовое сальдо, называются активно-пассивными.

Общая схема записей операций на активных, пассивных и активно-пассивных счетах приведена в таблице 3.

Взаимосвязь счетов бухгалтерского учета называется *корреспонденцией* счетов, а счета - корреспондирующимися.

Корреспонденция счетов обусловлена применением способа двойной записи, когда каждая операция получает одновременное

отражение по дебету одного счета и кредиту другого в одной и той же сумме. Двойное отражение хозяйственных операций на счетах является необходимостью, обусловленной переходом средств и их источников из одного состояния в другое, а также сменой форм стоимости в процессе кругооборота средств.

Для ведения учета необходимо правильно определить счета, затрагиваемые данной операцией. Процедура отражения на счетах суммы произведенной операции называется *бухгалтерской проводкой*.

а) Активный счет

№ _____

Дебет	Кредит
1) Сальдо начальное	
2) Увеличение средств (дебетовый оборот)	3) Уменьшение средств (кредитовый оборот)
4) Сальдо конечное (дебетовое)	

б) Пассивный счет

№ _____

Дебет	Кредит
	1) Сальдо начальное
3) Уменьшение источника средств (дебетовый оборот)	2) Увеличение источника средств (кредитовый оборот)
	4) Сальдо конечное (кредитовое)

$$4) = 1) + 2) - 3)$$

в) Активно-пассивный счет

№ _____

(например, 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами")

Дебет	Кредит
1) Сальдо начальное - задолженность дебиторов	2) Сальдо начальное - задолженность кредиторам
3) Увеличение задолженности дебиторов; погашение задолженности кредиторам	4) Уменьшение задолженности дебиторов; увеличение задолженности кредиторам
Сальдо конечное - задолженность дебиторов (когда $1+3 > 4$); задолженность кредиторам (когда $2+4 < 3$)	Сальдо конечное - задолженность кредиторам (когда $2+4 > 3$); задолженность дебиторам (когда $1+3 < 4$)

Для составления проводки необходимо:

- определить сущность изменений в средствах предприятия в результате этой операции;
- выбрать счета по Плану счетов для записи суммы хозяйственной операции методом двойной записи - по дебету и кредиту.

План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности организаций утвержден приказом Министерства финансов № 94-н от 31.10.2000 и действует в редакции от 07.05.2003 № 38н (см. приложение). Начиная с 2002 года, организации ведут учет по новому Плану счетов в обязательном порядке.

На практике предприятия исключают счета, не применяемые в данной отрасли, и обычно задействуют не более 20 - 30 счетов, то есть работают по сокращенному счетному Плану.

После определения корреспондирующих счетов в результате проведения данной операции составляется бухгалтерская проводка. Если в проводке корреспондируют только два счета (один по дебету, другой по кредиту), то она называется *простой*. Бухгалтерские проводки, в которых взаимодействуют более двух счетов - *сложные проводки*.

В таблицах 4 и 5 приводятся соответственно схемы простой и сложной бухгалтерских проводок.

Таблица 4. Схема простой бухгалтерской проводки

60			10		
Д	"Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	К	Д	"Материалы"	К
	200		200		
	(кредитовый оборот)		(дебетовый оборот)		

Таблица 5. Схема сложной бухгалтерской проводки

50			70		71			
Д	"Касса"	К	Д	"Расчеты с персоналом по оплате труда"	К	Д	"Расчеты с подотчетными лицами"	К
	10000		10000			300		
	300		10000			300		
	10300		(дебетовый оборот)			(дебетовый оборот)		
	(кредитовый оборот)							

Проводка, отраженная в таблице 4, вызвана следующей хозяйственной операцией:

От поставщика поступили на склад материалы на сумму 200 рублей.

В результате данной операции на складе увеличилось количество материалов на сумму 200 рублей (дебетуется активный счет 10) с одновременным возникновением задолженности поставщику в той же сумме (кредитуется пассивный счет 60). Таким образом, бухгалтерская проводка по этой операции имеет вид:

Дебет - "Материалы" - 200;

Кредит - "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - 200.

Или с использованием номеров счетов:

Д 10 200;
К 60 200.

Таблица 5 отражает на счетах следующую операцию:

Выданы из кассы предприятия средства на зарплату в сумме 10000 рублей и в подотчет работнику на командировочные нужды 300 рублей.

После совершения этой операции в кассе сумма денежных средств уменьшилась на 10300 рублей (кредит активного счета 50 "Касса"), в результате чего погашена задолженность по зарплате в сумме 10000 рублей (дебетуется пассивный счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"), и возникла задолженность подотчетного лица - дебитора на 300 рублей (дебетуется счет 71 "Расчеты с подотчетными лицами").

Таким образом, бухгалтерская проводка по этой операции имеет вид:

Дебет - "Расчеты с персоналом по оплате труда" - 10000;

Дебет - "Расчеты с подотчетными лицами" - 300;

Кредит - "Касса" - 10300.

Или:

Д 70 10000;

Д 71 300;

К 50 10300.

То есть, как видно из примеров, при отражении любой операции на бухгалтерских счетах должно обязательно соблюдаться равенство дебетовых и кредитовых оборотов, что обеспечивает баланс предприятия.

Перед составлением баланса следует проконтролировать правильность записи на счетах в течение отчетного периода, составив оборотную ведомость, представляющую собой таблицу, содержащую остатки по всем задействованным счетам на начало отчетного периода, суммарные обороты по месяцам и выводимые на их основе сальдо на начало следующего месяца и т. д. в течение отчетного периода.

Итоги оборотной ведомости должны быть попарно равны. То есть дебетовый оборот по всем счетам должен быть равен соответственно кредитовому обороту; то же относится и к месячным оборотам (дебетовые обороты равны кредитовым). Итоги остатков на начало месяца по дебету и кредиту равны, так как для открытия счетов использован начальный баланс, в котором итог актива равен итогу пассива (обязательное условие баланса). Итоги оборотов за месяц по дебету и кредиту равны, поскольку вследствие используемой двойной записи каждая сумма фиксируется дважды: по дебету одного счета и кредиту другого. Данные суммы должны также совпадать с итогом журнала регистрации операций; несовпадение говорит о пропуске операции или допущенной ошибке. Равенство остатков (сальдо) на конец месяца по дебету и кредиту имеет место вследствие получения их на основе начальных остатков и оборотов; эти остатки (сальдо) и используются для составления нового баланса.

В бухгалтерском учете для получения различных по степени детализации показателей используются два вида счетов: синтетические и аналитические.

Синтетические счета дают обобщенное представление о хозяйственных средствах и операциях, на них отражаются данные экономических группировок однородных средств, их источников и операций; они ведутся только в денежном выражении. Отражение на синтетических счетах операций называется синтетическим учетом; на основании его данных заполняются все статьи бухгалтерского баланса.

Но некоторые синтетические счета обобщают учет объектов, которые хоть и имеют однородные экономические характеристики, но по своим техническим свойствам и назначению могут быть отнесены к самостоятельным группам внутри одного синтетического счета. Для учета таких групп открываются субсчета (счета II-го порядка), которые являются составной частью синтетического учета. Например, к синтетическому счету 10 "Материалы" рекомендовано открывать следующие субсчета: 10-1 "Сырье и материалы", 10-2 "Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали", 10-3 "Топливо" и т. д.

Некоторые синтетические счета не имеют субсчетов и непосредственно подразделяются на *аналитические счета* (например, счет 71 "Расчеты с подотчетными лицами"), которые необходимы для наблюдения детальных показателей по каждому виду основных средств, материалов, по каждому рабочему и т. д. При ведении аналитических счетов используются не только денежные измерители, но натуральные и трудовые.

Например, в случае использования в хозяйственных операциях различных материалов необходимо вести учет отдельно по ним как в натуральном, так и в стоимостном выражении. Для этого применяются карточки количественно-суммового учета, которые содержат информацию по каждому материалу об остатке на начало отчетного периода, его поступлении и выбытии как по количеству, так и по стоимости. В случае, когда учет не требует количественного отражения, могут быть использованы контокоррентные карточки (например, для расчетов с поставщиками, когда необходима информация отдельно по поставщикам в денежном выражении).

Следует отметить, что обороты по каждому учитываемому объекту дают в сумме обороты по соответствующему объединяемому их счету.

Между синтетическими и аналитическими счетами существует неразрывная взаимосвязь: на аналитических счетах отражаются те же операции, что и на синтетических, но по более детальным экономическим группировкам. Поэтому общие итоги записей по аналитическим счетам должны соответствовать сумме на синтетическом счете.

ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Форма учета определяется структурой учетных регистров, способом записи в них, последовательностью связи между документами и регистрами. В настоящее время на предприятиях используются различные формы учета. Наиболее широко применяются журнально-ордерная форма, мемориально-ордерная, а также "Журнал главная" и образованные на их основе формы.

При "Журнал главной" форме в качестве регистра синтетического учета служит книга "Журнал главная", называемая в случае простой формы, используемой на малых предприятиях, Книгой учета фактов хозяйственной деятельности, в которой каждая операция в хронологическом порядке с указанием номера, суммы и содержания сразу отражается на счетах бухгалтерского учета.

Таблица 6. Книга (журнал) учета фактов хозяйственной деятельности

Регистрация операций				Наличие и движение средств МП							
№ операции	Дата, № документа	Содержание операции	Сумма	Счет № _		Счет № _		Счет № _		и т. д.	
				Д	К	Д	К	Д	К		
	Сальдо начальное										
	Оборот за период										
	Сальдо конечное										

Наряду с Книгой учета фактов хозяйственной деятельности (форма № К-1) для учета расчетов по оплате труда с работниками, по налогу на доходы физических лиц с бюджетом малое предприятие должно вести также ведомость учета заработной платы по утвержденной форме.

Книга по форме 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 фактов хозяйственной деятельности является комбинированным регистром бухгалтерского учета, который содержит все применяемые бухгалтерские счета и позволяет вести учет хозяйственных операций на каждом из них. При этом она должна быть достаточно детальной для обоснования содержания соответствующих статей бухгалтерского баланса.

Книга (журнал) учета хозяйственных операций открывается записями сумм остатков на начало года (начало деятельности предприятия) по каждому виду имущества, обязательств и иных средств, по которым они имеются.

Затем в графе "Содержание операций" записывается месяц и в хронологической последовательности позиционным способом на основании каждого первичного документа отражаются все хозяйственные операции этого месяца. При этом суммы по каждой операции, зарегистрированной в Книге по графе "Сумма", отражаются методом двойной записи одновременно по графам "Дебет" и "Кредит" счетов учета соответствующих видов имущества и источников их приобретения.

По окончании месяца подсчитываются итоговые суммы оборотов по дебету и по кредиту всех счетов учета средств и их источников, которые должны быть равны итогу средств, показанному по графе "Сумма". После подсчета итоговых дебетовых и кредитовых оборотов средств и их источников (бухгалтерских счетов) за месяц выводится сальдо по каждому их виду (счету) на 1-е число следующего месяца.

В качестве регистров, кроме того, малые предприятия могут применять ведомости, которые составляются на основании первичных документов:

- ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений - форма № В-1;
- ведомость учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям - форма № В-2;
- ведомость учета затрат на производство - форма № В-3;
- ведомость учета денежных средств и фондов - форма № В-4;
- ведомость учета расчетов и прочих операций - форма № В-5;
- ведомость учета реализации - форма № В-6 (оплата);
- ведомость учета расчетов и прочих операций - форма № В-6 (отгрузка);
- ведомость учета расчетов с поставщиками - форма № В-7;
- ведомость учета оплаты труда - форма № В-8;
- ведомость (шахматная) - форма № В-9.

Сумма по любой операции записывается в двух ведомостях одновременно: в одной - по дебету счета с указанием номера кредитового счета (в графе "Корреспондирующий счет"), в другой - по кредиту корреспондирующего счета и аналогичной записью номера дебетового счета. В обеих ведомостях в графах "Содержание операции" делается запись на основании форм первичной учетной документации о сути совершенной операции.

Остатки средств в отдельных ведомостях должны сверяться с соответствующими данными первичных документов, на основании которых были произведены записи (кассовые отчеты, выписки банков и др.).

Обобщение месячных итогов финансово-хозяйственной деятельности малого предприятия, отраженных в ведомостях, производится в ведомости (шахматной) по форме № В-9, на основании которой составляется оборотная ведомость:

Оборотная ведомость

Номер бухгалтерского счета	Сальдо на		Оборот		Сальдо	
	1-е	2-е	за	за	на 1-е	на 1-е
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
1	2	3	4	5	6	7

Данная оборотная ведомость является основанием для составления бухгалтерского баланса предприятия.

Следует отметить, что при значительном количестве операций возможно фиксировать их сначала в ведомостях, а итоговые данные - в книге учета фактов хозяйственной деятельности.

Кроме того, данные ведомостей могут переноситься в книгу учета фактов хозяйственной деятельности по кредитовому принципу. В этом случае из каждой ведомости в графе "Сумма" книги учета хозяйственных операций записывается общая сумма по разделу расхода ведомости, а затем она расшифровывается частными суммами по соответствующим счетам книги.

В случае применения *мемориально-ордерной формы* учета хронологическая и систематическая записи ведутся отдельно. Мемориальные ордера, составляемые на основании первичных документов, оформляемые бухгалтерские проводки, регистрируются в специальном журнале (хронологический учет); на их основе ведется главная книга (систематическая запись). Форма счетов главной книги, называемой контрольно-шахматной ведомостью, строится с разбивкой дебета и кредита по каждому корреспондирующему счету и имеет следующий вид:

Счет № _____

№ мемориального ордера	С кредита счетов			Итого по дебету	Дата	№ мемориального ордера	В дебет счетов			Итого по кредиту
	№...	№...	И т. д.				№	№	...	

На счетах главной книги при этой форме учета фиксируется только текущие обороты за отчетный период, поэтому по этим данным составляется оборотная ведомость по счетам синтетического учета (одновременно производится проверка полноты и правильности записей хозяйственных операций: итог оборотов по дебету и кредиту счетов сверяется с итогом по регистрационному журналу). В оборотной ведомости рассчитываются остатки по счетам на конец отчетного периода, по которым составляется соответствующий баланс.

При использовании *журнально-ордерной формы* данные первичных документов систематически накапливаются в журналах-ордерах и вспомогательных ведомостях.

Журналы-ордера, составленные по кредитовому принципу, открываются на отчетный период на отдельный синтетический счет или на группу их. Записи в журналы-ордера производят на основании первичных документов в хронологическом порядке либо со вспомогательных ведомостей. После подведения итогов по журналу-ордеру его кредитовый оборот переносится в Главную книгу по соответствующему счету, куда также записываются обороты по дебету его, но из других журналов-ордеров.

При применении восьми или семнадцатижурнально-ордерной формы журналы-ордера открываются на несколько счетов.

Вид Главной книги

Счет № _____

Период	Обороты по дебету			Итого по дебету	Оборот по кредиту	Сальдо	
	С кредита счета №__ по журналу-ордеру №...	С кредита счета №__ по журналу-ордеру №...	И т. д.			Дебет	Кредит

Вид журналов-ордеров, открываемых на несколько счетов

В дебет счетов	С кредита счетов			Итого
	Счет № ...	Счет № ...	Счет № ...	
Счет № ...	Суммы			
Счет № ...		...		
И т. д.			...	
Итого			...	

Далее для наглядности использованы журналы-ордера по отдельным счетам, совмещенные с ведомостями. Таким образом, по каждому счету фиксируются дебетовые и кредитовые обороты по разным счетам, а также суммарные. По окончании отчетного периода, используя сальдо начальное по данному счету, выводится его конечное сальдо. Таким образом, в данном случае имеются отдельные фрагменты Главной книги, из которой сальдо счетов могут быть перенесены в новый баланс.

В последующих главах будут изложены правила составления первичных документов, перенесения их данных в ведомости и журналы-ордера для важнейших объектов учета. Эти документы здесь составляются на примере операций, приведенных в журнале их регистрации (см. таблицу 7), сальдо начальное же фиксируется из начального баланса (см. таблицу 8), приведенного для простоты схематично (формы баланса периодически меняются).

за март 20 05 г.

№ опер.	Дата	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
1	2	3	4	5	6
1	3.03	Получено в кассу на хозяйды, командировки	50	51	3500
2	3.03	Перечислена в бюджет задолженность по налогу на прибыль	68-1	51	500
3	4.03	Получено от поставщика "Волна" материалов А	10	60	3900
		Начислено на них НДС	19-1	60	702
4	5.03	Отпущены материалы А в производство	20	10	14300
5	8.03	Выдано в подотчет Иванову на хозяйды	71	50	800
6	10.03	Выдано в подотчет Петрову на командировку	71	50	790
7	11.03	Поступила в кассу выручка от реализации продукции			
		а) общая сумма	50	90-1	2950
		б) в том числе НДС	90-3	68-2	450
8	11.03	Отражается факт реализации - списана отгруженная продукция с учета по себестоимости	90-2	43	2000
9	11.03	Реализованы материалы В - по себестоимости списаны на реализацию	91-2	10	1000
10	11.03	Предъявлен счет за материалы В покупателю ООО "Ирина":			
		а) на общую сумму	62	91-1	1770
		б) в том числе НДС	91-2	68-2	270
11	12.03	Выручка от реализации из кассы внесена на расчетный счет	51	50	2950
12	12.03	В производство переданы 3 пары рукавиц по цене 10 руб./пара и 2 спецкостюма по цене 485 руб./ед (срох службы 6 мес.)	20	10	1000
13	13.03	Получен счет от "Квант" за услуги, потребленные в производстве:			
		а) на стоимость услуг	20	60	13000
		б) сумма НДС	19-3	60	2340
14	14.03	Оплачено поставщику "Волна" за материалы	60	51	4712
15	15.03	Утвержден авансовый отчет Иванова. Списано из подотчета	20	71	170
			10	71	420
			19-3	71	106
16	15.03	Внесен в кассу остаток аванса Ивановым	50	71	104
17	16.03	Утвержден авансовый отчет Петрова	20	71	496
			19-3	71	53
			10	71	315
18	16.03	Оплачен перерасход по командировке Петрову из кассы	71	50	74
19	17.03	Получен счет от "Электроника" за реконструкцию вычислительной машины:			
		а) на сумму услуг	08	60	3000
		б) сумма НДС	19-1	60	540
20	18.03	Выдано на командировку Сидорову из кассы	71	50	1450
21	18.03	Куплен станок МЗ, в счет оплаты засчитан выданный ранее аванс ООО "Ольга":			
		а) стоимость станка	08	60	9000
		б) учтен НДС	19-1	60	1620

1	2	3	4	5	6
22	19.03	Станок МЗ введен в состав основных средств	01	08	9000
23	19.03	Получена безвозмездно машина Т от физ лица по рыночной стоимости (теперь со счета 98-2 сумма списывается на счет 91 по мере начисления амортизации - при этом увеличивается налогооблагаемая прибыль)	08	98-2	10500
24	20.03.	Начислено "Квант" за: а) наладку машины Т б) НДС	08 19-1	60 60	1000 180
25	21.03	Автомашина введена в состав основных средств	01	08	11500
26	21.03	Начислено посреднику за продажу ксерокса: а) стоимость услуг б) НДС	44 или 91-2 19-3	60 60	1000 180
27	21.03	Перечислено посреднику с расчетного счета	60	51	1180
28	22.03	Предъявлен счет покупателю за ксерокс: а) на общую сумму б) в том числе НДС	62 91-2	91-1 68-2	11800 1800
29	22.03	Продан ксерокс: а) списана его первоначальная стоимость б) списан начисленный износ (с учетом марта) в) остаточная стоимость средства относится на прочие расходы	01-в 02 91-2	01 01-в 01-в	8000 2000 6000
30	23.03	Коммерческие расходы посреднику списаны на затраты по реализации ксерокса	91-2	44 если использ.	1000
31	25.03	Отгружена готовая продукция из производства на склад (по с/с)	43	20	35000
32	25.03	Предъявлен счет покупателю У: а) на общую сумму б) в том числе НДС	62 90-3	90-1 68-2	8260 1260
33	25.03	Реализовано из производства покупателю У (списано по с/с)	90-2	20	5000
34	26.03	Начислено: а) зарплата основным производственным рабочим б) по больничным листам в) пенсии работающим г) за усовершенствование ЭВМ	20 69-2 69-1 08	70 70 70 70	11500 400 2000 4000
35	26.03	Удержан из заработной платы налог на доходы	70	68-3	1900
36	26.03	Начислено единого социального налога на заработную плату: а) Основных рабочих - в Пенсионный фонд - в фонд социального страхования - в фонд медицинского страхования б) За усовершенствование ЭВМ - в Пенсионный фонд - в фонд социального страхования - в фонд медицинского страхования	20 20 20 08 08 08	69-1 69-2 69-3 69-1 69-2 69-3	2300 368 322 800 128 112
37	27.03	Перечислено: а) налог на доходы физических лиц б) в Пенсионный фонд в) в фонд социального страхования г) в фонд медицинского страхования	68-3 69-1 69-2 69-3	51 51 51 51	1900 1500 96 444
38	27.03	Перечислена зарплата по договорам подряда на счета в Сбербанк	70	51	3480

1	2	3	4	5	6
39	27.03	Получено на расчетный счет от покупателя ООО "Ирина" за материалы и долг за отгруженную в феврале продукцию	51	62	10970
40	28.03	Получено на расчетный счет от покупателя за ксерокс	51	62	11800
41	28.03	Получено в кассу на выплату зарплаты, пенсий, пособий	50	51	12600
42	28.03	Выплачены: а) зарплата, больничные б) пенсии работающим	70 70	50 50	10520 2000
43	28.03	Предъявлен счет покупателю Z: а) на общую сумму б) в том числе НДС	62 90-3	90-1 68-2	35400 5400
44	28.03	Реализована готовая продукция со склада покупателю Z (списывается по с/с)	90-2	43	20000
45	29.03 Расчет	Начислена амортизация по основным средствам: а) вычислительная машина б) принтер в) ксерокс	20 20 20	02 02 02	160 150 90
46	30.03	Получено на расчетный счет от покупателя У	51	62	8260
47	30.03	Получено на расчетный счет пенн за просрочку платежа от покупателя	51	91-1	100
48	31.03	Получено от покупателя Z: а) в кассу б) на расчетный счет	50 51	62 62	3500 31900
49	31.03	Внесено из кассы на расчетный счет	51	50	3500
50	Расчет	Зачтен уплаченный НДС при расчетах с бюджетом при приобретении ценностей, работ, услуг, а также основных средств после постановки на учет [(702+2340+105+53+180)+1620+180]	68-2	19	5180
51	31.03	Перечислено с расчетного счета: а) в бюджет НДС б) в бюджет налог на прибыль в) задолженность Квант г) "Волне" аванс за материалы д) дивиденды учредителям	68-2 68-1 60 60 75	51 51 51 51 51	4660 4500 16520 20000 5000
52	31.03	Списана продукция со склада вследствие пожара как некомпенсируемые убытки (по с/с)	99	43	200
53	31.03	Реализована продукция прямо из производства: а) предъявлен счет покупателю "Электроника" б) НДС в) списана себестоимость	62 90-3 90-2	90-1 68-2 20	8260 1260 5000
54	31.03	Произведен взаимозачет с "Электроникой"	60	62	3540
55	Расчет	Начислен налог на имущество предприятий	91-2	68-6	450
56	Расчет	Определяется финансовый результат от продаж за отчетный месяц сопоставлением дебетовых оборотов 90-2, 90-3 и кредитового 90-1	90-9	99	14500
57	Расчет	Определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц сопоставлением дебетового оборота счета 91-2 и кредитового 91-1	91-9	99	3150

1	2	3	4	5	6
58	Расчет	Начислен налог на прибыль - ставка 24%	99	68-1	4236
		По плану счетов теперь закрываются в конце года:			
		а) субсчета счета 90 на субсчет 90-9	90-1 90-9 90-9 91-1 91-9 91-9	90-9 90-2 90-3 91-9 91-2 91-3	
		б) субсчета счета 91 на субсчет 91-9			
		По плану счетов теперь в конце года:			
		а) счет 99 закрывается	99	84	
		б) отчисления в резервный фонд	84	82	

Таблица 8. Начальный баланс

Актив		Сумма	Пассив		Сумма
01*	Основные средства	22000	80	Уставный капитал	22000
02*	Амортизация основных средств	4000	60	Задолженность поставщикам и подрядчикам	10110
	Остаточная стоимость основных средств	18000	68	Задолженность в бюджет по налогам	500
10	Материалы	13000	69	Задолженность по единому социальному налогу (в фонды социального страхования и обеспечения)	400
19	НДС по приобретенным ценностям	100	84	Нераспределенная прибыль	15820
20	Основное производство	2000	82	Резервный капитал	3400
43	Готовая продукция	3000	75	Задолженность участникам по дивидендам	5000
50	Касса	10	99	Финансовый результат /прибыль/	15000
51	Расчетные счета	15700			
60	Задолженность поставщиков по выданным авансам	10620			
62	Задолженность покупателей	9200			
68	Задолженность бюджета по НДС (переплата)	600			
Баланс		72230	Баланс		72230

* Данные статьи в валюту баланса не включаются.

УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО КАССЕ

Порядок организации кассы и учета наличных денежных средств на предприятии регламентированы Инструкцией ЦБ РФ № 18 от 04.10.93 г. "Порядок ведения кассовых операций в РФ".

Все предприятия, организации, учреждения вне зависимости от формы собственности должны хранить денежные средства в банке. Наличные деньги, полученные предприятием из банка, расходуются лишь на те цели, на которые они получены.

Предприятия могут иметь в кассе деньги в пределах лимитов, установленных банком по согласованию с предприятием (при необходимости лимиты касс пересматриваются), и использовать из выручки в пределах норм на оплату труда и выплату социально-трудовых льгот, закупку сельскохозяйственной продукции, скупку тары и вещей у населения. При этом предприятия обязаны сдавать в банк всю денежную наличность сверх установленных лимитов остатка наличных денег в кассе в порядке и сроки, согласованные с обслуживающими банками.

Сверх установленного лимита деньги могут храниться в кассе для выплаты зарплаты, пенсий, пособий в течение 3-х дней, включая день получения денег в банке (в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях - 5 дней). Но накапливать в своих кассах наличные средства сверх установленных лимитов для осуществления предстоящих расходов, в т. ч. на оплату труда, предприятия не имеют права.

За сохранность денежных средств в кассе отвечает кассир, с которым заключается договор о материальной ответственности. В небольших предприятиях, не имеющих в штате кассира, его обязанности согласно Порядку ведения кассовых операций в РФ могут выполняться главным бухгалтером или другим работником по письменному распоряжению руководителя при условии заключения с ним соответствующего договора.

Прием наличных денег (выручки) предприятиями производится с обязательным применением контрольно-кассовых машин. При этом кассиры обязаны выдавать покупателям (заказчикам) чек, подтверждающий прием от него наличных средств. При этом следует помнить, что выдаваемые предприятиями счета, квитанции и другие документы не являются заменителем чека. Чек, пример которого приведен в таблице 9, 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. На кассовых чеках применяются условные шифры, штампы с указанием номеров кассовых машин, дат приема наличных денег и полученных сумм.

Кассир принимает в кассу наличные деньги от юридических лиц по *приходным кассовым ордерам* (см. таблицу 10), выписанным главным бухгалтером. При составлении ордера должно быть юридическое обоснование для принятия денежных средств в кассу.

В зависимости от цели средств, приходяемых в кассу, в каждом отдельном случае необходимы соответствующие обоснования. При этом счет 50 "Касса" корреспондирует (при принятии денег в кассу - дебетуется) с определенными счетами.

Таблица 9. Кассовый чек

ООО "Россияна"
Кассовый аппарат № 411521
Фиск. Документ № 635.1.28341
Дата: 98.09.15 117:201
№ сек.: 00 № кассы 02
Чек № 2510
Женская обувь
0004
от 01 710-00
наличными 710-00
01 продажа
4135
Фиск. режим (ИНН) 007730025931

Таблица 10. Приходный кассовый ордер

Унифицированная форма № КО-1
Утверждена постановлением Госкомстата России 18.08.98 № 68

Форма по ОКУД

По ОКПО

АО "АЛБЛАУР"

(организация)

(структурное подразделение)

ПРИХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР

Дебет	Кредит			Сумма, руб. коп.	Код целевого назначения
	код структурного подразделения	Корреспондирующий счет, субсчет	код аналитического учета		
		71		104-00	

Принято от Иванова И.И.

Основание: Остаток неиспользованного аванса

Сумма Сто четыре руб. 00 коп.
(прописью)

В том числе

Приложение Авансовый отчет № 11

Главный бухгалтер Ермаков (подпись) Ермаков И.И. (расшифровка подписи)

Получил кассир Разина (подпись) Разина Н.Е. (расшифровка подписи)

АО "АЛБЛАУР"

(предприятие, организация)

КВИТАНЦИЯ
к приходному кассовому
ордеру № 13
от "15" марта 2005 г.

Принято от Иванова

Ивана

Ивановича

Основание: Остаток
неиспользованного
аванса

Сумма 104 руб. 00 коп.
(цифрами)

Сто четыре (прописью)

руб. 00 коп.

В том числе

15 марта 20 05 г.

М. П. (штампа)

Главный бухгалтер Разина (подпись) Разина И.И. (расшифровка подписи)

Кассир Разина (подпись) Разина Н.Е. (расшифровка подписи)

В таблице 11 отражены различные операции, оформляемые приходными ордерами, и корреспондирующие счета (т. е. фиксируемая на ордере проводка).

Одновременно с заполнением приходного кассового ордера оформляется *квитанция* к нему, заверенная печатью (штампом) кассира или оттиском кассового аппарата, которая выдается лицу, сдавшему деньги, только после получения их кассиром.

Нумерация приходных ордеров ведется по порядку, начиная с 1 января и до конца года. Проставляется также дата оформления ордера. В графе "корреспондирующий счет, субсчет" указывается кредитуемый в данной операции счет, то есть фиксируется бухгалтерская проводка. Ниже пишется наименование юридического или физического лица, от которого получены средства. В графе "Основание" указывается источник наличных денег, приходящих в кассу, то есть отражается содержание финансовой операции (это может быть выручка от реализации, остаток неиспользованного аванса, компенсация недостач по результатам инвентаризации и т. д.). Кассовые документы составляются на основании первичных документов, оформляющих хозяйственную операцию, которая здесь указывается как приложение (например, при получении в кассу от подотчетного лица остатка неиспользованного аванса - это авансовый отчет, задолженности по недостачам - акт, и т. д.)

Таблица 11. Кассовые операции, оформляемые приходным кассовым орденом

№ п/п	Операция	Основание	Кредит счета
1.	Зарплата из банка, средства на хозяйж-ды, командировки	Чек из чековой книжки	51
2.	Наличная выручка	Справка-заявление о принятии выручки или авансовый отчет	90-1, 91-1
3.	Возврат неиспользованной подотчетной суммы	Авансовый отчет	71
4.	Взносы в уставный капитал	Выписка из устава или из протокола собрания	75
5.	Наличный займ от предприятия или физического лица	Двухсторонний кредитный договор	66, 67
6.	Безвозмездное спонсорское получение денег	Письмо-заявление о приеме средств с визой руководителя	86, 91-1
7.	Внесение средств в погашение недостач по результатам инвентаризации	Акт результатов инвентаризации и выписка из протокола собрания	73-2
8.	Возврат ссуды, полученной работником на строительство, садовый участок и т. д.	Договор с работником, выписка из протокола собрания	73-1
9.	Получение наличной арендной платы а) текущая аренда, фиксируемая аренда б) за следующие периоды	Двухсторонний арендный договор	а) 76 б) 98-1
10.	Получение аванса	Договор	62
11.	Излишки, выявленные при инвентаризации кассы относятся в доход предприятия	Акт результатов инвентаризации	91-1

Таблица 12. Расходный кассовый ордер

Унифицированная форма № КО-2
Утверждена постановлением Госкомстата России от 18.08.98 № 88

Форма по ОКУД

По ОКПО

Код
0310002
46924670

АО "АЛЬТАИР"

(организация)

(структурное подразделение)

Расходный кассовый ордер

Номер документа	Дата составления
19	18.03.2005

Дебет			Кредит	Сумма, руб. коп.	Код целевого назначения	
код структурного подразделения	корреспондирующий счет, субсчет	код аналитического учета				
	71			1450-00		

Выдать Сидорову Александру Александровичу

(фамилия, имя, отчество)

Основание: Приказ о командировке № 13107 от 16.03.2005Сумма Одна тысяча четыреста пятьдесят руб. 00 коп.

(прописью)

Приложение

Руководитель организации Директор Рябенко Рябенко Н.А.
(должность) (подпись) (расшифровка подписи)Главный бухгалтер Ермолов Ермолов М.М.
(подпись) (расшифровка подписи)Получил Одна тысяча четыреста пятьдесят руб. 00 коп.
(прописью)18 марта 20 05 г.Подпись СидоровПо наименование 45 45 130568, 13.07.1999 г., Москва

(наименование, номер, дата и место выдачи документа, удостоверяющего личность получателя)

Выдал кассир Рябенко Рябенко Н.А.
(подпись) (расшифровка подписи)

Выдачу наличных денег кассир оформляет **расходным кассовым ордером** (см. таблицу 12), **расчетно-платежными** или **платежными ведомостями** на выдачу аванса, зарплаты (см. таблицу 13), заявлением о произведенных расходах с приложением чеков, счетов и др. с наложением на этих документах штампа с реквизитами расходного ордера.

Документы на выдачу денег подписываются руководителем и главным бухгалтером. Подпись руководителя не обязательна, если она имеется на прилагаемых к расходным ордерам документах.

Расходный кассовый ордер составляется главным бухгалтером при наличии основания (см. таблицу 14).

При выдаче денег по расходному кассовому ордеру или заменяющему его документу отдельному лицу кассир требует предъявления документа (паспорта или другого документа), удостоверяющего личность получателя, записывает наименование и номер документа, кем и когда выдан и забирает расписку получателя.

Если заменяющий расходный кассовый ордер документ составлен на выдачу денег нескольким лицам, то получатели также предъявляют указанные документы, удостоверяющие их личность, и рас-

писываются в соответствующей графе платежных документов. Однако, в последнем случае запись о данном документе, удостоверяющего личность на денежном документе, заменяющем кассовый расходный ордер, не производится. На предприятии выдача денег может производиться по удостоверению, выданному данным предприятием, при наличии на нем фотографии и личной подписи владельца.

Расписка в получении денег может быть сделана получателем только собственноручно чернилами или шариковой ручкой с указанием полученной суммы прописью. При получении денег по платежной (расчетно-платежной) ведомости сумма прописью не указывается.

РАСЧЕТНО-ПЛАТЕЖНАЯ ВЕДОМОСТЬ

Унифицированная форма № Т-53
Утверждена постановлением Госкомстата России от 05.01.04 № 1

Форма по ОКУД
по ОКПО

Коды

0301011

44702981

70

структурное подразделение

Корреспондирующий счет

В кассу для оплаты в срок

с 28 марта 2005 г.

по 1 апреля 2005 г.

Сумма Двадцать тысяч пятисот сорок руб. 00 коп.

сумма прописью

(12520 руб. 00 коп.)
цифрами

Руководитель организации Сидорчук Евгений Евгений Е. А.

должность личная подпись расшифровка подписи

Главный бухгалтер Ермаков Евгений И. М.

личная подпись расшифровка подписи

" 28 " марта 20 05 г.

ПЛАТЕЖНАЯ ВЕДОМОСТЬ

Номер документа	Дата составления
1	28.03.05

Расчетный период	
с	по
28.03.05	27.03.05

2-я страница формы Т-53

Номер по порядку	Табельный номер	Фамилия инициалы	Сумма, руб.	Подпись в получении денег (запись о депонировании суммы)	Примечание
1	2	3	4	5	6
1	13	Иванов И. И.	1630-70	<u>подпись</u>	
2	04	Петров С. С.	1510-60	<u>подпись</u>	
		И. И. г.			

Количество листов 1

По настоящей платежной ведомости

выплачено сумма Двадцать тысяч пятисот сорок руб. 00 коп. (12520 руб. 00 коп.)
прописью цифрами

и депонировано сумма _____ руб. _____ коп. (00 руб. 00 коп.)
прописью цифрами

Выплату произвел кассир Козырев Евгений Е. К.
должность личная подпись расшифровка подписи

Расходный кассовый ордер № 22 от "30" марта 20 05 года

Проверил бухгалтер Ермаков Евгений И. М. Евгений И. М.
личная подпись расшифровка подписи

" 28 " марта 20 05 г.

Выдача денег лицам, не состоящим в списочном составе предприятия, производится по расходным кассовым ордерам, выписываемым отдельно на каждое лицо, или по отдельной ведомости на основании заключенных договоров.

Выдача денег лицам, привлекаемым, например, на 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.

Таблица 1-4. Кассовые операции, оформляемые расходным кассовым ордерам

№ п/п	Операция	Основание	Дебет счета
1.	Зарплата а) работникам б) пенсии, пособия	Расчетная, платежная ведомость	а) 70 б) 69
2.	Выплата дивидендов акционерам	Решение собрания акционеров	75
3.	Выручка в банк: а) самостоятельно б) через инкассацию	Выписка из протокола, квитанция банка Препроводительная ведомость	а) 51 б) 57
4.	В подотчет на хозяй нужды и командировки	Заявление с визой руководителя или приказ	71
5.	Выдан аванс:	Договор	60
6.	Уплачено поставщику	Договор	60
7.	Возврат полученного от покупателя аванса	Договор	62
8.	Отражена недостача в кассе	Акт инвентаризации	94
9.	Выдана ссуда работникам	Двухсторонний договор	73.1

Заготовительные организации могут производить выдачу наличных денег сдатчикам сельскохозяйственной продукции и сырья с последующим составлением по окончании рабочего дня общего расходного кассового ордера на все выданные за день суммы по заготовительным квитанциям.

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 указываются фамилия, имя и отчество лица, которому доверено получение денег. Если выдача денег производится по ведомости, перед распиской в получении денег кассир делает надпись: "По доверенности". Выдача денег по доверенности производится в соответствии с требованиями, предусмотренными выше. Доверенность остается в документах дня как приложение к расходному кассовому ордере или ведомости.

Приходные кассовые ордера и квитанции к ним, а также расходные кассовые ордера и заменяющие их документы должны быть заполнены бухгалтером четко без исправлений, даже оговоренных. В этих документах указывается основание для их составления и перечисляются прилагаемые к ним документы. Выдача приходных и расходных ордеров или заменяющих их документов на руки лицам, вносящим или получающим деньги, запрещается. Прием и выдача средств может производиться только в день составления кассовых ордеров. Приходные и расходные ордера немедленно после их получения и выдачи по ним денег подписываются кассиром, а приложенные к ним документы погашаются штампом "Оплачено" с указанием даты.

Приходные и расходные кассовые ордера до передачи их в кассу регистрируются бухгалтерией в журнале регистрации (см. таблицу 15). Расходные ордера, оформленные на платежные ведомости, регистрируются только после выдачи по ним средств. При этом оплата труда, выплата пособий по социальному страхованию, стипендий производится кассиром по платежным (расчетно-платежным) ведомостям без составления расходного 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.

**Таблица 15. Журнал регистрации
приходных и расходных кассовых ордеров**

Приходный документ		Сумма (руб)	Кор. счет	Примечание	Расходный документ		Сумма (руб)	Кор. счет	Примечание
Дата	№		(Кредит)		Дата	№		Дебет	
03.03.05	11	3500	51	Из банка	8.03.05	11	800	71	В погощет Иванову
11.03.05	12	2950	90-1	Выдача от реализации	10.03.05	12	790	71	В погощет Петрову
и т. д.									

В аналогичном порядке могут оформляться и разовые выдачи денег на оплату труда (при уходе в отпуск, болезни и др.), а также выдача депонированных сумм и денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, нескольким лицам.

На расчетно-платежной ведомости фиксируется срок выдачи средств. По истечении сроков оплаты по ведомости кассир:

- против невыплаченных сумм делает запись "Депонировано";
- составляет реестр депонированных сумм;

в) в конце ведомости проставляет фактически выплаченные и недополученные суммы;

г) заверяет своей подписью, записывает в кассовую книгу фактически выплаченную сумму и ставит на ведомости штамп с указанием номера соответствующего расходного ордера.

Депонированные суммы сдаются в банк, на них составляется общий расходный кассовый ордер.

Все факты поступления и выдачи наличных денег учитываются в *кассовой книге*, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана. Количество ее листов заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера предприятия.

Записи в кассовой книге ведутся в 2-х экземплярах, имеющих одинаковые номера страниц, через копировальную бумагу. Второй отрывной экземпляр служит *отчетом кассира* (см. таблицу 16). Подчистки и неоговоренные исправления в книге запрещены. Сделанные исправления заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера предприятия или лица, его заменяющего.

Таблица 16. Отчет кассира

ОТЧЕТ КАССИРА за <u>31 марта</u> 20 <u>05</u> г.					
№№ ордеров	Коллич. документов	От кого получено, кому выдано	Сумма		Корресп. счет
			приход (руб)	расход (руб)	
		<i>Остаток на начало дня</i>	<i>608-00</i>		
<i>15</i>	<i>1</i>	<i>Получено от покупателя Л</i>	<i>3500</i>		<i>62</i>
<i>17</i>	<i>1</i>	<i>Внесено на расчетный счет и. л. ф.</i>		<i>3500</i>	<i>51</i>
		<i>Итого за день</i>	<i>3500</i>	<i>3500</i>	
		<i>Остаток к концу дня</i>	<i>608-00</i>		
		<i>Баланс</i>			
Кассир <i>Васина</i>					

Записи в кассовую книгу производятся кассиром сразу после получения или выдачи денег по каждому ордеру или другому, заменяющему его документу. Ежедневно он подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию отрывной экземпляр вместе с приходными, расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

Отчет кассира, в котором бухгалтер проставляет корреспонденцию счетов, служит основанием для заполнения *журнала-ордера* и *ведомости* по счету 50 "Касса".

На примере приведенных в таблице 17 хозяйственных операций, которая является фрагментом таблицы 7, заполняем журнал-ордер и ведомость по счету 50 (см. таблицу 18).

Таблица 17. Операции по кассе

№ хоз. опер.	Дата	Документ	Содержание операции	Д	К	Сумма
1	3.03	Приходный кассовый ордер № 11	Получено на хозяйнужды, командировки	50	51	3500
5	8.03	Расходный кассовый ордер № 11	Выдано в подотчет Иванову	71	50	800
6	10.03	Р.К.О. № 12	Выдано в подотчет Петрову	71	50	790
7	11.03	П.К.О. № 12	Поступила выручка от реализации	50	90-1	2950
11	12.03	Р.К.О. № 13	Выручка внесена на расчетный счет	51	50	2950
16	15.03	П.К.О. № 13	Внесен остаток аванса Иванова	50	71	104
18	16.03	Р.К.О. № 14	Выдан перерасход Петрову	71	50	74
20	18.03	Р.К.О. № 15	Выдано в подотчет Сидорову	71	50	1450
41	28.03	П.К.О. № 14	Получено на зарплату, пенсии, пособия	50	51	12600
42	28.03	Р.К.О. № 16	Выплачена зарплата, пенсия работающим	70	50	12520
48	31.03	П.К.О. № 15	Получено в кассу от покупателя Z	50	62	3500
49	31.03	Р.К.О. № 17	Внесено на расчетный счет из кассы	51	50	3500

Таблица 18

Ведомость по дебету счета 50

Дата	Приходный ордер №	В дебет 50 с кредита счетов					Итого по дебету
		51	71	62	90-1	Др.	
Сальдо начальное							10
3.03.2005	11	3500					3500
8.03.2005							
10 - 11.03.05	12				2950		2950
12.03.2005							
15 - 18.05	13		104				104
28.03.2005	14	12600					12600
31.03.2005	15			3500			3500
Итого:		16100	104	3500	2950		22654
Сальдо конечное							580

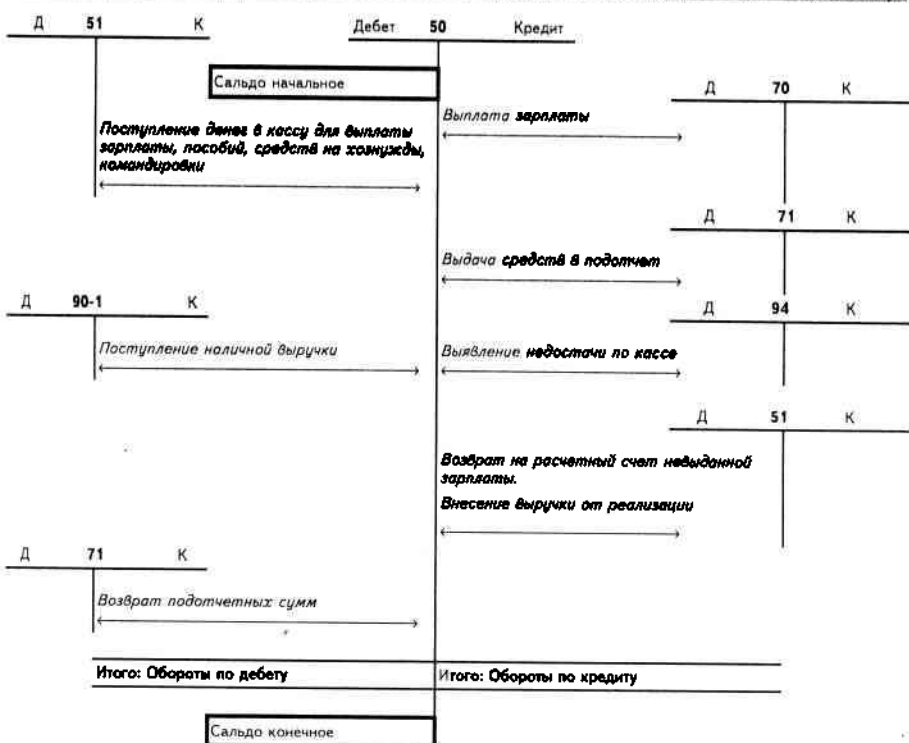
Журнал-ордер по кредиту счета 50

Расход. ордер №	С кредита 50 в дебет счетов				Итого по кредиту
	51	71	70	Др.	
11		800			800
12		790			790
13	2950				2950
14, 15		1524			1524
16			12520		12520
17	3500				3500
	6950	3114	12520		22084

$$C(к) = C(п) + О6(д) - О6(к)$$

$$580 = 10 + 22654 - 22084$$

Таблица 19. Схема операций по кассе (синтетический счет 50 "Касса")



В таблице 19 приведена схема наиболее часто используемых проводок, в которой одним из корреспондирующих счетов является счет 50 "Касса".

В соответствии с Порядком ведения кассовых операций в РФ, а также Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина РФ от 13.06.95 г. № 49) на предприятиях в сроки, установленные руководителем, а также при смене кассиров, производится внезапная ревизия кассы с полным полистным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе; при этом остаток средств сверяется с данными учета по кассовой книге. Для проведения ревизий приказом руководителя назначается постоянная комиссия, составляется акт, примерная форма которого приведена в таблице 20.

При обнаружении ревизией недостачи или излишка ценностей в кассе указывается их сумма и обстоятельства возникновения.

По результатам инвентаризации излишки находящихся средств в кассе зачисляются в доход предприятия, а недостатки обычно относятся на материально-ответственное лицо.

Унифицированная форма № ИНВ-15
УТВЕРЖДЕНА
 постановлением Госкомстата России
 от 18.08.98 № 88

Форма по ОКУД		Код
по ОКПО		0317013
организация		45093578
структурное подразделение		
Вид деятельности		7990
Основание для проведения инвентаризации:	приказ, постановление, распоряжение	номер
	ненужное зачеркнуть	дата
	Дата начала инвентаризации	18.04.2005
	Дата окончания инвентаризации	19.04.2005
Вид операции		
Номер документа	Дата составления	
1	19 апреля 2005 года	

АКТ

**инвентаризации наличных денежных средств, находящихся в кассе
 по состоянию на "19" апреля 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:

<u>кассир</u>	<u>Разина</u>	<u>Разина Е. И.</u>
должность	подпись	расшифровка подписи

Акт составлен комиссией, которая установила следующее:

- | | | | | |
|-------------------|------------|------|-----------|------|
| 1) наличных денег | <u>183</u> | руб. | <u>15</u> | коп. |
| 2) марок | | руб. | | коп. |
| 3) ценных бумаг | | руб. | | коп. |
| 4) | | руб. | | коп. |
| 5) | | | | |

Итого фактическое наличие на сумму 183 руб. 15 коп.
 цифрами

Сто восемьдесят три рубля
 прописью

руб. 15 коп.

По учетным данным на сумму 183 руб. 15 коп.
 цифрами

Сто восемьдесят три рубля
 прописью

руб. 15 коп.

Результаты инвентаризации:

излишек	—	руб.	—	коп.
недостача	—	руб.	—	коп.

Последние номера кассовых ордеров: приходного № 45
расходного № 56

Председатель комиссии Сидячих Розина Розина Р. Р.
должность подпись расшифровка подписи

Члены комиссии:
И. Артамонов Ермаков Ермаков Е. Е.
должность подпись расшифровка подписи
Сидячих З. И. Артamonov Артamonov А. А.
должность подпись расшифровка подписи

Подтверждаю, что денежные средства, перечисленные в акте, находятся на моем ответственном хранении.

Материально ответственное лицо:

Косач Розина Розина Е. Е.
должность подпись расшифровка подписи

" 19 " апреля 2005 г.

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.

УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО РАСЧЕТНОМУ СЧЕТУ

Большая часть расчетов между предприятиями в процессе их деятельности осуществляется безналичным путем, то есть перечислением денежных средств со счета плательщика на счет получателя. Посредником в этих расчетах является банк. Для хранения денежных средств и операций по расчетам предприятия в учреждениях банков открывают *расчетный счет*.

Расчетный счет открывается предприятием, организацией, состоящими на хозрасчете, имеющими самостоятельный баланс и наделенными собственными оборотными средствами.

Но данные предприятия в своих производственных целях могут создавать различные нехозрасчетные подразделения (филиалы, магазины, склады). В случае создания их не по месту нахождения головного предприятия подразделениям могут быть открыты по ходатайству владельца основного счета *расчетные субсчета* в том регионе, где они действуют. При имеющемся расчетном субсчете их владельцы осуществляют операции, разрешенные головным предприятием. Обычно это: зачисление выручки в любой форме; перечисление средств владельцу расчетного счета; кроме того, возможно обязательное снятие остатка субсчета за какой-то период в пользу головного предприятия.

Текущие счета открываются предприятиям, организациям, не обладающим признаками, дающими возможность открыть расчетный счет: производственным (структурным единицам) производственных и научно-производственных объединений, другим нехозрасчетным подразделениям предприятий и организаций, расположенным вне их местонахождения, кооперативам по месту нахождения их филиалов и т. д., по просьбе головного предприятия. В отличие от расчетного субсчета, по которому совершаются только операции с безналичными средствами (за исключением зачисления выручки в наличной форме), текущий счет предназначен только для операций, связанных с выдачей наличных денег: зачисление средств с расчетного счета головного предприятия для выдачи заработной платы и командировочных расходов; их выдача; безналичные перечисления во вклады граждан, а также учреждений из заработной платы; кроме того, с разрешения банка могут быть предусмотрены факты снятия с текущего счета наличных денег для выполнения производственных задач.

Как было сказано выше, по расчетному субсчету проводятся операции, связанные с безналичными перечислениями, а по текущему счету - с выдачей наличных средств. Но с разрешения банка подразделение может самостоятельно переводить деньги, пред-

назначенные для выплаты заработной платы и командировочных расходов, с расчетного субсчета на текущий счет в пределах лимитов, установленных головной организацией.

Для открытия расчетного счета в банк необходимо представить следующие документы:

- заявление на открытие счета;
- свидетельство о регистрации;
- прошнурованные и пронумерованные, заверенные нотариально или регистрирующим органом копии устава и учредительного договора;
- заверенные в установленном порядке банковские карточки с образцами подписей и оттиска печати.

Требуется также решение учредителей о создании предприятия (протокол собрания), копия приказа руководителя о назначении главного бухгалтера.

Следует отметить, что банки открывают расчетные и иные счета налогоплательщикам только при предъявлении ими документа, подтверждающего постановку на учет в налоговом органе; при этом об открытии счета сообщается в этот орган.

Добавим, что, если у создаваемого предприятия только один учредитель, то требуется и решение или приказ учредителя о создании предприятия.

Банковские карточки могут быть заполнены так же как и заявление на открытие счета от руки, но следует помнить, что название предприятия должно в точности соответствовать названию, отраженному в уставе и на оттиске печати, при этом сокращения не допускаются.

Право первой подписи на банковских документах принадлежит руководителю предприятия или его заместителю, второй - главному бухгалтеру или при отсутствии этой должности в штате - лицу, на которого возложено ведение бухгалтерского учета. Наличие этих двух подписей на денежно-расчетных документах - важнейшее условие, необходимое для принятия их к исполнению банком. Если на предприятии вместо должности главного бухгалтера предусмотрена должность с иным названием, то об этом должна быть сделана отметка в карточке. Право первой подписи не может быть предоставлено бухгалтеру и другим лицам, имеющим право второй подписи.

При заполнении банковских карточек следует помнить, что данные подписи фиксируются только в присутствии нотариуса или должностного лица вышестоящей организации.

При открытии подразделению расчетного субсчета в банк представляются вместе с банковскими карточками приказ головного предприятия о создании подразделения и заявление с перечис-

лением возможных операций, которые разрешается совершать по этому субсчету.

При открытии и расчетного субсчета, и текущего счета наряду с вышеперечисленными документами представляется в банк также утвержденный головной организацией устав подразделения. Банковские карточки в случае открытия расчетных субсчетов и текущих счетов заверяются вышестоящей организацией, ее печатью; нотариальное заверение при этом не требуется.

Таким образом, после предоставления вышеперечисленных документов на открытие счета, подписания договора на банковское обслуживание по распоряжению управляющего банком счету предприятия присваивается номер и заводится лицевой счет для учета движения его средств.

НАЛИЧНЫЕ РАСЧЕТЫ

После открытия расчетного счета для получения постоянного свидетельства о регистрации требуется представить справку о внесении половины уставного фонда. Банк выдает данный документ после внесения средств на расчетный счет в сумме 50% определенного в учредительном договоре размера уставного фонда в денежной сумме.

Средства кроме безналичных перечислений могут быть внесены учредителями наличными прямо на расчетный счет. Для этого оформляется *объявление на взнос наличными* (см. таблицу 21).

В данном случае оправдательным документом является квитанция, заполняемая вместе с объявлением, отмеченная банком. Эти же документы используются в дальнейших взаимоотношениях с банком при внесении сумм наличной выручки на расчетный счет либо оплате банковских услуг наличными деньгами (за открытие счета, выдачу чековой книжки и др.).

Кроме того, при операциях с наличными средствами используются *денежные чеки*, которые представляются в банк при снятии средств с расчетного счета (на заработную плату, пособия, командировочные расходы, хозяйственные нужды). Одновременно с заполнением чека его реквизиты переносятся в корешок, остающийся у предприятия в чековой книжке и являющийся оправдательным документом.

Чеки выдаются лицам, уполномоченным на получение средств, после их полного заполнения (указания суммы, заверения подписями и печатью). При этом необходимо соблюдать правила заполнения чеков. Следует помнить, что Ф. И. О. получателя средств, сумма пишутся с заглавной буквы и обязательно с начала строки; оставшееся место в этих строках прочеркивается сплошной чертой. Образец заполнения чека приведен в таблице 22. После принятия чека банк возвращает контрольную марку, по которой в назначенное время могут быть получены средства.

Таблица 21. Объявление на взнос наличными

ОБЪЯВЛЕНИЕ №

02

0402001

на взнос наличными

31 марта 2005 г.

От кого	АО "АЛЬТАИР"	Для зачисления на счет	0000568007852 3856019
Банк получателя	АБ "ТОРИБАНК"		3500-00
Получатель	АО "АЛЬТАИР"		Сумма цифрами
Сумма прописью	Три тысячи пятьсот рублей 00 коп.		
Назначение вноса	Выручка от реализации		
Подпись вносителя	Разина	Бухгалтер	Деньги принял кассир

КВИТАНЦИЯ №

02

0402001

31 марта 2005 г.

От кого	АО "АЛЬТАИР"	Для зачисления на счет	0000568007852 3856019
Банк получателя	АБ "ТОРИБАНК"		3500-00
Получатель	АО "АЛЬТАИР"		Сумма цифрами
Сумма прописью	Три тысячи пятьсот рублей 00 коп.		
Назначение вноса	Выручка от реализации		
М. П.	Бухгалтер	Деньги принял кассир	

ОРДЕР №

02

0402001

31 марта 2005 г.

От кого	АО "АЛЬТАИР"	сч. № 030	Сумма	
		КРЕДИТ	Общая 3500-00	
Банк получателя	АБ "ТОРИБАНК"	код	частные	код
Получатель	АО "АЛЬТАИР"	0000568007852 23856019 № № сч.		
Назначение вноса	Выручка от реализации	Вид. опер.		
Бухгалтер	Кассир	Назн. плат.		
		№ гр. банка		

Таблица 22. Денежный чек

АО "АМБЛАНД"

(чекодатель)

№ АЗ 4285000

Корешок чека
№ АЗ 4285000

00005680078523856019

№ счета чекодателя

В КАССУ -
контрольная марка

НА 3500 р. - к.

ЧЕК АЗ 4285000 НА 3500 р. 00 к.

03 марта 2005 г.

ЧЕК ВЫДАН

Разиной Е. И.

г. Москва 3 марта 2005 г.

(место выдачи)

АО "МОУБАНК", г. Москва

наименование учреждения банка

МЕСТО
ДЛЯ НАКЛЕЙКИ
КОНТРОЛЬНОЙ
МАРКИ

Подписи Разиной

(первая)

Ермаков

(вторая)

ЧЕК ПОЛУЧИЛ

03 марта 2005 г.

Разина

(подпись)

Место печати чекодателя

ЗАПЛАТИТЕ Разиной
Елене Ивановне

кому

Три тысячи пятьсот рублей
00 копеек

сумма прописью

Подписи

Разиной
Ермаков

Обратная сторона денежного чека

Символ	ЦЕЛИ РАСХОДА	СУММА
40	Зарботная плата и выплаты социального характера <u>за март 2005 года</u>	2700
46	Закупки сельскохозяйственных	
50	Пенсии, пособия и страховые выплаты	
53	Другие цели	800
58	Расходы предпринимателей без образования юридического лица	-
		-
Подписи		

Оприходовано
по кассе, кассовый
ордер № _____
от " _____ " _____ 20 ____ г.

Главный (старший) бухгалтер

(подпись)

Указанную в настоящем чеке сумму получил
подпись

Отметки, удостоверяющие личность получателя:

Предъявлен паспорт 45 31 523017

(наименование документа)

выдан УВД Западный 21 мая 2001 г.

(наименование учреждения)

Место выдачи г. Царицын

ПРОВЕРЕНО
Контролер

ОПЛАТИТЬ
Отв. исполнитель
Бухгалтер

03 марта 2005 г.
Оплачено
Кассир

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.

Обычно дни сдачи чека и получения денег не совпадают, поэтому об этом надо заботиться заранее.

Кроме того, следует знать, что предприятие в обязательном порядке на каждый квартал представляет в банк кассовый план, заверенный двумя подписями и печатью, согласно которому планирует выдачу наличных средств в определенные дни в фиксированной сумме. План сдается в банк за 60 дней до планируемого квартала. При этом кроме выплаты заработной платы, пенсий, пособий планируются средства на командировочные расходы, хозяйственные нужды, которые ограничиваются (см. главу 2).

Здесь не приводится пример заполнения кассового плана, так как этот документ предельно прост (по каждой сумме есть указание каким образом она получена).

Но, как правило, расчеты между предприятиями и организациями осуществляются в безналичном порядке путем перечисления средств со счета плательщика на счет получателя.

В случае безналичных расчетов в зависимости от характера расчетных операций, от способа организации расчетов, от финансовых отношений между предприятиями применяются различные формы, которые оговорены в договоре между сторонами:

- расчеты платежными поручениями;
- расчеты по инкассо (инкассовыми поручениями, платежными требованиями);
- аккредитивная форма;
- расчеты чеками.

Данные формы расчетов между предприятиями регулируются частью Гражданского кодекса РФ и определены "Положением о безналичных расчетах в Российской Федерации", утвержденным Центральным Банком РФ № 2П от 12.04.2001.

По согласованию между предприятиями могут проводиться зачеты взаимной задолженности, минуя банки. В этом случае платежи осуществляются на незначительную сумму.

Все безналичные расчеты производятся через банк на основании расчетных документов, которые представляют собой оформленные в письменном виде распоряжения предприятия (владельца счета) на перечисление средств; формы их должны соответствовать установленным стандартам, и они должны содержать следующие реквизиты:

- наименование расчетного документа и его код формы по ОКУД;
- номер документа, число, месяц, год его оформления. При этом число указывается цифрами, месяц - прописью, год - цифрами;

- наименование и местонахождение банка плательщика, его банковский идентификационный код (БИК), номер корреспондентского счета или субсчета;
- наименование плательщика, его идентификационный номер (ИНН), КПП, а также номер счета в банке;
- наименование получателя средств, номер его счета в банке;
- наименование и местонахождение банка получателя (в чеке не указывается), его банковский идентификационный код (БИК), номер корреспондентского счета или субсчета. При этом допускается сокращение наименования плательщика и получателя, не затрудняющее работу банков и клиентов;
- назначение платежа (в чеке не указывается). Налог, подлежащий уплате, выделяется в расчетном документе отдельной строкой (в противном случае должно быть указание на то, что налог не уплачивается);
- сумму платежа, обозначенную цифрами и прописью;
- очередность платежа и вид операции.

На первом экземпляре независимо от способа изготовления расчетного документа проставляются подписи и оттиск печати.

Расчетные документы принимаются к исполнению независимо от суммы платежа и выписываются с использованием технических средств в один прием под копирку или путем размножения подлинников в необходимом банку количестве экземпляров для всех участвующих в расчете сторон. При этом чеки оформляются от руки чернилами или шариковыми ручками. Следует помнить, что помарки и подчистки, использование корректирующей жидкости в расчетных документах не допускаются. Списание средств со счета плательщика производится только на основании первого экземпляра расчетного документа, если иное не оговорено указаниями Центрального банка России.

Таким образом, из нескольких возможных форм расчетов плательщик и получатель средств при заключении договоров выбирают конкретную приемлемую для них форму. Банк не имеет права контролировать способ расчета или первоочередность осуществления платежей за исключением случаев, предусмотренных законодательством.

РАСЧЕТЫ ПЛАТЕЖНЫМИ ПОРУЧЕНИЯМИ

Одной из самых распространенных форм расчетов являются расчеты платежными поручениями.

Платежное поручение (см. таблицу 23) представляет собой письменное распоряжение плательщика обслуживающему его учреждению банка о перечислении определенной суммы со своего счета на счет другого предприятия в том же или другом однородном или иномородном учреждении банка.

Платежными поручениями рассчитываются с поставщиками и подрядчиками в случае предоплаты или по согласованию, с разными кредиторами, по перечислению налогов в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды, с работниками при переводе заработной платы на их счета в Сбербанк и другие банки, по распоряжениям физических лиц или в пользу физических лиц (в т. ч. без открытия счета), в целях возврата или размещения кредитов (займов) или депозитов и уплаты процентов по ним и т. д.

Платежные поручения исполняются банками при наличии денег на счетах плательщиков, если иное не предусмотрено договором между банком и плательщиком.

Таблица 23. Платежное поручение

Поступ. в банк плат.		Списано со сч. плат.	
ПЛАТЕЖНОЕ ПОРУЧЕНИЕ № 121		23.03.2005	электронно
		Дата	Вид платежа
Сумма прописью		0401060	
Сто пятьдесят восемь тысяч триста двадцать пять рублей 78 копеек			
ИНН 6533018754	КПП 777501001	Сумма	158325-78
Платательщик АО "Буревестник"		Сч. №	40702810200000000001
ФАКБ Уралпроектстройбанк		БИК	046505720
г. Екатеринбург		Сч. №	301018102000000000730
Банк плательщика		БИК	040326930
КБ Кропоткинпром г. Кропоткин		Сч. №	301018102000000000930
Банк получателя		Сч. №	40702810600000000020
ИНН 0390564636	КПП 773501001	Вид оп.	01
Получатель АОСТ "Полес"		Наз. пл.	Срок плат.
		Код	Очер. плат.
		Рез. поле	24.03.2005
			6
Назначение платежа			
Счет № 1217 от 22.03.2005 за комплектующие согласно договору № 225 от 12.12.2003, в том числе НДС 18% - 24151-39.			

Подписи

Отметки банка

М.П.

В случае расчетов поручениями сокращается время совершения и документооборот операции, что можно наблюдать по таблице 24. Здесь при использовании предоплаты последовательность операций 1 и 2 может меняться.

Таблица 24. Схема расчетов платежными поручениями



Платежные поручения, представленные в банк на бланке установленной формы, действительны в течение 10 дней со дня выписки (день выписки в расчет не принимается). Они, как и другие банковские документы, заполняются на пишущей машинке без исправлений и подчисток; сумма фиксируется с начала строки и пишется с заглавной буквы. При оформлении платежного поручения следует правильно указывать получателя и его банковские реквизиты (от этого зависит вероятность перечисления средств не по адресу и скорость расчетов) а также идентификационные номера плательщика и получателя. Кроме того, обязательно четкое указание назначения платежа (в случае предоплаты фиксируется номер счета, при оплате полученного товара - номер накладной), разбивка суммы (например, выделяется НДС). При этом основания, отраженные в банковских документах, должны соответствовать первичным документам во избежание дальнейших неприятностей с инспектором.

В случае требования со стороны получателя досрочного подтверждения перечисления средств плательщику в банке можно получить копию платежного поручения с исполнением. Экземпляр документа, на котором проставлена банковская печать (печать, а не штамп), является гарантией фактического перечисления денег.

РАСЧЕТЫ ПО ИНКАССО

Расчеты по инкассо представляют собой банковскую операцию, посредством которой банк (банк-эмитент) по поручению и за счет

клиента на основании расчетных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа, для чего банк-эмитент вправе привлекать другие банки.

Данные расчеты осуществляются на основании:

- платежных требований, оплата которых может производиться по распоряжению плательщика (с предварительным акцептом) или без его распоряжения (в безакцептном порядке);
- инкассовых поручений, оплачиваемых в беспорочном порядке.

При этом платежные требования и инкассовые поручения представляются взыскателем к счету плательщика через свой банк, используя реестр переданных на инкассо расчетных документов формы 0401014, составляемом в двух экземплярах.

Банк, принявший на инкассо расчетные документы, после проверки, обязуется доставить их по назначению в исполняющий банк. Данное обязательство, а также порядок и сроки возмещения затрат по доставке расчетных документов отражаются в договоре банковского счета с клиентом.

Платежное требование представляет собой расчетный документ, содержащий требование кредитора - получателя средств (поставщика) к должнику - плательщику (покупателю) оплатить определенную денежную сумму через банк. Платежные требования применяются при расчетах за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги, а также в иных случаях, предусмотренных в договоре между плательщиком и получателем денег.

Платежное требование (образец заполнения приведен в таблице 25) выписывается поставщиком на бланке (ф. 0401061) и отправляется в обслуживающий банк, а оттуда - в банк плательщика. При этом, если в договоре между сторонами установлено безакцептное списание средств (о чем в платежном требовании сделана надпись с указанием основания), то деньги списываются со счета плательщика без его согласия. Безакцептное списание на имя некоторых получателей может быть предусмотрено и в договоре банковского счета. Также без согласия и в беспорочном порядке списываются средства на основании *инкассовых поручений*, которые применяются для взыскания по исполнительным документам, в предусмотренных сторонами договора случаях или когда беспорочный порядок списания установлен законодательно (в т. ч. органами, выполняющими контрольные функции).

Когда сторонами предусмотрен акцепт, его срок указывается в платежном требовании (не может быть менее трех рабочих дней). В течение этого времени (без указания используется три дня) плательщик может отказаться от акцепта полностью или частично, о чем должно быть составлено в трех экземплярах заявление об отказе от акцепта. При отсутствии такого заявления по истечении трех рабочих дней с момента передачи плательщику последнего экземпляра платежного требования исполняющий банк оплачивает его.

Поступ. в банк плат. Оконч. срока акцепта Списание со сч. плат.
ПЛАТЕЖНОЕ ТРЕБОВАНИЕ № 02 22 апреля 2005 года 0401061
 Дата Вид платежа

Условия оплаты	С акцептом	Срок для акцепта	
Сумма прописью	Двести одна тысяча рублей		

ИНН 7790458673	Сумма	201000-	
Платательщик ЗАО "Омега"	Сч. №	40789452895431900071	
	БИК	044585342	
МБЕ "Москомприватбанк" г. Москва Банк плательщика	Сч. №	30101810400000000342	
	БИК	044652323	
Среднерусский банк Сбербанка г. Москва Банк получателя	Сч. №	30101810900000000323	
	Сч. №	40730945666787893250	
ИНН 7740389278	Вид оп.	02	Очер. плат. 06
	Наз. пл.		
	Код		
Получатель ООО "Альтаир"			

Назначение платежа
 За материалы X по счету-фактуре № 15 от 18.04.2005 (договор № 18 от 21.12.2003)
 НДС не облагается.
 Дата отсылки (вручения) плательщику предусмотренных договором документов
 19.04.2005

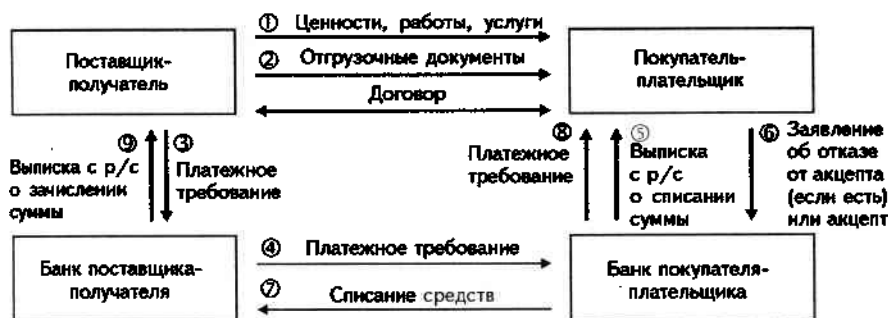
Подписи _____ Отметки банка _____
 М.П. _____

№ ч. плат.	№ плат. ордера	Дата плат. ордера	Сумма частичного платежа	Сумма остатка платежа	Подпись

Дата помещения в картотеку
 Отметки банка плательщика

Правила оформления данного документа аналогичны действующим при заполнении платежного поручения (заполняется на пишущей машинке или компьютере, без поправок и исправлений, первый экземпляр заверяется подписями и печатью). В нем указываются кроме условий оплаты, срока для акцепта также дата отсылки предусмотренных договором документов и наименование предмета договора, его номер и дата (в т. ч. других необходимых документов), дата и способ поставки товара (работ, услуг).
 В таблице 26 приведена соответствующая схема расчетов.

Таблица 26. Схема расчетов платежными требованиями



РАСЧЕТЫ АККРЕДИТИВАМИ

Активно применяемой предприятиями в последнее время формой расчетов являются расчеты посредством *аккредитивов*.

При расчетах аккредитивами плательщик поручает обслуживающему его банку произвести за счет депонированных своих средств или ссуды оплату товарно-материальных ценностей, выполненных работ, оказанных услуг по месту нахождения получателя на условиях, предусмотренных плательщиком в аккредитиве. Аккредитив представляет собой поручение банка плательщика (покупателя) банку получателя (поставщика) оплатить расчетные документы. При получении аккредитива банк плательщика бронирует эти средства на отдельном счете. Таким образом, депонирование денег гарантирует получателю средств (поставщику) своевременную оплату за отгруженные ценности, выполненные работы, оказанные услуги; зачисление средств производится банком после предоставления документов, подтверждающих отгрузку или выполнение работ, услуг.

Последовательность операций (например, для покрытого аккредитива - см. далее) для понятия сущности аккредитивной формы расчетов приведена в таблице 27.

При расчетах по аккредитиву, согласно Положению о безналичных расчетах, банк, действующий по поручению плательщика об открытии аккредитива (банк-эмитент), обязуется произвести платежи в пользу получателя средств по представлении им документов, соответствующих всем условиям аккредитива, либо предоставить полномочие другому банку (исполняющему банку) произвести такие платежи. В качестве исполняющего банка может выступать банк-эмитент, банк получателя средств или иной банк. Аккредитив обособлен и независим от основного договора.

Таблица 28. Аккредитив

АККРЕДИТИВ № 02

10.04.2005

Почтой

0401065

Дата

Вид платежа

**Сумма
прописью**

Сто двадцать пять тысяч рублей

ИНН 7390458673	Сумма	125000=
Платательщик ЗАО "Новость"	Сч. №	40789452895431900071
КБ Кредиттрастовый фонд	БИК	044505382
г Новосибирск	Сч. №	30102050900000000323
Банк плательщика	БИК	044185754
КБ Акцепт г Уфа	Сч. №	30101810900000894583
Банк получателя	Сч. №	40789290395431900194
ИНН 9284458673	Сч. №	(40901)
ООО "Март"	Вид оп.	08
Получатель	Наз. пл.	Срок дейст. аккредит.
Вид аккредитива	Код	Рез. Поле
Условие оплаты	Безотзывный непокрытый	20.04.2005
Условие оплаты	Без акцепта	

Наименование товаров (работ, услуг), № и дата договора, срок отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), грузополучатель и место назначения

Товары У отгружены по договору № 6 от 13.03.2005 ООО "Альфа" г. Новосибирск

Платеж по представлению (вид документа) Товарно-транспортная накладная, счет-фактура

Дополнительные условия

№ счета получателя 40789290395431900194

Подпись

Отметки банка

М.П.

Для получения средств по аккредитиву получатель средств (поставщик), отгрузив товары, представляет в пределах срока действия аккредитива реестр счетов (форма 0401065), отгрузочные и другие предусмотренные условиями аккредитива документы в обслуживающий банк.

При выплате по аккредитиву банк получателя средств (исполняющий банк) обязан проверить соблюдение поставщиком всех условий аккредитива, а также правильность оформления реестра счетов, соответствие подписей и печати поставщика на нем заявленным образцам.

Если условиями аккредитива предусмотрен акцепт уполномоченного покупателя, то проверяется наличие акцептной надписи и соответствие подписи уполномоченного представленному им образцу.

При этом уполномоченные лица обязаны представить исполняющему банку:

- либо доверенность, выданную плательщиком (если уполномоченным является физическое лицо);

— либо копию договора (уполномоченное лицо - организация).

Уполномоченный на осуществление акцепта представитель покупателя на реестрах счетов делает соответствующую надпись и закрепляет ее своей подписью с указанием даты акцепта.

Не принимаются к оплате реестры счетов без указания в них даты отгрузки, номеров товарно-транспортных документов, номеров почтовых квитанций при отправке товара через предприятия связи, номеров или дат приемо-сдаточных документов и вида транспорта, которым отправлен груз при приеме товара представителем покупателя на месте у поставщика.

Реестр счетов представляется поставщиком банку в четырех экземплярах, из которых первый экземпляр используется в качестве основания для списания, четвертый выдается получателю средств в качестве расписки в приеме реестра счетов, а второй с приложением товарно-транспортных документов и иных требуемых условиями аккредитива документов, а также третий экземпляр отсылаются банку-эмитенту для вручения плательщику.

Закрытие аккредитива в исполняющем банке производится:

- по истечении срока действия аккредитива;
- при отказе получателем средств от использования аккредитива до истечения срока его действия (если это допускается условиями аккредитива), путем направления заявления о закрытии аккредитива исполняющему банку. Условиями аккредитива может быть предусмотрено получение согласия плательщика и (или) банка-эмитента на отказ от использования аккредитива получателем средств. Отказ от использования подтвержденного аккредитива возможен с согласия подтверждающего банка. При этом банку-эмитенту посылается уведомление исполняющим банком;
- при отзыве аккредитива (в полной сумме или в ее части) банком-эмитентом, в том числе по требованию плательщика либо после получения согласия получателя средств по безотзывному аккредитиву, о чем посылается сообщение банку-эмитенту.

РАСЧЕТЫ ЧЕКАМИ

В платежном обороте для осуществления расчетов в безналичном порядке могут применяться чеки.

Чек - это ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю. Чекодателем может быть любое юридическое или физическое лицо, имеющее средства в банке, которыми оно распоряжается путем выставления чеков в пользу чекодержателя; плательщиком является банк чекодателя.

Чек очень удобен для расчетов в тех случаях, когда плательщик боится отдать деньги до того, как получит товар, а поставщик не хочет передать товар до получения гарантий платежа. Также иметь чековую книжку очень удобно при поездках в командировку в случае приобретения различных необходимых материалов, когда изначально неизвестен продавец.

В случае расчетов чеками поставщик полностью обезопасит себя от сомнений по срокам расчета с покупателем и ускорит оплату. Для понятия сущности данной формы расчетов в таблице 29 приведена схема расчетов чеками.

Чек обязательно должен содержать:

- наименование "чек", включенное в текст документа;
- поручение плательщику (банку) выплатить определенную сумму;
- наименование плательщика и номер счета, с которого производится платеж;
- указание валюты платежа, даты, места составления чека (при отсутствии считается, что подписан в месте нахождения чекодателя);
- подпись лица, выписавшего чек, - чекодателя.

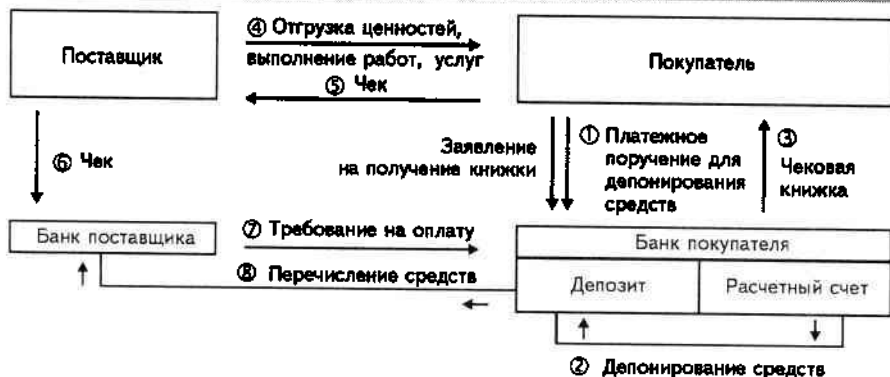
Кроме обязательных чеки содержат дополнительные реквизиты. Форма чеков определяется кредитной организацией самостоятельно.

При расчетах чеками следует помнить, что чек должен быть оплачен в полной сумме, на которую он выписан, без какой-либо комиссии (при этом указание о процентах считается ненаписанным).

Чек не может быть отозван чекодателем до истечения установленного внутрибанковскими правилами срока для его предъявления к оплате (представление чека в банк чекодержателем).

Убытки, возникшие в результате оплаты утраченного или похищенного чека, несет чекодатель или плательщик в зависимости от того, по чьей вине они возникли. Лицо, оплатившее чек, может потребовать передачи ему чека с распиской в получении платежа.

Таблица 29. Схема расчетов чеками



ОТРАЖЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ ПО РАСЧЕТНОМУ СЧЕТУ

При осуществлении операций со средствами по расчетному счету происходит их движение, отражаемое в банковской выписке. *Выписка с расчетного счета* предприятия является банковским документом, дающим бухгалтеру достоверную информацию о состоянии счета и движении средств по счету предприятия.

Банковские выписки, выдаваемые клиентам с расчетного счета в разных банках могут несколько отличаться по форме исполнения из-за различной обслуживающей техники, но обязательными атрибутами каждой из них являются:

- номер расчетного счета клиента;
- дата предыдущей выписки и ее исходящий остаток, который является входящим остатком для последующей выписки.

Здесь же обязательно фиксируются суммы перечислений (либо увеличивающие, либо уменьшающие сальдо счета), а также остаток средств на дату выписки.

Пример банковской выписки приведен в таблице 30.

Таблица 30. Выписка с расчетного счета

КБ Кредотраст, ОАО

28.03.2005 09:50:07

ВЫПИСКА ИЗ ЛИЦЕВОГО СЧЕТА

за 27.03.2005

Счет: ПАС. 40700-801-1-000-020000-10. RUR Открыт АО "Юлия"

Подразделение: ОПЕРУ Бал. счет: 40705

Дата последней операции: 25.03.2005 RUR

Входящий остаток кредитовый: 20951-02

Исходящий остаток кредитовый: 65351-02

Дата опер	№ док.	ВО	РЦ	Счет корр-та	Обороты по дебету	Обороты по кредиту	Остаток
27.03.05	32	01	3	30115578849403984890		36000-00	56951-02
27.03.05	15	01	3	30115668388958898777		8400-00	55351-02

Итого	44400-00	65351-02
-------	----------	----------

В данном банковском документе в столбце под шифром ВО закодированы вид операций предприятия, оформленных платежными и иными расчетно-платежными банковскими документами.

В столбце "обороты по дебету" отражаются расходные операции для банка, то есть суммы перечисленных средств с расчетного счета предприятия по соответствующим документам; "обороты по кредиту" - приходные операции для банка, то есть фиксируются суммы поступивших на счет клиента средств.

В строке "Итого" отражаются суммы платежей или поступлений по данной выписке (соответственно в столбцах обороты по дебету или обороты по кредиту).

Указывается также исходящий остаток, то есть сальдо по расчетному счету после совершения отраженных в выписке операций.

К банковским выпискам при выдаче их клиентам на руки прилагаются оправдательные документы (отражаемые в выписке приходные или расходные документы). Бухгалтер, получив выписку, имеет возможность сверить суммы по выписке с суммами по прилагаемым к ней оправдательным документам, после чего против сумм, указанных в выписке, проставляются номера корреспондирующих счетов (фиксируется бухгалтерская проводка).

Для учета операций по счетам в банке предназначены несколько счетов: 51 "Расчетные счета"; 52 "Валютные счета"; 55 "Специальные счета в банках", на котором отражаются расчеты с помощью аккредитивов или чековых книжек.

Имеющиеся средства на счету у предприятия являются его активом, поэтому счета 51, 52, 55 являются активными, они при увеличении дебетуются, уменьшении - кредитуются. Поступление денег на счет или открытие аккредитивов, чековых книжек влечет за собой увеличение актива предприятия, а следовательно, дебетование счетов 51, 52 или 55. При этом по кредиту отражаются счета, при изменении которых произошла данная операция. То есть в корреспонденции фиксируется источник финансирования поступления средств.

В случае перечисления средств счета 51, 52, 55 кредитуются, их остаток уменьшается. По дебету же тогда фиксируется направление выбытия средств.

На основе корреспонденции счетов, проставленной на банковской выписке, перечисленные суммы разносятся в журнал-ордер или ведомость по счету 51 "Расчетные счета" или по другим счетам в банке. При этом в ведомости отражается их поступление, в журнале-ордере - выбытие. Таким образом, сопоставляя дебетовые (поступление) и кредитовые (выбытие) обороты за отчетный период выводится конечный остаток по счету на определенную дату (синтетический учет), который должен совпадать с суммой средств, отраженных в банковской выписке и имеющихся на счете на эту дату (аналитический учет).

На примере операций, приведенных в таблице 31, заполняется таблица 32.

Таблица 31. Операции по расчетному счету

№ хоз. опер.	Дата	Номер банковской выписки	Содержание операции	Д	К	Сумма
1	3.03	11	Получено на хозяйские и командировки	50	51	3500
2	3.03	11	Перечислено в бюджет задолженность по налогу на прибыль	68	51	500
11	12.03	12	Выручка внесена на расчетный счет	51	50	2950
14	14.03	13	Оплачен счет поставщику за материалы	60	51	4712
27	21.03	14	Перечислено посреднику за продажу ксерокса	60	51	1180
37	27.03	15	Перечислено:			
			а) налог на доходы физических лиц	68-3	51	1900
			б) в Пенсионный фонд	69-1	51	1500
			в) в фонд социального страхования	69-2	51	96
			г) в фонды медицинского страхования	69-3	51	444
38	27.03	15	Перечислена зарплата по договорам подряда на счета в Сбербанк	70	51	3480
39	27.03	15	Получено на расчетный счет от покупателя ООО "Ирина" за материалы и долг за отгруженную в феврале продукцию	51	62	10970
40	28.03	16	Получено за ксерокс на расчетный счет	51	62	11800
41	28.03	16	Получено из банка в кассу	50	51	12600
46	30.03	17	Получено на расчетный счет:			
			а) от покупателя У за реализованную продукцию	51	62	8260
47			б) пени за просрочку платежа	51	91-1	100
48	31.03	18	Получено от покупателя Z	51	62	31900
49	31.03	18	Внесены на расчетный счет из кассы полученные от покупателей средства	51	50	3500
51	31.03	18	Перечислено:			
			- в бюджет НДС	68-2	51	4660
			- налог на прибыль	68-1	51	4500
			- задолженность поставщику	60	51	16520
			- аванс за материалы	60	51	20000
			- дивиденды акционерам	75	51	5000

Таблица 32

Ведомость по дебету счета 51

Выписка		В дебет 51 с кредита счетов				Итого по дебету 51
№ п/п	Дата	50	62	91-1	90-1 и др.	
Сальдо начальное						15700
11	3.03.2005					
12	12.03.2005	2950				2950
13	14.03.2005					
14	21.03.2005					
15	27.03.2005		10970			10970
16	28.03.2005		11800			11800
17	30.03.2005		8260	100		8360
18	31.03.2005	3500	31900			35400
Итого:		6450	62930	100		69480
Сальдо конечное						4588

Журнал-ордер по кредиту счета 51

С кредита 51 в дебет счетов								Итого по кредиту 51
50	60		68	69	70	75	Др.	
3500			500					4000
	4712							4712
	1180							1180
			1900	2040	3480			7420
12600								12600
	36520		9160			5000		50680
16100	42412		11560	2040	3480	5000		80592

$$C(к) = C(н) + О6(д) - О6(к)$$

$$4588 = 15700 + 69480 - 80592$$

РАСЧЕТЫ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

Предприятия могут своим работникам выдавать некоторые суммы в подотчет.

Подотчетными суммами называются денежные авансы, выдаваемые предприятием из кассы на расходы экспедиций, геологоразведочных партий, хозяйственные расходы, на расходы по командировкам для осуществления оперативной деятельности предприятия. Порядок выдачи денег под отчет, размер авансов и сроки, на которые они могут быть выданы, установлены Инструкцией ЦБ РФ.

Выдача наличных денег под отчет оформляется расходным кассовым ордером (см. главу 2) на основании заявления работника, приказа руководителя. Сумму аванса на командировки определяют по предварительному расчету стоимости проезда, суточных, квартирных и других расходов.

Нормы и порядок возмещения расходов при направлении работников предприятий и организаций для выполнения монтажных, наладочных, строительных работ, на курсы повышения квалификации, а также за подвижной и разъездной характер работы, за производство работ вахтовым методом и полевых работ, за постоянную работу в пути установлены соответствующим постановлением Министерства труда РФ.

Нормы возмещения командировочных расходов (суточных, расходов по найму жилого помещения, расходов по проезду к месту служебной командировки и обратно) устанавливаются постановлениями Правительства Российской Федерации (например, с 2003 года зафиксированы работникам организаций, финансируемым за счет средств федерального бюджета постановлением № 729). Нормы расходов на выплату суточных и полевого довольствия для целей налогообложения дифференцированы Налоговым кодексом РФ и установлены соответствующим постановлением Правительства Российской Федерации № 93 в действующей редакции.

Кроме того, предприятия имеют возможность в порядке исключения производить дополнительные выплаты, связанные с командировками, сверх норм (но не для целей налогообложения); при этом сверхнормативные суммы подлежат обложению налогом на доходы у работника.

Нормы возмещения расходов в иностранной валюте работникам, находящимся в краткосрочных командировках за границей, сообщены соответствующим постановлением Правительства Российской Федерации и зависят от конкретной страны, в которую направляется работник.

АО "Алькан" _____

наименование организации

Форма по ОКУД
по ОКПО

Код
0302001
12453253

АВАНСОВЫЙ ОТЧЕТ

УТВЕРЖДАЮ

Отчет в сумме

Номер	Дата
12	16.03.2005

864 руб. 00 коп.
Руководитель Федоров должность Федоров А. Б.
подпись расшифровка подписи
" 16 " марта 20 05 г.

Структурное подразделение

Подотчетное лицо

Пейжров А. С.

Табельный номер

Профессия (должность)

фамилия, инициалы
экспедитор

Назначение аванса Командировочные расходы

Наименование показателя	Сумма, руб. коп.
Предыдущий аванс	остаток — перерасход —
Получен аванс 1. из кассы	790=
1а. в валюте (справочно)	
2.	
Итого получено	790=
Израсходовано	864=
Остаток	
Перерасход	74=

Бухгалтерская запись			
дебет		кредит	
счет, субсчет	сумма, руб. коп.	счет, субсчет	сумма, руб. коп.
20	495-76	71	864-00
19-3	53-24		
10	315-00		

Приложение 5 документов на 5 листах

Отчет проверен. К утверждению в сумме Восемь тысяч восемьсот семьдесят четыре руб. 00 коп.
сумма прописью

(864 руб. 00 коп.)

Главный бухгалтер

Ермаков

подпись

Ермаков А. Б.

расшифровка подписи

Бухгалтер

Жизнов

подпись

Жизнов Ю. В.

расшифровка подписи

Остаток внесен в сумме — руб. — коп.

Перерасход выдан по кассовому ордеру № 23 от " 16 " марта 2005 г.

Бухгалтер (кассир) Жизнов Жизнов Ю. В.

подпись

расшифровка подписи

" 16 " марта 2005 г.

линия отреза

Расписка. Принят к проверке от Петров А. С. авансовый
отчет № 12 от "16" марта 2005 г.
на сумму Восемьсот шестидесять рублей руб. 00 коп.
прописью
количество документов 5 на 5 листах

Бухгалтер Жунов Жунов Ю. В. "16" марта 2005 г.
расшифровка подписи

Оборотная сторона формы № АО-1

Номер по порядку	Документ, подтверждающий производственные расходы		Наименование документа (расхода)	Сумма расхода				Дебет счета, субсчета
	дата	номер		по отчету		принятая к учету		
				в руб. коп.	в валюте	в руб. коп.	в валюте	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	11.03.2005		Ж/д билет Москва-Рязань	112-00		112-00		20, 19-3
2	12.03.2005	№ 6	Квитанция от магазина за материалы	315-00		315-00		10
3	11.03.2005		Послать в поезд, квитанция	15-00		15-00		20, 19-3
4	13.03.2005		Ж/д билет Рязань-Москва	112-00		112-00		20, 19-3
			Сувениры за 2 фл. (100 x 2)	200-00		200-00		20
5	13.03.2005	567	Расходы на оплату жилья	110-00		110-00		20, 19-3
			Итого	864-00		864-00		

Подотчетное лицо Петров Петров А. С.
подпись расшифровка подписи

Унифицированная форма Т-10
утверждена постановлением Госкомстата
России от 05.01.04 № 1

АО Авантаж Форма по ОКУД 0301024
наименование организации по ОКПО 44702981

КОМАНДИРОВОЧНОЕ УДОСТОВЕРЕНИЕ

Номер документа	Дата составления
12	16.03.2005

Работник Петров Петр Петрович
фамилия, имя, отчество

Табельный номер

структурного подразделения

должность (специальность, профессия)

командируется в г. Рязань
место назначения (страна, город, организация)

для закупки материалов
цель командировки

на 2 календарных дней (не считая времени нахождения в пути)
с "11 марта" 20 05 года по "13 марта" 20 05 года

Действительно по предъявлении паспорта или заменяющего его документа

Руководитель организации Петров Петров Е. А. наименование, серия, номер
должность личная подпись расшифровка подписи

Отметки о выбытии в командировку, прибытии в пункты назначения, выбытии из них и прибытии в место постоянной работы:

Выбыл из г. Москва
 " 11 " марта 20 05 г.

 должность личная подпись
Перов Е. А.
 расшифровка подписи

М.П.

Выбыл из г. Рязань
 " 12 " марта 20 05 г.

 должность личная подпись
Лавров А. А.
 расшифровка подписи

М.П.

Прибыл в г. Рязань
 " 12 " марта 20 05 г.

 должность личная подпись
Лавров А. А.
 расшифровка подписи

М.П.

Прибыл в г. Москва
 " 12 " марта 20 05 г.

 должность личная подпись
Перов Е. А.
 расшифровка подписи

М.П.

В установленные сроки подотчетные лица обязаны представить отчеты о действительно израсходованных суммах с приложением оправдательных документов. Отчет о расходах по командировке, например, должен быть представлен в течение 3 дней по возвращении из командировки. Форма авансового отчета приведена в таблице 33.

Авансовый отчет заполняется работником. После его сдачи в бухгалтерию документ проверяется бухгалтером, который проставляет бухгалтерские проводки. Сроки обработки сданных отчетов - 5 дней. Право утверждения отчетов принадлежит руководителю.

Кроме того, по приказу руководителя при предъявлении соответствующих документов (копия техпаспорта) подотчетному лицу могут быть компенсированы затраты за использование ими личных легковых автомобилей по нормам, установленным Правительством Российской Федерации, которые в связи с инфляцией также имеют тенденцию к увеличению. При этом выплаты могут быть произведены и выше норм, но для целей налогообложения учитываются в утвержденных размерах. Кроме того, суммы превышения также облагаются налогом на доходы у работника.

Новый аванс работникам выдается только после расчета по предыдущему. Бухгалтерия может удержать из зарплаты сумму задолженности у подотчетного лица, не предъявившего оправдательных документов или невозвратившего остаток средств.

Возврат неиспользованного аванса оформляется приходным кассовым орденом, перерасход выдается по расходному ордеру (см. главу 2).

УЧЕТ ПОДОТЧЕТНЫХ СУММ

Учет расчетов с подотчетными лицами ведется на синтетическом активно-пассивном счете 71 "Расчеты с подотчетными лицами".

Подотчетные суммы для контроля за их расходованием учитываются в разрезе каждого работника предприятия в ведомости и

журнале-ордере по счету 71. Основанием для заполнения этих документов являются расходные и приходные кассовые ордера - при выдаче средств в подотчет и возврате их в кассу, а также авансовый отчет - при списании израсходованных сумм.

При этом по дебету счета 71 фиксируются полученные в подотчет или в счет компенсации произведенных расходов денежные средства обычно в корреспонденции со счетом 50 "Касса" (в этом случае возникает задолженность работника перед предприятием или погашается задолженность предприятия ему), по кредиту же - направление их расходования в корреспонденции с соответствующими счетами (при этом возникает задолженность работнику или погашается его задолженность перед предприятием).

Подотчетные суммы, не возвращенные работниками в установленные сроки, отражаются по кредиту счета 71 и дебету 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей". В дальнейшем эти суммы списываются со счета 94 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 удержания не могут быть произведены).

Кроме того, необходимо помнить о включении в облагаемый налогом доход работника суммы превышения выплачиваемых суточных, средств за пользование личным автотранспортом сверх установленной законодательством компенсации. При этом налог на доходы начисляется по дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Что касается списания из под отчета работника суммы превышения против установленных норм, то они на основании главы 25 Налогового кодекса РФ для целей налогообложения не учитываются, поэтому в налоговом учете отражаются отдельно.

На всех первичных документах бухгалтером предварительно должна быть проставлена соответствующая корреспонденция счетов.

При этом следует помнить, что суммы расходов по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая затраты за пользование в поездках постельными принадлежностями, а также расходы по найму жилого помещения, возмещаемые по установленным нормам, включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) без налога на добавленную стоимость. При этом суммы НДС, оплаченные при возмещении таких расходов отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям".

При получении от подотчетных лиц согласно сопутствующим документам материалов, товаров, нематериальных активов соответствующие им суммы НДС, выделенные в расчетных документах, фиксируются по счету 19, соответствующим субсчетам.

Они списываются при фактической оплате при условии их отнесения на издержки производства и обращения в дальнейшем на

расчеты с бюджетом по данному налогу (в дебет счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "По НДС").

На примере операций с подотчетными суммами, зафиксированными в таблице 34, заполняется таблица 35.

Таблица 34. Операции с подотчетными суммами

№ опер.	Дата	Документ	Содержание операции	Д	К	Сумма
5	8.03	Расходный ордер № 11	Выдано Иванову в подотчет на хозяйкуды	71	50	800
6	10.03	Расходный ордер № 12	Выдано Петрову на командировку	71	50	790
15	15.03	Авансовый отчет № 11	Списано из подотчета Иванова	19-3 20 10	71 71 71	106 170 420
16	15.03	Приходный ордер № 13	Списан из подотчета Иванова внесенный в кассу остаток аванса	50	71	104
17	16.03	Авансовый отчет № 12	Списано из подотчета Петрова	20 10 19-3	71 71 71	496 315 53
18	16.03	Расходный ордер № 14	Выдан перерасход Петрову	71	50	74
20	18.03	Расходный ордер № 15	Выдано на командировку Сидорову из кассы	71	50	1450

Таблица 35

Ведомость по дебету счета 71

№ п/п	Ф. И. О. подотчет- ного лица	Сальдо началь- ное		В дебет 71 с кредита счетов							Итого по дебету 71
				Докум.		50	Докум.		50	Др.	
1.	Иванов	-	-	11	8.03	800					800
2.	Петров	-	-	12	10.03	790	14	16.03	74		864
3.	Сидоров	-	-	15	18.03	1450					1450
	Итого:	0	0			3040			74		3114

Журнал-ордер по кредиту счета 71

С кредита 71 в дебет счетов										Итого по кредиту 71	Сальдо конечное	
Докум.		20	10		19	Докум.		50	Др.			
№	Дата					№	Дата					
11	15.03	170	420		106	13	15.03	104		800	--	--
12	16.03	496	315		53					864	--	--
										0	1450	
		666	735		159			104		1664	1450	

$$Ск = С(н) + Об(д) - Об(к)$$

$$1450 = 0 + 3114 - 1664$$

РАСЧЕТЫ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ

К поставщикам и подрядчикам относятся предприятия и организации, поставляющие сырье, материалы и другие товарно-материальные ценности, а также оказывающие различные виды услуг (отпуск электроэнергии, пара, воды, газа и др.) и выполняющие разные работы (капитальный и текущий ремонт основных средств и др.).

Расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляются после отгрузки ими товарно-материальных ценностей, выполнения работ или оказания услуг, одновременно с ними либо авансом. Все платежи со счетов предприятий производятся в порядке календарной очередности поступления в банк расчетных документов.

Расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляются с применением различных форм расчетов, оговоренных в главе 3 (платежные поручения, платежные требования, аккредитивы, чеки); возможны расчеты также с помощью векселей либо же наличные расчеты с передачей денежных средств непосредственно в кассу поставщика, подрядчика (сейчас они ограничены суммой в 60 тыс. руб.; не следует забывать и про обязательное применение ККТ).

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками ведется на одноименном счете 60, на котором кроме расчетов за полученные ценности, работы, услуги отражаются расчеты за неотфактурованные поставки (при отсутствии расчетных документов от поставщиков и подрядчиков), за излишки, выявленные при приемке, за услуги по перевозкам, услуги связи и др.

Все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы или потребленные услуги, проводятся по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" независимо от времени оплаты.

При проведении операций с поставщиками и подрядчиками по кредиту счета 60 фиксируются возникающие суммы задолженности поставщикам и подрядчикам в пределах акцептованных сумм. При этом счет 60 корреспондирует со счетами учета производственных запасов (в т. ч. 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей"), затрат на производство в сумме стоимости принимаемых к бухгалтерскому учету товарно-материальных ценностей, принятых работ, потребленных услуг согласно расчетным документам поставщиков, подрядчиков. Кроме того, по кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" отражаются суммы начисленного НДС в корреспонденции с дебетом счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", соответствующим субсчетам.

Счет 60 дебетуется в случае погашения задолженности поставщикам и подрядчикам на суммы исполнения обязательств, включая авансы и предварительную оплату. При этом в корреспонденции с

ним могут быть отражены счета по учету денежных средств (касса, расчетные счета и т. д.), источников финансирования (кредиты, займы), расчетов (зачет задолженности покупателей, заказчиков).

Независимо от оценки товарно-материальных ценностей в аналитическом учете счет 60 в синтетическом учете кредитруется согласно расчетным документам поставщика.

Когда счет поставщика был оплачен до поступления груза, при приемке которого обнаружилась недостача сверх предусмотренных в договоре величин против отфактурованного количества, либо при проверке счета - арифметические ошибки, несоответствие цен, то эти суммы отражаются по кредиту счета 60 в корреспонденции со счетом 76, субсчет "Расчеты по претензиям".

В случае поступления ценностей без расчетных документов необходимо проверить не числятся ли они как оплаченные, но находящиеся в пути или же не числилась ли стоимость поступивших ценностей как дебиторская задолженность.

Аналитический учет по счету 60 ведется по каждому предъявленному счету, а расчетов в порядке плановых платежей - по каждому поставщику и подрядчику. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения необходимых данных по поставщикам по:

- акцептованным и другим расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;
- не оплаченным в срок расчетным документам;
- неотфактурованным поставкам;
- выданным векселям, срок оплаты которых не наступил;
- просроченным оплатой векселям;
- полученному коммерческому кредиту и др. (например, авансам выданным).

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками осуществляется на основании счетов, товарно-транспортных накладных поставщиков, актов приема-сдачи работ (услуг), выписок банка, кассовых ордеров и регламентируется договорами с ними.

В таблице 36 приведены хозяйственные операции, на примере которых заполнена таблица 37.

При этом на основании счетов, актов, накладных со стороны поставщиков фиксируется возникающая задолженность им (кредитовые обороты счета 60) с отнесением стоимости полученных материалов на счет 10 "Материалы", работ, услуг основного производства - на счет 20 "Основное производство", вложений во внеоборотные активы - на одноименный счет 08 и т. д.

Платежные документы (выписки, ордера) служат основанием для списания задолженности (дебетовые обороты счета 60) с перечислением средств с расчетного счета - кредит счета 51 "Расчетные счета", из кассы - 50 "Касса", за счет кредитных и заемных средств - 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" или

67 (долгосрочных). Кроме того, задолженность поставщикам может быть погашена посредством взаимозачетов по товарообменным операциям (кредитуются счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"). Также по дебету счета 60 отражаются признанные штрафы, пени, неустойки за нарушение условий хозяйственных договоров в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы".

Таблица 36. Операции по расчетам с поставщиками и подрядчиками

№ опер.	Дата	Документ	Содержание операции	Д	К	Сумма
3	4.03.	Товарно-транспортная наклад. № 23	Получены от поставщика "Волна" материалы А: а) на сумму без НДС б) НДС	10 19-1	60 60	3900 702
13	13.03.	Счет № 27 от 13.03	Предъявлен счет от "Квант" за услуги, потребленные в основном производстве: а) на сумму без НДС б) начислен НДС	20 19-3	60 60	13000 2340
14	14.03.	Платежное поручение № 22	Оплачено "Волне" за материалы	60	51	4712
19	17.03.	Счет № 113 от 17.03	Предъявлен счет от "Электроника" за усовершенствование ЭВМ: а) на сумму без НДС б) начислен НДС	08 19-1	60 60	3000 540
21	18.03.	Счет № 81 от 18.03.	Куплен станок МЗ у ООО "Ольга", засчитан выданный аванс а) стоимость станка б) учтен НДС	08 19-1	60 60	9000 1620
24	20.03.	Счет № 22 от 20.03	Начислено "Квант" за наладку: - машины Т - НДС	08 19-1	60 60	1000 180
26	21.03	Договор № 1/2 от 01.02.2005	Начислено посреднику Х за продажу ксерокса: а) стоимость услуг б) НДС	44 млн 91-2 19-3	60 60	1000 180
27	21.03	Платежное поручение № 23	Перечислено посреднику Х с расчетного счета	60	51	1180
51	31.03	Платежное поручение № 31	Перечислено с расчетного счета: в) задолженность "Квант"	60	51	16520
51	31.03	Платежное поручение № 32	г) "Волне" аванс за материалы	60	51	20000
54	31.03	Акт взаимозачета № 36	Произведен взаимозачет с "Электроникой"	60	62	3540

Таблица 37

Журнал-ордер по кредиту счета 60

№ п/п	Наименование поставщика	Сальдо начальное		Документ		С кредита счета 60 в дебет счетов						Итого по кредиту 60
		Д	К	№	Дата	10	19	20	08	44	Др.	
1	"Опек"	-	10000									
2	"Вална"	-	110	23	04.03	3900	702					4602
3	"Квант"	-	-	27	13.03		2340	13000				15340
4	"Электроника"	-	-	113	17.03		540		3000			3540
5	"Квант"	-	-	22	20.03		180		1000			1180
6	"Посредник X"	-	-	1/2	01.02.		180			1000		1180
	Итого:		10110			3900	3942	13000	4000	1000		25842
7	"Опек"	10620	-	81	18.03		1620		9000			10620
8	"Вална"											
	Итого:	10620	-				1620		9000			10620
	Итого:	10620				3900	5562	13000	13000	1000		36462

Ведомость по дебету счета 60

Документ		В дебет 60 с кредита счетов				Итого по дебету 60	Сальдо конечное	
№	Дата	51	50	62	Др.		Д	К
								10000
22	14.03	4712				4712	-	-
31	31.03	15340				15340	-	-
36	31.03			3540		3540	-	-
31	31.03	1180				1180	-	-
23	23.03	1180				1180	-	-
		22412		3540		25952		10000
32	31.03	20000				20000	20000	-
		20000				20000	20000	-
		42412		3540		45952		10000

Задолженность поставщиков по авансам:

Ск = Сн + Об(д) - Об(к)

20000 = 10620 + 20000 - 10620

Задолженность поставщикам:

Ск = Сн + Об(к) - Об(д)

10000 = 10110 + 25842 - 25952

РАСЧЕТЫ ПО ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЕ

Предприятия самостоятельно, но в соответствии с законодательством устанавливают штатное расписание, формы и системы оплаты труда, премирования.

Различают две основные формы оплаты труда: сдельную (когда в основу расчета берется объем работы и расценка за выполнение его единицы) и повременную (за основу - тарифная ставка за час работы или оклад и отработанное время). Кроме того, возможно применение разновидностей этих форм (простая повременная, повременно-премиальная, прямая сдельная, сдельно-премиальная и т. д.).

На основании выбранной системы оплаты на предприятии учет ее регламентируется следующими документами:

- выписка из протокола собрания о ставках повременщиков;
- табель учета рабочего времени;
- карточки учета выработки;
- наряды, договоры, контракты, трудовые соглашения с визой руководителя о выплате, приказы и др.

В бухгалтерии на основании первичных документов по учету выработки сдельщиков, табеля учета рабочего времени и других расчетов определяют сумму оплаты труда за отработанное время, а также за неотработанное, но подлежащее оплате, премии, пособия, после чего составляется расчетная ведомость (ф. № Т-51). В данном документе отдельно по каждому работнику указывается фамилия, инициалы, табельный номер, должность (профессия), тарифная ставка, количество отработанных дней (часов), сумма начисленной оплаты раздельно по видам оплат (в т. ч. стоимость социальных и материальных благ), произведенные удержания и зачеты, сумма к выплате. Данные расчетной ведомости переносятся в платежную, по которой выдается зарплата (см. главу 2).

На лицевой стороне фиксируется разрешительная надпись руководителя на выдачу оплаты труда. Все платежные ведомости, которыми кроме выдачи заработной платы оформляются выдачи авансов, а также средств в подотчет и т. п., подлежат регистрации нарастающим итогом с начала года.

Кроме того, на предприятиях с небольшой численностью работников используют для начисления и выплаты зарплаты единую расчетно-платежную ведомость (см. таблицу 38).

По каждому работнику данные расчетной ведомости одновременно заносятся в *лицевой счет*, который является справкой для начисления пенсий, пособий, подсчета среднего заработка для расчета отпускных, оплаты больничного листа, выплаты компенсации при увольнении.

Заработная плата выплачивается не реже чем раз в полмесяца, например, еженедельно, два раза в месяц - согласно порядку, установленному на предприятии. При совпадении дня выплаты с

выходным или нерабочим праздничным днем выплата заработной платы производится накануне этого дня (ст. 136 Трудового кодекса). При этом в день выплаты заработной платы в банк предоставляются платежные поручения на перечисление налога на доходы, а также платежей во внебюджетные социальные фонды (пенсионный, социального страхования, медицинского страхования). Оплата отпуска производится не позднее чем за три дня до его начала.

О порядке и сроках выдачи заработной платы рассказано ранее (см. главу 2).

Таблица 38. Расчетно-платежная ведомость

Унифицированная форма № Т-49
Утверждена постановлением Госкомстата России
от 05.01.04 № 1

Форма по ОКУД		Код 0301009
по ОКПО		У4702981
<u>АО Алмаз</u> наименование организации		
структурное подразделение		

В кассу для оплаты в срок с 26 марта 20 05 года по 28 марта 20 05 года
Сумма Итого выплачено за этот срок руб. 02 коп. (13 201 руб. 00 коп.)

Руководитель Федотов Федотов Ф. Ф. Главный бухгалтер Евдоким Евдоким Е. Е.
организации должность личная подпись расшифровка подписи личная подпись расшифровка подписи

26 марта 20 05 года

РАСЧЕТНО-ПЛАТЕЖНАЯ ВЕДОМОСТЬ

Номер документа	Дата составления	Отчетный период	
13	26.03.2005	с 27.02.2005	по 26.03.2005

Номер по порядку	Табельный номер	Должность (специальность, профессия)	Тарифная ставка (часовая, дневная) руб.	Отработано дней (часов)		
				рабочих	выходных	праздничных
1	2	3	4	5	6	7
1	07	рабоч	1600	22	-	1
2	07	рабоч	1800	22	-	-
3	02	рабоч	1600	22	-	-
и т. д.						

Начислено, руб.						
за текущий период (по видам оплат)						всего
8	9	10	11	12	13 другие доходы в виде различных социальных и материальных благ	
1720	-	-	-	-	-	1720
1800	-	-	-	-	100	1900
1600	-	-	-	-	-	1600

Удержано и зачтено, руб.				Сумма, руб.			Деньги получил	
налог на доходы	аванс		всего	задолженности		к выплате	фамилия, инициалы	подпись (запись о депонировании суммы)
				за организацией	за работником			
15	16	17	18	19	20	21	22	23
177	600		777	943	-	943	Сит К. О.	Сит
195	-		195	1705	-	1705	Носов Н. Н.	Носов
156	600		756	-	-	844	Косов К. К.	депонировано

По настоящей платёжной ведомости

выплачена сумма Двенадцать тысяч триста пятьдесят семь руб. 00 коп. (12357 руб. 00 коп.)
прописью цифрами

и депонирована сумма Российский союз чебуре руб. 00 коп. (874 руб. 00 коп.)
прописью

Выплату произвел кассир Иванов Иван И.

Расшифровываю кассовый ордер № 12 от "28" марта 20 05 года
должность личная подпись расшифровка подписи

Бухгалтер Ермаков Е. Е. "28" марта 20 05 г.
личная подпись расшифровка подписи

НАЧИСЛЕНИЕ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

Размер начислений (зароботная плата, аванс, премии, доплаты, пособия, отпускные и т. д.) производится в соответствии с нормативными актами.

Основная заработная плата начисляется в соответствии со сдельными расценками, тарифными ставками, окладами. Учитываются также доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы, за работу в ночное время, за сверхурочные работы, за бригадирство, оплата простоев не по вине рабочих и т. п.

К дополнительной оплате относятся выплаты за непроработанное время: отпуска, перерывы в работе кормящих матерей, по достояков, на выполнение общественных обязанностей, а также выходное пособие при увольнении, по нетрудоспособности и т. д.

Право на отпуск предоставляется работникам по истечении 6 месяцев непрерывной работы на данном предприятии. Нормальная продолжительность отпуска составляет 28 календарных дней. Средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние три календарных месяца путем деления суммы начисленной заработной платы на 3 и на 29,6 (среднемесячное число календарных дней).

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в рабочих днях, в предусмотренных Трудовым кодексом случаях, а также для выплаты компенсации за неиспользованные отпуска определяется путем деления суммы начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели.

При подсчете среднего заработка для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованный отпуск учитываются определенные законодательством виды оплаты труда, на которые начисляются страховые взносы независимо от систематичности их выплаты, в т. ч.: производственные премии, доплата за сверхурочные и за работу в ночное время, при вредных и т. п. условиях труда, надбавки и доплаты к ставкам и окладам, материальная помощь и т. д., при этом премии и другие выплаты стимулирующего характера включаются при подсчете среднего заработка по времени их фактического начисления, а годовые вознаграждения - в размере 1/12 за каждый месяц расчетного периода (в случаях, когда время, приходящееся на расчетный период, отработано не полностью, премии учитываются пропорционально отработанному времени).

При этом для расчета принимаются количество дней, приходящихся на отработанное время (если период отработан не полностью или из расчетного периода исключается время по установленным законодательством основаниям).

Полученный таким образом среднедневной заработок умножается на количество дней отпуска (минимальная продолжительность — 28 календарных дней). В случае повышения тарифных ставок (окладов) по отрасли или на предприятии при исчислении среднего заработка они, как премии и другие выплаты, корректируются на коэффициент повышения. Кроме того, следует помнить, что из расчетного периода исключается время, в течение которого работник освобождался от работы с частичным сохранением зарплаты или без оплаты, а также время больничных; при этом в случае сохранения частичной оплаты эта часть исключается из подсчета среднего заработка.

Пособие по временной нетрудоспособности оплачивают работникам за счет отчислений на социальное страхование (планируется первые 3 дня оплачивать за счет работодателя) при заболевании (травме), связанном с утратой трудоспособности, болезни члена семьи, санаторно-курортном лечении, временном переводе на другую работу в связи с профзаболеванием. Основанием для назначения пособий служат выданные лечащим учреждением листки нетрудоспособности (больничные листы).

Размер пособия зависит от непрерывного стажа работы: при стаже до 5 лет положено оплатить 60% среднего заработка, от 5 до 8 лет — 80%, свыше 8 лет — 100%; работникам, имеющим 3-х иждивенцев до 16 (учащихся — до 18) лет, инвалидам войны, в случае профзаболеваний и профтравм, по беременности и родам — 100% независимо от стажа.

Пособия по временной нетрудоспособности, беременности и родам исчисляются из среднего заработка работника по основному месту работы за последние 12 календарных месяцев, предшествующих месяцу наступления нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам. Пособие не исчисляется за работу по совместительству, за дни простоя, за сверхурочное время, за работу в праздничные дни, не учитываются также единовременные выплаты. Премии берутся в расчет в среднемесечном размере.

При этом работнику, который в последние 12 календарных месяцев проработал фактически менее трех месяцев, пособие (за исключением пособия в связи с несчастным случаем на производстве и профессиональным заболеванием), выплачивается в размере, не превышающем за полный календарный месяц минимального размера оплаты труда (с учетом районных коэффициентов).

Средний дневной заработок, кроме оплаты отпуска, определяется путем деления фактически выплаченных сумм в расчетном периоде на количество рабочих дней в этом периоде по календарю пятидневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время (когда расчетный период отработан не полностью или из него исключаются некоторые установленные законодательством периоды).

УДЕРЖАНИЯ И ОТЧИСЛЕНИЯ ОТ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

Из оплаты труда работников, как состоящих в списочном составе, так и лиц, работающих по соглашениям, договорам подряда, по совместительству, выполняющих разовые работы, могут удерживаться различные суммы, как в обязательном порядке, так и по инициативе предприятия.

Удержания из заработной платы работника для погашения его задолженности работодателю могут производиться:

- для возмещения неотработанного аванса, выданного работнику в счет заработной платы;
- для погашения неизрасходованного и своевременно не возвращенного аванса на служебную командировку и др.;
- для возврата излишне выплаченных работнику сумм вследствие счетных ошибок, а также сумм, излишне выплаченных работнику, в случае признания органом по рассмотрению индивидуальных трудовых споров вины работника в невыполнении норм труда или простое;
- при увольнении работника до окончания того рабочего года, в счет которого он уже получил ежегодный оплачиваемый отпуск, за неотработанные дни отпуска (за исключением предусмотренных Трудовым кодексом случаев).

Общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20%, а в случаях, предусмотренных федеральными законами, - 50% заработной платы, причитающейся работнику.

При удержании по нескольким исполнительным документам должно быть сохранено всегда 50% заработной платы. В некоторых случаях Трудовым кодексом размер удержаний ограничен 70%.

В обязательном порядке удерживаются суммы для уплаты государственных налогов; выплат по исполнительным листам. К государственным налогам относится в первую очередь налог на доходы физических лиц.

Налог на доходы физических лиц взимается на основании Налогового кодекса РФ. Объектом налогообложения в соответствии с главой 23 Налогового кодекса является доход, полученный налогоплательщиками в календарном году от источников в Российской Федерации. При этом для лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ учитывается также доход от источников за ее пределами.

В состав доходов (кроме дивидендов, процентов, страховых выплат, доходов от реализации, пособий и т. д.) включаются суммы, полученные за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, полученные как в денеж-

ной, так и в натуральной формах (оплата коммунально-бытовых услуг, питания, отдыха, обучения, а также получение безвозмездно товаров (работ, услуг)). Также облагаются налогом доходы в виде материальной выгоды (экономия на процентах за пользование заемными средствами, выгода от приобретения ценных бумаг, от приобретения товаров (работ, услуг) у взаимозависимых лиц).

В совокупный доход не включаются согласно Налоговому кодексу: государственные пособия (кроме пособий по временной нетрудоспособности) и пенсии; компенсационные выплаты и различные вознаграждения (ст. 217) в соответствии с законодательством; алименты; стипендии; некоторые виды единовременной материальной помощи. При этом некоторые доходы не подлежат обложению до тех пор, пока не превысят определенные размеры.

Налог исчисляется и удерживается предприятиями по истечении каждого месяца нарастающим итогом с начала календарного года с суммы совокупного дохода граждан, уменьшенного на установленные законом стандартные налоговые вычеты: 400 рублей (если налогоплательщик не относится к льготным категориям, по которым вычитается 3000 рублей или 500 рублей), а также 600 рублей на каждого ребенка при нахождении его на обеспечении у работника. Данные вычеты из дохода производятся по письменному заявлению работника с предоставлением документов (у одного из работодателей) и действуют до месяца, в котором доход нарастающим итогом у этого работодателя не превысит 40000 рублей.

Кроме стандартных налоговых вычетов законодательством установлены социальные и имущественные вычеты, которые предоставляются налоговым органом по окончании года.

Налогообложение производится с учетом имеющихся льгот у работника, с зачетом удержанной ранее суммы, в основном по ставке 13 процентов. В отношении определенных видов доходов действуют другие ставки: 9% - для дивидендов, 30% - для лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ; 35% - для выигрышей, страховых выплат, процентных доходов.

Начисление налога производится на полный доход, подлежащий налогообложению, независимо от проведения каких-либо перечислений и удержаний. При этом не принимаются во внимание доходы, полученные работником от других предприятий.

Предприятия по истечении каждого месяца, не позднее дня, следующего за днем фактического получения дохода, но не позднее срока получения в банке средств на оплату труда обязаны перечислить в бюджет сумму начисленного и удержанного с граждан за прошедший месяц налога. При этом по доходам в натуральной форме и от материальной выгоды датой получения является:

- при получении доходов в натуральной форме - день передачи;
- в случае материальной выгоды - день уплаты процентов, день приобретения товаров (работ, услуг), ценных бумаг.

Суммы налога, не удержанные или удержанные не полностью, взыскиваются с работников ежемесячно до полного погашения задолженности. Уплата налога за счет средств предприятий не допускается.

Кроме налога на доходы на выплаты работникам начисляется **единый социальный налог**, направляемый в государственные внебюджетные фонды.

Налоговая база по данному налогу определяется Налоговым кодексом как сумма выплат и иных вознаграждений по всем основаниям в пользу работников. Налоговая база исчисляется отдельно по каждому работнику с начала года по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

При этом учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, не подлежащих налогообложению - государственных пособий, компенсационных выплат и т. д.), начисленные в денежной или натуральной форме.

Предприятия при выплатах в пользу работника начисляют единый социальный налог в основном по ставкам (с 2005 года), приведенным в таблице 39.

Следует отметить, что одновременно с документами на выдачу средств на оплату труда в банк необходимо представить платежные поручения на перечисление налога.

Предприятия обязаны по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты, вести учет начисленных сумм, а также относящегося к ним сумм налога.

Налоговая база на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
1	2	3	4	5	6
До 280000 руб.	20,0 %	3,2 %	0,8 %	2,0 %	26,0 %
От 280001 рубля до 600000 руб	56000 руб + 7,9% с суммы, превышающей 280000 руб	8960 руб + 1,1% с суммы, превышающей 280000 руб	2240 руб + 0,5% с суммы, превышающей 280000 руб	5600 руб + 0,5% с суммы, превышающей 280000 руб	72800 руб + 10,0% с суммы, превышающей 280000 руб
Свыше 600000 руб	81280 руб + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб	12480 руб	3840 руб	7200 руб	104800 руб + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб

Фонд социального страхования, образованный за счет отчислений предприятий, используется для выплаты пособий по государственному страхованию.

На предприятии за счет соответствующих отчислений выплачиваются пособия по временной нетрудоспособности, беременности и родам, при рождении ребенка, по уходу за ним до достиже-

ния им возраста 1,5 лет, на погребение и др. Также соответствующие средства могут быть направлены на санаторно-курортное обслуживание работников и их детей.

Пособие на погребение выплачивается в размере, не превышающем 1000 руб.; по беременности и родам - исходя из расчета отпуска в 70 календарных дней до родов (иногда 84) и 70 календарных дней после родов (в некоторых случаях 86, 110 дней); величина единовременного пособия женщинам, вставшим на учет в ранние сроки беременности, составляет сейчас 300 руб. Кроме того, подлежит выплате за счет средств фонда социального страхования единовременное пособие при рождении каждого ребенка в сумме 6000 руб. (при этом оно может быть выплачено либо отцу, либо матери ребенка), а также ежемесячное пособие на период отпуска по уходу за ребенком до 1,5 лет в сумме 500 руб., независимо от числа детей, за которыми осуществляется уход. Что касается порядка оплаты больничных, то об этом рассказано ранее.

Таким образом, суммы, подлежащие перечислению в Фонд социального страхования, используются на оговоренные цели, после чего их остатки переводятся на соответствующий счет.

Взносы в Пенсионный фонд предназначены для выплаты пенсий, пособий, поэтому перечисляемые предприятием суммы в Пенсионный фонд уменьшаются на рассчитанные бухгалтерией и подлежащие к выплате за истекший месяц пенсии, пособия, которые фиксируются в отдельных ведомостях.

УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЕ И СОЦИАЛЬНОМУ СТРАХОВАНИЮ

Для учета заработной платы и расчетов по ней предназначен пассивный счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда".

По кредиту этого счета отражаются суммы:

- оплаты труда, причитающиеся работникам, - в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) и других источников; при ликвидации чрезвычайных обстоятельств дебетуется счет 99 "Прибыли и убытки";
- оплаты труда, начисленные за счет образованного в установленном порядке резерва на оплату отпусков и резерва вознаграждений за выслугу лет, - в корреспонденции со счетом 96 "Резервы предстоящих расходов"; за счет расходов будущих периодов - в корреспонденции с одноименным счетом 97;
- начисленных пособий по социальному страхованию, пенсий и другие аналогичные суммы - в корреспонденции со счетом 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению";
- начисленных доходов от участия в капитале организации и т. п. - в корреспонденции со счетом 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

По дебету счета 70 отражаются:

- выплаченные из кассы суммы оплаты, пенсий, пособий, премий, доходов от участия в капитале организации - в корреспонденции со счетом 50 "Касса"; при выплате со счетов корреспондируют счета 51, 52, 55; при выдаче зарплаты структурным подразделениям - счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты";
- различные удержания, как то:
 - а) суммы налогов на доходы - в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам";
 - б) платежей на социальное страхование и обеспечение работников, их медицинское страхование в части отчислений, производимых за счет работников, - в корреспонденции со счетом 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению";
 - в) в погашение подотчетных сумм - в корреспонденции со счетом 71 "Расчеты с подотчетными лицами";
 - г) за товары, проданные в кредит, за предоставленные ссуды, по возмещению материального ущерба предприятию - в корреспонденции с соответствующими субсчетами счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям";
 - д) по исполнительным документам (штрафы, алименты), депонированные суммы - в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", соответствующие субсчета;
 - е) по недостачам ; в корреспонденции со счетом 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Таким образом, сальдо счета 70, как правило кредитовое, показывает задолженность предприятия перед работниками по зарплате и другим указанным выплатам.

Для учета расчетов по социальному страхованию и обеспечению предназначен пассивный счет 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению". Он кредитуется на суммы отчислений, подлежащие перечислению в составе единого социального налога в соответствующие фонды. При этом суммы, начисленные за счет предприятия, подлежат включению в издержки производства, расходов на продажу - дебетуются соответствующие счета (20, 44 и др.). На суммы же отчислений из заработной платы работников дебетуется счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". Кроме того, по кредиту счета 69 в корреспонденции со счетом прибылей и убытков отражаются начисленные суммы пеней в пользу органов социального страхования и обеспечения за несвоевременный взнос.

По дебету счета 69 проводятся суммы, перечисленные с расчетного счета в корреспонденции со счетом 51 "Расчетные счета"; а также суммы, выплачиваемые за счет этих отчислений в корреспонденции со счетом 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"; выплачиваемые из кассы пособия за счет фондов, такие как: по

беременности и родам, при рождении ребенка, пособия на детей и другие в соответствии с законодательством - в корреспонденции со счетом 50 "Касса".

После начисления средств персоналу по расчетно-платежной ведомости бухгалтер выписывает чек на всю сумму (округленную), который одновременно с платежными поручениями на перечисление налогов представляет в банк.

Кассир, оформив полученные средства в кассу приходным ордером, по ведомости выдает зарплату работникам в течение трех рабочих дней, что фиксирует расходным ордером, выписываемым на всю сумму выплаченной заработной платы. Остатки невыданной зарплаты сдаются в банк с оформлением расходного кассового ордера и указанием в ведомости факта депонирования. Учет расчетов с депонентами ведут в книге учета депонированной зарплаты или реестре невыданной зарплаты.

По окончании отчетного периода может быть составлена сводная расчетно-платежная ведомость, в которой проставляются бухгалтерские проводки.

На основании бухгалтерских проводок, фиксирующих финансово-хозяйственные операции, приведенные в таблице 40, выводится остаток на отчетную дату по счету 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", который может быть зафиксирован в балансе на эту дату (заполняется таблица 41). Также можно заполнить аналогичную таблицу по счету 69 "Расчеты по специальному страхованию и обеспечению", для этого отбираются из таблицы 7 соответствующие финансово-хозяйственные операции, затрагивающие счет 69.

Таблица 40. Операции по заработной плате

№ оп.	Дата	Документ	Содержание операции	Д	К	Сумма
34	26.03	Расчетно-платежная ведомость 11	Начислено основным производственным рабочим:			
			а) зарплата	20	70	11500
			б) по больничным листам	69-2	70	400
	26.03	Ведомость 12	Начислены пенсии	69-1	70	2000
	26.03	Ведомость 13	Начислено за усовершенствование вычислительной машины	08	70	4000
35	26.03	Ведомость 11, 13	Удержан из заработной платы налог на доходы физических лиц	70	68-3	1900
38	27.03	Платежное поручение № 28	Зарплата по договорам подряда перечислена на счета в Сбербанк	70	51	3480
42а	28.03	Ведомость 11	Выплачена зарплата, больничные	70	50	10520
42б	28.03	Ведомость 12	Выплачены пенсии	70	50	2000

Таблица 41

Журнал-ордер по кредиту счета 70

Ведомость №	С кредита счета 70 в дебет счетов				Итого по кредиту
	20	08	69	Другие статьи 91, 96, 97, 99	
Сальдо начальное					0
11	11500		400		11900
12			2000		2000
13		4000			4000
14					
Итого	11500	4000	2400		17900
Сальдо конечное					0

Ведомость по дебету счета 70

Документ №, Дата	В дебет 70 с кредита счетов					Итого по дебету
	50	68-3	51	Др. 71, 73, 94, 69		
Вед. № 11, расх. орд. 16 от 28.03.	10520	1380				11900
Вед. № 12, Расх. орд. 16 от 28.03	2000					2000
Вед. № 13		520				520
Пл. по 28. Выходная книга			3480			3480
	12520	1900	3480			17900

$$Ск = Сн + Об(к) - Об(д)$$

$$0 = 0 + 17900 - 17900$$

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ И АМОРТИЗАЦИИ ПО НИМ. УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ

Отнесение средств труда к основным средствам было определено ранее, в главе 1. Следует отметить, что в составе основных средств отражаются также вложения в улучшение земель (мелиоративные, осушительные, ирригационные и другие работы) и в арендованные здания, сооружения, оборудование и другие объекты, относящиеся к основным средствам. Вложения в многолетние насаждения, улучшение земель включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ. В составе основных средств учитываются и находящиеся в собственности организации земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Законченные капитальные затраты в арендованные здания, сооружения, оборудование и другие объекты, относящиеся к основным средствам, зачисляются арендатором в собственные основные средства в сумме фактических расходов, если иное не предусмотрено договором аренды.

К основным средствам (учитываемым по счету 01 "Основные средства") согласно новому Плану счетов также отнесены средства в обороте, ранее относящиеся к малоценным быстроизнашивающимся предметам. При этом отнесение средств к основным производится в зависимости от вида предметов, характера и условий деятельности и закрепляется в учетной политике предприятия по каждому виду (группе) предметов (при этом необходимо руководствоваться требованиями приоритета содержания перед формой и допущением последовательности учетной политики, а также решить вопрос погашения стоимости таких предметов - см. далее).

К таким средствам относят: специальные инструменты и приспособления, сменное оборудование, постельные принадлежности.

Кроме того, также учитываются в составе основных средств имеющие срок службы более 12 месяцев:

- орудия лова (тралы, неводы, сети, мережи);
- спецодежда и спецобувь;
- временные (нетитульные сооружения) - числятся за балансом;
- форменная одежда.

Когда у данных средств срок службы предполагается менее 12 месяцев, они числятся в учете в составе материалов.

Задачами учета основных средств являются: документальное оформление и своевременное отражение в учете их поступления, перемещения и выбытия; правильное исчисление и отражение в учете амортизации; точное определение результатов при ликвида-

ции основных средств и их выбытии; контроль за сохранностью и эффективностью использования.

У основных средств различают первоначальную, остаточную и восстановительную стоимость.

В учете основные средства предприятия отражаются по первоначальной стоимости, то есть по фактическим затратам их приобретения, сооружения, изготовления. Изменения первоначальной стоимости основных средств допускаются лишь в случаях достройки, дооборудования, модернизации, частичной ликвидации соответствующих объектов, а также в случае их переоценки (но это не относится к определению стоимости амортизируемого имущества в целях начисления налога на прибыль).

Об остаточной стоимости основных средств можно судить по первоначальной исходя из суммы начисленной амортизации.

Под восстановительной стоимостью понимают стоимость воспроизводства объектов в современных условиях. В учете эта оценка не отражается (кроме объектов, подвергшихся переоценке), но имеет значение при составлении сметы затрат на воспроизводство, капитальный ремонт.

Единицей учета основных средств является отдельный инвентарный объект, под которым понимают законченное устройство, предмет или комплекс предметов со всеми приспособлениями и принадлежностями, выполняющими вместе одну функцию. Каждому инвентарному объекту присваивается определенный инвентарный номер на весь период его эксплуатации на предприятии.

Поступление объекта оформляется *актом о приеме-передаче объекта основных средств* (кроме зданий, сооружений) (типовая форма ОС-1), пример которого приведен в таблице 42. При этом по зданиям, сооружениям оформляется форма ОС-1а, по группе объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) - форма ОС-1б.

Движение основных средств после ремонта, реконструкции или модернизации контролируется с помощью акта о приеме-сдачи отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма ОС-3).

На основании акта приемки и технической документации данного объекта бухгалтер заполняет инвентарную *карточку учета объекта основных средств* (форма ОС-6) - см. таблицу 43. При этом на группы объектов заполняется инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (форма ОС-6а).

В инвентарных карточках, содержащих кроме денежной оценки, норм амортизации и техническую характеристику объекта, ведут и аналитический учет. Следует отметить, что все объекты основных средств, за исключением сооружений, зданий и некоторых других, должны находиться в подотчете материально-ответственного лица во избежание порчи и недостач. В карточке учета кроме поступления также отражаются факты продажи, ликвидации объекта. Ликвидацию основных средств оформляют *актом о*

списании объекта основных средств, пример которого приведен в таблице 44. При этом по автотранспортным средствам заполняется форма ОС-4а, по группам объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) - форма ОС-4б.

Поступление и движение принадлежащих предприятию на правах собственности основных средств, находящихся в запасе, эксплуатации, на консервации или сданных в аренду, доверительное управление, учитывается на активном счете 01 "Основные средства".

Здесь также отражаются вложения инвентарного характера в земельные участки и т. д., затраты по законченным капитальным работам в арендованные основные средства, которые учитываются арендатором на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства".

Таблица 2. Акты приема-передачи объектов основных средств

Унифицированная форма № ОС-1
Утверждена Постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7

УТВЕРЖДАЮ

Руководитель организации-сдающего

Директор Косов Косов Р. Р.
Должность подпись расшифровка подписи

М.П.

УТВЕРЖДАЮ

Руководитель организации-получателя

Директор Парфоров Парфоров Ф. Ф.
Должность подпись расшифровка подписи

М.П. " 19 " ноября 20 05 г.

Форма по ОКУД 0306001
по ОКПО 44702981

Организация-получатель

АО Альфа

наименование

123456 Москва, Профсоюзная, 31/2, тел. 323-22-22, факс 323-22-23

адрес, телефон, факс

Р/с 40700909876440000 в КБ Кредитраст, к/с 302000000390 в ОТПР

банковские реквизиты

Организация-сдающая

наименование структурного подразделения

ООО Профит

наименование

123568 в Санкт-Петербурге, ул. Стройинженер, 18, тел. 678-99-00, факс 678-99-01

адрес, телефон, факс

Р/с 40700907843240000 в КБ Забияка, к/с 57900000890 в ОТПР

банковские реквизиты

наименование структурного подразделения

Основание для составления акта

приказ

приказа, распоряжение, договор (с указанием его вида, основных обязательств)

номер

18/04

дата

12.03.2005

Дата

принятия к бухгалтерскому учету

20.03.2005

списания с бухгалтерского учета

Счет, субсчет, код аналитического учета

01/02/1

по ОКФС

АКТ

Номер документа

Дата составления

1

19.03.2005

О ПРИЕМЕ-ПЕРЕДАЧЕ
ОБЪЕКТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ
(КРОМЕ ЗДАНИЙ, СООРУЖЕНИЙ)

Номер

амортизационной группы

4

инвентарный

2

заводской

32/48

Государственная регистрация права на недвижимость

номер

дата

Объект основных средств

Станок металлообрабатывающий М3

наименование, наименование, модель, марка

Место нахождения объекта в момент приема-передачи

Кировский завод г. Санкт-Петербург

Организация-изготовитель

Кировский завод г. Санкт-Петербург

наименование

Справочно: 1. Учетный долевой собственности

Доля в праве общей собственности, %

2. Иностранная валюта <*>

наименование

курс

на дату

сумма

<*> Заполняется в случае, когда стоимость объекта основных средств при приобретении была выражена в иностранной валюте.

2-я страница формы № ОС-1

1. Сведения о состоянии объекта основных средств на дату передачи

Дата выпуска (год)	Дата ввода в эксплуатацию (первоначальная)	Дата последнего капитального ремонта	Фактический срок эксплуатации (лет, месяцев)	Срок полезного использования	Сумма начисленной амортизации (износа), руб.	Остаточная стоимость, руб.	Стоимость приобретения (договорная стоимость), руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
2005	-	-	-	-	-	12000	12000

2. Сведения об объекте основных средств на дату принятия к бухгалтерскому учету

Первоначальная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, руб.	Срок полезного использования	Способ начисления амортизации
1	2	3
12000	6 лет	линейный
		норма
		2000/год

3. Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств

Объект основных средств, приспособления, принадлежности		Содержимое драгоценных материалов (металлов, камней и т. д.)				
наименование	количество	наименование драгоценных материалов	номенклатурный номер	единица измерения	количество	масса
1	2	3	4	5	6	7
Станок шлифовально-расточный	1	-	-	-	-	-

Другие характеристики

3-я страница формы № ОС-1

Комиссия по приемке-передаче

Результат испытания на "19" марта 20 05 г.

Объект основных средств техническим условиям

соответствует
не соответствует

Доработка

требуется
не требуется

указать, что не соответствует

указать, что требуется

Заключение комиссии

Станок пригоден к эксплуатации

Приложение. Техническая документация

Техпаспорт

Председатель комиссии

Г.И. Игнатов

Кировский

Кировский КО

должность

расшифровка подписи

Члены комиссии:

Савельев

Мороз

Мороз К.С.

должность

расшифровка подписи

Плюшкин

Степанов

Степанов О.Н.

должность

расшифровка подписи

Объект основных средств

Сал

Кировский

Носков

Носков Н.Н.

должность

подпись

расшифровка подписи

Принят

Плюшкин

Степанов

Степанов О.Н.

должность

подпись

расшифровка подписи

"19" марта 20 05 г. Табельный номер 34

"19" марта 20 05 г.

По доверенности от

"17" марта 20 05 г. № 33

выданной

АО Ланкал Степанов О.Н.

кем, кому (фамилия, имя, отчество)

Объект основных средств принят на ответственное хранение

Плюшкин

Степанов

Степанов О.Н.

должность

подпись

расшифровка подписи

"19" марта 20 05 г.

Табельный номер 21

5. Изменения первоначальной стоимости объекта основных средств

Реконструкция, достройка, дооборудование, частичная ликвидация, модернизация				
вид операции	документ			сумма затрат, руб.
	наименование	дата	номер	
1	2	3	4	5

6. Затраты на ремонт

Ремонт				
вид ремонта	документ			сумма затрат, руб.
	наименование	дата	номер	
1	2	3	4	5

7. Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств

Объект основных средств, приспособления, принадлежности, принадлежности		Содержание драгоценных и / или полудрагоценных материалов (металлов, камней и т.д.)						Наименование конструктивных элементов и других признаков, характеризующих объект					Количественные и количественные характеристики (размеры, прочие сведения)				Примечание
наименование	количество	наименование драгоценных и / или полудрагоценных материалов	номенклатурный номер	единица измерения	количество	масса		основного объекта					приспособлений, принадлежностей, пристроенных помещений и др.				
1	2	3	4	5	6	7		8	9	10	11	12	13	14			
Стекло	1	-	-	-	-	-		Приспособление 8613									
								Стекло 1307									
								В том числе: материалы									

Лидо, ответственное за ведение инвентарной карточки

Л. А. Арташук
должностьЕрмолов Е.Е.
подписьЕрмолов
расшифровка подписи

Учет на счете 01 "Основные средства" ведется в первоначальной оценке, которая определяется для объектов:

- внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный (складочный) капитал - их денежная оценка, согласованная учредителями, если иное не установлено законодательством;
- полученных по договору дарения и иных случаях безвозмездного поступления - по текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету;
- полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами - по стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Эта стоимость устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей; при невозможности этого - исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств;
- изготовленных на предприятии или приобретенных за плату у других предприятий и лиц - исходя из фактически произведенных затрат по возведению, сооружению или приобретению (за исключением НДС и других возмещаемых налогов). При этом к фактическим затратам относятся суммы уплачиваемые: по договору поставщику (продавцу), по договорам строительного по-

дряда, за информационные и консультационные услуги; вознаграждения посредническим организациям; сборы, пошлины и иные платежи, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств, а также невозвратимые налоги.

Таблица 44. Акт о списании объекта основных средств

Утверждена Постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7

		Форма по ОКУД	Код 0306003
<u>АО Либанар</u>		по ОКПО	0702981
наименование организации		по ОКПО	
структурное подразделение		Дата списания с бухгалтерского учета	19.04.2005
Основание для составления акта	<u>приказ</u>	номер	17/01
	приказ, распоряжение	дата	13.04.2005
Материально ответственное лицо	<u>Новиков Н.Н.</u>	Табельный номер	011
	фамилия, инициалы		
УТВЕРЖДАЮ			
<u>Директор</u>		<u>Резерв</u>	<u>Резерв Ф.Ф.</u>
должность		подпись	расшифровка подписи
"19" апреля 2005 г.			
АКТ		Номер документа	Дата составления
		02	19.04.2005

**О СПИСАНИИ ОБЪЕКТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ
(КРОМЕ АВТОТРАНСПОРТНЫХ СРЕДСТВ)**

Причина списания Находится в аварийном состоянии. Ремонт нецелесообразен

1. Сведения о состоянии объекта основных средств на дату списания

Наименование объекта основных средств	Номер		Дата		Фактический срок эксплуатации	Первоначальная стоимость на момент принятия к бухгалтерскому учету или восстановительная стоимость, руб.	Сумма начисленной амортизации (износа), руб.	Остаточная стоимость, руб.
	инвентарный	заводской	выпуска (постройки)	принятия к бухгалтерскому учету				
1	2	3	4	5	6	7	8	9
компьютер персональный	18/1	1344-01	Январь 1997	15.01.97	99 мес.	11000	9900	1100

Оборотная сторона формы № ОС-4

2. Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств

Объект основных средств, приспособления, принадлежности		Содержание драгоценных материалов (металлов, камней и т.д.)					
наименование	количество	наименование драгоценных материалов	номенклатурный номер	единица измерения	количество	масса	
1	2	3	4	5	6	7	
плата	1	серебро	41	гр.	2	2	

Заключение комиссии: Анализировать

В результате осмотра указанного в настоящем акте объекта основных средств с комплектацией установлено

Решение: начислено амортизации

Перечень прилагаемых документов

Председатель комиссии

Члены комиссии:

<u>Дирасков</u> должность	<u>Федоров</u> подпись	<u>Федоров Ф. Ф.</u> расшифровка подписи
<u>Г. А. Бураков</u> должность	<u>Ермаков</u> подпись	<u>Ермаков Е. Е.</u> расшифровка подписи
<u>Профессор</u> должность	<u>Шванов</u> подпись	<u>Шванов И. И.</u> расшифровка подписи

3. Сведения о затратах, связанных со списанием объекта основных средств с бухгалтерского учета, и о поступлении материальных ценностей от их списания

Затраты на демонтаж					Поступило от списания								
вид работ	документ, дата, номер	сумма, руб.	корреспонденция счетов		документ, дата, номер	материальные ценности						корреспонденция счетов	
			дебет	кредит		наименование	номенклатурный номер	единица измерения	количество	стоимость, руб. единицы	всего	дебет	кредит
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
-	-	-	-	-	Накладная 3	микро-съемки	21	штк.	12	50	600	10	91

Результаты списания

Выручка от реализации Убыток 500 руб руб.

Списание отмечено в инвентарной карточке (книжке) учета объекта основных средств.

Главный бухгалтер

Ермаков
подпись

Ермаков Е. Е.
расшифровка подписи

При этом в первоначальную стоимость включаются также фактические затраты на доставку объектов и приведение их в пригодное для использования состояние. Не включаются в первоначальную стоимость общехозяйственные и иные аналогичные расходы (за исключением случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением средств).

Главным источником появления у предприятий нового имущества, учитываемого в составе основных средств, являются вложения во внеоборотные активы. Они представляют собой совокупность затрат на осуществление долгосрочных инвестиций, связанных с новым строительством (включая модернизацию и перевооружение предприятия), приобретением новых объектов основных средств.

В случае создания основных средств вложения могут быть осуществлены подрядным (когда подрядчик сдает объект "под ключ") и хозяйственным способом (когда предприятие привлекает для этого собственные трудовые, материальные ресурсы).

Для учета вложений предназначен синтетический счет 08 "Вложения во внеоборотные активы". По дебету его отражаются:

- фактические затраты застройщика, включаемые в первоначальную стоимость объектов основных средств, нематериальных и других соответствующих активов; при этом в случае подрядного способа производства строительно-монтажных работ корреспонден-

дирует счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", при хозяйственном способе кредитуются счета 23 "Вспомогательные производства", 10 "Материалы", 02 "Амортизация основных средств", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и т. д.;

- затраты по приобретению основных средств и нематериальных активов в корреспонденции с теми же счетами;
- суммы начисленного износа, относящиеся к объектам вложений во внеоборотные активы, в корреспонденции со счетами 02 "Амортизация основных средств", 05 "Амортизация нематериальных активов" (для целей бухгалтерского учета);
- затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств, т. е. на финансирование вложений во внеоборотные активы (например, начисленные до принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету проценты по заемным средствам, если они привлечены для этой цели).

По кредиту счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" фиксируется:

- стоимость объектов, принятых в эксплуатацию или приобретенных за плату (при имеющейся государственной регистрации в случаях, обязательных по законодательству), - в корреспонденции со счетом 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы";
- стоимость выбывших (проданных, безвозмездно переданных) вложений во внеоборотные активы (незавершенного капитального строительства) - дебетуется счет 91 "Прочие доходы и расходы";
- стоимость выявленных при инвентаризации недостач или испорченных вложений - корреспондирует счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"; по потерям в связи с чрезвычайными обстоятельствами применяется счет 99 "Прибыли и убытки".

Сальдо по счету 08 отражает величину вложений в незавершенное строительство или незаконченные операции приобретения основных средств, нематериальных и других внеоборотных активов, а также формирования основного стада (не введенных в эксплуатацию объектов) и определяется как разница между затратами на их проведение и стоимостью переведенных на учет средств по счету 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы".

На примере операций, приведенных в таблице 45, заполняется таблица 46 и выводится сальдо - определяется стоимость незавершенных вложений во внеоборотные активы.

Законченные строительством сооружения, установленное оборудование, законченные работы по реконструкции объектов, а также стоимость приобретенных предприятием средств, не требующих монтажа, транспортных средств, земельных участков принимается на учет по дебету счета 01 "Основные средства" в корреспонденции

со счетом 08 "Вложения во внеоборотные активы" на основании оформленных в установленном порядке актов приемки-передачи.

При этом следует помнить, что первоначальная стоимость основных средств, поступивших на предприятие через вложения во внеоборотные активы, включает фактические затраты на их возведение (сооружение) или приобретение, а также расходы на доставку и установку.

Основные средства, кроме того, могут поступать на предприятие от учредителей в счет их вкладов в уставный капитал. Такие объекты приходится по стоимости, определяемой соглашением сторон, с помощью записи по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" (откуда переносится на счет 01 "Основные средства" при принятии на учет) и кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями".

Кроме того, объекты основных средств, уже бывшие в эксплуатации, могут быть получены безвозмездно. В этом случае у получившего их предприятия они оцениваются по рыночной стоимости на дату принятия к учету. Получение такого имущества контролируется записями по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" и кредиту счета 98 "Доходы будущих периодов", субсчет 2 "Безвозмездные поступления". Следует отметить, что операция получения основных средств безвозмездно облагается налогом на прибыль (при начислении амортизации в ее сумму счет 98 дебетуется в корреспонденции со счетом 91, субсчет "Прочие доходы").

Прирост стоимости основных средств в результате проводимой на начало отчетного года переоценки (по восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам) отражается по дебету счета 01 и кредиту счета 83 "Добавочный капитал". Кроме того, в результате переоценки доначисляется амортизация по кредиту счета 02 "Амортизация основных средств" (при этом корреспондирует счет 83).

Сумма дооценки объекта, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие периоды и отнесенной на счет прибылей и убытков в качестве операционных расходов, в отчетном периоде списывается на счет прибылей и убытков в качестве дохода.

Сумма уценки основных средств относится на счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". При этом сумма уценки объекта относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды (дебетуется счет 83 в корреспонденции со счетом 01). Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие периоды, относится на счет 84.

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится со счета 83 на счет 84 (с добавочного капитала в нераспределенную прибыль организации).

Стоимость основных средств предприятия погашается путем начисления износа (амортизированной стоимости) и списания на издержки производства (расходов на продажу) в течение всего срока их полезного использования по нормам, утвержденным в установленном порядке. При этом следует помнить, что для целей бухгалтерского учета амортизация начисляется в соответствии с ПБУ 6/01, а для целей налогообложения - в соответствии с главой 25 НК РФ.

По полностью амортизированным основным средствам амортизация не начисляется, так же как и при консервации по решению руководителя сроком более трех месяцев, а также в период восстановления средств продолжительностью более 12 месяцев.

Кроме того, объекты, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки, объекты природопользования), не подлежат амортизации. Объекты основных средств стоимостью не более 10 тыс. руб. за единицу или иного лимита, установленного в учетной политике исходя из технологических особенностей, а также приобретенные издания могут быть списаны на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в эксплуатацию (производство).

Отметим, что в целях исчисления налога на прибыль в соответствии с главой 25 НК РФ состав неамортизируемого имущества отличается (следует вести отдельно налоговый учет).

Так для целей исчисления налогооблагаемой прибыли не подлежат амортизации следующее амортизируемое имущество: бюджетных организаций (за исключением приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности); некоммерческих организаций; приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования; объекты внешнего благоустройства; продуктивный скот, буйволы, волы, яки, олени, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота); приобретенные издания (относятся в состав прочих расходов в полной сумме в момент приобретения этих объектов), произведения искусства; приобретенные права и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока его действия.

Кроме того, из состава амортизируемого имущества в целях налогообложения исключаются также основные средства, полученные (преданные) по договорам в безвозмездное пользование.

Согласно ПБУ 6/01 "Учет основных средств" амортизация объектов основных средств начисляется одним из следующих способов:

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

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

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;
- 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;
- при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования - исходя из первоначальной стоимости и годового соотношения, где в числителе число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока его службы. В сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.
- при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости основного средства и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется при принятии его к бухгалтерскому учету.

Определение срока полезного использования при его отсутствии в технических условиях и т. п. производится исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью применения;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы планово-предупредительных всех видов ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

Таблица 1. Расчет амортизации объектов основных средств

№ опер	Дата	Документ	Содержание операции	Д	К	Сумма
19	17.03.	Счет № 113	Реконструирована вычислительная машина "Электроникой". Получен счет (без НДС)	08	60	3000
21	18.03.	Счет № 81	Куплен станок МЗ у ООО "Ольга". Засчитан выданный аванс на сумму его стоимости (здесь без учета НДС)	08	60	9000

22	19.03.	Акт № 11	Станок введен в состав основных средств, принят на учет по стоимости осуществленных при его приобретении вложений	01	08	9000
23	19.03.	Приемо-передаточный акт	Получена безвозмездно машина Т от физического лица	08	98-2	10500
24	20.03	Счет № 22	Начислено Каант за наладку машины Т (без НДС <i>здесь</i>)	08	60	1000
25	21.03	Акт № 12	Автомашинка Т введена в состав основных средств	01	08	11500
34г	26.03.	Ведомость 3	Начислено за усовершенствование ЭВМ	08	70	4000
36б	26.03.	Ведомость 3	Начислено на зарплату единого социального налога за усовершенствование ЭВМ: - в Пенсионный фонд - в фонд социального страхования - в фонд медицинского страхования	08 08 08	69-1 69-2 69-3	800 128 112

В целях исчисления налога на прибыль способы начисления амортизации отличаются от предусмотренных ПБУ 6/01 (надо вести налоговый учет). При этом применяется линейный и нелинейный метод.

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

При применении линейного метода норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле:

$$K = [1/n] \times 100\%, \text{ где:}$$

K - норма амортизации в процентах к стоимости объекта;

n - срок полезного использования, выраженный в месяцах.

При применении нелинейного метода сумма амортизации определяется как произведение остаточной стоимости и нормы амортизации. При этом норма амортизации определяется по формуле:

$$K = [2/n] \times 100\%, \text{ где:}$$

K - норма амортизации в процентах к остаточной стоимости;

n - срок полезного использования амортизируемого объекта, выраженный в месяцах.

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

- остаточная стоимость амортизируемого имущества фиксируется как его базовая стоимость для дальнейших расчетов;
- сумма начисляемой за месяц амортизации определяется путем деления базовой стоимости на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования данного объекта.

Таблица 48.9

№ п/п	Вид средств	Сальдо: началь- ное (дебет- товое)	В дебет 08 с кредита счетов											Итого по дебету
			Дата	До- кум.	60	Дата	До- кум	70	Дата	Докум	69	98-2	Др.	
1	Вычислительная техника	-	17.03	Счет 713	3000	26.03	Вед. 3	4000	26.03	Вед. 3	1040			8040
2	Станок МЗ	-	18.03	Счет 81	9000									9000
3	Автомобиль М	-	20.03	Счет 22	1000				19.03	Принято-платежный акт		10500		11500
	Итого	-			13000			4000			1040	10500		28540

С кредита 08 в дебет счетов				Итого по кредиту	Сальдо конечное (дебетовое)
Дата	Докум.	01	Др.		
				-	8040
19.03	Либ № 11	9000		9000	0
21.03	Либ № 12	11500		11500	0
		20500		20500	8040

$$\begin{aligned}
 \text{Ск} &= \text{Сн} + \text{Об(д)} - \text{Об(к)} \\
 8040 &= 0 + 28540 - \\
 &20500
 \end{aligned}$$

Амортизационные отчисления относятся предприятием на затраты производства или расходы на продажу - в зависимости от назначения средств; в случае начисления износа по сданным в текущую аренду средствам сумма амортизации относится на уменьшение балансовой прибыли по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", включаясь в операционные расходы.

Амортизация начисляется отдельно по каждому объекту основных средств (в т. ч. для целей налогообложения прибыли), для этого можно использовать инвентарную книгу по типу оборотной ведомости либо учитывать ее в инвентарных карточках.

Отметим, что в целях исчисления налога на прибыль (в соответствии с главой 25 НК РФ) амортизируемое имущество распределяется по десяти амортизационным группам в соответствии со сроками полезного использования, определяемыми самостоятельно на дату ввода объекта в эксплуатацию на основании классификации включаемых в амортизационные группы основных средств.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств начисляются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету (для исчисления прибыли — за месяцем введения в эксплуатацию).

Амортизационные отчисления по объекту основных средств прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Амортизация основных средств отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 "Амортизация основных средств" в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу), счетом вложений во внеоборотные активы, а также за счет расходов будущих периодов. При начислении амортизации по сданным в аренду основным средствам дебетуется счет 91, субсчет "Прочие расходы", при переоценке — счет 83 "Добавочный капитал" и др. (см. ранее). Списывается амортизация по дебету счета 02 в корреспонденции: со счетом 01, субсчет "Выбытие основных средств" — при их выбытии и по недостающим, испорченным средствам; со счетом 83 — при переоценке амортизации.

Так как основные средства служат длительное время, для нормального их функционирования производится их ремонт.

Расходы на все виды ремонта основных производственных фондов включаются в состав затрат на производство и реализацию продукции. При этом согласно главе 25 НК РФ расходы на ремонт рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат (также учитываются соответствующие расходы арендатора амортизируемых основных средств, если арендным договором возмещение указанных расходов арендодателем не предусмотрено).

Когда ремонт осуществляется хозяйственным способом, силами вспомогательного цеха, то фактические затраты на эти цели учитываются на калькуляционном счете 23 "Вспомогательные производства", откуда списываются на производственные счета в зависимости от назначения затрат; затраты по незаконченному ремонту остаются в составе незавершенного производства.

Для финансирования крупных плановых ремонтов возможно создание резерва на ремонт для более равномерного включения затрат на него в издержки производства. Этот резерв образуется за счет относимых ежемесячно в течение некоторого времени на счета затрат отчислений, утверждаемых предприятием, что учитывается по кредиту счета 96 "Резервы предстоящих расходов" в корреспонденции со счетами издержек производства. При проведении фактических затрат при этом счет 96 дебетуется на соответствующие суммы.

Кроме того, возможно непредвиденные расходы на ремонты относить к будущим расходам, учитывая их по дебету счета 97 "Рас-

ходы будущих периодов", и ежемесячно по составленной смете списывать их на затраты производства (расходы на продажу).

Способ проведения ремонта основных средств должен быть отражен в учетной политике предприятия.

Основные средства в процессе их эксплуатации на какой-то стадии могут быть предприятием реализованы, ликвидированы, списаны, переданы безвозмездно. Данные операции в учете отражаются через счет 01, субсчет "Выбытие основных средств". При этом по дебету субсчета "Выбытие основных средств" отражается стоимость выбывающих средств. В кредит субсчета "Выбытие основных средств" относятся суммы начисленной до момента выбытия амортизации. Таким образом, отражаемая по субсчету "Выбытие основных средств" остаточная стоимость выбывающего основного средства формирует операционные расходы и списывается в дебет счета 91, субсчет "Прочие расходы". Также к операционным расходам относятся понесенные в связи с выбытием этого объекта расходы (снос, разборка, демонтаж, транспортные расходы).

Наряду с расходами по счету 91, субсчет "Прочие доходы" по кредиту фиксируются операционные доходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств. К ним относится стоимость ценностей, полученных при выбытии, по цене их возможного использования или реализации (дебетуются счета учета материальных ценностей), а также выручка от продажи (дебетуется, например, счет 62). Дополнительно в дебет счета 91, субсчет "Прочие расходы" относится начисленный при продаже основных средств НДС в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Полученный сопоставлением прочих доходов и прочих расходов результат от выбытия списывается с дебета счета 91, субсчета 9 "Сальдо прочих доходов и расходов" (в случае убытка - с кредита) в кредит (в случае убытка - дебет) счета 99 "Прибыли и убытки", формируя в общепринятом порядке прибыль. При этом остаточная стоимость средств, выбывающих при чрезвычайных обстоятельствах, относится непосредственно на счет 99 сразу со счета 01, субсчета "Выбытие основных средств".

В случае недостачи или порчи объектов остаточная стоимость основных средств относится с кредита счета 01, субсчета "Выбытие основных средств" в дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей", откуда в последующем переносится на дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям". При отсутствии же конкретных виновников либо по недостаткам, во взыскании которых отказано судом, счет 94 корреспондирует со счетом 91 "Прочие доходы и расходы", фиксируя убыток.

В отличие от основных средств, функционирующих длительное время в неизменной натурально-вещественной форме *нематериальные активы* представляют собой приносящие доход долгосрочные вложения средств, не имеющие какой-либо вещественной формы. Согласно ПБУ 14/2000 для принятия к учету активов в качестве НМА кроме отсутствия материально-вещественной структуры и предположений последующей перепродажи он должен обладать следующими свойствами:

- возможность идентификации (выделения, отделения) от другого имущества;
- использование в производстве либо для управленческих нужд организации в течение длительного времени (срока полезного использования свыше 12 месяцев);
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т. п.).

Согласно ПБУ 14/2000 к НМА относятся при соблюдении вышеперечисленных условий следующие объекты интеллектуальной собственности:

- исключительные права патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель, селекционные достижения; авторские права на программы для ЭВМ, базы данных; права на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- имущественные права на топологии интегральных микросхем.

В составе нематериальных активов могут учитываться также деловая репутация организации и организационные расходы, признанные вкладом участников в уставный капитал организации. К ним не относятся интеллектуальные и деловые качества персонала, квалификация и способность к труду.

Единицей бухгалтерского учета НМА является инвентарный объект (совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т. п.).

Учет нематериальных активов ведется в карточке учета НМА (см. таблицу 47) и отражается на одноименном счете 04, их амортизация соответственно - на счете 05 "Амортизация нематериальных активов". Так же как и основные средства, они принимаются к учету по первоначальной стоимости, одинаковы и способы начисления амортизационных отчислений (за исключением способа списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования).

Таблица 4. Карточка учета нематериальных активов

Типовая межотраслевая форма № НМА-1
Утверждена постановлением Госкомстата России от 30.10.97 № 71а
КАРТОЧКА № 04

учета нематериальных активов

Форма по ОКУД
по ОКПО

Коды
0310003
17702981

Организация АО «АЛЬТАИР»
Структурное подразделение _____

Дата составления	Код вида операции	Документ на оприходование	
		дата	номер
20.04.2005	040	19.04.2005	06/53

Авторские права на программу КМ-13

краткое наименование и назначение объекта нематериальных активов

Структурное подразделение	Вид деятельности	Счет, субсчет	Код аналитического учета	Первоначальная (балансовая) стоимость, руб. коп.	Срок полезного использования	Сумма начисленной амортизации, руб. коп.	Норма амортизации, % или сметная ставка	Код счета и объекта аналитического учета (для отнесения амортизации нематериальных активов)	Дата постановки на учет
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
		04-1		9000-00	5 лет	-	30%	26	01.05.2002

Способ приобретения	Документ о регистрации (наименование, номер, дата)	Выбыло (передано)				
		по документу		причина выбытия (перемещения)		сумма выручки от реализации, руб. коп.
		номер	дата	наименование	код	
11	12	13	14	15	16	17
Куплено у автора	Договор № 352/У от 19.04.2005					

Сумма износа, руб. коп.

Оборотная сторона формы № НМА-1

Краткая характеристика объекта нематериальных активов

Авторские права на программу КМ-13 для обработки текстовых документов на персональном компьютере и переноса на бумажный носитель.

Карточку заполнил Бухгалтер должность Попов подпись Попов М.М. расшифровка подписи

" 30 " апреля 2005 г.

Но в отличие от основных средств, по которым применяются утвержденные методы, амортизация НМА может определяться по рассчитанным самим предприятием нормам, исходя из первоначальной стоимости и срока полезного использования. Срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету исходя

из срока действия, использования объектов интеллектуальной собственности; ожидаемого срока использования, в течение которого возможно получать доход.

По НМА, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на двадцать лет (но не более срока деятельности организации).

Отметим, что в целях налогообложения начисление амортизации производится в соответствии с главой 25 НК РФ (см. ранее).

Начисление амортизации отражается по дебету счетов по учету затрат на производство (расходов на продажу), например, счета 26 "Общехозяйственные расходы" и кредиту счета 05 "Амортизация нематериальных активов". При этом аналитический учет по счету 05 должен вестись по видам и отдельным объектам НМА.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в учете одним из способов, фиксируемых в разрезе их видов предприятием в учетной политике: путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете 05 "Амортизация нематериальных активов" либо путем уменьшения первоначальной стоимости объекта (непосредственно списываются с кредита счета 04 "Нематериальные активы" в дебет счетов учета затрат, расходов на продажу без использования счета 05 "Амортизация НМА", например, по приобретенной деловой репутации, по организационным расходам - равномерным уменьшением первоначальной стоимости в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации). Причем после полного погашения стоимости данные объекты продолжают числиться в учете (до прекращения срока действия патента, свидетельства и т. п.) в условной оценке с отнесением ее на финансовые результаты).

Существуют некоторые виды НМА, стоимость которых не переносится на издержки производства (расходы на продажу). К ним относятся, например, полученные в пользование активы, исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности по которым остаются у правообладателя (товарные знаки, знаки обслуживания и т. п.). Данные активы учитываются на балансовом счете в договорной оценке.

По каждому объекту нематериальных активов должен иметься акт приемки, в котором указывается срок полезного использования, а также документ, подтверждающий права предприятия на данные НМА.

Отражение операций с НМА осуществляется аналогично операциям с основными средствами, но выбытие НМА (продажа, списание, передача безвозмездно) проводится по остаточной стоимости сразу через счет 91 "Прочие доходы и расходы", на котором формируется результат от выбытия.

Для наглядности примеры операций с основными фондами и их отражение приведены в таблице 48.

Таблица 49. Операции с основными средствами, нематериальными активами

№ п/п	Операция	Дебет	Кредит
1.	Приобретены основные средства и нематериальные активы или введены в эксплуатацию построенные объекты	01, 04	08
2.	Получены безвозмездно данные объекты. При этом в процессе начисления амортизации (п. 4) увеличивается налогооблагаемая прибыль	01, 04 98-2	98-2 91
3.	Оприходованы объекты от учредителей (счет 08 здесь опущен)	01, 04	75
4.	Начислена амортизация: а) по собственным основным средствам и нематериальным активам б) по сданным в текущую аренду объектам	20, 26, др. 91-2	02, 05 02, 05
5.	Выбытие объектов (продажа, ликвидация, безвозмездная передача): а) списана амортизация: - основных средств - НМА б) списана остаточная (ранее - первоначальная) стоимость: - основных средств - НМА в) начислен НДС	02 05 91-2 91-2 91-2	01-в 04 01-в 04 68
6.	Оприходованы средства от выбытия: а) выручка от реализации (на расчетный счет) б) материалы от ликвидации	51 10	91-1 91-1
7.	Финансовый результат от выбытия выявляется сопоставлением прочих доходов и расходов: а) прибыль от реализации б) убыток от выбытия (например, ликвидации)	91-9 99	99 91-9
8.	Выбытие объектов от выявившихся недостатков по остаточной стоимости	94	01-в, 04

Что касается вопроса налога на добавленную стоимость по основным средствам и НМА, то данный учет ведется по счету 68 субсчет "Расчеты по НДС" и по счету 19 "НДС по приобретенным ценностям", соответствующий субсчет.

При этом НДС, уплаченный по приобретенным основным средствам, НМА учитывается по дебету счета 19 субсчетов "НДС по приобретенным основным средствам", "НДС по приобретенным НМА" соответственно в корреспонденции со счетом по учету источника получения (например, 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками").

Аналогично учитывается теперь заказчиком НДС на выполненный подрядчиком объем строительно-монтажных работ, так же как и начисленный НДС по выполненным строительно-монтажным работам для собственного потребления (исходя из фактических расходов на их выполнение) - на счете 19.

В момент принятия на учет основных средств производственного назначения, законченных капитальным строительством объектов (или реализации объекта незавершенного строительства) уплаченные суммы НДС вычитаются из сумм налога, подлежащих взносу в бюджет, при этом списываются с кредита счета 19 в дебет счета 68, субсчет "Расчеты по НДС".

С учетом уплаченного налога отражаются средства, используемые для освобожденных от налогообложения операций. Налог по таким основным средствам и НМА учитывается вместе с их первоначальной стоимостью по дебету счетов 01 "Основные средства", 04 "НМА".

При выбытии основных средств и НМА в виде финансовых вложений в уставные капиталы других предприятий, вклады по договору простого товарищества НДС не начисляется, а уплаченные по ним НДС к вычету не принимаются. При выбытии имущества НДС, относящийся к операционным и внереализационным расходам, (например, налог по счету за демонтаж выбывающего основного средства) списывается по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", по выявленным недостающим ценностям - по дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Таким образом, обобщая все вышесказанное, из примера операций предприятия за месяц в таблицу 49 выбираются те из них, что затрагивают основные средства и их амортизацию. На основании таблицы 49 составляется таблица 50, где выводятся сальдо по счету 01 "Основные средства" и 02 "Амортизация основных средств".

Таблица 49. Операции с основными средствами и их амортизацией

№ опер	Дата	Документ	Содержание операции	Д	К	Сумма
22	19.03.	Акт № 11	Купленный станок МЗ введен в состав основных средств	01	08	9000
25	21.03.	Акт № 12	Автомашинка Т введена в состав основных средств	01	08	11500
29	22.03.	Акт № 13	Списано на реализацию при продаже ксерокса:			
			а) его первоначальная стоимость	01-в	01	8000
			б) начисленный износ (в т. ч. за март)	02	01-в	2000
			в) остаточная стоимость	91-2	01-в	6000
45	29.03.	Инвент. карта № 1	Начислена амортизация по основным средствам:			
		№ 2	а) вычислительная машина	20	02	150
		№ 3	б) принтер	20	02	150
			в) ксерокс	20	02	90

Таблица 50

а). Движение основных средств

№ п/п	Вид основных средств	Сальдо нач. дебетовое	Дата поступления	Документ	В дебет 01 с кредита счетов			Итого по дебету	Дата выбытия	Документ	С кредита 01 в дебет счетов		Итого по кредиту	Сальдо конеч. дебетовое
					08	98-2	75, др.				01-в	06, 09, др.		
1	Вычислительная машина	8000	4.09.04											8000
2	Принтер	6000	11.03.04											6000
3	Комплекс	8000	16.02.03						22.03	Акт ср. 13	8000		8000	0
4	Станок М3		19.03.05	Акт ф. 11	9000			9000						9000
5	Машина		20.03.05	Акт ф. 12		11500		11500						11500
	Итого	22000			9000	11500		20500			8000		8000	34500

$$С_k = С_n + О_6(д) - О_6(к)$$

$$34500 = 22000 + 20500 - 8000$$

б). Движение амортизации основных средств

№ п/п	Вид основных средств	Сальдо нач. кредитовое	Дата поступления	Норма амортиз. отчислений %/год	С кредита 02 в дебет счетов (начисление)			Итого по кредиту	С дебета счета 02 в кредит счетов (списание амортиз.)				Итого по дебету	Сальдо конеч. (кредитовое)
					20	08	97, 96 др.		Дата	Документ	01-в	др.		
1	Вычислительная машина	800	4.09.04	10	160			160						960
2	Принтер	1290	11.03.04	18	150			150						1440
3	Комплекс	1910	16.02.03	12	90			90	22.03	Акт ср. 13	3000		3000	0
	Итого	4000			400			400			2000		2000	2400

$$С_k = С_n + О_6(к) - О_6(д)$$

$$2400 = 4000 + 400 - 2000$$

УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ, ТОВАРОВ

Под *материалами* понимают различные вещественные элементы производства, используемые в качестве предметов труда в производственном процессе. Они целиком потребляются в каждом цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции, оказываемых услуг.

Кроме того, по новому Плану счетов в составе материалов учитываются также средства труда со сроком службы менее 12 месяцев, которые могут многократно участвовать в производственном процессе. К ним относятся: орудия лова; специальная одежда, специальная обувь; форменная одежда; многолетние насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала.

К *товарам* относятся товарно-материальные ценности (запасы организации), предназначенные для продажи или перепродажи без дополнительной обработки.

Основными задачами данного учета являются: контроль за сохранностью ценностей, их соответствием документам; за соблюдением норм потребления; выявление затрат, связанных с заготовкой материалов, товаров.

Сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, запасные части, тара для упаковки и транспортировки продукции, инвентарь и хозяйственные принадлежности и др. принимаются к бухгалтерскому учету по их фактической себестоимости, которая по ценностям, приобретенным за плату, определяется исходя из затрат на приобретение (без учета НДС и других возмещаемых налогов).

Фактическими затратами на приобретение материально-производственных запасов кроме уплачиваемых в соответствии с договором поставщику (продавцу) сумм могут быть:

- затраты на информационные и консультационные услуги, а также вознаграждения посреднической организации, связанные с их приобретением;
- таможенные пошлины и иные платежи, а также невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;
- затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию (в т. ч. затраты по содержанию заготовительно-складского аппарата, за услуги транспорта по их доставке до места использования (когда они не включены в договорную цену), затраты по оплате процентов по кредитам поставщиков (коммерческий кредит), а также по оплате процентов по заемным средствам (если

они связаны с приобретением запасов и произведены до даты оприходования их на складах организации) и т. п. затраты;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

При этом не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением запасов.

Материалы, как и товары учитываются на складе кладовщиками и в бухгалтерии. На малых предприятиях, имеющих небольшую номенклатуру ценностей, функции складских работников возлагаются на работников, связанных с использованием материалов, за которыми закрепляются ценности при условии заключения с ними соответствующего договора.

Поступление на предприятие материально-производственных запасов происходит:

- от поставщиков;
- от подотчетных лиц;
- при списании основных средств, их ликвидации;
- из собственного производства.

На ценности, поступившие от поставщиков согласно заключенным с ними договорам, предприятие получает расчетные документы:

- товарно-транспортные накладные;
- платежные требования;
- счета (см. таблицу 51) и счета-фактуры (см. таблицу 52).

Документы после регистрации в журнале учета поступающих грузов проверяются на соответствие их условиям поставки (ассортимент, цены, количество, качество); после чего их акцептуют и передают в бухгалтерию. При этом для получения ценностей со склада поставщика используется *доверенность* форм М-2а, М-2 (см. таблицу 53).

Для отражения операций движения (поступления, внутреннего перемещения, передачи в эксплуатацию, списания) малоценных предметов были введены соответствующие унифицированные формы первичной учетной документации - различные виды документов, рекомендованные к применению в зависимости от назначения ценностей и видов операций с ними.

Так при выдаче работнику для длительного пользования заполнялась форма МБ-2 "Карточка учета МБП". Кроме того, при соответствующих операциях применяются формы МБ-4 "Акт выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов", МБ-7 "Ведомость учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений" (см. таблицу 54), МБ-8 "Акт на списание МБП".

Таблица 51. Счет

Поставщик ООО "Вална" ИНН 8700087895адрес г. Киев, Краснопресненская, 14контокор. счет 00089300000304285683

телефон

в банке Тинькоффбанк г. Киев БИК 873810072

Грузоотправитель и адрес:	От же	К реестру №
Грузополучатель и адрес:	АО "АМТРАУ" Москва, Ленинский пр-т, 36	Акцептован Л.И. Мухомов. Дата получения 9.03.2001 г.

С Ч Е Т № 28Заказ № 30

Наряд №

дата 27.02.2001 г.

Платательщик и адрес: АО "АЛЬФАЛД" ИНН 7712538001				СУММА СЧЕТА		
Контрактор, счет № 00467762152161800				по расчет- ной цене	разница объединен.	Наценка на ком. товары
гор. Москва						
банк АО "Триумф", г. Москва БИК 094583715						
заказчика						
на ст.	Москва-Мб.	со ст.	Киев-Июльска	Всего		
				продажная Р.	3900-00	
Дата отпр. 25.02.2001 г.				отметки об оплате		
способ отпр. ж/д				шифр		
квит./накл. № 51						
упаковка число мест 1 вес 300 кг						
Дополнения: Испытатель Тимофеева А.И.						

Плательщик и адрес: АО "АМТРАУ" ИНН 7712538001Контокор. счет № 00467762152161800гор. Москвабанк АО "Триумф", г. Москва БИК 094583715

заказчика

на ст. Москва-Пав.со ст. Киев-ТоварнаяДата отпр. 25.02.2001 г. способ отпр. ж/дквит./накл. № 51упаковка число мест 1 вес 300 кгДополнения: Экспедитор Тинькофф А.И.

ПРЕДМЕТ СЧЕТА	Количество	Цена	Сумма	
<u>Материал А</u>	<u>300 кг</u>	<u>13-00</u>	<u>3900</u>	<u>00</u>
<u>Итого и оплата: При поступлении действительной суммы (В т.ч. НДС - 20% - 650 руб. 13 коп.)</u>				
	<u>Директор</u>	<u>Адресован</u>		
	<u>Л. Бурлаков</u>	<u>Игорев</u>		

При поступлении материальных ценностей материально-ответственное лицо проверяет соответствие фактического их количества данным документов поставщика, после чего в случае отсутствия расхождений выписывается приходный ордер формы М-4 (см. таблицу 55). При этом оприходование может быть оформлено без составления приходного ордера - на основании документов поставщика (тогда на них завскладом делает надпись, удостоверяющую получение им материалов).

Следует отметить, что в случае получения неоднократно однородного груза в течение дня может быть составлен один приходный ордер в целом за день, при этом на обороте делаются отметки об отдельных приемах с подведением итога за день.

Если при приемке материалов от поставщика установлено расхождение с данными сопроводительных документов или если имела место неотфактурованная поставка (поступление ценностей без сопроводительных документов), то составляется акт (см. таблицу 56) при участии незаинтересованной стороны. В этом случае акт является одновременно приходным документом и служит для уточнения расчетов с поставщиком.

Утверждена постановлением Правительства РФ
от 02.12.2000 № 914
в ред. Постановления от 16.02.2004 № 84

СЧЕТ-ФАКТУРА № 100 от "13" апреля 2005 г. (1)

Продавец АО "Самарсон" (2)

Адрес 127892 Москва, ул. Локотская, д. 18 (2а)

Идентификационный номер продавца (ИНН/КПП) 7789975906/770801001 (2б)

Грузоотправитель и его адрес он же (3)

Грузополучатель и его адрес ООО "Новосиб" 118578 г. Новосибирск, ул. Касаткина, д. 23 (4)

К платежно-расчетному документу № от (5)

Покупатель ООО "Новосиб" (6)

Адрес 118578 г. Новосибирск, ул. Касаткина, д. 23 (6а)

Идентификационный номер покупателя (ИНН/КПП) 3479257804/701004001 (6б)

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг)	Единица измерения	Количество	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг), всего без налога	В том числе акциз	Налоговая ставка	Сумма налога	Стоимость товаров (работ, услуг), всего с учетом налога	Страна происхождения	Номер грузовой таможенной декларации
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Материалы НК	м	200	83	16600	-	30 %	920	5520	Россия	-
Всего к оплате								5520		

Руководитель организации Коккин Коккин О. С. Главный бухгалтер Писарева Писарева К. К.
(подпись) (Ф.И.О.) (подпись) (Ф.И.О.)

(индивидуальный предприниматель) (реквизиты свидетельства о государственной регистрации индивидуального предпринимателя)

Примечание: Первый экземпляр - покупателю, второй экземпляр - продавцу.

Кроме того, материалы и товары могут поступать на предприятие от подотчетных лиц, которые приобретают их за наличные в магазинах, на рынках, у других предприятий или у населения. Тогда к авансовому отчету (см. главу 4) должны быть приложены документы, подтверждающие покупку: счета и чеки магазинов, квитанции приходных кассовых ордеров, акты (справки) в случае осуществления покупки на рынке или у населения. В акте подробно излагается содержание операции с указанием даты и места покупки, количества и цены, а также реквизитов, позволяющих проконтролировать факт приобретения ценностей у физического лица.

Таблица 53. Доверенности

Типовая межотраслевая форма № М-2
Утверждена постановлением Госкомстата России от 30.10.97 № 71а

Номер доверенности	Дата выдачи	Срок действия	Должность и фамилия лица, которому выдана доверенность	Расписка в получении доверенности	Поставщик	Номер и дата наряда (заменяющего наряд документа) или извещения	Номер, дата документа, подтверждающего выполнение поручения
1	2	3	4	5	6	7	8
11	07.04.05	17.04.05	Зорин (экспедитор)	Зорин	ООО "Новосиб"	Счет № 18 от 06.04.2005	н/н № 121 от 07.04.2005

Линия отреза

Организация АО "АЛТАИР"

Форма по ОКУД
по ОКПО

Коды
0316001
УЧ702981

ДОВЕРЕННОСТЬ № 11

Дата выдачи "07" апреля 2005 г.

Доверенность действительна по "17" апреля 20 05 г.

ООО "Новосиб", Москва, ул. Уроженская д. 13/7

наименования потребителя и его адрес

АО "Алтайр", Ленинский м-п, 36

наименование плательщика и его адрес

Счет № 18113893245894516901 в АКБ "Забайка" г. Москва

наименования банка

Доверенность выдана экспедитору Зорину Игорю Николаевичу

должность, фамилия, имя, отчество

Паспорт: серия 45 31, № 680121

Кем выдан 12 отделением милиции г. Ленинграда

Дата выдачи 06 марта 1992 г.

На получения от ООО "Новосиб"

наименование поставщика

материальных ценностей по Счету 18 от 06.04.2005

номер и дата документа

Перечень материальных ценностей, подлежащих получению

Номер по порядку	Материальные ценности	Единица измерения	Количество (прописью)
1	2	3	4
1.	Материал А	кг	Четыреста
2.	Материал В	м	Сто пять

Подпись лица, получившего доверенность Зорин удостоверяем.

М. П.

Руководитель Редоров Главный бухгалтер Бриколов

Поступление на склад материалов собственного изготовления, от других подразделений и оставшихся от ликвидации имущества оформляют требованиями-накладными (форма М-11).

На основании данных приходных документов заводится карточка учета материалов (см. таблицу 57). По мере совершения хозяйственных операций материально-ответственное лицо производит записи в карточки. При этом каждой записи присваивается очередной порядковый номер с начала года, который фиксируется на послужившем основанием для записи первичном документе. После каждого факта движения материалов выводится его количественный остаток.

Таблица 54. Ведомость учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений

Типовая межотраслевая форма № МБ-7
Утверждена постановлением Госкомстата России от 30.10.97 № 71а

ВЕДОМОСТЬ № 2

**учета выдачи спецодежды, спецобуви
и предохранительных приспособлений**

Форма по ОКУД
по ОКПО

Коды
0320001
УУ702981

Организация АО АЛБТАН

Структурное подразделение _____

Дата составления	Код вида операции	Структурное подразделение	Вид деятельности
22.04.02			

Номер по порядку	Фамилия, имя, отчество	Табельный номер	Спецодежда, спецобувь и предохранительные приспособления		Единица измерения		Количество	Дата поступления в эксплуатацию	Срок службы	Подпись в получении (сдача)
			наименование	номенклатурный номер	код	наименование				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Кли КК	12	Ботинки О	1318	07	пара	2	10.04.02	3 мес	Кли

Материально ответственное лицо Осипов Кли Кли К. К.
должность подпись расшифровка подписи
Руководитель подразделения _____
должность _____
" " _____ 20__ г. _____
подпись расшифровка подписи

Таблица 55. Приходный ордер

Типовая межотраслевая форма № М-4
Утверждена постановлением Госкомстата России от 30.10.97 № 71а
ПРИХОДНЫЙ ОРДЕР № 2

Организация АО АЛБТАН
Структурное подразделение _____

Форма по ОКУД
по ОКПО

Коды
0315003
УУ702981

Дата составления	Код вида операции	Склад	Поставщик		Страховая компания	Корреспондирующий счет		Номер документа	
			наименование	код		счет, субсчет	код аналитического учета	сопроводительного	платежного
16.03.03			Пайков			10/1		16	

Материальные ценности		Единица измерения		Количество		Цена, руб. коп	Сумма без учета НДС, руб. коп.	Сумма НДС, руб. коп.	Всего с учетом НДС, руб. коп.	Номер паспорта	Порядковый номер по складской картотеке
наименование, сорт, размер, марка	номенклатурный номер	код	наименование	по документу	принято						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
наблюдатель С	031.1		м.	15	15	21-00	315=	-	375-		37
Итого									375-		

Принял Кликов Филинов Филинов Сдал Кликов Пайков Пайков
должность подпись расшифровка подписи должность подпись расшифровка подписи

Таблица 562 Акт о приемке материалов

Типовая межотраслевая форма № М-7
Утверждена постановлением Госкомстата России от 30.10.97 № 71а

УТВЕРЖДАЮ

инженер

должность

Федоров

подпись

Федоров Ф. Ф.

расшифровка подписи

13 апреля 20 05 г.

АКТ № 1 о приемке материалов

Форма по ОКУД
по ОКПО

Коды

031504

74702987

13 04 2005

Дата составления

Организация *АО АЛБТАНП*

Место составления акта *Кладовая предприятия*

Начало приемки *10* ч *20* мин. Окончания приемки *11* ч *45* мин.

Принят и осмотрен груз, прибывший по сопроводительным документам *накладная № 34 от 01.04.2005 г.*

Удостоверение о качестве (сертификат) № *48* со станции (пристань) *Харьков-Коварная-3*

по сопроводительному транспортному документу № *56 "01" апреля 20 05 г.* в вагонах № *31, 32*

Отправитель *Рабинка Восток, г. Харьков, Термина, 10 ж. 234-38-2*

наименование, адрес, номер телефона

Поставщик *Рабинка Восток, г. Харьков, Термина, 10 ж. 234-38-2*

наименование, адрес, номер телефона

Получатель *АО АЛБТАНП, г. Москва, Ленинский пр-т, д. 36, ж. 148-46-98*

наименование, адрес, номер телефона

Страховая компания *ТАИСС, г. Харьков, пер. Сивака, 44, ж. 359-289-6*

наименование, адрес, номер телефона

Дата отправки продукции со станции (пристань, порта) или со склада отправителя *01.04.2005*

Договор № *36* от *18 февраля 20 05 г.* на поставку продукции.

Дата и номер телефонограммы или телеграммы о вызове отправителя (заготовителя) *№ 65 от 12.04.2003*

По сопроводительным транспортным документам значилось:

Отметка об опломбировании груза	Количество мест	Вид упаковки	Наименование продукции, товара (груза) или номера контейнеров	Единица измерения	Масса груза, т		Особые отметки отправителя по накладной
					отправителя	дороги, пристани	
1	2	3	4	5	6	7	8
<i>01.04.05</i>	<i>105</i>	<i>налебом</i>	<i>масса х/б</i>	<i>мешки</i>	<i>0,525</i>	<i>0,525</i>	

Дата и время, ч. мин.

Прибытия на станцию (пристань, порт) назначения	Выдачи груза органом транспорта	Вскрытия вагона и других транспортных средств	Доставки на склад получателя
1	2	3	4
<i>12.04.05, 10 ч. 05 мин.</i>	<i>12.04.05, 12 ч. 0 мин.</i>	<i>12.04.05, 13 ч. 10 мин.</i>	<i>12.04.05, 16 ч. 13 мин.</i>

Условия хранения продукции на складе получателя *Учебно-производственная*

Состояние тары и упаковки в момент осмотра продукции *Тара и упаковка в надлежащем виде, не повреждена*

Количество недостаточной продукции определено *Взвешивание и счетом мест*

завешиванием, счетом мест, обмером и т. п.

Другие данные

Код вида операции	Структурное подразделение	Вид деятельности	Склад	Код поставщика	Корреспондирующий счет		Номер сопроводительного документа
					счет, субсчет	код аналитического учета	

Материальные ценности		Единица измерения		По документам				Фактически оказалось			
наименование	номенклатурный номер	код	наименование	сорт	количество	цена, руб. коп.	сумма, руб. коп.	сорт	количество	цена, руб. коп.	сумма, руб. коп.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
матем. х/б в майке 5 ю	323	03	м	1	525	10-00	5250-00	1	500	10-00	5000-00

Порядковый номер записи по складской карточке	Брак и бой		Недостачи		Излишки		Номер паспорта
	количество	сумма, руб. коп.	количество	сумма, руб. коп.	количество	сумма, руб. коп.	
13	14	15	16	17	18	19	20
19	-	-	25	250-00	-	-	

Заключение комиссии: Недостача произошла по вине поставщика в результате нехватки майки х/б

Приложение. Перечень прилагаемых документов Накладные поставщика и перевозчика

С правилами приема материальных ценностей по количеству, качеству и комплектности все члены комиссии ознакомлены и предупреждены, что они несут ответственность за подписание акта, содержащего данные, не соответствующие действительности.

<u>акт</u> должность	<u>Исход</u> подпись	<u>Исход И. И.</u> расшифровка подписи	<u>сверенности № 43 от 12.04.2005</u> номер и дата выдачи документа о полномочиях и наименование организации, выдавшей документ
<u>акт</u> должность	<u>Зав</u> подпись	<u>Зав З. З.</u> расшифровка подписи	<u>сверенности № 37 от 11.04.2005</u> номер и дата выдачи документа о полномочиях и наименование организации, выдавшей документ
должность	подпись	расшифровка подписи	номер и дата выдачи документа о полномочиях и наименование организации, выдавшей документ

Материальные ценности приняты и оприходованы 13 апреля 20 05 г.

Коммерческий акт № 10 от 13 апреля 20 05 г.

Заведующий складом Кислов Кислов У. У.
подпись расшифровка подписи

По истечении месяца завскладом подсчитывает количество поступивших и количество выбывших материальных ценностей и выводит остаток на конец месяца, используя начальное сальдо. Этот остаток должен соответствовать остатку последнего дня месяца. Выведенные остатки заносятся в книгу складского учета (сальдовую книгу), хранящуюся в бухгалтерии.

Карточки складского учета проверяются бухгалтером по сданным первичным документам; факт проверки подтверждается подписью.

Таким образом, на применении карточек складского учета и сальдовой книги основан сальдовый метод учета, предусматривающий ведение сортового количественного учета только работниками складов в карточках. При этом синтетический учет движения материальных ценностей в денежном выражении осуществляется бухгалтером на соответствующем счете 10 (товаров - на счете 41, который используется в торговле, а также в производственных предприятиях, когда стоимость готовых изделий, приобретаемых для комплектации, не включается в себестоимость проданной продукции, а подлежит возмещению покупателями отдельно) а внутри них - по субсчетам, материально-ответственным лицам и группам материалов.

Таблица 5. Карточка учета материалов

Типовая межотраслевая форма № М-17
Утверждена постановлением Госкомстата России от 30.10.97 № 71а

КАРТОЧКА № 24 учета материалов

Организация АО АЛБТАН

Форма по ОКУД
по ОКПО
Дата составления

Коды
0315008
У1702987

Структурное подразделение

Структурное подразделение	Вид деятельности	Склад	Место хранения		Марка	Сорт	Профиль	Размер	Номенклатурный номер	Единица измерения		Цена, руб. коп.	Норма запаса	Срок годности	Поставщик
			стеллаж	ячейка						Код	Наименование				
			2	13	Х1	1			37	03	кг.	12-00	100	2г	

Наименование материала Преза полимербетона

Драгоценный материал (металл, камень)							
наименование	вид	номенклатурный номер	единица измерения		количество (масса)	номер паспорта	
1	2	3	код	наименование	6	7	8

Дата записи	Номер		От кого получено или кому отпущено	Учетная единица выпуска продукции (работ, услуг)	Приход	Расход	Остаток	Подпись, дата
	документа	по порядку						
1	2	3	4	5	6	7	8	9
13.04.05	21	1	Фабрика Восток		500		500	Коткин 13.04.05
20.04.05	18	2	ООО Спирит			100	400	
07.05.05	29	3	В производство			150	250	

Карточку заполнил Младовик Коткин Коткин О. М.
должность подпись расшифровка подписи
"07" мая 20 05 г.

На предприятиях, где количество наименований материалов значительно, используется бухгалтерский метод учета, при котором в бухгалтерии на каждый вид производственных запасов открываются карточки количественно-суммового учета. В них на основании данных первичных документов бухгалтер отражает движение материалов, фиксирует приход, расход, выводит остаток (дублирует складской учет).

Информация из карточек количественно-суммового учета переносится в аналитические оборотные ведомости, открываемые на отдельные материально-ответственные лица.

Материалы отпускают со склада:

- на производственное потребление;
- хозяйственные нужды;
- на сторону для переработки и для реализации неликвидных запасов.

Товары предназначены для продажи и отпускаются покупателям. Оформление отпуска ценностей зависит от организации производства, направления расхода и периодичности их выдачи.

Расход материалов, отпускаемых в производство и другие нужды часто, оформляют *лимитно-заборными картами* (см. таблицу 58), выписываемыми в 2-х экземплярах (один - складу, другой - получателю). Редкий отпуск материалов со склада фиксируется *требованиями-накладными* (см. таблицу 59). Отгрузку ценностей сторонним организациям или хозяйствам своего предприятия, расположенным за его пределами, оформляют *накладными на отпуск материалов на сторону* (см. таблицу 60).

В небольших предприятиях отпуск материалов на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг осуществляется без оформления специальными документами. Фактически израсходованные материалы отражаются в *отчетах о выпуске и реализации продукции*, которые после утверждения руководителем служат основанием для списания соответствующих ценностей.

При отпуске материальных ценностей в производство и ином выбытии (для товаров кроме розничной торговли, где учет ведется по продажной цене) их оценка производится в соответствии с ПБУ 5/01 одним из следующих методов (который должен быть зафиксирован в учетной политике предприятия):

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО);
- по себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО).

При методе средней себестоимости она определяется по каждому виду запасов как частное от деления общей себестоимости этого вида запасов на их количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в этом месяце.

Оценка запасов методом ФИФО основана на допущении, что материальные ресурсы используются в течение отчетного периода в последовательности их поступления, т. е. ресурсы, первыми поступающие в производство (в торговле - в продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретения с учетом стоимости ценностей, числящихся в наличии на начало месяца. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся на складе на конец отчетного периода, производится по фактической себестоимости последних по времени закупок.

таблица 58. Лимитно-заборная карта

Типовая межотраслевая форма № М-8
Утверждена постановлением Госкомстата России от 30.10.97 № 71а

ЛИМИТНО-ЗАБОРНАЯ КАРТА № 3

Организация АО АЛТАЙ

Форма по ОКУД
по ОКПО

Исходы

0315005

44702981

Дата составления	Код вида операции	Вид деятельности	Отправитель	Получатель	Корреспондирующий счет		Учетная единица выпуска продукции (работ, услуг)
			структурное подразделение	структурное подразделение	счет, субсчет	код аналитического учета	
			<u>склад 1</u>	<u>Цех 2</u>	<u>10-1</u>		<u>из</u>

Материальные ценности			Единица измерения	
наименование, сорт, размер, марка	номенклатурный номер		код	наименование
<u>Ткань н/т 1с К2</u>	<u>431</u>		<u>03</u>	<u>из</u>
Лимит <u>150</u>	Порядковый номер по складской картотке <u>02</u>	Всего отпущено с учетом возврата	Цена, руб. коп.	Сумма без учета НДС, руб. коп.
		<u>110</u>	<u>12-00</u>	<u>132-00</u>
Отпущено	Дата	Количество	Остаток лимита	Подпись заведующего складом, получателя
	<u>04.03.2005</u>	<u>10</u> и №. 9.	<u>140</u>	<u>Рыжиков</u>
Возвращено	<u>13.03.2005</u>	<u>40</u>	<u>34</u>	<u>Рыжиков</u>

Руководитель подразделения, установившего лимит

зав. производством
должность

Удов
подпись

Удов 4.4.
расшифровка подписи

Руководитель подразделения, получившего материальные ценности

нач. цеха
должность

Васин
подпись

Васин В. В.
расшифровка подписи

Заведующий складом

Рыжиков
подпись

Рыжиков Ф. Ф.
расшифровка подписи

20__ г.

Метод ЛИФО основан на противоположном допущении, чем метод ФИФО, т. е. ресурсы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности по времени приобретения. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасе на конец отчетного периода, производится по фактической себестоимости ранних по времени приобретения, а в себестоимости продажи продукции (работ, услуг) учитывается стоимость поздних по времени приобретения.

Оценка материально-производственных запасов на конец отчетного периода (кроме товаров, учитываемых по продажной (розничной) стоимости) производится в зависимости от принятого метода оценки запасов при их выбытии.

Применение методов рассмотрим далее на примере:

Пример. Предприятие хранит на складе товар в количестве 20 т по цене 10,0 тыс. руб. за тонну, через неделю предприятие получило 30 т по цене 10,5 тыс. руб. за тонну, через 3 дня поступил товар в количестве 40 т по цене 11,0 тыс. руб. за тонну. Таким образом, в конце месяца на складе имеется 90 т товара одного сорта по разным ценам. Отгружено 50 т товара этого сорта. Определим стоимость списываемых с учета товаров.

Метод ФИФО заключается в списании товаров на счета учета реализации по фактической себестоимости в хронологическом порядке - сначала списываются товары, поступившие на склад в первую очередь, и т. д. (с учетом стоимости остатков).

В первую очередь списывается остаток товара в количестве 20 т, стоимость которого составит:

$$20 \times 10,0 = 200,0 \text{ тыс. руб.}$$

Затем списанию подлежит товар, поступивший раньше других, в количестве 30 т, стоимость которого составит:

$$30 \times 10,5 = 315,0 \text{ тыс. руб.}$$

Таким образом, списано 50 т на сумму $200 + 315 = 515,0$ тыс. руб.

На конец расчетного периода осталось 40 т на сумму 440 тыс. руб.

Метод ЛИФО обратен методу ФИФО и основан на списании товаров на счета учета их реализации по фактической себестоимости поступления сначала последней партии, потом предыдущей и т. д.

В первую очередь списан товар, поступивший последним, в количестве 40 т, его стоимость составляет:

$$40 \times 11,0 = 440,0 \text{ тыс. руб.}$$

Затем списанию подлежит товар, поступивший перед ним (требуется списать 10 т - не хватает до 50 т):

$$10 \times 10,5 = 105,0 \text{ тыс. руб.}$$

Таким образом, списано 50 т на сумму: $440 + 105 = 545,0$ тыс. руб.

На конец расчетного периода осталось 40 т на сумму 440 тыс. руб.

Метод средней цены заключается в расчете средней стоимости единицы каждого вида реализованных товаров и их остатка на конец расчетного периода.

$$\text{Средняя цена} = \frac{20 \times 10,0 + 30 \times 10,5 + 40 \times 11,0}{20 + 30 + 40} = 10,61 \text{ тыс. руб.}$$

Стоимость отгруженного товара составит:

$$50 \times 10,61 = 530,5 \text{ тыс. руб.}$$

Остаток на складе при этом составит в денежной оценке:

$$40 \times 10,61 = 424,4 \text{ тыс. руб.}$$

Или еще приведем пример использования средней цены:

На начало месяца у предприятия имеется в наличии 20 т материала X по учетной цене 100 руб./т на сумму 2 тыс. руб. Данный материал поступал в течение месяца два раза: 10 т по фактурной цене 110 руб./т и 15 т по 120 руб./т. За месяц израсходовано на производство 40 т, таким образом, конечный остаток материала X составил $20 + 10 + 15 - 40 = 5$ т.

В данном случае средняя стоимость (по фактурным ценам) тонны материала X составляет:

$$\frac{(20 \times 100 + 10 \times 110 + 15 \times 120)}{(20 + 10 + 15)} = 108,89$$

Таким образом, на издержки производства должно быть списано:
40 т x 108,89 руб./т = 4355,6 руб.

Остаток же материала на конец месяца составляет:

$$5 \text{ т} \times 108,89 \text{ руб./т} = 544,45 \text{ руб.}$$

Таблица 59. Требования-накладная

Типовая межотраслевая форма № М-11
Утверждена постановлением Госкомстата России от 30.10.97 № 71а

ТРЕБОВАНИЕ-НАКЛАДНАЯ № 12

Организация АО АЛБТАНП

Форма по ОКУД
по ОКПО

Коды
0315006
44702981

Дата составления	Код вида операции	Вид деятельности	Отправитель	Получатель	Корреспондирующий счет		Учетная единица выпуска продукции (работ, услуг)
			структурное подразделение	структурное подразделение	счет, субсчет	код аналитического учета	
05.04.05					10-2		100 кв.

Через кого Иванова И. И.

Затребовал Сидоров

Разрешил Васин

Корреспондирующий счет		Материальные ценности		Единица измерения		Количество		Цена, руб. коп.	Сумма без учета НДС, руб. коп.	Порядковый номер по складской картотеке
счет, субсчет	код аналитического учета	наименование	номенклатурный номер	код	наименование	затребовано	отпущено			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
20-2		матлаз	356	03	кв	15	15	115=	1725=	11

Отпустил Климов Филиппов Филиппов Ф. Ф. Получил Климов Иванов Иванов С. С.
должность подпись расшифровка подписи должность подпись расшифровка подписи

Таблица 00 Накладная на отпуск материалов на сторону

Типовая межотраслевая форма № М-15
Утверждена постановлением Госкомстата России от 30.10.97 № 71а

НАКЛАДНАЯ № 2

на отпуск материалов на сторону

Организация АО АЛБЛАКТ

Форма по ОКУД
по ОКЮ

Коды
0315007
44702981

Дата составления	Код вида операции	Отправитель		Получатель		Ответственный за поставку		
		структурное подразделение	Вид деятельности	структурное подразделение	Вид деятельности	структурное подразделение	Вид деятельности	код исполнителя
11.03.03	02	Склад И		Склад А		Склад И		08

Основание Договор № 4 от 10.03.03

Кому ОЛЧ Через кого Насова Н. Н.

Корреспондирующий счет		Материальные ценности		Единица измерения		Количество		Цена, руб. коп.	Сумма без учета НДС, руб. коп.	Сумма НДС, руб. коп.	Всего с учетом НДС, руб. коп.	Номер		Переходный номер записи по складской картотеке
счет, субсчет	код аналитического учета	наименование, сорт, размер, марка	номенклатурный номер	код	наименование	наделен отпущено	отпущено					инвентарный	паспорта	
91-2		материал В	41	03	кг.	25	25	40-00	1000-00	180-00	1180-00	21		57

Всего отпущено Одно наименований прописью

на сумму Одна тысяча сто восемьдесят руб. 00 коп. в том числе сумма НДС 180 руб. 00 коп. прописью

Отпуск разрешил Насова Н. Н. Сам С. С. Главный бухгалтер Ермаков Ермаков Е. Е.
должность подпись расшифровка подписи подпись расшифровка подписи

Отпустил Климов Ковин Ковин К. К. Получил эксперимент Насов Насов Н. Н.
должность подпись расшифровка подписи должность подпись расшифровка подписи

Синтетический учет материалов ведется на активном счете 10 "Материалы", к нему могут быть открыты различные субсчета (см. План счетов далее). Также по счету 10 "Материалы" теперь учитываются инвентарь и хозяйственные принадлежности.

По дебету счета 10 отражается поступление материалов:

- от поставщиков в соответствии с договорами поставок (в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками");
- от подотчетных лиц в порядке закупки мелких партий за наличный расчет (в корреспонденции со счетом 71 "Расчеты с подотчетными лицами");
- из производства (в корреспонденции со счетом 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства" и др);

- при полной или частичной ликвидации основных средств (в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы");
- от учредителей в счет их вклада в уставный капитал (корреспондирует счет 75 "Расчеты с учредителями") по согласованной стоимости;
- как безвозмездная помощь (корреспондирует счет 98 "Доходы будущих периодов", субсчет "Безвозмездные поступления") по рыночной цене.

Поступление товаров отражается по дебету счета 41 "Товары" в корреспонденции с теми же счетами. При учете организацией розничной торговли товаров по продажным ценам одновременно с этой записью на разницу между стоимостью приобретения и стоимостью по продажным ценам (скидки, накладки) делается запись по дебету счета 41 "Товары" и кредиту счета 42 "Торговая наценка".

Кроме того, учетной политикой предприятия может быть предусмотрено использование счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей". Тогда все расходы, связанные с заготовлением материальных ресурсов, на основании поступивших расчетных документов (покупная стоимость) предварительно собираются по дебету счета 15 в корреспонденции со счетами учета источника поступления (в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, и от характера расходов по заготовке и доставке). При этом для текущей оценки движения материалов применяются так называемые учетные цены, отличные от фактической себестоимости.

В кредит счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" в корреспонденции со счетом 10 "Материалы" относится стоимость фактически поступивших в организацию и оприходованных материально-производственных запасов.

Таким образом, на счете 15 выявляется остаток, исчисляемый как разница между фактической себестоимостью приобретенных материальных ценностей и их стоимостью по учетным ценам. Сумма разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления), и учетных ценах списывается со счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" на счет 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей".

Остаток по счету 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" на конец месяца показывает их наличие в пути.

Накопленные на счете 16 разницы между фактической себестоимостью приобретенных материальных ценностей и стоимостью их по учетным ценам списывают (сторнируются при отрицательной разнице) с кредита счета 16 "Отклонение в стоимости ма-

териальных ценностей" в дебет счетов затрат на производство (расходов на продажу) или других соответствующих счетов.

Выбытие материальных ресурсов фиксируется по кредиту счета 10 "Материалы". При этом они могут быть отпущены:

- на производственные нужды (дебетуются счета 20, 23, 25, 26, 29, 97 "Расходы будущих периодов"), в качестве расходов на продажу (дебетуется счет 44 "Расходы на продажу");
- на исправление брака (корреспондирует счет 28 "Брак в производстве");
- на капитальное строительство хозяйственным способом (дебетуется счет 08 "Вложения во внеоборотные активы");
- как вклад в общее имущество по договору простого товарищества (корреспондирует счет 80, субсчет "Вклады товарищей");
- проданы, списаны, переданы безвозмездно (дебетуется счет 91 "Прочие доходы и расходы").

Кроме того, со счета 10 стоимость материалов может быть списана:

- по выявленным суммам недостач на суммы определившихся потерь (дебетуется счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей");
- как утраченные в результате чрезвычайных обстоятельств - стихийных бедствий, пожаров, аварий (корреспондирует счет 99 "Прибыли и, убытки"; когда убытки компенсирует страховая организация - сначала дебетуется счет 76, субсчет "Расчеты по имущественному и личному страхованию").

Выбытие товаров отражается по кредиту счета 41 "Товары"; при этом в отличие от материалов:

- стоимость товаров при признании в бухгалтерском учете выручки от продажи относится в дебет счета 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж";
- при отгрузке товаров или передачи их для продажи на комиссионных началах стоимость переносится на счет 45 "Товары отгруженные".

В розничной торговле, когда учет ведется по продажным ценам, вместе с тем суммы торговой наценки по выбывшим товарам сторнируются по кредиту счета 42 "Торговая наценка" в корреспонденции с дебетом счета 90 "Продажи" и иных соответствующих счетов (44, 94).

При учете материально-производственных ценностей и операций с ними следует помнить, что НДС по ним фиксируется на отдельном счете 19, субсчет "НДС по приобретенным материально-производственным запасам". По дебету данного субсчета отражаются суммы НДС по приобретаемым материалам, товарам в кор-

корреспонденции со счетами 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Суммы НДС, подлежащие возмещению (вычету) после фактической оплаты поставщикам за материальные ценности (при условии принятия их к учету и наличия счета-фактуры с выделенной суммой НДС) списываются с кредита счета 19 "НДС по приобретенным ценностям" в дебет счета 68, субсчет "Расчеты по НДС" (по ценностям, приобретаемым для осуществления производственной деятельности - для производства облагаемой НДС продукции, или для перепродажи). При этом необходимо вести отдельный учет по оплаченным и неоплаченным материально-производственным ценностям.

В том случае, если материалы, по которым в установленном порядке произведено возмещение НДС, использованы для производства не облагаемой НДС продукции (работ, услуг), возможна сначала восстановительная проводка: кредит счета 68, субсчет "Расчеты по НДС" и дебет счета 19, после чего НДС включается в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на доходы организаций: дебет счетов учета затрат на производство, расходов на продажу (счета 20, 23, 25, 26, 29, 44) в корреспонденции со счетом 19.

При выбытии ценностей по операциям, не признаваемым реализацией для исчисления НДС, соответствующая сумма списывается в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы".

При порче и хищении материальных ценностей сумма уплаченного при их приобретении налога учитывается по кредиту счета 19 (если хищение обнаружено до списания НДС со счета 19 на дебет счета 68 "Расчеты с бюджетом") в корреспонденции со счетом 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей", когда они утрачены в результате стихийных бедствий - дебетуется счет 99 "Прибыли и убытки".

Для наглядности определения остатка по счету 10 "Материалы" на конец отчетного периода на примере операций таблицы 61 заполняется таблица 62.

Таблица 61. Операции с материалами



№ опер	Дата	Документ	Содержание операции	Д	К	Сумма
3	4.03.2005	Приходный ордер № 11	Получено от поставщиков материала А	10	60	3900
4	5.03.2005	Расх. накл. № 11	Отпущено в производство материала А	20	10	14300
9	11.03.2005	Расх. накл. № 12	Реализованы материалы В	91-2	10	1000
12	12.03.2005	Накл № 51	В производство переданы 3 пары рука- виц по цене 10 руб/пара и 2 спецкостю- ма по цене 485 руб (срок службы 6 мес)	20	10	1000
15	15.03.2005	Приходный ордер № 11	Получен от Иванова материал С	10	71	420
17	16.03.2005	Приходный ордер № 12	Оприходованы материалы С от Петрова	10	71	315

Таблица 62

№ п/п	Вид мате- риала	Ед. изм.	Цена руб. коп.	Сальдо начальных (дебетовое)		В дебет 10 с кредита счетов (приход)							Итого по дебету
				кол-во	сумма	Дата	Доку- мент	60	Дата	Доку- мент	71	Др.	
1	А	м	10	1040	10400	4.03	Прих. орд. 1	3900					3900
2	В	м	40	40	1600								-
3	С	м	21	-	-				16.03	Прих. орд 11 12	420 315		420 315
4	рукавицы	пара	10	3	30								
5	спецкостюм	штк	485	2	970								
	Итого:				13000			3900			735		4635

С кредита 10 в дебет счетов (расход)

Дата	Документ	20	Дата	Документ	91-2	Др.	Итого по кредиту	Сальдо конечное	
								кол-во	сумма
5.03	Расх. накл. 11	14300					14300	-	-
			11.03	Расх. накл. 12	1000		1000	15	600
								35	735
12.03	Накл 51	30					30	-	-
12.03	Накл 51	970					970	-	-
		14300			1000		16300		1335

$$С_k = С_n + О_6(д) - О_6(к)$$

$$1335 = 13000 + 4635 - 16300$$

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО. КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Основными задачами учета затрат на производство и калькулирования себестоимости являются:

- учет объема, ассортимента изделий, работ, услуг;
- учет фактических затрат на производство и контроль за расходованием материалов, использованием трудовых ресурсов;
- исчисление себестоимости единицы продукции.

Организация этого учета основывается на полноте отражения всех хозяйственных операций, правильном отнесении расходов и доходов к отчетным периодам, разграничении затрат на производство и вложения во внеоборотные активы.

Расходы согласно ПБУ 10/99 подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной); они признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности). Поэтому затраты на производство продукции (работ, услуг) предприятие включает в себестоимость того отчетного периода, к которому они относятся фактически, независимо от времени оплаты - предварительной или последующей.

Так расходы, произведенные в отчетном периоде, но фактически относящиеся к следующим, в расходы отчетного периода не включаются, а учитываются обособленно до наступления периода, к которому они относятся. Например, арендная плата, уплаченная авансом за год вперед, учитывается в составе расходов будущих периодов (при проведении платежа дебетуется счет 97 "Расходы будущих периодов" в корреспонденции со счетами учета денежных средств) и признается расходами отчетного периода каждый месяц в размере двенадцатой части от оплаченной суммы.

Наоборот, относящиеся к предшествующим периодам расходы, которые производятся в отчетном, подлежат предварительному резервированию изначально. Например, суммы отпусков рабочих частями включаются в себестоимость отчетных периодов путем резервирования (кредитуется счет 96 "Резервы предстоящих расходов" в корреспонденции со счетами учета затрат на производство, расходов на продажу).

Расходы, которые невозможно отнести к определенному калькуляционному периоду (затраты на ремонт основных средств, на горно-подготовительные работы), включаются в себестоимость путем равномерного и систематического распределения по времени.

Затраты предприятия на производство и реализацию продукции в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ подразделяются на:

- **материальные расходы** (за вычетом возвратных отходов). В составе материальных расходов отражаются затраты на приобретение: используемых сырья, материалов (в т. ч. в производстве, для упаковки, на различные хозяйственные нужды); инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом; комплектующих изделий, полуфабрикатов; топлива, воды и энергии на технологические цели, для отопления зданий, а также расходы на передачу энергии; работ и услуг производственного характера (в т. ч. транспортные услуги). К материальным также относятся расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения. Вместе с тем к данным расходам для целей налогообложения приравниваются: расходы на природоохранные мероприятия; технологические потери; а также потери от недостачи и порчи при хранении и транспортировке ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденной в установленном порядке;
- **расходы на оплату труда**. В эти расходы согласно ст. 255 НК РФ включаются 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 работников, предусмотренные трудовыми и коллективными договорами;
- **суммы начисленной амортизации**. Здесь отражается амортизация как собственных, так и арендованных основных фондов (см. ранее);
- **прочие расходы**. К прочим расходам, связанным с производством и реализацией, согласно ст. 264 НК РФ относятся следующие расходы: начисленные налоги и сборы; расходы на сертификацию продукции и услуг; комиссионные, подъемные, расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности, по гарантийному ремонту и обслуживанию; арендные (лизинговые) платежи; расходы на содержание служебного транспорта, на командировки, на подготовку и переподготовку кадров, на рекламу, на текущее изучение конъюнктуры рынка; представительские расходы; расходы на юридические и информационные, консультационные и иные аналогичные услуги; на аудиторские услуги; услуги по управлению организацией; расходы на канцелярские товары; на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги; расходы по договорам гражданско-правового характера; взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев; потери от брака; другие соответствующие расходы.

Статьи затрат при этом показывают не только что израсходовано, но и на какие цели произведены затраты.

Организация производственного учета является внутренним делом организации, и непосредственно организация должна решать вопрос каким образом классифицировать, детализировать затраты и вести их учет. Но следует при этом соблюдать правила, установленные документами, формирующими систему нормативного регулирования бухгалтерского учета.

В зависимости от назначения производственных затрат они могут подразделяться на основные (технологические) и накладные (по обслуживанию управления и производства), по отношению к объему производства - переменные и постоянные, по способу включения в себестоимость - на прямые и косвенные, по периодичности возникновения - на текущие и единовременные, по возможности планирования - на планируемые (нормативные) и непланируемые. Кроме того, затраты подразделяются на производственные и коммерческие, а также по целесообразности расходования - на производительные и непроизводительные.

К основным относятся непосредственно связанные с производственным процессом изготовления продукции затраты. Прямые затраты относятся на себестоимость определенного вида продукции, выполненных работ, оказанных услуг на основании первичных документов; они представляют собой отдельные статьи в калькуляциях (сырье, материалы, оплата труда).

Косвенные (накладные) расходы связаны с управлением производством, его обслуживанием, их невозможно отнести на конкретный вид выпускаемой продукции. К косвенным относятся, например, общехозяйственные, общепроизводственные расходы, они учитываются сначала по местам возникновения, а в конце месяца распределяются по видам продукции, отражаясь в себестоимости отдельными статьями. При этом косвенные затраты включают в себестоимость конкретных видов продукции (работ, услуг) пропорционально какой-либо базе распределения, которая фиксируется в принятой предприятием учетной политике (например, прямым затратам в целом либо какому-то их элементу, заработной плате основных производственных рабочих, материальным статьям затрат, а также объему выручки).

Согласно ПБУ 10/99 расходы в отчетности организаций должны подразделяться на себестоимость проданных товаров, продукции (работ, услуг), коммерческие расходы, управленческие расходы, операционные расходы и внереализационные расходы, а в случае возникновения - чрезвычайные расходы.

Затраты, учитываемые в составе расходов для целей налогообложения, определяются главой 25 НК РФ.

Многие производственные затраты относятся к расходам для целей налогообложения в пределах норм и нормативов, установленных законодательством. К ним относятся, например: затраты на командировки; представительские расходы; расходы на рекламу; компенсации за использование личных автомобилей для слу-

жебных поездок; плата за обучение, переквалификацию на основе договоров с учебными заведениями.

Организация учет затрат на производство ведет по одной из возможных схем, которая должна быть зафиксирована в учетной политике и не запрещена отраслевыми рекомендациями и налоговым законодательством (согласно главе 25 НК РФ должен вестись отдельный налоговый учет).

Традиционный вариант бухгалтерского учета предусматривает подсчет полной себестоимости продукции (работ, услуг) с подразделением затрат на прямые и косвенные. Фактические затраты по производству продукции, выполнению работ, оказанию услуг учитываются на активном счете 20 "Основное производство", отражаясь по его дебету в корреспонденции со счетами 02 "Амортизация основных средств", 10 "Материалы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и др. Кроме того, предварительно могут быть задействованы счета 21, 23, 25, 26, 28 - раздел III счетного Плана. При этом расходы вспомогательных производств сначала собираются по дебету счета 23 "Вспомогательные производства", косвенные расходы - счетов 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы", потери от брака - счета 28 "Брак в производстве", откуда они переносятся на счет 20 "Основное производство".

С кредита счета 20 списывается фактическая производственная себестоимость готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг в корреспонденции со счетами 43 "Готовая продукция" (при сдаче продукции на склад), 45 "Товары отгруженные" (в случае отгрузки продукции покупателю непосредственно из производства, выручка от продажи которой до определенного момента не может быть признана в бухгалтерском учете), 90 "Продажи" (при реализации продукции, работ прямо из производства).

Сальдо по счету 20 представляет собой незавершенное производство.

Кроме того, возможен вариант учета затрат на производство с подразделением на условно-переменные и условно-постоянные с подсчетом сокращенной (частичной) производственной себестоимости.

При этом условно-переменные расходы напрямую связаны с объемом производства продукции (работ, услуг), к ним относятся прямые материальные затраты, прямые расходы на оплату труда, производственные косвенные расходы. Они напрямую относятся на затраты производства и формируют себестоимость продукции (работ, услуг), собираясь по счетам 20 "Основное производство" и 23 "Вспомогательные производства" (для прямых расходов), 25 "Общепроизводственные расходы" (для косвенных), откуда ежемесячно списываются на счета 20, 23.

Таким образом на счете 20 формируется соответствующая (сокращенная без условно-постоянных расходов) фактическая себе-

стоимость продукции, откуда она списывается в дебет счета 90 "Продажи" или 43 "Готовая продукция".

Условно-постоянные же расходы не зависят от объемов производства, они приблизительно постоянны. К таким затратам относятся хозяйственные, управленческие, коммерческие расходы. При этом сбытовые расходы собираются по дебету счета 44 "Расходы на продажу", а могут при незначительных суммах относиться так же как и управленческие, и общехозяйственные на счет 26 "Общехозяйственные расходы".

В конце каждого отчетного периода условно-постоянные затраты со счетов 26 и 44 полностью списываются на результаты продажи, отражаясь по дебету счета 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж" (уменьшается доход отчетного периода).

Следует отметить, что как традиционный способ, так и с формированием сокращенной себестоимости может быть реализован с применением счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)", который используется при необходимости.

Счет 40 предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции, сданных заказчикам работах, оказанных услугах за отчетный период, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции (работ, услуг) от нормативной (плановой); его использование позволяет контролировать выпуск из производства готовой продукции и формирование издержек производства, исключить трудоемкие расчеты по определению отклонений фактической себестоимости от плановой по готовой, отгруженной и реализованной продукции. По дебету счета 40 отражают фактическую, а по кредиту - нормативную (плановую) себестоимость.

В течение месяца фактически выпущенная из производства готовая продукция (работы, услуги) в нормативной (плановой) оценке относится в дебет счетов 43 "Готовая продукция", 90 "Продажи" (в случае сданных заказчикам работ, оказанных услуг и др.) с кредита счета 40.

Фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции (сданных работ, оказанных услуг) по окончании месяца выявляется на счетах 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", откуда списывается в дебет счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)".

Сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 определяют отклонение фактической себестоимости продукции от нормативной. Эти отклонения списывают с кредита счета 40 в дебет счета 90 "Продажи". При этом превышение фактической себестоимости над нормативной списывают дополнительной проводкой, а экономию - сторнировочной. Счет 40 сальдо на отчетную дату не имеет, его закрывают ежемесячно.

На примере операций таблицы 63 заполняется таблица 64, является остаток незавершенного производства в окончательном балансе.

№ опер.	Дата	Содержание операции	Д	К	Сумма
4	05.03.2005	Отпущено в производство материала А	20	10	14300
12	12.03.2005	Передано в производство: а) 3 пары рукавиц стоимостью 10 руб. за пару) и 2 спецкостюма по цене 485 руб./ед.	20	10	1000
13	13.03.2005	Потреблено в производстве услуг "Квант"	20	60	13000
15	15.03.2005	Списаны на издержки производства затраты Иванова	20	71	170
17	16.03.2005	Списаны на издержки производства затраты Петрова	20	71	496
31	25.03.2005	Отгружено на склад продукции К из производства по себестоимости	43	20	35000
33	25.03.2005	Реализована из производства покупателю У продукция К	90-2	20	5000
34	26.03.2005	Начислена заработная плата основным производственным рабочими	20	70	11500
36	26.03.2005	Начислено на заработную плату единого социального налога - в Пенсионный фонд - в фонд социального страхования - в фонд медицинского страхования	20 20 20	69-1 69-2 69-3	2300 368 322
45	29.03.2005	Начислена амортизация по основным средствам	20	02	400
53	31.03.2005	Реализована продукция из производства - по себестоимости списана	90-2	20	5000

Таблица 64

№ п/п	Вид продукции	Сальдо Начальное	В дебет счета 20 с кредита счетов										Итого по дебету
			10	02	71	70	69	60	68, др.				
1	К	2000	15300	400	666	11500	2990	13000					43856

Кол-во Продукции	С кредита счета 20 в дебет счетов			Итого по кредиту	Сальдо конечное
	43	90-2	45, др.		
90	35000	10000		45000	856

$$Ск = Сн + Об(д) - Об(к)$$

$$856 = 2000 + 43856 - 45000$$

$$\text{Себестоимость 1 изделия } 45000 : 90 \text{ шт.} = 500 \text{ руб./ед.}$$

УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И РЕАЛИЗАЦИИ

Готовая продукция представляет собой изделия и полуфабрикаты, полностью законченные производством, соответствующие стандартам, отгруженные заказчикам или на склад.

Аналитический учет готовой продукции осуществляется по отдельным видам продукции и местам хранения таким же образом, как и учет материалов, с использованием кладовщиком или исполняющим его обязанности карточек количественно-сортового учета. Основанием для оприходования продукции служат накладные на поступление продукции на склад или другие первичные документы, а для списания - документы на отгрузку, квитанции о приеме продукции другими предприятиями или расчетные документы.

Учет готовой продукции в складских ведомостях ведется по учетным ценам - обычно ценам реализации. На основании складских документов в бухгалтерии составляется *ведомость учета готовой продукции* (например, таблица 65), в которой учет наряду с продажными ценами производится одновременно и по фактической себестоимости, сложившейся в данном отчетном периоде. Эта величина может быть определена лишь в конце отчетного периода, когда полностью будут учтены производственные затраты. Поэтому продукция отражается также и по учетной, например, продажной цене.

Таблица 65. Ведомость учета готовой продукции

№ п/п	Дата	Ед. Изм.	Осаток на начало месяца		Продажная цена						Остаток на конец месяца	
					Поступило на склад		Со склада					
							отгружено, списано		Реализовано			
			кол-во	сумма	кол-во	сумма	кол-во	Сумма	кол-во	Сумма	кол-во	сумма
1	На 1.03.	кг	120	60-00								
2	11.03	кг							60	300-00		
3	25.03	кг			1000	500-00						
4	28.03.	кг							700	350-00		
5	31.03.	кг					60	30-00			300	150-00
Фактическая себестоимость			120	40-00	1000	350-00	60	20-00	760	270-00	300	100-00
% отклонений фактической себестоимости к продажной цене по продукции, поступившей на склад за период											350х100	
											= 70%	
											500	
% отклонений фактической себестоимости к продажной цене на остатках продукции, по- ступившей на начало периода											40х100	
											= 66,7%	
											60	

Синтетический учет готовой продукции ведется на активном счете 43 "Готовая продукция" по фактической производственной себестоимости. При этом движение ее отдельных наименований возможно отражать по учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам и т. п.) с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам (они учитываются по однородным группам готовой продукции).

В случае же использования для учета затрат на производство счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" готовая продукция отражается на счете 43 по нормативной (плановой) себестоимости.

При этом продукция приходится на склад посредством записи по дебету счета 43 по нормативной себестоимости и кредиту счета 40 (либо в случае работ, услуг дебетуется счет 90 "Продажи"). Одновременно фактическая производственная себестоимость продукции (работ, услуг) отражается по дебету счета 40 в корреспонденции со счетом 20 "Основное производство". Выявленные таким образом на счете 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" отклонения списываются на счет учета продаж ежемесячно (подробнее см. предыдущую главу).

Кроме того, учетной политикой предприятия может быть предусмотрено использование разрешенного Планом счетов такого варианта ведения учета выпуска продукции, при котором исчисляется сокращенная (частичная) производственная себестоимость выпускаемой продукции (при отражении этого варианта в учетной политике организации). При этом собранные в течение месяца по счету 26 общехозяйственные затраты (а также по счету 44 сбытовые расходы) в случае признания их предприятием условно-постоянными не списываются по окончании месяца на счет 20 "Основное производство" и другие счета затрат (не включаются в стоимость выпущенной продукции), а отражаются на финансовых результатах от реализации - фиксируются по счету 90 "Продажи". Тогда готовая продукция оценивается в балансе по сокращенной себестоимости, рассчитанной без доли общехозяйственных расходов (подробнее см. предыдущую главу).

Итак, по дебету счета 43 "Готовая продукция" фиксируется оприходование готовой продукции из производства - в корреспонденции со счетом 20 или 40 (в случае его использования).

Счет 43 кредитруется при признании выручки в бухгалтерском учете на суммы отгруженной покупателям продукции, расчетные документы за которую предъявлены заказчикам (покупателям) в корреспонденции со счетом 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж". В случае, если выручка от продажи отгруженной продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском

учете (например, при экспорте продукции или когда договором поставки обусловлен другой порядок перехода права владения, пользования и распоряжения продукцией), то до определенного момента (признания выручки) стоимость продукции переносится со счета 43 на счет 45 "Товары отгруженные". Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону на счете 43 "Готовая продукция" не отражается, а фактические затраты по ним списываются со счетов учета затрат на производство непосредственно на счет 90 "Продажи". Продукция, подлежащая сдаче заказчикам на месте и не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и на счете 43 "Готовая продукция" не отражается.

Наряду с учетом готовой продукции на синтетическом счете 43 по фактической себестоимости в аналитическом учете, как уже было сказано, движение отдельных наименований отражается по учетным ценам с выделением отклонений фактической себестоимости от учетной стоимости. Эти отклонения фиксируются по отдельным группам продукции.

При списании готовой продукции со счета 43 "Готовая продукция" относящаяся к этой продукции сумма отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по ценам, принятым в аналитическом учете, определяется по проценту, исчисленному исходя из отношения отклонений на остаток готовой продукции на начало отчетного периода и отклонений по продукции, поступившей на склад в течение отчетного месяца, к стоимости этой продукции по учетным ценам.

Суммы отклонений, относящиеся к отгруженной и проданной продукции, отражаются по кредиту счета 43 "Готовая продукция" и дебету соответствующих счетов дополнительной или сторнировочной записью, в зависимости от того, представляют ли они перерасход или экономию.

Кроме того, по кредиту счета 43 "Готовая продукция" отражаются суммы некомпенсируемых потерь от стихийных бедствий, пожаров, аварий - в корреспонденции со счетом 99 "Прибыли и убытки"; а суммы недостающей (похищенной) продукции - в корреспонденции со счетом 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей". Также готовая продукция может быть передана: в состав материалов для дальнейшего их использования внутри организации - корреспондирует счет 10 "Материалы"; по договору простого товарищества при расчетах с участниками - дебетуется счет 80 "Вклады товарищей" и др.

Процесс реализации включает в себя хозяйственные операции по сбыту и продаже продукции, производимой в соответствии с заключенными договорами. Своевременное отражение операций по реализации на счетах необходимо для правильного выявления

финансового результата от реализации продукции (работ, услуг). При этом расчет финансового результата производится в зависимости от метода определения выручки от реализации продукции (работ, услуг).

Выручка согласно ПБУ 9/99 признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки в соответствии с договором или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена, так же как и произведенные в связи с этой операцией расходы;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации (когда организация получила в оплату актив, либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива);
- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана).

Если в отношении полученных средств и иных активов не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете признается не выручка, а кредиторская задолженность.

Учет реализации продукции (работ, услуг) следует вести по мере отгрузки ее и предъявлению счетов или других расчетных документов к оплате, так как доходы и издержки накапливаются (принимаются на учет) по мере поступления (доходов) или возникновения (издержек), а не по мере получения денег или совершения платежа (малые предприятия могут также применять кассовый метод). При этом для целей налогообложения наряду с учетом реализации по отгрузке используется метод определения выручки по оплате. Необходима также сопоставимость объема в денежном выражении и затрат на изготовление.

Аналитический учет реализации продукции (работ, услуг) ведется по отдельным их видам и предъявленным покупателям (заказчикам) расчетным документам.

Синтетический учет реализации продукции (работ, услуг) осуществляется на счете 90 "Продажи", который предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. На этом счете отражаются, в частности, выручка и себестоимость (на разных субсчетах) по продукции (работам, услугам).

Предприятия по мере признания в бухгалтерском учете выручки (предъявления расчетных документов за отгруженную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги) отражают сумму, на ко

торую покупателям (заказчикам) предъявлены расчетные документы, по кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 1 "Выручка" и дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". Одновременно в дебет счета 90, субсчет "Себестоимость продаж" списывается себестоимость отгруженной продукции с кредита счетов 40, 43, 45, 20 (см. выше). Сюда же списываются сбытовые расходы, относящиеся к реализованной продукции (со счета 44 "Расходы на продажу"). Кроме того, в дебет счета 90, субсчета "Налог на добавленную стоимость", "Акцизы" относятся подлежащие оплате покупателем суммы НДС, акцизов в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", соответствующие субсчета по учету налогов.

Таким образом, на счете 90 накопительно в течение отчетного периода выявляется как выручка (по кредиту субсчета "Выручка"), так и себестоимость продаж (по дебету субсчета "Себестоимость продаж"), а также суммы начисляемых налогов (по дебету субсчета, например, "НДС").

Ежемесячно совокупные дебетовые обороты субсчетов 90-2 "Себестоимость продаж", 90-3 "НДС", 90-4 "Акцизы" и т. д. сопоставляются с кредитовым оборотом субсчета 90-1 "Выручка", чем определяется финансовый результат от продаж за отчетный месяц.

Данный финансовый результат ежемесячно заключительными оборотами отражается по субсчету 90-9 "Прибыль/убыток от продаж" в корреспонденции со счетом 99 "Прибыли и убытки" (таким образом, непосредственно синтетический счет 90 "Продажи" сальдо на отчетную дату не имеет).

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 "Продажи" (кроме субсчета 90-9 "Прибыль/убыток от продаж"), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 "Прибыль/убыток от продаж".

Таким образом, счет 90 "Продажи" формирует финансовый результат от продаж, а активный счет 62 обобщает информацию о расчетах с покупателями и заказчиками (по дебету фиксируется их задолженность, по кредиту в корреспонденции со счетами по учету денежных средств или расчетов - ее погашение или зачет).

Следует отметить, что к коммерческим расходам относятся затраты, обусловленные реализацией продукции: на тару и упаковку продукции, ее доставку, погрузку, комиссионные сборы посредникам, затраты на хранение, рекламные, представительские и другие аналогичные расходы.

Данные расходы собираются по дебету счета 44 "Расходы на продажу". Списываются они на счет 90 "Продажи" на виды реализованной продукции полностью или частично. При частичном списании в промышленных организациях распределяются расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгружен-

ной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или другим соответствующим показателям).

Многие предприятия в соответствии со своей учетной политикой, принятой на ряд лет, используют для целей налогообложения методику учета реализации по моменту оплаты. При этом (когда реализация для целей бухгалтерского учета учитывается также) до поступления средств себестоимость отгруженной продукции числится по счету 45 "Товары отгруженные", откуда списывается на реализацию после поступления средств от покупателей. Тогда поступившая выручка фиксируется по дебету, например, счета 51 "Расчетные счета" в корреспонденции со счетом 90, субсчет "Выручка". В дебет же счета 90 (так же как и описано ранее) наряду с себестоимостью отгруженной продукции (субсчет "Себестоимость продаж") относятся начисленные суммы НДС (субсчет "НДС"). После этого, ежемесячно сопоставляя выручку от реализации продукции (обороты по кредиту субсчета 90-1) с затратами на производство и реализацию проданной продукции с учетом НДС (обороты по дебету субсчетов 90-2, 90-3), выявляется результат от реализации за отчетный месяц. Этот результат относится с субсчета 90-9 "Прибыль/убыток от продаж" на счет 99 "Прибыли и убытки".

При этом отметим, что результат для целей обложения налогом на прибыль определяется согласно главе 25 НК РФ. Но налогооблагаемая база значительно отличается от прибыли непосредственно. Прибыль для целей налогообложения определяется так называемым котловым методом, при этом учитываются все доходы отчетного периода, которые уменьшаются на расходы, признаваемые в отчетном периоде.

В хозяйственной деятельности предприятия возможны также бартерные операции. При их осуществлении следует помнить, что предприятие в рамках одного договора является и покупателем и продавцом. Поэтому в учете бартерных операций затрагиваются процессы снабжения и реализации.

При учете сделок, осуществляемых на бартерной основе, необходимо отражение данных операций через счет 90 "Продажи" с начислением соответствующих налогов. Тонкость отражения данных операций заключается лишь во взаимозачете задолженностей (дебетируется счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" в корреспонденции со счетом 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками").

На примере операций, приведенных в таблице 66, заполняется таблица 67, отражающая движение продукции и ее реализации.

№ опер.	Дата	Содержание операции	Д	К	Сумма
7	11.03	Реализована продукция К покупателю Х: а) выручка поступила в кассу б) начислен НДС	50 90-3	90-1 68-2	2950 450
8		Себестоимость реализованной продукции списывается на счет реализации	90-2	43	2000
31	25.03	Отгружена готовая продукция из производства на склад по себестоимости	43	20	35000
32	25.03	Предъявлен счет № 13 покупателю У: а) на общую сумму б) в том числе НДС	62 90-3	90-1 68-2	8260 1260
33	25.03	Реализована продукция из производства покупателю У	90-2	20	5000
43	28.03	Предъявлен счет № 14 покупателю Z: а) на общую сумму б) в том числе НДС	62 90-3	90-1 68-2	35400 5400
44	28.03	Реализована продукция К со склада покупателю Z (списывается по себестоимости)	90-2	43	20000
52	31.03	Списаны убытки продукции К от пожара по себестоимости	99	43	200
53	31.03	Реализована продукция прямо из производства: а) предъявлен счет покупателю Электроника б) НДС в) списана себестоимость	62 90-3 90-2	90-1 68-2 20	8260 1260 5000
56	Расчет 2	Определяется финансовый результат от продаж за отчетный месяц сопоставлением дебетовых оборотов 90-2, 90-3 и кредитового 90-1	90-9	99	14500

а). Движение продукции

№ п/п	Вид продукции	Сальдо начальное (Д)	В дебет 43 с кредита счетов				Итого по дебету	С кредита 43 в дебет счетов						Итого по кредиту	Сальдо конечное (деб.)
			Дата	20	Дата	21, 40 и др.		Дата	90-2	Дата	90-2	Дата	99 др.		
1	К	3000	25.03	35000			35000	17.03	2000	28.03	20000	31.03	200	22200	15800

6). Реализация продукции

№ п/п	Покупатель, вид продукции	В дебет счета 90-2 с кредита счетов						Итого по дебету	С кредита 90-1 в дебет счетов					Итого по кредиту
		Дата	43	Дата	68	20	Др.		Дата	62	Дата	50	51 и др.	
1	Покупателю Х. прод.-я К	11.03	2000	11.03	450			2450			11.03	2950		2950
2	Покупателю У прод.-я К			25.03	1260	5000		6260	25.03	8260				8260
3	Покупателю З прод.-я К	28.03	20000	28.03	5400			25400	28.03	35400				35400
4	"Электроника" прод.-я К			31.03	1260	5000		6260	31.03	8260				8260
	Итого по расчету 1	22000			8370	10000		40370		51920		2950		54870
	Сальдо по расчету 1 Деб - Кред = 14500													
	Расчет 2													
	Итого по расчету 2	22000			8370	10000		40370		51920		2950		54870

		В дебет счета 90-9 с кредита счетов				Итого по дебету	С кредита 90-9 в дебет счетов				Итого по кредиту
		99	90-2	90-3	Др.		90-1			др.	
	Расчет 2	14500				14500					
	Итого по расчету 2	14500				14500					

Расчет 1 $O6(к) 90-1 - O6(д) 90-2 = O6(д) 90-9$
 Сальдо по расчету 1 = $54870 - 40370 = 14500$

Расчет 2 $O6(к) 90-1 - (O6(д) 90-9 + O6(д) 90-2)$
 Сальдо по расчету 2 = $54870 - (14500 + 40370) = 0$

УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ. ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ

Прибыль (убыток) представляет собой финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия. Балансовая прибыль (убыток) формируется сопоставлением доходов и расходов. При этом согласно ПБУ 9/99, 10/99 доходы и расходы в зависимости от характера, условий и направления деятельности подразделяются на:

- от обычных видов деятельности;
- операционные;
- внереализационные.

При этом операционные и внереализационные относятся к группе прочих доходов и расходов (по отдельности), куда также относятся и чрезвычайные (последствия стихийных бедствий, пожаров, аварий, для доходов - также страховые возмещения).

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции (товаров), поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Выручка принимается к учету в сумме поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

При этом не признаются доходами организации следующие поступления:

- сумм НДС, акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;
- в порядке предварительной оплаты, авансов в счет оплаты;
- задатка, залога;
- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Следует отметить, что при определении величины выручки:

а) величина поступления или дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной в договоре;

б) выручка отражается с учетом предусмотренных договором процентов за отсрочку оплаты;

в) величина поступления определяется с учетом суммовой разницы (увеличения, уменьшения), возникающей в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте.

Для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает доходы доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями исходя из характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения (так, если предметом деятельности является арендная деятельность, то сюда включаются арендные платежи и т. д.). Очевидно, что организации могут счи-

тать обычными видами деятельности те, которые предусмотрены их уставами, систематически осуществляются и приносят доход.

Кроме того, согласно ПБУ 9/99 когда при систематическом получении дохода величина его составит более пяти процентов от доходов от обычных видов деятельности, то он должен быть отражен в составе доходов от обычных видов деятельности.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции (приобретением и продажей товаров), а также с выполнением работ, оказанием услуг. Вместе с тем такими расходами считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности. При этом не признается расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т. п.);
- вклады в уставные капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью их перепродажи (продажи);
- перечисления на благотворительную деятельность, на спортивные мероприятия, отдых, развлечения и иные аналогичные мероприятия;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;
- в порядке предварительной оплаты, а также в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Таким образом, сопоставлением доходов и расходов от обычных видов деятельности выявляется финансовый результат по ним. Для этой цели в Плане счетов бухгалтерского учета (см. приложение 1) применяется счет 90 "Продажи". На этом счете согласно Инструкции по применению Плана счетов отражается выручка и себестоимость по:

- готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства;
- работам и услугам промышленного характера;
- работам и услугам непромышленного характера;
- покупным изделиям (приобретенным для комплектации);
- строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геологоразведочным, научно-исследовательским и т. п. работам;
- товарам;

- услугам по перевозке грузов и пассажиров;
- транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;
- услугам связи;
- предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (когда это является предметом деятельности организации);
- предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это является предметом деятельности организации);
- участию в уставных капиталах других организаций (когда это является предметом деятельности организации) и т. п.

Отражение финансового результата от обычных видов деятельности по счету 90 описано в главе 10 (см. ранее). Ежемесячно совокупные дебетовые обороты субсчетов 90-2 "Себестоимость продаж", 90-3 "НДС", 90-4 "Акцизы" и т. д. сопоставляются с кредитовым оборотом субсчета 90-1 "Выручка".

Данный финансовый результат ежемесячно заключительными оборотами отражается по субсчету 90-9 "Прибыль/убыток от продаж" в корреспонденции со счетом 99 "Прибыли и убытки".

Проще говоря, прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг), товаров определяется как разница между выручкой от их реализации в действующих ценах без налога на добавленную стоимость, акцизов и затратами на ее производство и реализацию, включаемыми в себестоимость продукции (работ, услуг).

Метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) устанавливается предприятием на длительный срок (ряд лет) исходя из условий хозяйствования и заключаемых договоров. При этом для целей бухгалтерского учета применяется метод отгрузки. Для целей налогообложения возможно определение выручки также по отгрузке продукции, товаров, выполнению работ и предъявлению расчетных документов либо по мере оплаты (см. главу 10).

Перечень расходов, учитываемых для целей налогообложения, определен главой 25 НК РФ.

При формировании конечного финансового результата определяются прочие доходы и расходы. Информация о данных расходах (операционных и внереализационных) отчетного периода (кроме чрезвычайных) учитывается по счету 91 "Прочие доходы и расходы", при этом доходы и расходы отражаются на отдельных субсчетах (доходы - по кредиту субсчета 91-1 "Прочие доходы", расходы - по дебету субсчета 91-2 "Прочие расходы").

При этом на субсчете 91-1 в составе *операционных доходов* отражаются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов

организации, - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств (60, 76, 50, 51 и др.);

- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из различных видов интеллектуальной собственности, - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств (60, 76, 50, 51 и др.);
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам - в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- прибыль, полученная организацией по договору простого товарищества, - в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (субсчет "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам");
- поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств и иных активов (кроме продукции, товаров), - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
- поступления от операций с тарой - в корреспонденции со счетами учета тары и расчетов;
- проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление в пользование денежных средств, а также за использование кредитной организацией находящихся на счете предприятия денежных средств, - в корреспонденции со счетами учета финансовых вложений или денежных средств;
- прочие доходы, признаваемые операционными.

Также на субсчете 91-1 "Прочие доходы" отражаются *внереализационные доходы*, к которым относятся:

- полученные или признанные к получению штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств (60, 76, 50, 51 и др.);
- поступления, связанные с безвозмездным получением активов, - в корреспонденции со счетом учета доходов будущих периодов; при этом по основным средствам - по мере начисления амортизации, по иным материальным ценностям - при списании в производство (в продажу);
- поступления в возмещение причиненных организации убытков - в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, - в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, - в корреспонденции со счетами учета кредиторской задолженности;
- курсовые разницы - в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;
- прочие доходы, признаваемые внереализационными.

Прочие расходы в учете отражаются по дебету субсчета 91-2 "Прочие расходы". При этом в составе *операционных расходов* фиксируются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, нематериальных активов, а также расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, - в корреспонденции со счетами учета затрат, активов;
- остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией, - в корреспонденции со счетами учета соответствующих активов (01, 04, 10, 41, 43);
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов (товаров, продукции), - в корреспонденции со счетами учета затрат, активов;
- расходы по операциям с тарой - в корреспонденции со счетами учета затрат;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов), - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, - в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- прочие операционные расходы.

Также на субсчете 91-2 "Прочие расходы" отражаются *внереализационные расходы*:

- уплаченные или признанные к уплате штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
- расходы на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации, - в корреспонденции со счетами учета затрат;
- возмещение причиненных организацией убытков - в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, - в корреспонденции со счетами учета расчетов, начислений амортизации и др.;
- отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам - в корреспонденции со счетами учета этих резервов;
- суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания, - в корреспонденции со счетами учета дебиторской задолженности;
- курсовые разницы - в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;

- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах, - в корреспонденции со счетами учета расчетов и др.;
- прочие внереализационные расходы.

Таким образом, по кредиту субсчета 91-1 "Прочие доходы" накопительно в течение года отражаются операционные и внереализационные доходы, а по дебету субсчета 91-2 "Прочие расходы" - операционные и внереализационные расходы. Ежемесячно сопоставлением кредитового оборота субсчета 91-1 и дебетового оборота субсчета 91-2 определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц, которое заключительными оборотами списывается с субсчета 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов" на счет 99 "Прибыли и убытки". Таким образом, синтетический счет 91 сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 "Прочие доходы и расходы" (кроме субсчета 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов"), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов".

Следует отметить, что в разрезе перечисленных выше видов прочих доходов и расходов ведется аналитический учет по счету 91 "Прочие доходы и расходы". При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) отражается по счету 99 "Прибыли и убытки" и складывается из финансового результата от обычных видов деятельности (в корреспонденции со счетом 90 "Продажи"), прочих доходов и расходов (их сальдо - в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы"), а также включаются чрезвычайные доходы и расходы (в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т. п.).

По дебету счета 99 "Прибыли и убытки" отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту - прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат. Но при этом следует помнить, что построение аналитического учета по счету 99 "Прибыли и убытки" должно обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

Кроме выявления финансового результата организации также выявляют доход, подлежащий обложению налогом на прибыль (должны вести налоговый учет), и начисляют этот налог, порядок определения его установлен главой 25 НК РФ.

При этом налогооблагаемая база значительно отличается от прибыли непосредственно. Прибыль для целей налогообложения определяется так называемым котловым методом, при этом учитываются все доходы отчетного периода, которые уменьшаются на

расходы, признаваемые в отчетном периоде. Отметим, что моменты учета расходов различны и зависят от метода учета.

Доходы и расходы согласно главе 25 НК РФ делятся на:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;
- внереализационные доходы.

При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные приобретателю товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Отметим, что ст. 251 НК РФ определены доходы, не учитываемые при определении налоговой базы, а ст. 270 - расходы, т. е. которые исключаются при исчислении налога на прибыль.

Предприятие исчисляет налог на прибыль как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Полученная налоговая база (прибыль, определенная с учетом положений главы 25 НК РФ в денежном выражении) облагается налогом на прибыль в основном по ставке 24% (конкретные ставки определены ст. 284 НК РФ).

Но так как имеются различия в налоговых ставках по различным доходам, следует учитывать отдельно соответствующие налоговые базы. Так например, к налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов, применяются другие ставки (9%, 30%).

Напомним, что цена реализации в целях определения дохода определяется с учетом положений ст. 40 НК РФ.

Начисление налога на прибыль и платежей по перерасчетам по этому налогу исходя из фактической прибыли (так же как и суммы причитающихся налоговых санкций) отражается по дебету счета 99 "Прибыли и убытки" в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам", соответствующий субсчет. В течение отчетного периода суммы авансовых платежей отражаются в обычном порядке по дебету счета 68 в корреспонденции со счетами учета денежных средств - счета 51 "Расчетные счета". Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по соответствующему субсчету счета 68 определяется сумма задолженности по платежам в бюджет, которая перечисляется со счета, что отражается той же проводкой.

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 "Прибыли и убытки" закрывается (на 1 января не имеет сальдо). 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)".

Таким образом в учете формируется сумма нераспределенной прибыли, которая в следующем за отчетным году на основании решения компетентного органа (например, собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью) может быть распределена.

Далее на примере операции по формированию финансового результата таблицы 68 заполняются таблицы 69 и 70.

№ опер.	Дата	Докум.	Содержание операций	Д	К	Сумма
9	11.03.05	Счет № 20, расчет	Реализованы материалы в списаны на реализацию по с/с	91-2	10	1000
10	11.03.05	Счет № 20	Предъявлен счет за материалы в покупателю ООО "Ирина": а) на общую сумму б) в том числе НДС	62 91-2	91-1 68-2	1770 270
28	22.03.05	Счет № 23	Предъявлен счет за ксерокс: а) на общую сумму б) в том числе НДС	62 91-2	91-1 68-2	11800 1800
29в)	22.03.05	Расчет	При продаже ксерокса его остаточная стоимость списана	91-2	01-в	6000
30	22.03.05	Расчет	Коммерческие расходы по-среднику списаны на затраты	91-2	44	1000
47	30.03.05	Пл. поруч. № 104	Получена пеня за просрочку платежа на расчетный счет	51	91-1	100
52	31.03.05	Акт списания № 18	Списана продукция (некомпенсируемые убытки от пожара) по с/с	99	43	200
55	Расчет		Начислено: а) налог на имущество предприятий	91-2	68-6	450
56	Расчет 2		Определяется финансовый результат от продаж за отчетный месяц сопоставлением дебетовых оборотов 90-2, 90-3 и кредитового 90-1	90-9	99	14500
57	Расчет 3		Определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц сопоставлением дебетовых оборотов 91-2 и кредитового 91-1	91-9	99	3150
58	Расчет 4		Начислен налог на прибыль - 24%	99	68-1	4236

Таблица 69

Доходы (операционные, внереализационные)

Расходы (операционные, внереализационные)

№ п/п	Дата	Документ	В кредит 91 с дебета счетов			Итого по кредиту	В дебет 91 с кредита счетов					Итого по дебету
			51		62		01-в	68	44	10	99	
		Сальдо начальное				0						
1	11.03.05	Счет № 20			1770	1770		270		1000		1270
2	22.03.05	Счет № 23			11800	11800		1800				1800
3	22.03.05	Расчет					6000					6000
4	22.03.05	Расчет							1000			1000
5	30.03.05	Пл. поруч. 104	100			100						
6	Бухгалтерский расчет а)							450				450
		Итого	100		13570	13670	6000	2520	1000	1000		10520
		Сальдо по расчету Обк - Обд = 3150										
7	Бухгалтерский расчет										3150	3150
		Итого	100		13570	13670	6000	2520	1000	1000	3150	13670
		Сальдо конечное счета 91				-						

Таблица 70. Конечный финансовый результат

Доходы										Расходы			
№ п/п	Дата	Документ	В кредит 99 с дебета счетов					Итого по кредиту	В дебет 99 с кредита счетов			Итого по дебету	
			90-9	91-9	84	51	10 и др		43	68	84 и др		
Сальдо начальное								15000=					
1	31.03.05	Акт списания 12							200			200	
2	31.03.05	Расчет 2		14500				14500					
3	31.03.05	Расчет 3			3150			3150					
4	31.03.05	Расчет 4								4236		4236	
		Итого		14500	3150			17650	200	4236		4436	
Сальдо конечное счета 99								28214					

$$СК(\text{прибыль}) = Сн + Об(к) - Об(д)$$

$$28214 = 15000 + 17650 - 4436$$

Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02 позволяет отражать в бухгалтерском учете и отчетности различие 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.

Сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка), является условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль и отражается в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка) по дебету (кредиту соответственно) счета 99 "Прибыли и убытки", субсчет по учету условных расходов (доходов соответственно) по налогу на прибыль в корреспонденции с кредитом (дебетом соответственно) счета 68, соответствующий субсчет.

Налог для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода признается текущим налогом на прибыль (текущим налоговым убытком), который за каждый отчетный период должен признаваться в бухгалтерской отчетности в качестве обязательства, равного сумме неоплаченной величины налога.

РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ПРИБЫЛИ. СПИСАНИЕ УБЫТКА

Распределение прибыли учитывается по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и подразумевает:

- начисление дивидендов (доходов) учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности - корреспондирует счет 75 "Расчеты с учредителями" или по суммам доходов работников организации, входящих в число учредителей, - счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда";
- отчисление средств в резервный фонд организации - кредитует-ся счет 82 "Резервный капитал";
- покрытие убытков прошлых лет.

В результате деятельности предприятия может быть также по-лучен убыток, который погашается за счет различных источни-ков, что отражается по кредиту счета 84 "Нераспределенная при-быль (непокрытый убыток)":

- на покрытие убытка направлены суммы резервного фонда - кор-респондирует счет 82 "Резервный капитал";
- доведением величины уставного капитала до величины чистых активов организации (только после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации) - дебету-ется счет 80 "Уставный капитал";
- целевыми взносами участников при погашении убытка по до-говору простого товарищества - в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями".

После отражения указанных операций сальдо по счету 84 пока-зывает сумму нераспределенной прибыли, которая остается неиз-менной до соответствующего решения участников или акционеров организации. Теперь в соответствии с новым Планом счетов теку-щие расходы не списываются за счет нераспределенной прибыли (они включаются в стоимость активов либо списываются непо-средственно или через себестоимость на счета прибылей и убыт-ков), поэтому акционеры имеют возможность точно определить заработанную прибыль.

Аналитический учет по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" организуется таким образом, чтобы обеспе-чить формирование информации по направлениям использования (состоянию) средств. При этом в аналитическом учете могут раз-деляться: а) средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве обеспечения производственного развития и аналогич-ных мероприятий по приобретению (созданию) имущества и б) еще не использованные.

Например, по счету 84 кроме субсчета "Нераспределенная прибыль к распределению" (где фиксируется вся сумма чистой прибыли и отражаются операции начисления дивидендов, отчисления в резервный капитал и т. д.) могут быть открыты следующие субсчета:

- "Нераспределенная прибыль в обращении";
- "Использованная нераспределенная прибыль".

На субсчет по учету прибыли в обращении переносится прибыль после ее распределения (остаток после начисления дивидендов, отчислений в резервный фонд). Здесь собирается вся не распределенная по решению акционеров прибыль, т. е. накапливаются средства для создания нового имущества. При фактическом использовании некоторых сумм на приобретение имущества этот субсчет дебетуется в корреспонденции с субсчетом "Использованная нераспределенная прибыль" (после чего по субсчету "Нераспределенная прибыль в обращении" отражается свободный остаток нераспределенной прибыли).

Таким образом, по субсчету "Использованная нераспределенная прибыль" учитываются суммы использования нераспределенной прибыли, т. е. показывается сумма, на которую приобретено (создано) имущество. Например, по мере ввода в эксплуатацию объекта основных средств, что отражается записью по дебету счета 01 "Основные средства" в корреспонденции со счетом 08 "Вложения во внеоборотные активы", эти средства одновременно также фиксируются по кредиту субсчета "Нераспределенная прибыль в обращении" и дебету субсчета "Использованная нераспределенная прибыль".

Посредством такого аналитического учета организация имеет данные о суммах как чистой нераспределенной прибыли, так и прибыли, остающейся в обращении после распределения ее по решению участников (учредителей) для использования на финансирование имущества, а также использованной на эти цели и оставшейся свободной. Остаток же по синтетическому счету 84 не зависит от внутренних записей по субсчетам и остается неизменным.

Следует отметить, что в связи с ведением учета по новому Плану счетов отменено распределение прибыли по фондам специального назначения (фонд потребления, фонд накопления, фонд социальной сферы). Это обусловлено изменением порядка финансирования расходов организации (теперь через счет прибылей и убытков, а не за счет нераспределенной прибыли) и изменением в формировании нераспределенной прибыли (должна сохраняться сумма нераспределенной прибыли, т. е. отсутствует источник образования фондов специального назначения).

СОСТАВЛЕНИЕ ОКОНЧАТЕЛЬНОГО БАЛАНСА

В предыдущих главах по некоторым основным счетам учета, опираясь на имеющиеся начальные остатки, в результате определенных операций (см. таблицы 7, 8) выводятся сальдо на конец отчетного периода. Аналогично определяются остатки и по другим, затрагиваемым этими изменениями, счетам.

Таким образом, полученные конечные сальдо по всем счетам сводятся в *окончательный баланс* (см. таблицу 71).

При использовании журналов-ордеров сразу на несколько счетов из каждого журнала-ордера общие кредитовые обороты записываются в Главную книгу по соответствующим счетам. Частные итоги "с кредита в дебет счетов" регистрируются по дебету тех счетов, по вертикальным графам которых они значатся. Таким образом, в Главной книге кроме первоначальных сальдо фиксируются обороты из всех журналов-ордеров, то есть дается полная картина изменений. Для проверки правильности в Главной книге подсчитываются обороты по всем счетам: сумма дебетовых оборотов должна быть равна сумме кредитовых оборотов, а также сумма полученных конечных сальдо по дебету должна быть равна сумме кредитовых остатков. За счет этого и достигается баланс - равенство актива и пассива.

Обычно в балансе, который является формой бухгалтерской отчетности, часть статей соответствует остаткам синтетических счетов, другие статьи отражают сгруппированные данные ряда счетов.

Порядок заполнения статей баланса организации определяется в соответствующих документах Министерства финансов Российской Федерации.

В таблице 71 представлена упрощенная форма баланса для облегчения изучения материала. В инспекцию же МНС РФ по окончании отчетного периода (квартала, полугодия, 9 месяцев, года) предприятия обязаны подать отчет о состоянии своих активов и пассивов и о результатах своей финансово-хозяйственной деятельности за этот период по установленной форме либо разработанной организацией самостоятельно на основании рекомендованной Министерством Финансов РФ.

В первую очередь это форма № 1 - бухгалтерский баланс, на основании данных которого заполняется форма № 2 - отчет о прибылях и убытках, № 3 - отчет об изменениях капитала, № 4 - отчет о движении денежных средств, № 5 - приложение к бухгалтерскому балансу, № 6 - отчет о целевом использовании полученных средств, а также дополнительные формы отчетности.

Итого по статье «Окончательный баланс»

Актив		Сумма	Пассив		Сумма
01*	Основные средства	34500	80	Уставный капитал	22000
02*	Амортизация основных средств	2400	60	Задолженность поставщикам и подрядчикам	10000
	Остаточная стоимость основных средств	32100	68	Задолженность по платежам в бюджет	185
08	Вложения во внеоборотные активы	8040	99	Прибыль отчетного периода	28214
10	Материалы	1335	84	Нераспределенная прибыль	15820
20	Основное производство	856	82	Резервный фонд	3400
19	Сумма НДС	641	98	Доходы будущих периодов	10500
43	Готовая продукция	15600			
50	Касса	560			
51	Расчетный счет	4588			
60	Задолженность поставщиков (авансы)	20000			
62	Задолженность покупателей	4720			
71	Задолженность подотчетных лиц	1450			
69	Переплата по единому социальному налогу в фонды	10			
Баланс		90120	Баланс		90120

* Данные статьи в валюту баланса не входят

Приложение 1.

ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА¹

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
Раздел I. Внеоборотные активы		
Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
Амортизация нематериальных активов	05	
Оборудование к установке	06	
Вложения во внеоборотные активы	07	
	08	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных 8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
Отложенные налоговые активы	09	
Раздел II. Производственные запасы		
Материалы	10	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Заласные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе 11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации
Животные на выращивании и откорме	11	
	12	
	13	

¹ Утвержден приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н с учетом Изменений и дополнений от 07.05.2003 № 38н (прим. ред.).

1	2	3
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	
.....	17	
.....	18	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам 3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам

Раздел III. Затраты на производство

Основное производство	20	
Полуфабрикаты собственного производства	21	
.....	22	
Вспомогательные производства	23	
.....	24	
Общепроизводственные расходы	25	
Общехозяйственные расходы	26	
.....	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	
.....	30	
.....	31	
.....	32	
.....	33	
.....	34	
.....	35	
.....	36	
.....	37	
.....	38	
.....	39	

Раздел IV. Готовая продукция и товары

Выпуск продукции (работ, услуг)	40	
Товары	41	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	
Готовая продукция	43	
Расходы на продажу	44	
Товары отгруженные	45	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	
.....	47	
.....	48	
.....	49	

Раздел V. Денежные средства

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

1	2	3
Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	
.....	53	
.....	54	
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета
.....	56	
Переводы в пути	57	
Финансовые вложения	58	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение финансовых вложений	59	

Раздел VI. Расчеты

Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
.....	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	
Резервы по сомнительным долгам	63	
.....	64	
.....	65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	По видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
.....	70	
Расчеты с персоналом по оплате труда	71	
Расчеты с подотчетными лицами	72	
.....	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба
Расчеты с персоналом по прочим операциям	74	
.....	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам
.....	77	
Отложенные налоговые обязательства	78	
.....	79	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом
Внутрихозяйственные расчеты		

Раздел VII. Капитал

Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли)	81	

1	2	3
Резервный капитал	82	По видам финансирования
Добавочный капитал	83	
Нераспределенная прибыль	84	
(непокрытый убыток)	85	
.....	86	
Целевое финансирование	87	
.....	88	
.....	89	

Раздел VIII. Финансовые результаты

Продажи	90	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль/убыток от продаж
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 9. Сальдо прочих доходов и расходов
.....	92	
.....	93	
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
.....	95	
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
Прибыли и убытки	99	

Забалансовые счета

Арендованные основные средства	001	
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002	
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	

О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

(в ред. Федеральных законов от 23.07.98 № 123-ФЗ, от 28.03.2002 № 32-ФЗ, от 31.12.2002 № 187-ФЗ, от 31.12.2002 № 191-ФЗ, от 10.01.2003 № 8-ФЗ, от 28.05.2003 № 61-ФЗ, от 30.06.2003 № 86-ФЗ)

Глава I. Общие положения

Статья 1. Бухгалтерский учет, его объекты и основные задачи

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

2. Объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

3. Основными задачами бухгалтерского учета являются:

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

Статья 2. Понятия, используемые в настоящем Федеральном законе

Для целей настоящего Федерального закона используются следующие понятия:

- руководитель организации - руководитель исполнительного органа организации либо лицо, ответственное за ведение дел организации;
- синтетический учет - учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций по определенным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета;
- аналитический учет - учет, который ведется в лицевых, материальных и иных аналитических счетах бухгалтерского учета, группирующих детальную информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета;
- план счетов бухгалтерского учета - систематизированный перечень синтетических счетов бухгалтерского учета;

- 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.

Статья 3. Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете

Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете состоит из настоящего Федерального закона, устанавливающего единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации, других федеральных законов, указов Президента Российской Федерации и постановлений Правительства 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.

Статья 4. Сфера действия настоящего Федерального закона

1. Настоящий Федеральный закон распространяется на все организации, находящиеся на территории Российской Федерации, а также на филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

2. Граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством Российской Федерации.

В целях настоящего Федерального закона адвокаты, которые осуществляют адвокатскую деятельность в адвокатском кабинете, приравниваются в отношении порядка ведения учета хозяйственных операций к гражданам, осуществляющим предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

3. Организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено настоящим пунктом.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном главой 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, ведут учет основных средств и нематериальных активов в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете.

(в ред. Федеральных законов от 31.12.2002 № 187-ФЗ, от 31.12.2002 № 191-ФЗ)

Статья 5. Регулирование бухгалтерского учета

1. Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется Правительством Российской Федерации.

2. Органы, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, руководствуясь законодательством Российской Федерации, разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории Российской Федерации:

- а) планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению;

б) положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности;

в) другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета;

г)¹ положения и стандарты, устанавливающие принципы, правила и способы ведения учета и отчетности для таможенных целей.

В планах счетов бухгалтерского учета, других нормативных актах и методических указаниях должна предусматриваться упрощенная система бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, а также для коллегий адвокатов и адвокатских бюро.

Нормативные акты и методические указания по бухгалтерскому учету, издаваемые органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, не должны противоречить нормативным актам и методическим указаниям Министерства финансов Российской Федерации.

3. Организации, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности.

(в ред. Федерального закона от 31.12.2002 № 187-ФЗ)

Статья 6. Организация бухгалтерского учета в организациях

1. Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций.

2. Руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы:

а) учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;

б) ввести в штат должность бухгалтера;

в) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;

г) вести бухгалтерский учет лично.

3. Принятая организацией учетная политика утверждается приказом или распоряжением лица, ответственного за организацию и состояние бухгалтерского учета. При этом утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;

¹ Подпункт добавлен Федеральным законом РФ от 28.05.2003 № 61-ФЗ.

– порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

4. Принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год. Изменение учетной политики может производиться в случаях изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета или существенного изменения условий ее деятельности. В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года.

Статья 7. Главный бухгалтер

1. Главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации.

2. Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

3. Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, контроль за движением имущества и выполнением обязательств.

Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации.

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

4. В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций.

Глава II. Основные требования к ведению бухгалтерского учета. Бухгалтерская документация и регистрация

Статья 8. Основные требования к ведению бухгалтерского учета

1. Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте Российской Федерации - в рублях.

2. Имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.

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

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

Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

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

6. В бухгалтерском учете организаций текущие затраты на производство продукции и капитальные вложения учитываются отдельно.

Статья 9. Первичные учетные документы

1. Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

2. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

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

3. 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.

4. Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным - непосредственно после ее окончания.

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.

5. Внесение исправлений в кассовые 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.

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

7. Первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации. В последнем случае организация обязана изготовлять 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.

8. Первичные учетные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми

инспекциями и органами внутренних дел на основании их постановлений в соответствии с законодательством Российской Федерации.

(в ред. Федерального закона от 30.06.2003 № 86-ФЗ)

Главный бухгалтер или другое должностное лицо организации вправе с разрешения и в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, снять с них копии с указанием основания и даты изъятия.

Статья 10. Регистры бухгалтерского учета

1. Регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Регистры бухгалтерского учета ведутся в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также на магнитных лентах, дисках, дискетах и иных машинных носителях.

2. Хозяйственные операции должны отражаться в регистре бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

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

3. 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.

4. Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной.

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

Статья 11. Оценка имущества и обязательств

1. Оценка имущества и обязательств производится организацией для их отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в денежном выражении.

Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку; имущества, полученного безвозмездно - по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного в самой организации - по стоимости его изготовления.

Начисление амортизации основных средств и нематериальных активов производится независимо от результатов хозяйственной деятельности организации в отчетном периоде.

Применение других методов оценки, в том числе путем резервирования, допускается в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации и нормативными актами органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета.

2. Бухгалтерский учет по валютным счетам организации и операциям в иностранной валюте ведется в рублях на основании пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ на дату совершения операции.

Статья 12. Инвентаризация имущества и обязательств

1. Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

2. 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.

3. Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

а) излишек имущества приходится и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации, а у бюджетной организации - на увеличение финансирования (фондов);

б) недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения, 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, а у бюджетной организации - на уменьшение финансирования (фондов).

Глава III. Бухгалтерская отчетность

Статья 13. Состав бухгалтерской отчетности

1. Все организации обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность.

2. Бухгалтерская отчетность организаций, за исключением отчетности бюджетных организаций, а также общественных организаций (объединений) и их структурных подразделений, не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих кроме выывшего имущества оборотов по реализации товаров (работ, услуг), состоит из:

- а) бухгалтерского баланса;
- б) отчета о прибылях и убытках;
- в) приложений к ним, предусмотренных нормативными актами;
- г) аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту;
- д) пояснительной записки.

Состав бухгалтерской отчетности бюджетных организаций определяется Министерством финансов Российской Федерации.

Для общественных организаций (объединений) и их структурных подразделений, не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих кроме выбывшего имущества оборотов по реализации товаров (работ, услуг), устанавливается упрощенный состав годовой бухгалтерской отчетности в соответствии со статьей 15 настоящего Федерального закона.

3. Формы бухгалтерской отчетности организаций, а также инструкции о порядке их заполнения утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Другие органы, осуществляющие регулирование бухгалтерского учета, утверждают в пределах своей компетенции формы бухгалтерской отчетности банков, страховых и других организаций и инструкции о порядке их заполнения, не противоречащие нормативным актам Министерства финансов Российской Федерации.

4. Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности.

В пояснительной записке должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием. В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете.

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация объявляет изменения в своей учетной политике на следующий отчетный год.

5. Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

Бухгалтерская отчетность организаций, в которых бухгалтерский учет ведется централизованной бухгалтерией, специализированной организацией или бухгалтером-специалистом, подписывается руководителем организации, централизованной бухгалтерии или специализированной организации либо бухгалтером-специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

6. Бухгалтерская отчетность составляется, хранится и представляется пользователям бухгалтерской отчетности в установленной форме на бумажных носителях. При наличии технических возможностей и с согласия пользователей бухгалтерской отчетности, указанных в статье 15 настоящего Федерального закона, организация может представлять бухгалтерскую отчетность в электронном виде в соответствии с законодательством Российской Федерации.

(в ред. Федеральных законов от 23.07.98 № 123-ФЗ, от 28.03.2002 № 32-ФЗ)

Статья 14. Отчетный год

1. Отчетным годом для всех организаций является календарный год - с 1 января по 31 декабря включительно.

2. Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября - по 31 декабря следующего года.

Данные о хозяйственных операциях, проведенных до государственной регистрации организаций, включаются в их бухгалтерскую отчетность за первый отчетный год.

8. Месячная и квартальная отчетность является промежуточной и составляется нарастающим итогом с начала отчетного года.

Статья 15. Адреса и сроки представления бухгалтерской отчетности

1. Все организации, за исключением бюджетных, 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. Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом.

Другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям бухгалтерская отчетность представляется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

2. Организации, за исключением бюджетных и общественных организаций (объединений) и их структурных подразделений, не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих кроме выывшего имущества оборотов по реализации товаров (работ, услуг), обязаны представлять квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую - в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Представляемая годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами организации.

3. Бюджетные организации представляют месячную, квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность вышестоящему органу в установленные им сроки.

4. Общественные организации (объединения) и их структурные подразделения, не осуществляющие предпринимательской деятельности и не имеющие кроме выывшего имущества оборотов по реализации товаров (работ, услуг), представляют бухгалтерскую отчетность только один раз в год по итогам отчетного года в упрощенном составе:

- а) бухгалтерский баланс;
- б) отчет о прибылях и убытках;
- в) отчет о целевом использовании полученных средств.

5. Бухгалтерская отчетность может быть представлена пользователю организацией непосредственно или передана через ее представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Пользователь бухгалтерской отчетности не вправе отказать в принятии бухгалтерской отчетности и обязан по просьбе организации проставить отметку на копии бухгалтерской отчетности о принятии и дату ее представления. При получении бухгалтерской отчетности по телекоммуникационным каналам связи пользователь бухгалтерской отчетности обязан передать организации квитанцию о приемке в электронном виде.

Днем представления организацией бухгалтерской отчетности считается дата отправки почтового отправления с описью вложения или дата ее отправки по телекоммуникационным каналам связи либо дата фактической передачи по принадлежности.

(в ред. Федеральных законов от 23.07.98 № 123-ФЗ, от 28.03.2002 № 32-ФЗ)

Статья 16. Публичность бухгалтерской отчетности

Акционерные общества открытого типа, банки и другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, создающиеся за счет частных, общественных и государственных средств (взносов), обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным.

Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации и их представительства и филиалы на территории субъектов Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования, а также, в случаях, установленных федеральными законами, иные организации обязаны публиковать квартальную бухгалтерскую отчетность.

Публичность бухгалтерской отчетности заключается в ее опубликовании в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности, либо распространении среди них брошюр, буклетов и других изданий, содержащих бухгалтерскую отчетность, а также в ее передаче территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации для предоставления заинтересованным пользователям.

(в ред. Федерального закона от 10.01.2003 № 8-ФЗ)

Статья 17. Хранение документов бухгалтерского учета

1. Организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

2. Рабочий план счетов бухгалтерского учета, другие документы учетной политики, процедуры кодирования, программы машинной обработки данных (с указанием сроков их использования) должны храниться организацией не менее пяти лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской отчетности в последний раз.

3. Ответственность за организацию хранения учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель организации.

Глава IV. Заключительные положения

Статья 18. Ответственность за нарушения законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете

Руководители организаций и другие лица, ответственные за организацию и ведение бухгалтерского учета, в случае уклонения от ведения бухгалтерского учета в порядке, установленном законодательством Российской Федерации и нормативными актами органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, искажения бухгалтерской отчетности и несоблюдения сроков ее представления и публикации привлекаются к административной или уголовной ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Статья 19. О введении в действие настоящего Федерального закона

Настоящий Федеральный закон вступает в силу со дня его официального опубликования.

Нормативные акты по бухгалтерскому учету, изданные до вступления в силу настоящего Федерального закона, действуют в части, не противоречащей ему.

СОДЕРЖАНИЕ

ОСНОВЫ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	3
ПОНЯТИЕ УЧЕТА, ЕГО ВИДЫ	3
ПРЕДМЕТ И ОБЪЕКТЫ ИЗУЧЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	5
МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	7
БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС. СЧЕТА. ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ	11
ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	18
УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО КАССЕ	26
УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО РАСЧЕТНОМУ СЧЕТУ	38
НАЛИЧНЫЕ РАСЧЕТЫ	40
РАСЧЕТЫ ПЛАТЕЖНЫМИ ПОРУЧЕНИЯМИ	45
РАСЧЕТЫ ПО ИНКАССО	46
РАСЧЕТЫ АККРЕДИТИВАМИ	49
РАСЧЕТЫ ЧЕКАМИ	53
ОТРАЖЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ ПО РАСЧЕТНОМУ СЧЕТУ	55
РАСЧЕТЫ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ	59
УЧЕТ ПОДОТЧЕТНЫХ СУММ	62
РАСЧЕТЫ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ	65
РАСЧЕТЫ ПО ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЕ	69
НАЧИСЛЕНИЕ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ	71
УДЕРЖАНИЯ И ОТЧИСЛЕНИЯ ОТ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ	73
УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЕ И СОЦИАЛЬНОМУ СТРАХОВАНИЮ	76
УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ И АМОРТИЗАЦИИ ПО НИМ. УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ	80
УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ, ТОВАРОВ	102
УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО. КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ	120
УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И РЕАЛИЗАЦИИ	126
УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ. ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ	134
РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ПРИБЫЛИ. СПИСАНИЕ УБЫТКА	143
СОСТАВЛЕНИЕ ОКОНЧАТЕЛЬНОГО БАЛАНСА	145
ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	147
О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ	151