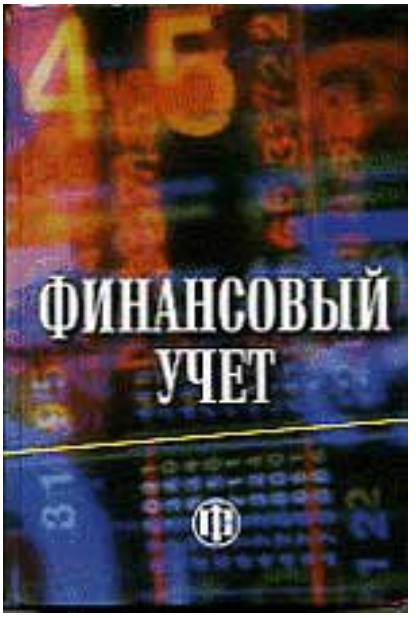
Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ГЕТЬМАН В.Г. (редактор)



ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Издание третье, переработанное и дополненное
Под редакцией профессора В.Г.Гетьмана
Рекомендовано Министерством образования и науки Российской Федерации в качестве учебника для студентов высших учебных заведений, обучающихся по экономическим специальностям
Москва
'Финансы и статистика'
2005

Пропущены страницы 657, 683

УДК 657.1(075.8) ББК 65.052я73 Ф59
АВТОРЫ:
В. Г. Гетьман, доктор экон. наук, проф. (глава 18), В. А. Терехова, доктор экон. наук, проф.(главы 4, 6), Л. 3. Шнейдман, доктор экон. наук, проф. (глава 11), О. В. Рожиова, доктор экон. наук, доцент (глава 17), 3. Д. Бабаева, кандидат экон. наук, проф. (глава 16), И. М. Рендухов, кандидат экон. наук, проф. (глава 7),
В. Е. Ануфриев, кандидат экон. наук, доцент (главы 12, 13),
С. Н. Гришкнна, кандидат экон. наук, доцент (глава 17), Т. М. Гусева, кандидат экон. наук, доцент (главы 1, 10), Е. М. Ефремова, кандидат экон. наук, доцент (глава 14), Н. К. Муравицкая, кандидат экон. наук, доцент (глава 15), Т. М. Неселовская, кандидат экон. наук, доцент (главы 2, 3,8, 9), Т. Н. Шеина, кандидат экон. наук, доцент (главы I, 5), Н. А. Ухтеева, кандидат экон. наук, доцент (глава 15).
РЕЦЕНЗЕНТЫ:
3. В. Кирьянова, доктор экон. наук, профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита;
Н. Т. Лабынцев, доктор экон. наук, профессор Ростовской государственной экономической академии

Ф59 Финансовый учет: Учебник/Под ред. проф. В. Г. Гетьмана. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2005, -816 с: ил.
ISBN 5-279-03016-3
Третье издание (1-е — 2002 г.) подготовлено в соответствии с программой курса «Финансовый учет» для студентов экономических вузов. Все программные вопросы изложены на основе действующих положений по бухгалтерскому учету в Российской Федерации, корреспондирующих с международными стандартами по бухгалтерскому учету. Кроме того, даны иллюстрации различного рода (примеры, схемы и др.), цели изучения, контрольные вопросы, тестовые задания и ответы к ним.
Для студентов, обучающихся по экономическим специальностям.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Издание третье, переработанное и дополненное

Под редакцией профессора В.Г.Гетьмана

Рекомендовано
Министерством образования и науки
Российской Федерации
в качестве учебника для студентов
высших учебных заведений,
обучающихся по экономическим специальностям

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

УДК 657.1(075.8)
ББК 65.052я73
Ф59

АВТОРЫ:

В. Г. Гетьман, доктор экон. наук, проф. (глава 18),
В. А. Терехова, доктор экон. наук, проф.(главы 4, 6),
Л. З. Шнейдман, доктор экон. наук, проф. (глава 11),
О. В. Рожнова, доктор экон. наук, доцент (глава 17),
З. Д. Бабаева, кандидат экон. наук, проф. (глава 16),
И. М. Рендухов, кандидат экон. наук, проф. (глава 7),
В. Е. Ануфриев, кандидат экон. наук, доцент (главы 12, 13),
С. Н. Гришкина, кандидат экон. наук, доцент (глава 17),
Т. М. Гусева, кандидат экон. наук, доцент (главы 1, 10),
Е. М. Ефремова, кандидат экон. наук, доцент (глава 14),
Н. К. Муравицкая, кандидат экон. наук, доцент (глава 15),
Т. М. Неселовская, кандидат экон. наук, доцент (главы 2, 3, 8, 9),
Т. Н. Шеина, кандидат экон. наук, доцент (главы 1, 5),
Н. А. Ухтеева, кандидат экон. наук, доцент (глава 15).

РЕЦЕНЗЕНТЫ:

З. В. **Кирьянова**, доктор экон. наук, профессор,
зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита;

Н. Т. **Лабынцев**, доктор экон. наук, профессор
Ростовской государственной экономической академии

Финансовый учет: Учебник/Под ред. проф. В. Г. Гетьмана. –
Ф59 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2005. –
816 с.: ил.

ISBN 5-279-03016-3

Третье издание (1-е – 2002 г.) подготовлено в соответствии с программой курса «Финансовый учет» для студентов экономических вузов. Все программные вопросы изложены на основе действующих положений по бухгалтерскому учету в Российской Федерации, корреспондирующих с международными стандартами по бухгалтерскому учету. Кроме того, даны иллюстрации различного рода (примеры, схемы и др.), цели изучения, контрольные вопросы, тестовые задания и ответы к ним.

Для студентов, обучающихся по экономическим специальностям.

Ф $\frac{0605010205 - 150}{010(01) - 2005}$ 293 – 2005

УДК 657.1(075.8)
ББК 65.052я73

ISBN 5-279-03016-3

© Авторский коллектив, 2002
© Авторский коллектив, 2005

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

ПРЕДИСЛОВИЕ

Переход России к рыночной экономике внес принципиальные изменения в производственные отношения. В настоящее время завершается, по сути дела, смена социально-экономической формации в нашем обществе. Коренные изменения затронули не только его надстройку, но и базис. Многоукладность экономики в России стала реальностью.

В нынешних условиях у организаций значительно расширилась область экономических рисков. А это, в свою очередь, потребовало принципиально новых подходов к подготовке кадров экономистов, и прежде всего специализирующихся в области бухгалтерского учета. Социально-экономические преобразования в России последних лет потребовали внесения концептуальных изменений в методологию бухгалтерского учета в нашей стране. Поэтому принятая Правительством РФ Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности ставит своей конечной целью максимально адаптировать его к требованиям рыночной экономики. Формируется принципиально новая система нормативных документов в области учета, центральным звеном которой являются Положения по бухгалтерскому учету, разрабатываемые на основе Международных стандартов финансовой отчетности и в соответствии с принципами, заложенными в них.

Сроком завершения реализации вышеуказанной Программы был установлен, как известно, 2000 г. Однако и к настоящему времени еще не пройден даже рубикон, поскольку многие работы в этой области только предстоит выполнить. Причин, которые не позволили достичь поставленных конечных целей в Программе, довольно много, причем как объективного, так и субъективного характера. Среди них: просчеты в определении объемов предстоящих работ, а также в подходах к их проведению; изъяны в организации работ; наличие среди специалистов различных точек зрения, в том числе по ряду ключевых вопросов Программы (начиная от правильности выбора новой модели учета из вариантов, действующих на Западе, и до вопроса, какие хозяйствующие субъекты должны

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

обязательно на нее перейти), отставание в разработке новых законов и других нормативно-правовых актов, и как следствие — наличие барьеров на пути принятия необходимых ПБУ.

Дополнительные осложнения в процесс реформирования учета в России вносит ряд внешних факторов. В частности, в последние годы происходит активный процесс сближения между моделью учета, базирующейся на МСФО, и моделью GAAP, которые являются двумя наиболее известными и применяемыми системами учета в странах с рыночйой экономикой. В результате постоянно вносятся изменения в ранее принятые МСФО. Поэтому Россия, приняв те или иные ПБУ, базирующиеся на их основе, через небольшой отрезок времени вынуждена дополнять и изменять последние, что, естественно, увеличивает затраты на реформирование учета в стране и замедляет темпы проведения данных работ. Кроме того, процесс реформирования учета в России «наслоился» на период, который на Западе «окрестили» как время начала революции в бухгалтерском учете. Она сопровождается пересмотром ряда основных параметров, заложенных в концепции построения той или иной модели учета, применяемой в странах с рыночной экономикой. И прежде всего это асается отказа от «исторической» стоимости и перехода к учету по Ik называемой «справедливой» (реальной) стоимости целого ряда ставов и обязательств. Отмеченные обстоятельства побудили Пра-1тельство РФ дважды продлить срок реализации Программы шрвый раз -до 2005 г., второй - 2010 г.) и внести существенные оррективы в ее содержание,

Перевод национальной системы бухгалтерского учета на международные стандарты потребовал выпуска новых учебников, прежде всего по финансовому учету. В данном учебнике авторы изложили действующий порядок его ведения в организациях различных форм собственности, а в ряде случаев и проблемы, которые предсто-» ит еще решить в ходе дальнейшего реформирования бухгалтерского учета.

В третьем издании учебника пересмотрено и дополнено содержание многих глав, поскольку после выхода 2-го его издания появились новые нормативные документы.

В учебнике материал изложен применительно к новому Плану счетов бухгалтерского учета, вступившему в силу с 1 января 2001 г., а также исходя из современных требований, предъявляемых Международной федерацией бухгалтеров к профессиональному мастерству специалистов в области финансового учета.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Глава 1. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО (ФИНАНСОВОГО) УЧЕТА

Цели изучения главы:

- раскрытие порядка формирования информации об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях;
- изложение требований и функций бухгалтерского учета;
- конкретизация объектов бухгалтерского учета и метода их познания;
- раскрытие бухгалтерского баланса и его роли в управлении деятельностью организации;
- использование счетов бухгалтерского учета и рассмотрение принципа двойной записи;
- определение роли первичной документации, способов ее обработки с целью получения информации о состоянии имущества организации, источников его формирования и хозяйственных операций;
- ознакомление с порядком обобщения информации для получения отчетных данных.

1.1. Бухгалтерский учет, его место в системе управления деятельностью организации

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Для характеристики и измерения имущества организации, его движения, хозяйственных процессов и явлений используются натуральные, трудовые и денежные измерители.

Натуральные измерители информацию об объектах учета представляют счетом, мерой, весом. Выбор их зависит от особенностей объектов. Эта группа измерителей используется для учета

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

количества материальных ценностей (штуки, килограммы, метры и т. д.)- С их помощью можно получать и качественные характеристики учитываемых объектов. Область применения натуральных измерителей невелика, так как они используются для отражения однородных объектов учета.
На практике несколько шире применяются условно-натуральные измерители. Они предназначены для отражения однородных по назначению, но разных по качественным характеристикам объектов учета. Использование условно-натуральных единиц значительно расширяет сферу применения натуральных измерителей.

Трудовые измерители используются для исчисления количества труда и выражаются в единицах времени (рабочий день, час). С их помощью рассчитывают производительность труда и его оплату, контролируют норму выработки рабочих, сопоставляют некоторые разнородные величины. На практике трудовые измерители применяются вместе с натуральными.

Денежный измеритель используется в бухгалтерском учете для отражения экономических ресурсов организации и источников их образования в едином выражении. В условиях рыночных отношений важнейшие показатели хозяйственной деятельности выражаются только в денежной форме. В Российской Федерации денежным измерителем является рубль. С помощью денежного измерителя рассчитывают обобщающие показатели о разнородных объектах учета; осуществляют контроль как за деятельностью организации в целом, так и отдельных ее подразделений. Он необходим и для расчета оценочных показателей, характеризующих работу хозяйствующего субъекта. Денежный измеритель выступает также средством выражения кредитных и расчетных связей организаций, На практике он применяется не изолированно, а вместе с натуральными и трудовыми измерителями.

Бухгалтерский учет осуществляется **специальной службой** организации - бухгалтерией. Он является сплошным и непрерывным во времени, строго документирован, используются специфические приемы и способы обработки учетных данных, организуется в рамках отдельных хозяйствующих субъектов.
В настоящее время реализуется программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Основными документами, регламентирующими бухгалтерский учет, являются Федеральный закон «О бухгалтерском учете», «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Рос-
б

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

сийской Федерации», что обеспечивает единство методологии бухгалтерского учета и отчетности в стране, порядок его ведения, составления и представления бухгалтерской отчетности. В Законе сформулированы следующие задачи бухгалтерского учета:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, используемой внутренними и внешними пользователями бухгалтерской информации;
- обеспечение информацией, необходимой 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 результатов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявление внутрихозяйственных резервов, обеспечение ее финансовой устойчивости.

Для выполнения задач, поставленных перед бухгалтерским учетом, в Законе сформулированы и основные требования к его ведению:

- оценка имущества в рублях;
- раздельный учет собственного имущества и имущества других организаций;
- непрерывность учета во времени;
- ведение учета двойной записью в системе счетов;
- отражение хозяйственных операций на счетах без всякого изъятия;
- раздельное отражение затрат на производство и капитальные вложения.

На основе данных бухгалтерского учета осуществляется анализ хозяйственной деятельности, принимаются различные управленческие решения.
В системе управления хозяйственной деятельностью организации бухгалтерский учет выполняет ряд функций.

Контрольная функция имеет большое значение в условиях развития рыночных отношений и различных форм собственности. Работники бухгалтерии, аудиторских фирм, налоговых служб осуществляют контроль за сохранностью и движением имущества организаций, а также правильностью и своевременностью рас-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

четов с государством и другими субъектами хозяйственных взаимоотношений. С помощью бухгалтерского учета осуществляются три вида контроля - предварительный, текущий и последующий.

Информационная функция — одна из главных функций бухгалтерского учета. Данные бухгалтерского учета являются основным источником информации, используемой на разных уровнях управления. Для того чтобы эта информация удовлетворяла всех пользователей, она должна быть достоверной, объективной, своевременной и оперативной.

Обеспечение сохранности имущества — функция, имеющая особое значение в условиях рыночных отношений и наличия различных форм собственности. Выполнение данной функции зависит от действующей системы учета и определенных предпосылок:
наличия специализированных складских помещений, оснащенных средствами оргтехники;
совершенствования самой системы учета, использования экономических ресурсов, применения обоснованных методов выявления недостач, растрат, хищений;
использования современных средств автоматизации сбора, обработки и передачи информации.

Функция обратной связи означает, что бухгалтерский учет формирует и передает информацию обратной связи, т. е. информацию о фактических параметрах развития объекта управления. Основными компонентами информационной системы обратной связи, применительно к бухгалтерскому учету, являются в качестве ввода — неупорядоченные данные, процесса — обработка данных, вывода - упорядоченная информация. Бухгалтерский учет с точки зрения системы управления представляет собой часть информационной системы обратной связи, ее основу. Он призван обеспечивать все уровни управления предприятия информацией о фактическом состоянии управляемого объекта, а также обо всех существенных отклонениях от заданных параметров.

Аналитическая функция в условиях развития рыночных отношений позволяет изучить перспективы развития организации, вскрыть имеющиеся недостатки, наметить пути совершенствования всех направлений хозяйственной деятельности.
В зависимости от целевого назначения информации, состава ее пользователей различают бухгалтерский финансовый учет и бухгалтерский управленческий учет.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

В соответствии с Концепцией бухгалтерского учета в рыночной экономике России целью финансового учета является представление информации о результатах деятельности организации и ее финансовом положении, полезной широкому кругу внешних пользователей. Он строго регламентирован и подчиняется установленным Положениям по бухгалтерскому учету (стандартам).

Целью управленческого учета является формирование бухгалтерской информации, необходимой для управления экономическими ресурсами организации принятия управленческих решений. Эта часть бухгалтерского учета также осуществляется на основе принятых Положений (нормативных актов, инструкций). Наряду с этим в системе управленческого учета следует исходить из особенностей технологии и организации производства.
Бухгалтерский финансовый учет и управленческий учет осуществляются исходя из одних и тех же принципов, в одном хозяйствующем субъекте, в одно и то же время, дополняя друг друга необходимой информацией.

Принципы бухгалтерского (финансового) учета - универсальные положения, применяемые для решения практических задач. Они носят общий характер и являются основой построения концепции бухгалтерского учета. В настоящее время в отечественном бухгалтерском учете используются общепринятые в мировой практике принципы учета. Применяемые в международной практике учета принципы можно разделить на две группы.

Первая группа — базовые принципы, предполагающие определенные условия, создаваемые хозяйствующим субъектом при постановке бухгалтерского учета, которые не должны меняться. Такие базовые принципы принято называть допущениями. К ним относят:
имущественную обособленность хозяйствующего субъекта, рассматриваемого в бухгалтерском учете в качестве обособленной хозяйственной единицы (принцип хозяйственной единицы). Имущество и обязательства хозяйствующего субъекта существуют обособленно от имущества и обязательств собственников данной организации;
непрерывность деятельности. Данное допущение исходит из того, что хозяйствующий субъект будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем. Предполагается, Что у организации отсутствуют намерения и необходимость существенно сокращать или ликвидировать свою деятельность, изменять ее характер. Данное предположение важно, с одной стороны, для вы-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

бора способов оценки имущества, а с другой — для кредиторов. Они могут быть уверены, что обязательства организации будут погашаться в установленном порядке;
приоритет содержания над формой. Это допущение базируется на том, что факты хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете должны отражаться не только исходя из правовой формы, но из экономического содержания и условий хозяйствования;
непротиворечивость. Это допущение предполагает тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по синтетическим счетам на первое число месяца, а также показателей отчетности данным синтетического и аналитического учета.

Вторая группа принципов — это основные принципы, означающие, что будут соблюдаться принятые правила организации и ведения бухгалтерского учета. Такие основные принципы принято называть требованиями. К ним можно отнести требования:

- полноты. В бухгалтерском учете должны отражаться все хозяйственные операции без всякого изъятия;
- осмотрительности. Этот принцип означает, что в бухгалтер-ком учете должны с большей готовностью быть отражены расхо-.] (потери) и пассивы, чем доходы и активы, без создания скры-лх резервов; последовательности применения учетной политики. Данное требование означает, что выбранная учетная политика должна применяться в бухгалтерском учете хозяйствующего субъекта последовательно от одного отчетного периода к другому. Это позволит получать сравнимые отчетные показатели;
- временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Это требование предполагает, что хозяйственные операции следует относить к тому отчетному периоду, в котором они были произведены, не связывая со временем поступления или выплаты денежных средств по данным операциям;
- рациональности. Под этим требованием понимается экономное и эффективное ведение бухгалтерского учета в зависимости от условий хозяйственной деятельности и величины организации.

Реализация указанных выше принципов непосредственно связана с разработкой условий построения учетного процесса в организациях,
Организация бухгалтерского учета в Российской Федерации предполагает:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

государственное регулирование бухгалтерского учета, осуществляемое Правительством РФ, Министерством финансов РФ и другими ведомствами. Оно заключается в разработке общих принципов организации и ведения бухгалтерского учета, состава, содержания отчетности организаций, ведущих бухгалтерский учет. Постоянно повышаются роль и значение бухгалтерского учета в информационном обеспечении как внешних, так и внутренних пользователей в контроле за рациональным использованием ресурсов;
аналитичность информации, позволяющую выявить влияние разных факторов на показатели хозяйственной деятельности;
динамичность организации бухгалтерского учета, которая делает его гибким и приспособленным к резко изменяющимся ус-ловиям-работы. Она направлена на совершенствование как методов и техники ведения учета, так и на совершенствование организации труда работников учета.
Бухгалтерский учет в Российской Федерации отвечает требованиям рыночной экономики и базируется на международных стандартах финансовой отчетности. В соответствии с этим он регламентируется четырехуровневой системой документов.

Первый уровень системы документов — законодательные акты. В них отражаются обязательность, правила и принципы ведения учета всеми предприятиями и организациями. Основу системы документов первого уровня составляют Федеральный закон «О бухгалтерском учете» и Указы, «Положение о ведении бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».

Второй уровень — документы, содержащие рекомендации о ведении бухгалтерского учета по отдельным участкам и видам деятельности. К ним относятся российские стандарты по бухгалтерскому учету - положения по бухгалтерскому учету (ПБУ).
Система документов первых двух уровней составляет законодательную и нормативную базу ведения бухгалтерского учета.

Третий уровень включает систему документов рекомендательного характера (инструкции, указания). Эти документы предполагают многовариантность решений организации учета в хозяйствующих субъектах исходя из отраслевых особенностей, типа производства и других факторов. Система документов третьего уровня разрабатывается на базе документов первых двух уровней и не должна им противоречить.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Четвертый уровень - совокупность документов организации, раскрывающих ее учетную политику. Они разрабатываются хозяйствующими субъектами на основе документов первых трех уровней (рабочий план счетов, формы первичных документов, учетных регистров).

Исходя из организационно-технических особенностей каждая организация разрабатывает и утверждает для себя учетную политику, под которой понимается выбранная совокупность способов ведения бухгалтерского учета. Учетная политика должна быть неизменной в течение длительного времени, своевременно доведена до налоговых органов и отвечать таким требованиям, как полнота, осмотрительность, рациональность, непротиворечивость, приоритет содержания над формой.

1.2. Предмет и метод бухгалтерского учета

Хозяйственная деятельность организации предполагает наличие экономических ресурсов с целью обеспечения получения доходов. Эти экономические ресурсы являются активами хозяйствующего субъекта и отражаются в учете в стоимостном выражении.
Состав активов организации весьма разнообразен. Для целей учета и анализа они могут быть сгруппированы по ряду признаков: по видам, времени использования, источникам формирования. При классификации активов по видам их подразделяют на имущество и права (рис. 1.1).

Под имуществом организации понимают объекты, обладающие хозяйственной ценностью в силу их физических свойств. Для целей учета и анализа различают имущество недвижимое и движимое. К недвижимому имуществу относят основные средства и вложения в основные средства и нематериальные активы.

Основные средства — часть средств труда, с помощью которых человек воздействует в процессе производства на предметы труда с целью получения определенного продукта, работ, услуг. Главной особенностью основных средств является то, что они длительное время в неизменной натуральной форме функционируют в процессе производства и постепенно переносят свою стоимость на изготавливаемый продукт в виде амортизационных отчислений.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

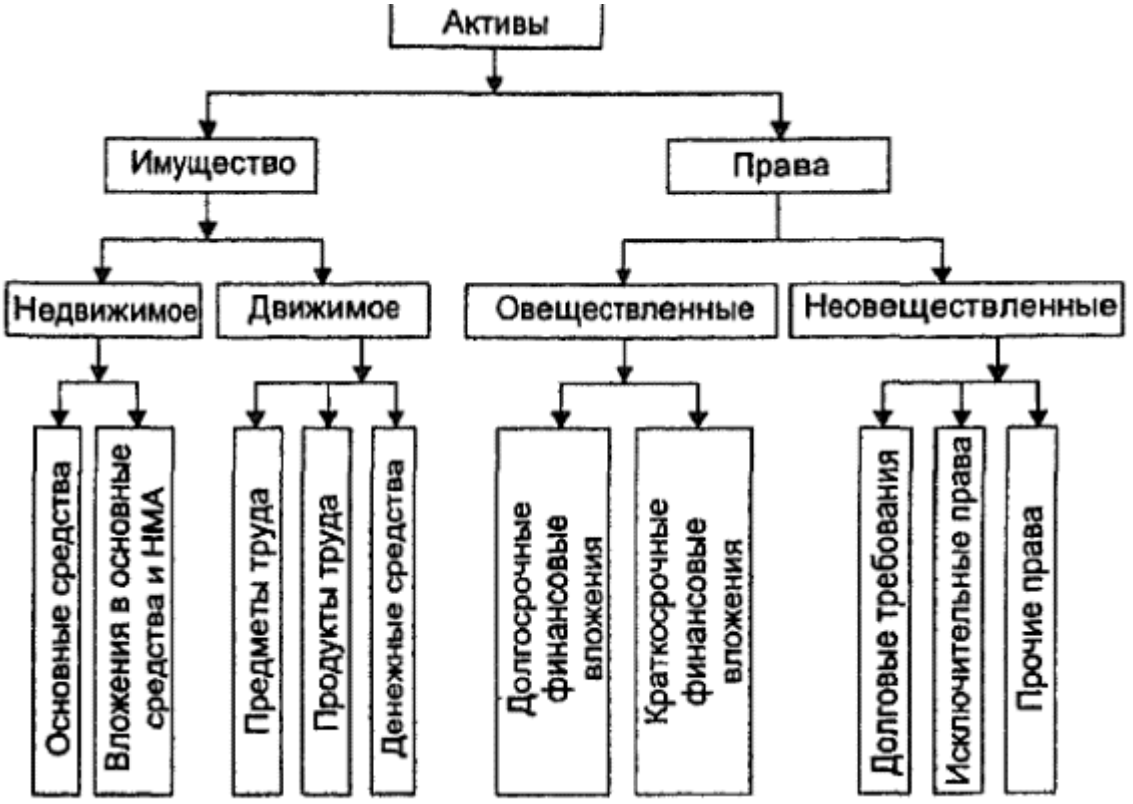


Рис. 1.1. Группировка активов хозяйствующего субъекта по видам

В бухгалтерском учете к основным средствам относят средства труда, по которым установлен срок полезного использования, превышающий 12 месяцев (здания и сооружения, машины и оборудование, инструменты, транспортные средства и т. д.). Основные средства эксплуатируются в сфере производства, в сфере обращения и во внепроизводственной сфере, создавая благоприятные условия для воспроизводства рабочей силы.

Под вложениями в основные средства и нематериальные активы (капитальные вложения) понимают затраты на их строительство или приобретение.

Под **капитальными вложениями** понимают затраты, осуществленные в связи со строительством или приобретением основных средств или нематериальных активов.

К движимому имуществу относят предметы труда, продукты труда, денежные средства.

Предметы труда - часть средств производства, на которую воздействует человек в процессе труда при помощи средств труда. Предметы труда, производственные запасы однократно участву-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ют в процессе производства и целиком переносят свою стоимость на изготавливаемую продукцию. К ним относятся сырье и материалы, топливо, полуфабрикаты, незавершенное производство, запасные части, тара.

Под **сырьем** понимают продукцию сельского хозяйства и добывающих отраслей промышленности, а полиматериалами — продукцию обрабатывающих отраслей. Материалы по их роли в процессе изготовления продукции делятся на две группы: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы. Первая группа составляет вещественную основу продукта, а вторая — используется для выполнения определенных функций. Например, вспомогательные материалы могут создавать нормальные условия для работы основных средств (смазочные материалы), изменять качественную характеристику предметов труда (красители), использоваться для хозяйственных целей.
Топливо относится к вспомогательным материалам, но поскольку оно занимает большой удельный вес в себестоимости продукции и выполняет особые функции в процессе производства, то в бухгалтерском учете его выделяют в отдельную группу.
Полуфабрикаты — предметы труда, прошедшие обработку в одном или нескольких подразделениях организации и подлежащие дальнейшей обработке в данной организации или вне ее.
Незавершенное производство — предметы труда, находящиеся на обработке в подразделениях на рабочих местах.
Тара — часть предметов труда, используемых для упаковки или хранения материалов, готовой продукции и т.д.

Запасные части - это предметы труда, предназначенные для ремонта и замены износившихся частей основных средств (узлы, детали и т.д.).
В составе предметов труда учитывается и часть средств труда, срок полезного использования которых менее одного года: инвентарь, инструменты, хозяйственные принадлежности.

К **продуктам труда** относят готовую продукцию и товары отгруженные. В бухгалтерском учете эту часть имущества принято называть предметами обращения.

Под **готовой понимают продукцию**, находящуюся на складе организации и предназначенную для продажи. Товары отгруженные - это готовая продукция, отправленная покупателям. Они учитываются в составе имущества организации до перехода к покупателю права собственности на них.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Денежные средства - средства организации на расчетных и других счетах в банках. С них осуществляются расчеты с поставщиками и покупателями, с банками, финансовыми органами путем безналичных перечислений. Небольшие суммы наличных денег могут находиться в кассе организации в пределах установленного лимита.

Права организации для целей бухгалтерского учета подразделяются на овеществленные и неовеществленные. Овеществленные права связаны с владением ценными бумагами, дающими право на получение дохода (финансовые вложения). Различают долгосрочные (сроком более одного года) и краткосрочные (сроком до одного года) финансовые вложения.

Финансовые вложения — вложение денежных средств или иного имущества в другие организации с целью получения дохода или контроля над их деятельностью. К ним относятся вложения в уставные капиталы, акции, облигации и другие ценные бумаги.

К **нёовеществленным правам** относят долговые требования, исключительные и прочие права. Под долговыми требованиями понимают задолженность других организаций и лиц данному хозяйствующему субъекту. Такая задолженность называется дебиторской, а сами должники — дебиторами. Дебиторская задолженность возникает в результате действующих форм расчетов за продукцию, работы и услуги в том случае, когда их передача покупателю опережает платежи за них. Дебиторами могут быть и работники организации; их называют подотчетными лицами.

Кисключительным правам относят нематериальные активы.

Нематериальные активы (НМА) - учетные объекты, не обладающие физическими свойствами, но позволяющие получать организации доход постоянно или в течение длительного срока их эксплуатации. Объектами интеллектуальной собственности признаются исключительные авторские права на патенты, товарные знаки, программы для ЭВМ и т.д. Нематериальные активы, как и основные средства, могут переносить свою стоимость на готовый продукт частями в виде амортизационных отчислений. Используются они в сфере производства и в сфере обра7 щения.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

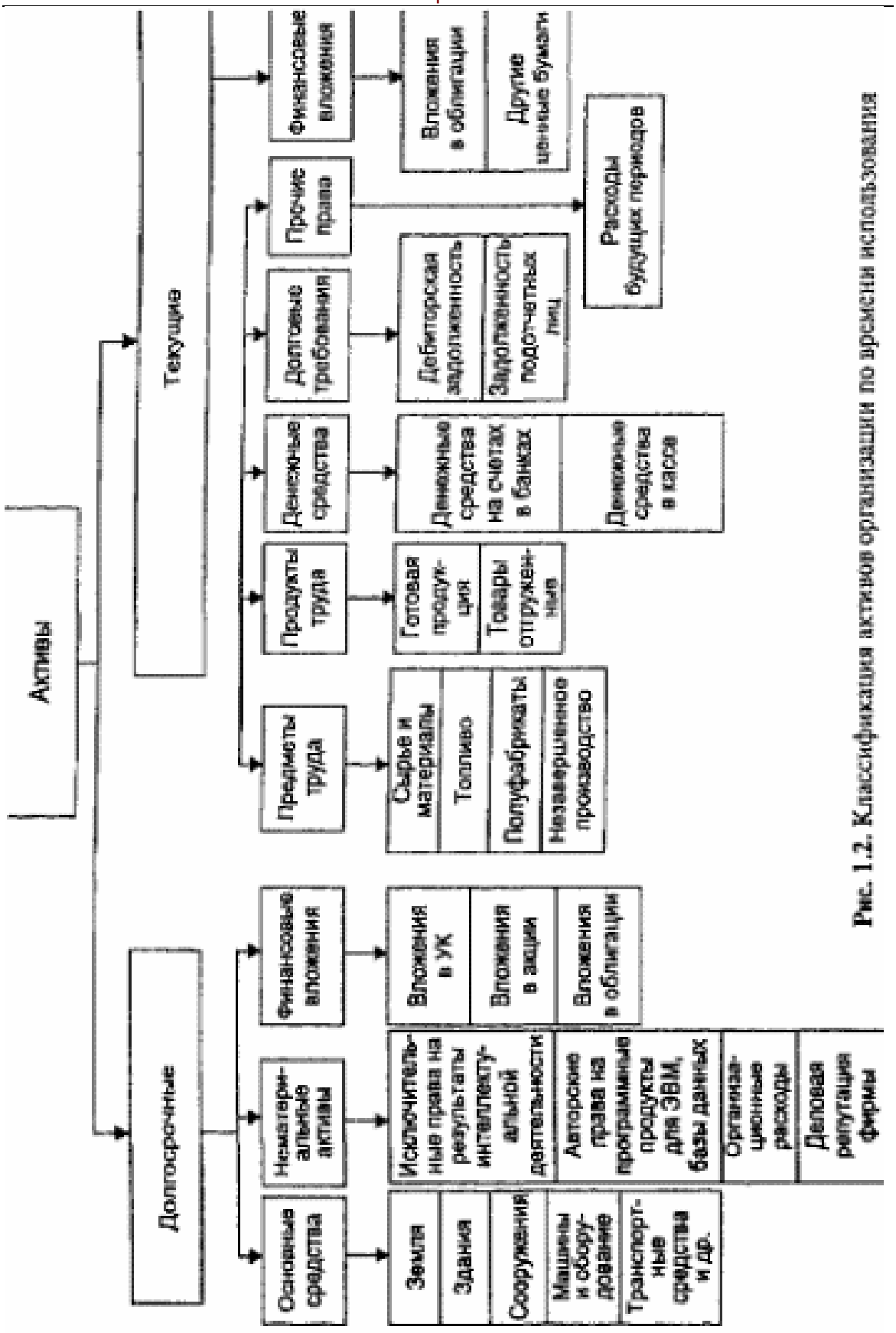


Рис. 1.2. Классификация активов организации по времени использования

Рис 1.2. Классификация активов организации по времени использования

Только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Прочие права связаны с незаконченными хозяйственными операциями или неполученными доходами. К ним можно отнести расходы будущих периодов - оплату периодических изданий (подписка организаций на газеты и журналы).

Для правильного отражения информации в бухгалтерском балансе и расчета ряда показателей, характеризующих финансовое положение организации, активы исходя из времени их использования (погашения) в хозяйственном процессе подразделяются на долгосрочные и текущие. К долгосрочным относятся активы, срок использования которых превышает двенадцать месяцев (основные средства, капитальные вложения, долгосрочные финансовые вложения, нематериальные активы) (рис. 1.2). Текущие активы используются организацией не более двенадцати месяцев (предметы труда, продукты труда, денежные средства и др.).

Активы хозяйствующего субъекта формируются за счет привлечения различных источников. В зависимости от механизма их образования различают собственный капитал и обязательства.

Собственный капитал — важнейший источник образования активов хозяйства. К нему относят уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенную прибыль, целевое финансирование.

Уставный капитал (складочный, уставный фонд) — первоначально инвестированный капитал. Под ним понимается стоимость имущества, внесенного владельцами или акционерами (участниками) на момент создания хозяйствующего субъекта (вклады учредителей, стоимость основных средств, нематериальных и других активов), необходимого для обеспечения его уставной деятельности. Уставный капитал может изменяться.

Добавочный капитал — собственный капитал организации, образовавшийся в результате превышения продажной цены над номиналом в процессе формирования уставного капитала, прироста стоимости внеоборотных активов при переоценке.

Резервный капитал (фонд) формируется за счет части прибыли организации и используется для покрытия потерь, возникших в результате чрезвычайных обстоятельств, выплаты дивидендов и доходов при недостаточности прибыли.

Нераспределенная прибыль — часть прибыли организации, оставшаяся в его распоряжении как источник финансирования.

Убытки - это потеря части активов в результате нерационального хозяйствования или стихийных бедствий. Их рассматривают как уменьшение собственного капитала организации. Хозяй-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ствующие субъекты осуществляют контроль за убытками по времени возникновения и порядком их покрытия.

Резервы предстоящих расходов создаются организациями с целью равномерного включения в расходы отчетного периода затрат на оплату отпусков работников, выплату вознаграждения за выслугу лет и по итогам года, ремонт основных средств и т. д.

Целевое финансирование как источник образования активов поступает со стороны (государства и других организаций) и используется на покрытие расходов, связанных с проведением целевых мероприятий.

При недостаточности собственных источников формирования активов организации привлекают заемные источники (привлеченный капитал). Привлеченные источники — это обязательства (долги) данной организации перед другими хозяйствующими субъектами и лицами. Организации и лица, предоставившие данному хозяйственному органу в долг активы, называются кредиторами, а обязательства, возникшие в связи с их получением, — кредиторской задолженностью. В зависимости от сроков погашения обязательств различают долгосрочные и краткосрочные.

К долгосрочным обязательствам относят кредиты банков и займы. Долгосрочные кредиты — суммы средств, полученных от банков на срок более одного года на финансирование капитальных вложений в основные средства, передовые технологии и т. д.

К долгосрочным займам относятся суммы средств, полученные от выпуска и продажи акций трудового коллектива, облигаций.

Краткосрочные обязательства по механизму образования могут быть объединены в несколько групп:

краткосрочные кредиты и займы — обязательства перед банками и другими организациями по полученным кредитам и займам, срок погашения которых не превышает 12 месяцев после отчетной даты. Все кредиты, выдаваемые банками, являются платными, возвратными, срочными и имеют целевой характер;

кредиторская задолженность — долги организации перед поставщиками за товары и услуги, по вьщанным векселям; к этой же группе относится задолженность своим работникам по начисленной, но не выплаченной заработной плате, возникающей в связи с тем, что моменты ее начисления и выплаты не совпадают во времени. Таков же механизм образования задолженности перед органами социального страхования и обеспечения по взносам единого социального налога, перед бюджетом по налогам;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

доходы будущих периодов — средства, полученные авансом, погашение задолженности по которым ожидается в следующих отчетных периодах (получение аванса за объект, который будет возводиться несколько отчетных периодов; арендной платы за год и др.). Группировка активов по источникам образования представлена на рис. 1.3.

Бухгалтерский учет, как и любая другая наука, имеет свой предмет и метод его познания.

Предмет бухгалтерского учета — отражение состояния и движения активов, источников их образования и результатов деятельности организации. Наиболее ярко содержание предмета раскрывается через объекты бухгалтерского учета: имущество, права, капитал, обязательства и операции, возникающие в процессе осуществления хозяйственной деятельности.

Метод бухгалтерского учета - совокупность способов и приемов, с помощью которых познается предмет (объекты) бухгалтерского учета. Он позволяет изучить явления в движении, изменении, взаимосвязи и взаимодействии. Метод бухгалтерского учета зависит от предмета учета, т. е. отражаемых и контролируемых объектов, а также поставленных перед учетом задач и предъявляемых к нему требований. Поэтому метод нельзя рассматривать как нечто застывшее. Развитие научно-технического прогресса предъявляет новые требования к бухгалтерскому учету, а это вызывает изменение его приемов и способов. Например, применение ЭВМ приводит к совершенствованию способов наблюдения, контроля и регистрации хозяйственных операций, съема информации. Содержание метода бухгалтерского учета вытекает из сущности и особенностей бухгалтерского учета.

Метод бухгалтерского учета включает в себя способы и приемы, которые принято называть элементами метода бухгалтерского учета: документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, баланс и отчетность.

Документация — письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции или о праве на ее совершение. Каждая хозяйственная операция оформляется документами. Документ служит не только основанием для фиксирования операций, но и способом первичного наблюдения и регистрации их. Документация служит целям контроля, дает возможность проводить документальные проверки, обеспечивать сохранность имущества.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

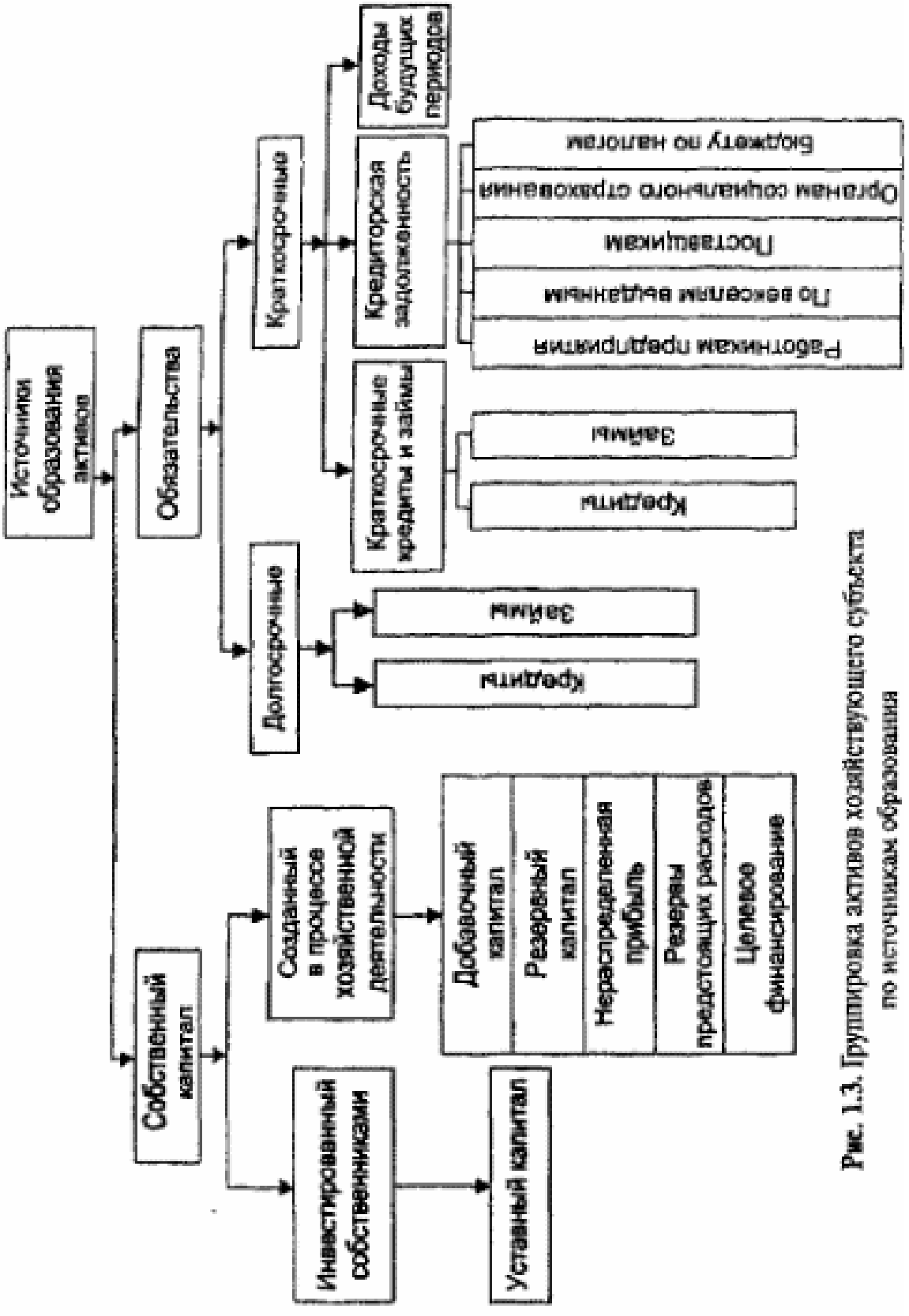


Рис. 1.3. Группировка активов хозяйствующего субъекта по источникам образования

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Инвентаризация — способ проверки соответствия фактического наличия имущества хозяйства в натуре данным учета: как элемент метода бухгалтерского учета - средство наблюдения и последующей регистрации явлений и операций, не отраженных первичной документацией в момент их совершения. Поэтому инвентаризация служит дополнением к документации.

Документация и инвентаризация являются приемами первичного наблюдения за объектами бухгалтерского учета.

Оценка - способ, с помощью которого активы хозяйствующего субъекта получают денежное выражение. Оценка активов базируется на их фактической себестоимости, чем и достигается ее реальность.

Для руководства хозяйственными процессами требуется знать все затраты, связанные с их осуществлением. При этом исчисляется не только величина каждого вида затрат, но и общая их сумма, относящаяся к определенному объекту, т. е. определяется себестоимость учитываемых объектов. Себестоимость объектов учета исчисляется при помощи калькуляции, используемой для контроля за величиной затрат.

Для постоянного контроля за хозяйственными процессами организации, за состоянием имущества и права, а также источников их образования необходимо все хозяйственные операции учитывать непрерывно по стадиям кругооборота и в разрезе отдельных групп и видов хозяйственных активов. В бухгалтерском учете такое отражение активов и хозяйственных операций осуществляется путем наблюдения за изменениями, происходящими с различными видами имущества и источниками его образования, за всеми затратами, производимыми в том или ином хозяйственном процессе.

Экономическая группировка объектов бухгалтерского учета и получение о них необходимой информации с целью текущего наблюдения за хозяйственной деятельностью обеспечивается системой счетов. Использование счетов объясняется тем, что сведения, имеющиеся в документах, дают только разрозненную характеристику объектов учета, счета же позволяют получать обобщенные их характеристики.

Отражение хозяйственных операций в системе счетов осуществляется при помощи двойной записи, сущность которой заключается во взаимосвязанном отражении различных явлений, называемых хозяйственными операциями.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Контроль за всей совокупностью объектов в бухгалтерском учете осуществляется путем сопоставления активов с источниками их образования. Такое сопоставление носит название *балансового обобщения*. Оно характеризуется равенством общей суммы видов средств и суммы источников их образования. Это равенство сохраняется постоянно.

Результаты хозяйственной деятельности содержатся в отчетности организации. *Бухгалтерская отчетность* – единая система информации о финансовом положении хозяйствующего субъекта за определенный период времени.

1.3. Бухгалтерский баланс

Активы организации участвуют в хозяйственном обороте непрерывно, изменяя свой состав и форму стоимости. Для руководства хозяйствующим субъектом нужно знать, какими активами он располагает, из каких источников они созданы, для какой цели предназначены. На эти вопросы дает ответ бухгалтерский '"'лланс.

Бухгалтерский банане - способ обобщения и группировки ак- юв хозяйства и источников их образования на определенную у в денежной оценке. Как элемент метода бухгалтерского уче-он характеризуется следующими особенностями. Активы хозяйства и источники их образования представлены сдельно: имущество и права - в активе, а источники — в пасси-е. Итог актива баланса всегда равен итогу пассива баланса: Активы = Пассивы.

Поскольку пассивы представляют собой капитали обязательства организации, данное равенство можно представить в следующем виде:

Активы = Капитал + Обязательства.

Все активы организации представлены в балансе в сгруппированном виде (рис. 1.4). Имущество и права в активе сведены в два раздела, расположенные в порядке возрастания ликвидности. В разделе I представлены наименее ликвидные активы:, в разделе II - активы с высокой ликвидностью.

В пассиве баланса - три раздела, расположенные в зависимости от срока погашения обязательств. В разделе III пассива представлены собственные источники образования имущества,

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

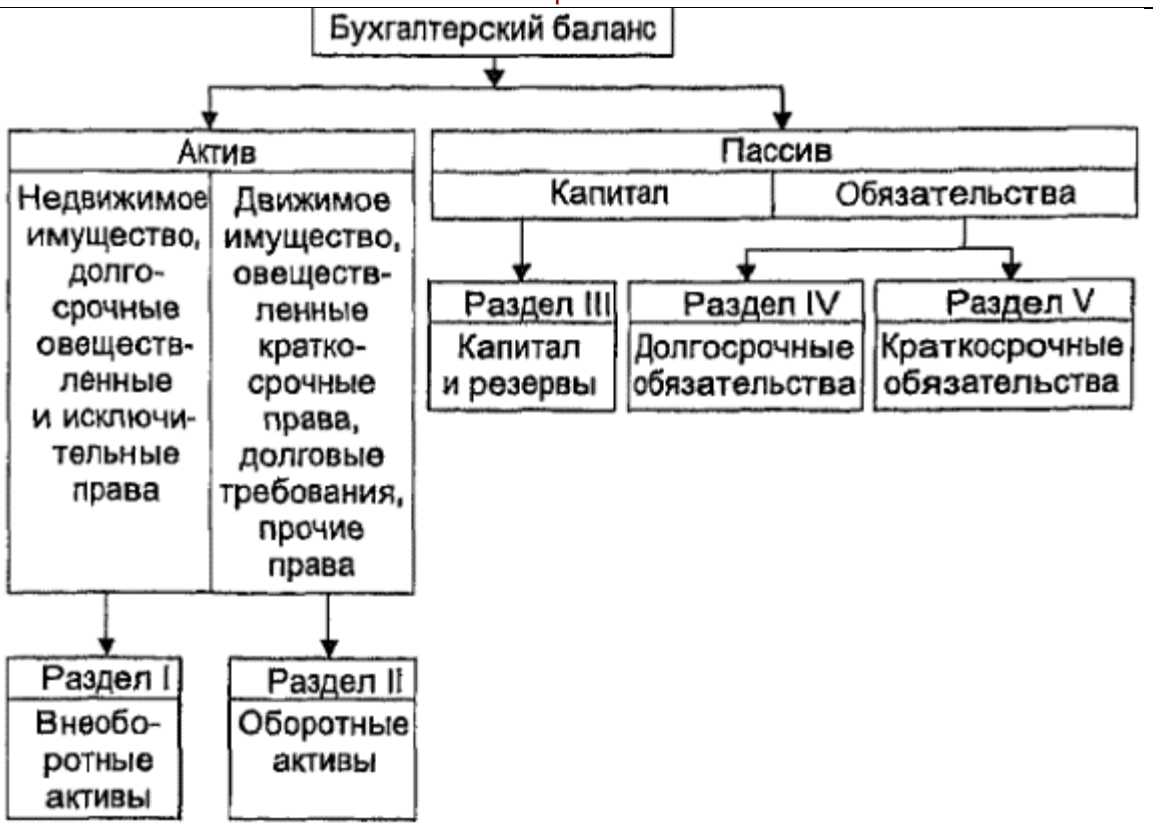


Рис. 1.4. Группировка активов в бухгалтерском балансе

в разделе IV — долгосрочные заемные источники, в разделе V — краткосрочные заемные источники.

В бухгалтерском балансе организации активы и пассивы приводятся только в стоимостных показателях.

Каждый элемент актива и пассива баланса называется статьей баланса, Любая статья актива баланса позволяет получить следующую характеристику отражаемых объектов: в чем воплощена данная часть активов, где используются, их величина.

Любая статья пассива баланса позволяет получить следующую информацию об источниках образования экономических ресурсов: за счет какого источника данная часть активов создана, для какой цели предназначена, их величина.

Все статьи актива и пассива баланса исходя из их экономической однородности сведены в определенные разделы баланса. Актив баланса содержит два раздела: I «Внеоборотные активы», II «Оборотные активы» (табл. 1.1).

Разделы в активе баланса расположены по возрастанию ликвидности, а в пассиве — по степени закрепления источников.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Таблица 1.1
Актив бухгалтерского баланса (сокращенный)

Номер раздела	Наименование разделов	Статьи
I	Внеоборотные активы	Нематериальные активы Основные средства Долгосрочные финансовые вложения Незавершенное строительство
	Итого по разделу I	
II	Оборотные активы	Сырье, материалы Готовая продукция и товары для перепродажи Затраты в незавершенном производстве Покупатели и заказчики Краткосрочные финансовые вложения Денежные средства
	Итого по разделу II	
	Баланс	

Состав разделов баланса и порядок группировки в них статей регламентируются нормативными актами.

В бухгалтерском балансе содержится совокупность мамент-ных показателей, характеризующих активы хозяйства и источники их формирования на определенную дату.

Таким образом, бухгалтерский баланс - это способ группировки активов организации по видам и источникам их образования в стоимостном выражении по состоянию на определенную дату.

В разделе I актива баланса «Внеоборотные активы» представлены долгосрочные активы: недвижимое имущество, долгосрочные финансовые вложения, исключительные права.

Статья «Нематериальные активы» оценивается в балансе по остаточной стоимости, которая определяется как разность между первоначальной (восстановительной) стоимостью и величиной начисленной амортизации. Так же оценивается статья группы «Основные средства», за исключением земельных участков. Амортизация по этому виду активов не начисляется. В балансе все основные средства и нематериальные активы представлены в одном разделе, независимо от сферы эксплуатации. По статье

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

«Долгосрочные финансовые вложения» отражаются вложения денежных средств и иного имущества в другие организации на срок более одного года; по статье «Капитальные вложения» — фактические затраты в незавершенном строительстве.

В разделе II актива баланса «Оборотные активы» отражаются текущие активы: движимое имущество; часть овеществленных и неовеществленных прав. В группе «Запасы» отдельными статьями представлены предметы труда (сырье, материалы, топливо, полуфабрикаты и др.); сырье и материалы оцениваются в балансе по фактической заготовительной себестоимости. Затраты в незавершенном производстве могут быть оценены по нормативной себестоимости, по сумме прямых затрат или по фактической производственной себестоимости. В этом же разделе отражаются и предметы обращения: готовая продукция и товары отгруженные, которые должны оцениваться по фактической себестоимости. Здесь же отражаются и прочие права (расходы будущих периодов).
Самостоятельной статьей представлены краткосрочные финансовые вложения в другие организации. По статье «Денежные средства» отражается информация о денежных средствах, находящихся в кассе, на расчетном счете, валютном счете, и о прочих денежных средствах, В этом же разделе актива отражаются часть неовеществленных прав и дебиторская задолженность как других организаций и лиц, так и работников данного хозяйствующего субъекта.

Пассив баланса состоит из трех разделов (табл. 1.2). Раздел III баланса представлен собственным капиталом, а в разделах IV и V отражаются обязательства.

В разделе III баланса «Капитал и резервы» отдельными статьями отражены собственные источники образования активов — уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал. В этом же разделе общей суммой показана нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) независимо от времени возникновения.
Статьи раздела IV баланса «Долгосрочные обязательства» характеризуют задолженность перед банками по кредитам и займам, полученным от других организаций на срок более одного года.

Раздел V баланса «Краткосрочные обязательства» объединяет несколько видов краткосрочной задолженности: заемные средства, кредиторскую задолженность, резервы предстоящих расходов, доходы будущих периодов.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Таблица 1.2 Пассив бухгалтерского баланса (сокращенный)

Номер раздела	Наименование разделов	Статьи
III	Капитал и резервы	Уставный капитал Добавочный капитал Резервный капитал Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)
	Итого по разделу III	
IV	Долгосрочные обязательства	Займы и кредиты Прочие долгосрочные обязательства
	Итого по разделу IV	
V	Краткосрочные обязательства	Займы и кредиты Поставщики и подрядчики Задолженность перед персоналом организации Задолженность перед государственными внебюджетными фондами Задолженность по налогам и сборам Доходы будущих периодов Резервы предстоящих расходов
	Итого по разделу V	
	Баланс	

По статье «Займы и кредиты* отражается задолженность перед банками по краткосрочным ссудам и займам перед другими хозяйствующими субъектами.

По статьям группы «Кредиторская задолженность» отражается задолженность поставщикам и подрядчикам за поступившие от них товарно-материальные ценности, дочерним и зависимым предприятиям, работникам организации, бюджету, государственным внебюджетным фондам,

В зависимости от времени составления, источников получения информации, объема содержания, способа очистки статей и формы представления различают несколько видов балансов. Исходя из времени составления принято выделять следующие виды балансов.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Вступительный баланс (начальный) — первый баланс, составляемый на дату регистрации организации. Актив такого баланса характеризует состав имущества хозяйствующего субъекта, с которым начинается его деятельность, а в пассиве — источники его возникновения. Вступительный баланс содержит меньше статей, чем последующие балансы, отражающие результаты хозяйственной деятельности за определенный период времени.

Перед составлением вступительного баланса, как правило, проводятся инвентаризация и оценка имеющихся ресурсов организации.

Текущие балансы составляются периодически в течение всего срока функционирования хозяйствующего субъекта в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Различают несколько их видов, исходя из времени составления балансов.

Санируемые балансы разрабатываются в случаях, когда организация находится в трудном финансовом положении (банкротство и др.). Для составления таких балансов привлекаются специалисты независимых аудиторских фирм.
Заключительный баланс — отчетный документ о производственно-финансовой деятельности организации за определенный период времени. Он составляется на основе проверенных бухгалтерских записей (выверка оборотов и остатков по счетам, проверка инвентаризацией активов).

Ликвидационный баланс предназначен для характеристики имущественного состояния организации на дату прекращения ее деятельности как юридического лица.
Предварительный баланс разрабатывается заранее на конец отчетного периода с учетом ожидаемых изменений в составе имущества организации. Основой для составления такого баланса служат фактические бухгалтерские данные о состоянии активов и пассивов на момент его составления и ожидаемые данные о хозяйственных операциях, которые будут совершены до окончания отчетного периода. Предварительный баланс позволяет заранее установить финансовое положение организации на конец отчетного периода.

Разделительные и объединительные балансы составляются в периоды разделения (объединения) юридических лиц.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

По источникам составления различают балансы инвентарные, книжные и генеральные.

Инвентарные балансы составляют поданным инвентаризационных описей имущества и прав хозяйства, источников их образования. Примером инвентарного баланса является вступительный баланс

Книжные балансы разрабатываются по данным текущего бухгалтерского учета (пример - текущие бухгалтерские балансы).

Генеральные балансы наиболее достоверно отражают производственно-хозяйственную деятельность организации и составляются по данным текущего бухгалтерского учета, подтвержденным инвентаризациями объектов учета.

По объему содержания бухгалтерские балансы подразделяются на единичные и консолидированные.

Единичные балансы отражают деятельность одной организации, а консолидированные (сводные) характеризуют хозяйственную деятельность группы предприятий.

По объекту отражения бухгалтерские балансы подразделяются на самостоятельные и отдельные.

Самостоятельный бухгалтерский баланс составляют организации, являющиеся юридическими лицами, а отдельный - филиалы, представительства.

По форме представления информации различают сальдовый и оборотный балансы.
Сальдовый баланс характеризует в денежной оценке активы хозяйствующего субъекта и источники их образования по состоянию на определенную дату и составляется бухгалтерией путем подсчета остатков (сальдо) по счетам.
Оборотный баланс кроме остатков активов и источников их образования на начало и конец периода содержит данные о движении об-ьектов учета за отчетный период. Такой баланс имеет большое значение в качестве промежуточного документа, используемого в процессе составления вступительного, заключительного и ликвидного балансов.
По способу очистки статей различают балансы брутто и нетто.
Баланс-брутто включает в себя регулирующие статьи; используется для научных исследований, совершенствования информационных функций баланса и др.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Баланс-нетто — баланс, который содержит регулирующие статьи: «Амортизация основных средств», «Амортизация нематериальных активов», «Использованная прибыль». В современных условиях возросло значение баланса-нетто, так как он позволяет определить реальную величину активов организации. В настоящее время баланс-нетто является дейдтвующей отчетной формой.

Баланс организации (сокращенный) (РУб.)

	На начало отчетного периода	Изменения		На конец отчетного периода
		+	-	
1	2	3	4	5
АКТИВ				
Основные средства	375 000	–		375 000
Готовая продукция	100	+ 62 500		62 600
Затраты в незавершенном производстве	75 000		– 62 500	12 500
Баланс	450 100	–		450 100
ПАССИВ				
Уставный капитал	350 000			350 000
Займы и кредиты	12 500			12 500
Поставщики и подрядчики	37 600			37 600
Задолженность перед персоналом организации	50 000			50 000
Баланс	450 100			450 100

29

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Ежедневно в организациях совершается множество хозяйственных операций, которые влияют на величину активов и источников их формирования. В зависимости от способа влияния на баланс все хозяйственные операции принято делить на четыре типа.

Первый тип хозяйственных операций связан с перегруппировкой состава активов организации. Например, выпущена из производства и сдана на склад готовая продукция на в сумму 62 500 руб. Отразим в балансе данную операцию.

Операция затронула две статьи актива баланса: незавершенное производство по статье «Затраты в незавершенном производстве» уменьшились, а по статье «Касса» увеличились на одну и ту же сумму, т. е. произошла перегруппировка имущества в активе баланса (с. 29).

К первому типу можно отнести операции по поступлению денежных средств на расчетный счет из кассы или от дебиторов, выдаче денег из кассы подотчетным лицам, возврату неизрасходованных сумм подотчетными лицами в кассу, отпуску материалов со склада в производство, вводу в эксплуатацию основных средств, отгрузке готовой продукции со склада покупателям и др.

Таким образом, хозяйственные операции первого типа вызывают изменения только в активе баланса, общий итог (валюта) баланса не меняется.

Первый тип балансовых изменений можно представить уравнением
А + Х-Х = П,
где А - актив, П - пассив; Х - изменения имущества под влиянием хозяйственных операций.

Второй тип хозяйственных операций связан с перегруппировкой обязательств организации. Например, удержаны налоги из заработной платы работников организации в сумме 5000 руб. Отразим в балансе данную операцию (с. 31).
Операция затронула две статьи пассива баланса: обязательства по статье «Задолженность перед персоналом организации» уменьшились, а по статье «Задолженность по налогам и сборам» увеличились на одну и ту же величину, т. е. произошла перегруппировка источников в пассиве баланса.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Баланс организации (сокращенный)(РУб.)

	На начало отчетного периода	Изменения		На конец отчетного периода
		+	–	
1	2	3	4	5
АКТИВ				
Основные средства	375 000			375 000
Готовая продукция	100	+ 62 500		62 600
Затраты в незавершенном производстве	75 000		– 62 500	12 500
Баланс	450 100			450 100
ПАССИВ				
Уставный капитал	350 000			350 000
Займы и кредиты	12 500			12 500
Поставщики и подрядчики	37 600			37 600
Задолженность перед персоналом организации	50 000		– 5000	45 000
Задолженность по налогам и сборам		+ 5000		5000
Баланс	450 100			450 100

Ко второму типу относятся и операции по распределению прибыли. Таким образом, хозяйственные операции второго типа ведут к изменениям только в пассиве баланса. Общий итог валюты баланса не меняется.

Второй тип балансовых изменений отражается уравнением
А=П + Х-Х.
Третий тип хозяйственных операций связан с увеличением активов организации. Например, поступили от поставщиков ма-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

териалы на сумму 40 000 руб., деньги за которые еще не уплачены. Отразим в балансе данную операцию.

Баланс организации (сокращенный)
(РУБ.)

	На начало отчетного периода	Изменения		На конец отчетного периода
		+	–	
1	2	3	4	5
АКТИВ				
Основные средства	350 000			350 000
Готовая продукция	100	+ 62 500		62 600
Затраты в незавершенном производстве	75 000		– 62 500	12 500
Материалы		+ 40 000		40 000
Денежные средства	25 000		– 7500	17 500
Баланс	450 100			482 600
ПАССИВ				
Уставный капитал	350 000			350 000
Займы и кредиты	12 500		– 7500	5000
Поставщики и подрядчики	37 600	+ 40 000		77 600
Задолженность перед персоналом организации	50 000		– 5000	45 000
Задолженность по налогам и сборам		+5000		5000
Баланс	450 100			482 600

Операция третьего типа привела к увеличению на одну и ту же сумму одной статьи в активе баланса («Материалы») и одной статьи в пассиве баланса («Поставщики и подрядчики»). Валюта баланса увеличилась при сохранении равенства итогов актива и пассива баланса. К операциям третьего типа относятся операции по начислению заработной платы персоналу организации, по зачислению кредитов на ее счета, получению займов и др.
Третий тип балансовых изменений можно отразить уравнением
А+Х = П + Х.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Четвертый тип хозяйственных операций связан с уменьшением (выбытием) активов.

Пример. Погашен краткосрочный банковский кредит в сумме 7500 руб. (с. 32).

В результате операции произошло уменьшение на одну и ту же сумму одной статьи в активе баланса (статья «Денежные средства») и одной статьи пассива баланса (статья «Краткосрочные займы»). Валюта баланса уменьшилась при сохранении равенства итогов актива и пассива баланса.

К операциям четвертого типа относятся операции по выплате заработной платы персоналу организации, погашению задолженности перед поставщиками, бюджетом, государственными внебюджетными фондами.

Четвертый тип балансовых изменений можно представить уравнением

А-Х = П-Х.

Отражая состояние экономических ресурсов на определенный момент времени, баланс раскрывает структуру активов и источников их образования в разрезе видов и групп, позволяет определить удельный вес каждой группы, взаимосвязь и взаимо-зависимость^их между собой, служит источником информации, необходимой для выявления важнейших показателей, характеризующих его финансовое состояние. По данным баланса определяются обеспеченность активами, правильность их использования, размеры материальных запасов, соблюдение финансовой дисциплины, рентабельность работы и др.

Сигнализируй о недостатках в работе и финансовом состоянии, он служит основой выявления их причин. На основе данных баланса разрабатываются мероприятия по их устранению, контролируется правильность использования активов по целевому назначению. Он дает законченное и цельное представление не только о финансовом состоянии предприятия на каждый момент, но и о тех изменениях, которые произошли за тот или иной период времени. Последнее достигается сравнением балансов за ряд отчетных периодов.

1.4. Счета и двойная запись

В балансе организации приводятся обобщенные данные об объектах бухгалтерского учета на определенную дату. Оперативное управление организацией с целью принятия соответствую-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

щих управленческих решений вызывает необходимость иметь непрерывную информацию о состоянии и движении активов и источников их образования. В связи с этим в бухгалтерском учете применяется система счетов.

Система счетов — способ экономической группировки, текущего отражения и оперативного контроля за активами организации и хозяйственными операциями. Каждый счет предназначен для отражения конкретного объекта учета. На основе первичных документов на счете накапливаются и систематизируются текущие данные по однородным хозяйственным операциям. Любой счет представляет собой таблицу двухсторонней формы, например счет «Материалы».

Счет «Материалы»

Дебет				Кредит			
№ операции	Дата	Основание записи	Сумма, руб.	№ операции	Дата	Основание записи	Сумма, руб.
1	10.09. 2000	Поступили материалы от предприятия № 1	625 000	2	11.09. 2000	Отпущены материалы в цех 1	125 000
3	15.09. 2000	Поступили материалы от предприятия № 4	375 000	4	16.09. 2000	Отпущены материалы в цех 2	625 000

Левая сторона таблицы счета обозначается термином «Дебет» (Д-т), правая - «Кредит» (К-т). В рассмотренном примере по дебету счета отражают поступление материалов, по кредиту — их расходование.

В учебных целях используется упрощенная таблица строения счета. Остаток на начало или конец периода называется «Сальдо». В нашем случае сальдо начальное СИ = 125 000 руб., а сальдо конечное Ск = 375 000 руб. Сумма по операциям за отчетный период

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

называется оборотом по счету. Счет может иметь два оборота - дебетовый оборот (Обд) и кредитовый (Обк). В нашем примере 0бд - 1 000 000 руб., Обк = 750 000 руб.

Счет «Материалы»

Д-т		К-т	
$С_н$	125 000		
1.	625 000	2.	125 000
3.	375 000	4.	625 000
$Об_д$	1 000 000	$Об_к$	750 000
$С_к$	375 000		

Счета бухгалтерского учета по отношению к балансу делятся на две группы: счета активные и счета пассивные.

Активные счета предназначены для учета отдельных видов имущества и прав по счету. Они имеют следующее строение- остаток по счету может быть только дебетовым, оборот по дебету означает поступление активов, оборот по кредиту - их использование, выбытие.

По любому активному счету сальдо конечное (CJ может быть больше 0 и ли равн о 0.

На активном счете сальдо конечное (Ск) меньше нуля быть не может, так как нельзя использовать активов больше, чем их было.

Строение активных счетов

Счет «Активный»

Д-т	К-т
$С_н$ — наличие имущества на начало периода	
$Об_д$ — поступление имущества (+)	$Об_к$ — использование имущества (–)
Первый случай. $С_к$ больше 0, если $С_н + Об_д > Об_к$ Второй случай. $С_к = 0$, если $С_н + Об_д = Об_к$	

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

К активным относятся счета: «Основные средства», «Материалы», «Касса», «Расчетные счета», «Нематериальные активы» и др.
Пассивные счета предназначены для формирования активов. В пассивном счете начальный остаток всегда отражается по кредиту (кредитовое сальдо), на этой же стороне счета отражается и увеличение источников. Уменьшение источников фиксируется по дебету пассивных счетов. При отражении операций по пассивному счету может возникнуть два случая.

Строение пассивных счетов
Счет «Пассивный»

Д-т	К-т
	$С_н$ – остаток источников
	$Об_к$ – увеличение источников(+)
$Об_д$ - уменьшение источников	Первый случай. $С_к$ больше 0, если $С_н + Об_к > Об_д$ Второй случай. $С_к = 0$, если $С_н + Об_к = Об_д$

К пассивным относятся счета: «Уставный капитал», «Расчеты По краткосрочным кредитам и займам», «Расчеты с поставщиками црядчиками», «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.
Особую группу составляют активно-пассивные счета, объединяющие в себе признаки активных и пассивных счетов, Примером может служить счет «Прочие доходы и расходы», по дебету которого отражают прочие расходы, а по кредиту — прочие доходы. Сравнивая обороты по счету, определяем сальдо, которое может быть либо по дебету счета (расходы превысили прочие доходы), либо по кредиту счета (прочие доходы больше прочих расходов). Отдельные счета могут иметь два остатка сразу.
Например, счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» имеет два остатка; дебетовое сальдо показывает сумму дебиторской задолженности и отражается в активе баланса, кредитовый остаток - сумму кредиторской задолженности и отражается в пассиве (развернутое сальдо).

Между счетами и балансом существует тесная взаимосвязь: каждой статье баланса, как правило, соответствует счет, кроме случаев, когда отдельные статьи отражают данные нескольких счетов (например, статья «Сырье и материалы» содержит остатки

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

по счетам «Материалы», «Заготовление и приобретение материальных ценностей», «Отклонения в стоимости материальных ценностей») или, наоборот, остатки по некоторым счетам показываются в балансе несколькими статьями (счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»);
счета подразделяются на активные и пассивные аналогично статьям баланса;
остатки активов и источников их образования показываются на счетах на той же стороне, что и в балансе;
сумма остатков по всем активным счетам равна итогу актива (валюте) баланса, а по всем пассивным счетам — итогу пассива (валюте) баланса;
баланс составляется на основании данных счетов бухгалтерского учета, а счета открываются на основании данных баланса.

Все хозяйственные операции отражаются на счетах бухгалтерского учета способом двойной записи.

Двойная запись - отражение каждой хозяйственной операции в дебете одного и кредите другого взаимосвязанных счетов в одной и той же сумме. Применение двойной записи имеет объективный характер и связано с двойственным характером отражения хозяйственных операций. Необходимость двойной записи выражается в четырех типах балансовых изменений.
Двойная запись в процессе совершения хозяйственных операций отражает двойственные изменения в составе активов или источников их образования либо одновременно в составе активов и их источников в дебете одних и в кредите других взаимосвязанных счетов в одной и той же сумме.

Пример. Отпущены со склада и израсходованы в основном производстве материалы на сумму 125 000 руб.
Данная операция означает уменьшение материалов на складе на 125 000 руб. и увеличение затрат в основном производстве на ту же сумму. Операция приводит к двойственным изменениям в составе активов и затрагивает два счета: «Материалы» и «Основное производство». Оба эти счета активные, увеличение активов отражается в дебете, а уменьшение — в кредите этих счетов.

Отразим операцию на счетах способом двойной записи:
Д-т сч. «Основное производство» 125 000 руб.
К-т сч. «Материалы» 125 000 руб.
Эта же операция на счетах будет записана следующим образом:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Сч. «Материалы»

Д-т	К-т
$С_н$ – 375 000	
	1) 125 000
$С_к$ – 250 000	$Об_к$ – 125 000

Сч. «Основное производство»

Д-т	К-т
$С_н$ – 750 000	
1) 125 000	
$Об_д$ – 125 000	
$С_к$ – 875 000	

Двойная запись придает бухгалтерскому учету системный характер, обеспечивает взаимосвязь между счетами, что позволяет объединить их в единую систему. Двойная запись имеет большое информационное значение, так как позволяет получать информацию об экономических ресурсах и источниках их образования, способствует контролю за их движением. Двойная запись дает возможность проверить экономическое содержание хозяйственных операций и правомерность их осуществления, начиная от отдельной операции и заканчивая отражением в бухгалтерском балансе, обеспечивает выявление ошибок в счетных записях. Каждая сумма отражается по дебету и кредиту разных счетов, поэтому оборот по дебету всех счетов должен быть равен обороту по кредитам этих счетов. Нарушение равенства свидетельствует о допущенных ошибках в записях, которые должны быть найдены и ис-авлены.

Каждая хозяйственная операция отражается на счетах бухгал-
;рского учета способом двойной записи. При этом сумма по
перации отражается в дебете одного и кредите другого счета, т. е.
южду счетами, на которых зафиксирована операция, возникает
ззаимосвязь.

Взаимосвязь между дебетом одного и кредитом другого счета, возникшая в результате двойной записи на них хозяйственной операции, называется корреспонденцией счетов. Счета, между которыми такая взаимосвязь возникла, называются корреспондирующими.

Обозначение корреспонденции счетов, т. е. наименования дебетуемых и кредитуемых счетов с указанием суммы по данной операции, называется бухгалтерской записью (проводкой).

Бухгалтерские записи по количеству затрагиваемых ими счетов подразделяются на простые и сложные.

Простыми принято называть такие бухгалтерские записи, в которых корреспондируют только два счета — один по дебету, а другой по кредиту.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Пример. Остаток невиданной заработной платы возвращен из кассы на расчетный счет в сумме 100 000 руб. Данная хозяйственная операция должна быть отражена бухгалтерской записью:
Д-т сч. «Расчетные счета» 100 000 руб.
К-т сч. «Касса» 100 000 руб.

Сложными называются бухгалтерские записи, в которых один счет по дебету корреспондирует с несколькими счетами по кредиту или наоборот.

Пример. Отпущены в основное производство материалы на сумму 625 000 руб., полуфабрикаты - 125 000 руб. Эта хозяйственная операция будет отражена сложной бухгалтерской записью:
Д-т сч. «Основное производство» 750 000 руб.
К-т сч. «Материалы» 625 000 руб
К-тсч. «Полуфабрикаты собственного производства» 125 000 руб.

Эту сложную проводку можно представить в виде двух простых:
1) Д-тсч. «Основное производство» 625 000 руб. К-т сч. «Материалы» 625 000 руб.
2) Д-гсч. «Основное производство» 125 000 руб. К-т сч. «Полуфабрикаты собственного производства» 125 000 руб.

При составлении сложных проводок следует иметь в виду, что правильной является только запись, в которой корреспонденция счетов выражена ясно, поэтому не следует составлять бухгалтерскую запись, где одновременно затрагивается несколько дебетуемых и кредитуемых счетов,
Бухгалтерские записи осуществляются на основе первичных документов, в которых зафиксировано содержание хозяйственной операции, Для контроля за полнотой отражения всех хозяйственных операций бухгалтерские записи регистрируют в последовательности совершения экономически разнородных операций. Отражение хозяйственных операций в хронологической последовательности носит название хронологической записи. Для определения показателей хозяйственной деятельности все хозяйственные операции группируют по экономически однородным признакам. Записи хозяйственных операций по определенной системе называются систематическими. Хронологические и систематические записи могут вестись раздельно и вместе.

Для руководства хозяйственной деятельностью необходимо иметь информацию об объектах бухгалтерского учета различной степени детализации. Для этого все счета бухгалтерского учета

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

делятся на две группы: синтетические и аналитические, Синтетические счета служат для укрупненной группировки и учета однородных объектов, а аналитические счета используются для подробной их характеристики.

Отражение информации об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях на синтетических счетах по определенным экономическим признакам называется синтетическим учетом, а на аналитических счетах - аналитическим учетом. Синтетический учет ведется в денежном выражении; в аналитическом используются три группы измерителей. На аналитических счетах, отражающих товарно-материальные ценности, учет ведется в денежном и натуральных измерителях, т. е. в количественно-суммовом выражении. Рассмотрим порядок отражения операций на синтетических и аналитических счетах на следующем примере.

Пример. На начало месяца на счете «Материалы» учитывались:
сталь прокатная 100 000 кг по 8 руб. за 1 кг
на сумму 800 000 руб.
проволока стальная 50 000 кг по 2 руб. за 1 кг
на сумму 100 000 руб.
Итого остаток 900 000 руб.

Первая операция. Получено материалов от поставщиков:
стали прокатной 20 000 кг по 8 руб. за 1 кг
на сумму 160 000 руб.
проволоки стальной 30 000 кг по 2 руб. за I кг
на сумму 60 000 руб.
Итого поступило материалов на сумму 220 000 руб.

Вторая операция. Отпущено в производство:
стали прокатной 40 000 кг по 8 руб. за 1 кг
на сумму 320 000 руб.
проволоки стальной 60 000 кг по 2 руб. за 1 кг
на сумму 120 000 руб.

Итого расход 440 000 руб.

На синтетическом счете «Материалы» отразим движение материалов.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Сч. «Материалы»

Д-т	К-т
$С_н$ - 900 000	3. 320 000
1. 160 000	4. 120 000
2. 60 000	
$Об_д$ 220 000	$Об_к$ - 440 000
$С_к$ 680 000	

На счетах аналитического учета операции будут отражены следующим образом:

Сталь прокатная (кг)

Дебет			Кредит		
№ операции	Количество	Сумма, руб.	№ операции	Количество	Сумма, руб.
$С_н$	100 000	800 000			
1.	20 000	160 000	2.	40 000	320 000
$Об_д$	20 000	160 000	$Об_к$	40 000	320 000
$С_к$	80 000	640 000			

Проволока стальная (кг)

№ операции	Количество	Сумма, руб.	№ операции	Количество	Сумма, руб.
$С_н$	50 000	100 000			
1.	30 000	60 000	2.	60 000	120 000
$Об_д$	30 000	60 000	$Об_к$	60 000	120 000
$С_к$	20 000	40 000			

Таким образом, сальдо по синтетическому счету «Материалы» будет равно сумме остатков по аналитическим счетам — 680 000 руб. (640 000 + +40 000).

На аналитических счетах, отражающих источники образования имущества, а также расчеты, учет ведется только в денежном выражении. Построение таких счетов более простое. Например, счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» ведется только в денежном выражении и показывает расчеты со всеми поставщиками (синтетический учет), а также с каждым из поставщиков в отдельности (аналитический учет).

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Синтетические и аналитические счета тесно взаимосвязаны. Основой взаимосвязи является параллельность записей на счетах по данным первичных документов. Взаимосвязь между синтетическими и аналитическими счетами выражается в следующем

аналитические счета ведутся для детализации синтетических счетов,
операция, записанная по синтетическому счету, должна быть обязательно отражена и на соответствующих аналитических счетах, открытых к данному синтетическому счету;
на синтетическом счете операция записывается общей суммой, а на его аналитических счетах - частными суммами, дающими в итоге общую сумму;
запись в аналитические счета производится на ту же сторону что и в синтетический счет, т. е. их строение одинаково.

Поэтому начальный и конечный остатки, а также обороты по дебету и кредиту синтетического счета должны быть равны общим суммам соответствующих остатков и оборотов аналитических счетов, открытых в его развитие. При подведении итога за от-штный период данные синтетического и аналитических счетов юлжны сверяться и совпадать, что свидетельствует о правильно-:ти ведения учета.

Следует отметить, что часть счетов синтетического учета, отражающих активы или источники их формирования, не требуют дальнейшей детализации. Такие синтетические счета не имеют в своем развитии аналитических счетов («Касса», «Расчетные счета», «Уставный капитал»).

Промежуточное место между синтетическими и аналитическими счетами занимают субсчета. **Субсчет** - способ группировки данных аналитических счетов.
Количество синтетических счетов и субсчетов определяется потребностями составления отчетности, а количество аналитических счетов — потребностями управления хозяйственным органом. Данные синтетических и аналитических счетов обобщаются в конце отчетного периода с целью получения сводной информации. '
Одним из способов обобщения данных текущего бухгалтерского учета являются оборотные ведомости.
Оборотная ведомость по счетам синтетического учета представляет собой сводку оборотов и остатков по счетам за отчетный период времени.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Оборотная ведомость по синтетическим счетам

Наименование синтетических счетов	Остатки на 01 01 200 __ г		Обороты за январь		Остатки на 01.02 200 __ г.	
	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
Материалы	2000		1400		3400	
Основные средства	10 000		2100		12 100	
Расчетные счета	4000		500	1000	3500	
Касса	100		1000		1100	
Добавочный капитал		2100		2100		4200
Расчеты с поставщиками и подрядчиками		2000		1400		3400
Уставный капитал		12 000				12 000
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам				500		500
Итого	16 100	16 100	5000	5000	20 100	20 100

Данная ведомость является одним из важнейших средств проверки и контроля полноты и правильности записей по счетам, Контроль осуществляется на основе наличия в данном регистре трех пар равных итогов.

Первая пара равных итогов - общий итог начальных остатков по дебету всех счетов равен общему итогу начальных остатков по кредиту всех счетов. Это равенство вытекает из положения, что количество активов организации не может быть больше или меньше общего количества источников их образования (т. е. равенство итогов актива и пассива баланса).

Вторая пара равных итогов - общий итог оборотов всех счетов по дебету равен общему итогу оборотов всех счетов по кредиту. Это равенство обеспечивается двойной записью. Оно также должно соответствовать обороту в регистре хронологического учета (регистрационному журналу), что свидетельствует о полноте и правильности отражения хозяйственных операций в системе счетов способом двойной записи.

Третья пара равных итогов - общий итог конечных остатков по дебету всех счетов равен общему итогу конечных остатков по

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

кредиту всех счетов. Это равенство обеспечивается равенством первых двух пар итогов. С целью контроля за полнотой отражения хозяйственных операций в системе счетов итоговые данные оборотной ведомости (оборотного баланса) должны сверяться с оборотами Главной книга. Данные о конечных остатках в оборотной ведомости должны соответствовать данным об остатках в Главной книге.

Оборотную ведомость по синтетическим счетам на практике называют оборотным балансом, так как она содержит почти все его показатели. В этом смысле оборотная ведомость приобретает новое качество. Фиксируя остатки и обороты по счетам, она выступает способом обобщенного отражения не только состояния, но и изменений в составе и величине активов и источников их образования. Возможности использования оборотных ведомостей по синтетическим счетам ограничены. По данным ведомостей нельзя определить взаимную связь между счетами, установить содержание увеличения и уменьшения активов и источников их образования, необходимых для руководства хозяйственной деятельностью организации. Их получают из шахматной оборотной ведомости. Записи в шахматную ведомость произво-ся так, чтобы была видна корреспонденция счетов.

Шахматная оборотная ведомость

Кредит счетов / Дебет счетов	Поставщики	Добавочный капитал	Расчетные счета	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	Итого по дебету
Материалы	1400				1400
Основные средства		2100			2100
Касса			1000		1000
Расчетные счета				500	500
Итого по кредиту	1400	2100	1000	500	5000

С подведением в ведомости итогов по дебету всех синтетических счетов заканчивается ее составление. Обороты по кредиту счетов оказываются автоматически внесенными в ведомость.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Шахматные ведомости - это свод оборотов по счетам, служащий для раскрытия их содержания и проверки правильности корреспонденции счетов.

В дополнение к оборотным ведомостям по счетам синтетического учета составляются оборотные ведомости по счетам аналитического учета. Они ведутся отдельно для каждой группы аналитических счетов, объединенных соответствующим синтетическим счетом

В зависимости от применяемых в аналитическом учете измерителей различают две формы оборотных ведомостей по аналитическим счетам: количественно-суммовую (товарно-материальную), контокоррентную (суммовую).

Количественно-суммовая ведомость предназначена для тех аналитических счетов, записи на которых ведутся одновременно в денежном и количественном выражении (для учета основных средств, материалов, топлива). В таких ведомостях имеются колонки для количества и суммы.
Суммовые оборотные ведомости составляются по счетам, отражающим хозяйственные операции только в денежном выражении (счета расчетов, счета источников хозяйственных средств).
Основная особенность оборотных ведомостей по аналитическим счетам состоит в том, что общие итоги оборотов и остатков каждой из них равны оборотам и остаткам объединяющего их синтетического счета в оборотной ведомости по синтетическим счетам. Оборотные ведомости по аналитическим счетам имеют большое информационное и контрольное значение:
позволяют вести контроль за наличием и движением конкретных видов имущества, прав и источников их образования;
способствуют сохранности имущества и прав;
служат основой для проверки правильности записей по синтетическим счетам.

На практике получили широкое распространение сальдовые ведомости. Они содержат только остатки по счетам на 1-е число каждого месяца и ведутся в течение года.

Сальдовые ведомости (ведомости остатков) составляются преимущественно по счетам аналитического учета при большом количестве различных видов материалов, топлива, готовой продукции, используемых в организации. Сальдовая ведомость благодаря удобной и легкообозримой форме имеет важное значение для

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

текущего наблюдения и контроля за остатками товарно-материальных ценностей. Упрощение учетной работы в настоящее время основано на совмещении информации синтетического и аналитического счетов, их взаимосвязи. При этих условиях отпадает необходимость составлять оборотные и сальдовые ведомости. Однако такое совмещение записей приемлемо не по всем учетным объектам.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» объективность и полнота отражения имущества организации, текущих обязательств и источников его формирования в значительной мере определяются правильным использованием экономически обоснованной классификации счетов.

Выбор критериев классификации, счетов по существу и в настоящее время представляет собой один из актуальных вопросов современной теории учета. Однако наиболее распространенными считаются следующие группировочные признаки:
группировка счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию;
группировка счетов по структуре.
Группировка счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию отражаемых на них объектов отвечает на вопрос: Что учитывается на данном счете?» Счета бухгалтерского учета при классификации по данному признаку делятся на три группы: счета для учета активов, счета для учета источников образования аКТИВОВ и счета для учета хозяйственных процессов и их результатов.

На счетах для учета активов (первая группа) отражаются наличие, образование и движение активов организации. Все счета этой группы являются активными и подразделяются на счета активов в сфере производства и счета активов в сфере обращения. На счетах для учета активов в сфере производства отражаются средства труда и предметы труда, Примером счетов для учета средств труда являются счета «Основные средства» и «Нематериальные активы». На этих счетах учет наличия и движения объектов ведется по первоначальной стоимости. Величина перенесенной стоимости на вновь созданный продукт фиксируется на счетах «Амортизация основных средств» и «Амортизация нематериальных активов». Эти сведения позволяют определить остаточную стоимость указанных средств труда. Затраты по строительству и приобретению основных средств и НМА

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

учитываются на счете «Вложения во внеоборотные активы». К счетам для учета предметов труда относятся счета «Материалы», «Животные на выращивании и откорме».

На счетах для учета активов в сфере обращения отражаются денежные средства, предметы обращения, средства в расчетах. К счетам для учета денежных средств относят счета «Касса», «Расчетные счета», «Валютные счета» и др. На них учитывается вся денежная наличность хозяйственного органа, находящаяся как в кассе организации, так и на счетах денежных средств в банках. Для осуществления контроля за правильностью расходования денежных средств и предотвращения злоупотреблений наличие денежных средств в кассе лимитировано.

К счетам для учета предметов обращения относят счета «Готовая продукция» и «Товары отгруженные». На счете «Готовая продукция» отражаются наличие и движение готовой продукции внутри организации (выпуск из производства и отгрузка покупателям). По счету «Товары отгруженные» показывается движение готовой продукции, отправленной покупателю, от момента отгрузки (отправки) до момента перехода права собственности к покупателю.

На счетах для учета дебиторской задолженности отражаются долга других организаций и лиц данной организации. Дебиторская задолженность работников организации учитывается на счете «Расчеты с подотчетными лицами», а задолженность (долги) других организаций и лиц за продукцию, работы и услуги — на счете «Расчеты с покупателями и заказчиками».
К счетам для учета прочих прав относится счет «Расходы будущих периодов», на котором учитываются затраты, произведенные в одном отчетном периоде, но относящиеся к последующим отчетным периодам.

На счетах для учета финансовых вложений учитываются вложения в другие организации в виде денежных и материальных средств с целью получения дохода: инвестиции в акции акционерных обществ, уставные капиталы других организаций, в государственные и частные ценные бумаги. Учет таких вложений ведется на счете «Финансовые вложения»,

На счетах учета источников образования активов хозяйства отражаются собственный капитал и обязательства. Все счета данной группы - пассивные.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

К счетам, на которых фиксируется движение собственного капитала, относятся «Уставный капитал», «Резервный капитал», «Добавочный капитал», «Прибыли и убытки». Размер уставного капитала характеризует стоимость имущества и прав, внесенных совладельцами предприятия (акционерами, пайщиками) как в денежной, так и в натурально-вещественной форме на момент его создания. На остальных счетах данной группы представлены источники образования активов, возникшие в процессе хозяйственной деятельности

На **счетах для учета привлеченного капитала** отражается вся кредиторская задолженность (долги) нашей организации другим организациям и лицам. Они делятся на две части: счета для учета обязательств по расчетам и счета для учета обязательств по распределению. На счетах для учета обязательств по расчетам показаны долги перед банками и другими организациями по полученным от них кредитам и займам («Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»), а также долги перед поставщиками товарно-материальных ценностей («Расчеты с поставщиками и подрядами»). На счетах для учета обязательств по распределению отражаются долги перед работниками организации и государством, возникающие входе производственно-хозяйственной деятельности: асчеты с персоналом по оплате труда», «Расчеты по социально-/ страхованию и обеспечению», «Расчеты по налогам и сборам».

Счета учета хозяйственных процессов и их результатов включает счета учета процессов производства, обращения и результатов хозяйственных процессов. Счета учета процесса производства являются активными. По дебету этих счетов отражаются затраты, связанные с производством продукции (работ, услуг), и исчисляется их себестоимость. С кредита этих счетов списываются затраты, распределенные по объектам учета и включенные в себестоимость готовой продукции. К ним относят счета «Основное производство», «Вспомогательные производства», «Общепроизводственные расходы».

На **счетах для учета процесса** обращения собираются расходы, связанные с продажей продукции (работ, услуг). К ним относятся счета «Продажи», «Расходы на продажу» и др. На счете «Продажи» выявляется результат по продаже продукции, работ и оказанию услуг.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

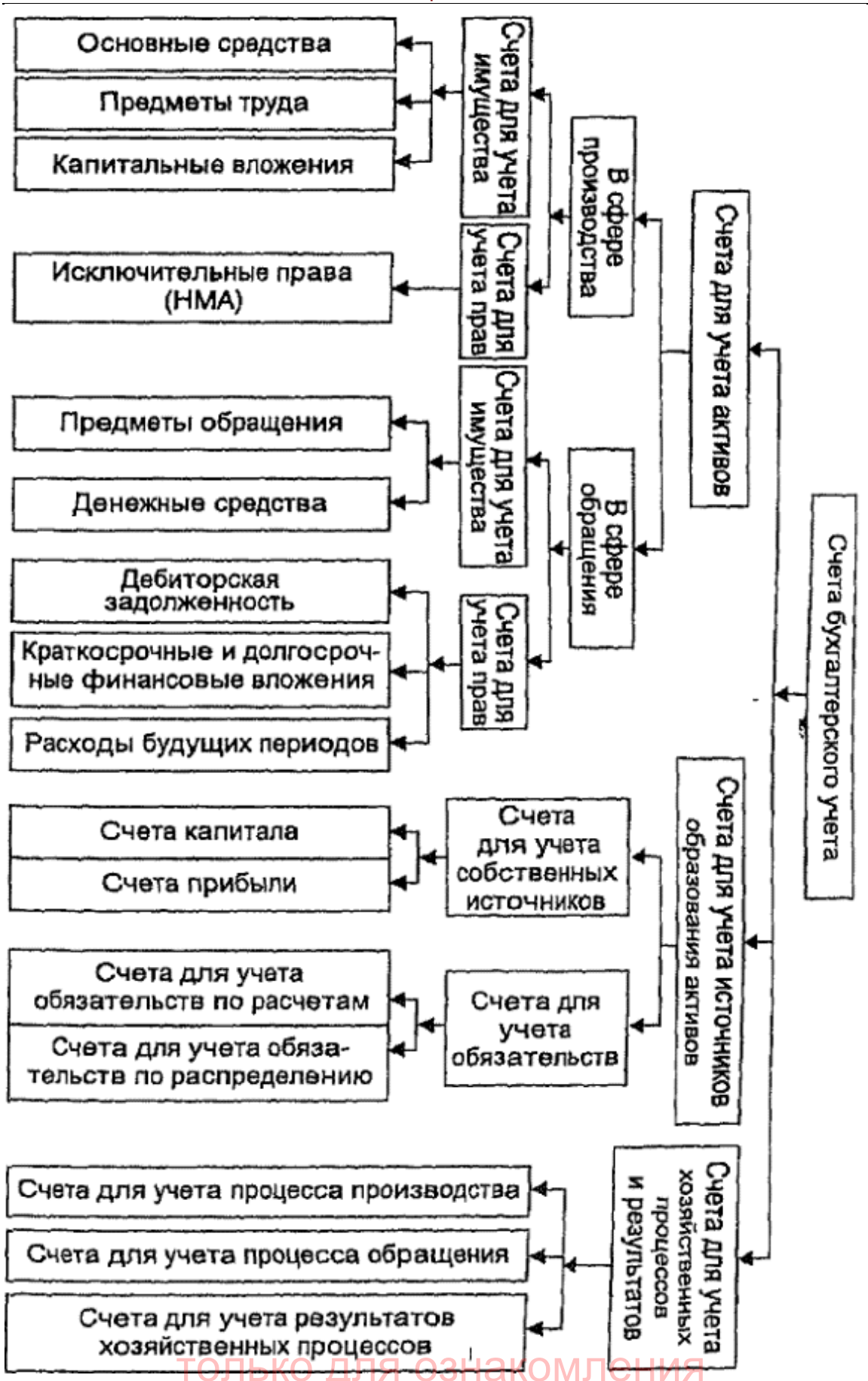
Счета для учета результатов хозяйственных процессов используются при исчислении (определении) результата хозяйственной деятельности. Примером может являться счет «Прибыли и убытки», по кредиту которого отражается прибыль организации, а по дебету — убытки. Сравнивая кредитовый и дебетовый обороты по данному счету, определяют результат хозяйственной деятельности. Группировка счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию представлена на рис. 1.5
Группировка счетов бухгалтерского учета по структуре отвечает на вопрос: «Что означают обороты и остатки по счетам?» Данная группировка позволяет правильно понимать значение оборотов и остатков по счетам. При классификации счетов по структуре их можно разделить на несколько разделов.

Группировка счетов бухгалтерского учета по структуре

№ разделов	Наименование раздела	Группа	Подгруппа
1	Основные	Инвентарные Фондовые Счета для учета расчетов	Активные Пассивные Активные Пассивные Активно-пассивные
2	Регулирующие	Дополнительные Контрарные Контрарно-дополнительные	Активные, пассивные Пассивные, активные Активно-пассивные
3	Операционные	Собирательно-распределительные Калькуляционные Сопоставляющие	Активные Активные Активно-пассивные
4	Бюджетно-распределительные		Активные Пассивные
5	Финансово-результатные		Активно-пассивные
6	Забалансовые		Активные Пассивные

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt



только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Основные счета служат базой для составления бухгалтерского баланса. Они подразделяются на счета инвентарные, фондовые и счета для учета расчетов. Инвентарные счета используются для учета активов, фактическое наличие которых устанавливается путем проведения инвентаризации. Все инвентарные счета являются счетами активными. К ним можно отнести счета «Основные средства», «Нематериальные активы», «Касса», «Расчетные счета», «Готовая продукция» и др.

Фондовые счета, используемые для учета собственных источников образования имущества, являются пассивными. К ним относятся счета «Уставный капитал», «Резервный капитал», «Добавочный капитал», «Прибыли и убытки», «Резервы предстоящих расходов».

На активных счетах для учета расчетов отражаются образование и движение дебиторской задолженности. Примером активного счета для учета расчетов является счет «Расчеты с подотчетными лицами».

Пассивные счета для учета расчетов используются для учета образования и движения кредиторской задолженности. К пассивным счетам для учета расчетов относятся счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», «Расчеты по налогам и сборам», «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и др.

Активно-пассивные счета для учета расчетов применяются для отражения расчетов данной организации с другими дебиторами и кредиторами. Примером является счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Этот счет может иметь два остатка сразу, поскольку учет расчетов ведется со многими дебиторами и кредиторами. Долг одних организаций в этом случае не может быть погашен задолженностью перед другими организациями, т. е. дебиторскую задолженность нельзя погасить кредиторской задолженностью. Поэтому на этом счете приходится одновременно отражать и сумму, которую должны организации (сальдо по дебету счета), и сумму, которую должна организация (сальдо кредитовое). Это развернутое сальдо соответственно отражается в активе и пассиве баланса.

Регулирующие счета выполняют особую роль в бухгалтерском учете, сохраняя на основных счетах неизменной оценку учетных объектов и уточняя ее. Самостоятельного значения они не имеют и применяются только вместе с основным счетом. По способу

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

уточнения оценки все регулирующие счета подразделяются на дополнительные счета, контрарные счета и контрарно-дополнительные счета.

Регулирующие дополнительные счета всегда увеличивают оценку объекта и имеют прямую связь с основными счетами. Если основной счет активный, то и дополнительный счет к нему будет активным.

Взаимосвязь основного и дополнительного активных счетов

Сч. «Материалы»		Сч.«Материалы», субсчет«Транспортно-заготовительные расходы»	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
1. 500 000 (по покупным ценам)		1. 80 000 (расход по доставке)	

Фактическая заготовительная себестоимость материалов будет складываться из суммы, отраженной по дебету счета «Материалы» и дебету субсчета «Транспортно-заготовительные расходы» (500 000 руб. + 80 000 руб.).

Оценка объекта на основном счете «Материалы» уточняется путем ее увеличения (+). Значит, субсчет «Транспортно-заготовительные расходы» — дополнительный. Счет «Материалы» — активный, дополнительный к нему тоже будет активным.

Контрарные счета являются противоположными основным, оценку объектов на которых они уточняют. Следовательно, если основной счет активный, то контрарный должен быть пассивным. Контрарный пассивный счет называется *контрактивным.* Рассмотрим взаимосвязь основного активного и регулирующего пассивного счетов.

Взаимосвязь основного активного и контрарного счета (контрактивного)

Сч.«Основные средства»		Сч. «Амортизация основных средств»	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
$С_н$ — 40 000 000			$С_н$ — 8 000 000

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

На основном активном счете «Основные средства» отражена первоначальная стоимость (40 000 000 руб.) основных средств. На счете «Амортизация основных средств» — величина перенесенной стоимости (8 000 000 руб.).
Разность между дебетом счета «Основные средства» и кредитом счета «Амортизация основных средств» представляет собой остаточную стоимость основных средств (32 000 ОО0 руб.). Оценка объектов на счете «Основные средства» уточняется путем ее уменьшения, следовательно, счет «Амортизация основных средств» — регулирующий контрарный. Основной счет -активный, контрарный к нему будет пассивным, контрактивным. Примером контрпассивного регулирующего счета может служить счет «Собственные акции (доли)» к счету «Уставный капитал».

Контрарно-дополнительные счета могут увеличивать и уменьшать оценку объектов, отраженную на основных счетах.

Операционные счета предназначены для учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг и подразделяются на счета собирательно-распределительные, калькуляционные и сопоставляющие.

По дебету собирательно-распределительных счетов обобщаются затраты для распределения их по объектам учета, а по кредиту списываются распределенные расходы. Примером собирательно-распределительных счетов могут служить счета «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы», «Расходы на продажу».

Калькуляционные счета — активные. Они используются для учета затрат и исчисления себестоимости продукции, работ и услуг. К ним можно отнести счета «Основное производство» и «Вспомогательные производства».

Сопоставляющие счета применяются для выявления результата от продажи продукции, работ и услуг. Особенностью строения этих счетов является то, что на них отражается один объект учета в двух разных оценках: в одной - по дебету, а в другой — по кредиту счета. Сопоставляя эти оценки, выявляют результат от продажи. Строение сопоставляющих счетов рассмотрим на примере счета «Продажи».
Сравнивая обороты по дебету и кредиту счета «Продажи», определяем результат по проведенной операции. Если кредит счета больше дебета (выручка больше затрат), то по счету «Продажи»

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

возникает кредитовое сальдо (прибыль) и счет будет пассивным. В случае превышения затрат на производство и продажу продукции {дебет счета «Продажи») над выручкой (кредит счета «Продажи») результатом является убыток и счет будет активным. Выявленный результат от продажи списывается на счет финансовых результатов.

Сч. «Продажи»

Д-т	К-т
$Об_д$ – полная фактическая себестоимость проданной продукции	$Об_к$ – проданная продукция по ценам продаж

Бюджетно-распределительные счета предназначены для распределения расходов по смежным отчетным периодам. С помощью данной группы счетов устраняется колебание себестоимости продукции по отчетным периодам. Счетаданнои группы могут быть активными и пассивными. Примером активного бюджетно-распределительного счета является счет «Расходы будущих периодов», а пассивного - «Резервы предстоящих расходов».

Финансово-результатные счета предназначены для выявления результата финансово-хозяйственной деятельности. Примером могут служить активно-пассивные счета «Прибыли и убытки» и «Прочие доходы и расходы».

Сч.«Прибыли и убытки»

Д-т	К-т
$Об_д$ – убытки и расходы, относимые на убытки	$Об_к$ – прибыль и доходы, относимые на прибыль
Либо $С_к$ – чистый убыток	$С_к$ – чистая прибыль

Счет имеет один остаток. Если кредит счета больше дебета, то сальдо будет кредитовым (счет — пассивный); если дебет счета больше кредита, то сальдо — дебетовое (счет— активный). В конце года счет закрывается, а остаток списывается на счет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

На практике имеется ряд счетов, сочетающих в себе разные группировочные признаки, поэтому их можно отнести к двум группам счетов. Примером может служить счет «Брак в производстве».

Сч.«Брак в производстве»

Д-т	К-т
$Об_д$ – затраты по изготовлению бракованной продукции и расходы по исправлению брака	$Об_к$ – возмещение, полученное от виновных лиц, и стоимость лома по цене возможного использования

По счету отражается один объект учета - бракованная продукция. По дебету счета исчисляются ее себестоимость и затраты по исправлению брака (признаки калькуляционного счета), по кредиту - величина возмещения. Сопоставляя дебетовый и кредитовый обороты, определяем результат от изготовления бракованной продукции (признаки сопоставляющего счета).

Группа забалансовых счетов используется для учета имущества, не принадлежащего данной организации.

План счетов бухгалтерского учета - систематизированный перечень счетов, применяемых в практике ведения учета. В Российской Федерации разработан и используется единый План счетов, утвержденный Министерством финансов РФ 31 октября 2000 г. № 94н. Это означает, что все организации независимо от их организационно-правовой формы обязаны для ведения учета использовать данный План счетов. Для удобства пользования все счета сведены в 8 разделов, в соответствии с группировкой счетов по экономическому содержанию (рис. 1.6).

Количество счетов, включенных в План, определяется потребностями составления отчетности. Исходя из объема информации, отражаемой на счетах, в единый План счетов включены только синтетические счета и субсчета. Количество применяемых на практике счетов аналитического учета Планом не регламентируется и зависит от потребностей финансово-хозяйственной деятельности каждой конкретной организации. Например, Планом счетов для учета расчетов с работниками организации по оплате труда предусмотрен только один синтетический счет «Расчеты с персоналом по оплате труда». В развитие этого счета в каждой организации будут открыты аналитические счета по количеству сотрудников.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

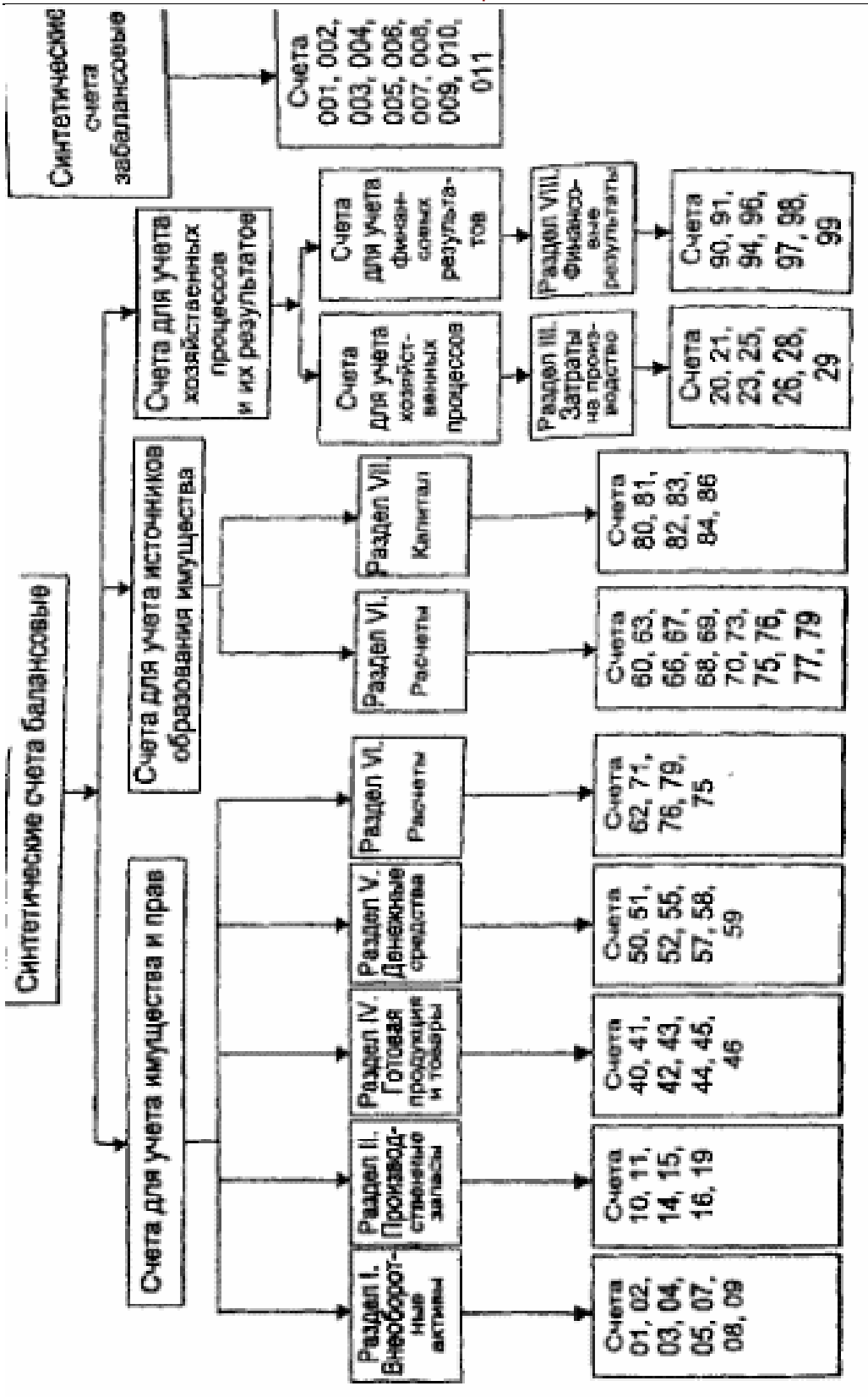


Рис. 1.6. Структура Плана счетов

Рис. 1.6. Структура Плана счетов

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

План счетов содержит двухзначный код синтетического счета, его наименование, код субсчета и его наименование. Каждый раздел имеет свободные кодовые номера, позволяющие при необходимости дополнять План новыми счетами без изменения общей нумерации счетов. Забалансовым счетам присвоен трехзначный код.

К Плану счетов разработана инструкция по его применению, приведена и типовая корреспонденция счетов.

1.5. Документация ы инвентаризация

Отличительной чертой бухгалтерского учета является оформление хозяйственных операций первичными документами.

Под **первичным документом** понимается письменное доказательство, что хозяйственная операция совершена или разрешение на ее проведение получено. Информация о совершенных или разрешенных к проведению операциях может быть зафиксирована на разных материальных носителях.
Использование материальных носителей зависит от степени оснащенности организации средствами оргтехники. Материальными носителями информации могут быть дискеты, магнитные ленты. До сих пор самое широкое распространение имеют бумажные носители информации.
Документ должен содержать ряд показателей. Показатель документа в бухгалтерском учете принято называть реквизитом. Каждый документ содержит обязательные реквизиты: название документа, его номер, подпись, дату составления и содержание хозяйственной операции, штамп (печать) организации, измерители операций.

Для отражения хозяйственных операций используется большое количество разнообразных документов. Для правильного применения документов их принято группировать по целому ряду признаков. По назначению различают распорядительные, оправдательные, бухгалтерского оформления и комбинированные документы.

Распорядительные документы содержат приказ на совершение хозяйственной операции. Однако они не подтверждают факта ее осуществления, а потому основанием для учетных записей являться не могут (приказы о зачислении на работу, на отпуска и др.).

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Оправдательные документы подтверждают факт совершения хозяйственной операции (счет, чек). Этидокументы служат основанием в бухгалтерском учете для отражения хозяйственных операций.

Документы бухгалтерского оформления не содержат фактов, подтверждающих совершение хозяйственных операций Они составляются бухгалтером для подготовки информации с целью отражения ее в учетных регистрах (расчеты, группировочные ведомости).

Комбинированные документы содержат признаки распорядительных и оправдательных документов. Например, «Требование на отпуск материалов» содержит разрешение на отпуск ценностей со склада (распорядительный документ), а после совершения операций - подтверждает факт отпуска ценностей (оправдательный документ). Использование в бухгалтерском учете комбинированных документов целесообразно, поскольку уменьшается их количество, снижается вероятность ошибок и описок в них.

К первичным относятся документы, составляемые в момент совершения хозяйственных операций (документы на поступление и отпуск материалов, начисление заработной платы, отгрузку продукции).

Сводные документы обобщают данные первичных документов (расчетно-платежные ведомости по заработной плате).
Разовые документы оформляют одну хозяйственную операцию (разовые наряды), а накопительные составляются за определенный период времени (пятидневку, декаду, месяц) и содержат информацию об однородных хозяйственных операциях (накопительные наряды).
Внутренние документы составляются и используются' непосредственно в организации (наряды, накладные), а внешние поступают от других хозяйствующих субъектов и используются в данной организации (платежные поручения, счета, чеки).
Порядок расположения реквизитов в документе принято называть **структурой документа.** При анкетной структуре реквизиты документа расположены как в обычной анкете. Документ легко заполнять и читать, но сложно обрабатывать на машинах.
При табличной структуре реквизиты документов монтируются в определенные таблицы, тем самым создается возможность выделить зону для реквизитов, которые подлежат машинной обработке.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

В комбинированных документах ряд реквизитов располагается по анкетной структуре, а ряд - по табличной.
Некоторые документы используются в организациях всех форм собственности и отраслях народного хозяйства. Они содержат определенные реквизиты и предполагают установленный порядок отражения операций, рассчитанный на обработку информации на вычислительной технике. К ним относятся межотраслевые формы первичных документов,

Документы, которыми оформлены хозяйственные операции, подвергаются проверке, которая состоит из трех этапов.
Формальная проверка - проверка правильности использования первичных документов по форме и полноте заполнения реквизитов.
Проверка по существу предполагает определение бухгалтером законности совершения хозяйственной операции, оформленной данным документом.

Арифметическая проверка означает проверку правильности подсчета данных документа.
Проверенные документы подлежат группировке и расценке. Под группировкой документов понимается их сортировка по определенным признакам.

Расценка документов означает проставление в них денежных измерителей. Это необходимо, поскольку значительное их число составляется в натуральных показателях. Проставление расценки в документах носит название таксировки. После определения стоимостных показателей в документах на каждом из них проставляется корреспонденция счетов (контировка).

Данные сгруппированных документов заносятся в специальные ведомости учета затрат (расходов) - **учетные регистры**. При этом на оборотной стороне документов проставляются число и номер регистра, в котором его данные отражены, После этого первичные документы поступают в текущий бухгалтерский архив, в котором подлежат хранению один год. По истечении указанного срока документы передаются в постоянный архив. Сроки хранения документов в нем зависят от их вида и устанавливаются Правительством РФ.
Движение документа от момента составления или получения от других предприятий до передачи в архив называется документооборотом. В организации должен разрабатываться документооборот по каждому виду документов в виде инструкций, таблиц,

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

графиков. По ряду документов (по движению денежных средств) документооборот устанавливается Правительством РФ.

Инвентаризация – проверка фактического наличия активов организации в натуре. Причины проведения инвентаризации различны:

ошибки при отпуске и приеме ценностей;

неисправности оргтехники;

наличие процессов, не фиксируемых первичными документами (усушка, утруска, распыл);

хищения и злоупотребления;

контроль за действиями материально ответственных лиц.

Все проводимые инвентаризации делятся по ряду признаков.

При *полной инвентаризации* проверяются все виды имущества организации. Как правило, такие инвентаризации проводятся в конце финансового года перед составлением годового отчета.

Частичная инвентаризация предполагает проверку одного или нескольких видов объектов учета (инвентаризация денежной наличности в кассе).

Плановые инвентаризации осуществляются в соответствии с установленным графиком, например перед составлением годового отчета, а *внеплановые* (внезапные) – по мере необходимости (смена материально ответственных лиц, стихийные бедствия, хищения, требования аудитора, судебных органов и т. д.).

Количество инвентаризаций в отчетном году, время их проведения, перечень проверяемых объектов устанавливаются руководителем организации, за исключением случаев, предусмотренных «Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» и «Основными положениями по инвентаризации основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и расчетов». Проведение инвентаризации обязательно:

при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже;

перед составлением годового отчета;

при смене материально ответственных лиц;

при наличии хищений, злоупотреблений, порче ценностей;

в случае стихийных бедствий, пожаров, аварий и др.;

при ликвидации (реорганизации) хозяйствующего субъекта.

Для проведения инвентаризации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия, в состав которой включаются представители администрации, работники бухгалтерии,

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

другие специалисты. При большом объеме работ создаются и рабочие инвентаризационные комиссии. Инвентаризация должна осуществляться комиссией в полном составе. Отсутствие даже одного члена комиссии достаточно, чтобы признать результаты инвентаризации недействительными.

Рабочие инвентаризационные комиссии обязаны:

- провести инвентаризацию имущества в местах его нахождения;
- выявить вместе с бухгалтерией результат инвентаризации;
- выработать предложения по порядку зачета и списания недостачи ценностей;
- разработать предложения по совершенствованию порядка приема, хранения и отпуска ценностей, улучшению учета и контроля за их сохранностью.
- Члены рабочих комиссий отвечают за:
- своевременность и правильность проведения инвентаризации;
- полноту и точность внесения в описи данных.

До начала инвентаризации проводится ряд подготовительных мероприятий. Апломбируются места хранения подлежащих проверке ценностей. Инвентаризуемые ценности раскладываются по стеллажам, полкам, т. е. приводятся в состояние, пригодное для проверки. Проверяются все весовые измерительные приборы и сроки их клеймения.

Проверка материальных ценностей проводится по местам их нахождения. Снятие фактических их остатков осуществляется в присутствии материально ответственного лица. Описи составляются в двух экземплярах, один экземпляр заполняет член инвентаризационной комиссии, другой — материально ответственное лицо. На каждой странице описи прописью указываются число порядковых номеров ценностей и общий итог их количества, зафиксированный на данной странице, независимо от единицы измерения. На последней странице описи прописью указываются количество страниц и общий итог ценностей. Если были допущены ошибки, то они исправляются во всех экземплярах описи путем зачеркивания. Исправленные данные должны быть оговорены и подписаны всеми членами комиссии и материально ответственным лицом.

Инвентаризационные описи после их надлежащего оформления передают в бухгалтерию, где данные о фактическом наличии

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ценностей сравниваются с данными бухгалтерского учета. Такое сравнение осуществляется в сличительных ведомостях, в которых отражаются фактическое наличие (по данным описей) и их «книжные остатки» (по данным бухгалтерского учета). Результаты такого сличения - излишки и недостачи — отражаются в описях с указанием количества по группам, видам и сортам. Излишки и недостачи ценностей в сличительных ведомостях показываются в стоимостной оценке, принятой в бухгалтерском учете. Ценности, по которым не выявлены расхождения с данными бухгалтерского учета, в сличительных ведомостях приводятся общей суммой.

Инвентаризационная комиссия устанавливает виновников возникших недостач и излишков и принимает решение о порядке их отражения в учете (регулирование инвентаризационных разниц). В настоящее время регулирование инвентаризационных разниц осуществляется в следующем порядке. Излишки выявленных ценностей относят на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостачи ценностей, выявленные в ходе инвентаризации, независимо от причин их возникновения вначале отражаются с целью контроля на счете «Недостачу и потери от порчи ценностей»:
Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
К-тсч. 10 «Материалы»,
К-тсч. 43 «Готовая продукция»,
К-т сч. 50 «Касса».

В зависимости от причин возникновения недостач порядок списания их будет разным. Недостачу ценностей, а также превышение стоимости недостающих ценностей над оказавшимися в излишке относят на виновных лиц. При этом оформляется бухгалтерская запись:
Д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»
К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

недостачи ценностей в пределах норм естественной убыли списываются на счета затрат -
Д-т счетов
20 «Основное производство,
25 «Общепроизводственные расходы»,
26 «Общехозяйственные расходы»
К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

При отсутствии виновных лиц суммы недостач списываются в дебет счета «Прочие доходы и расходы» с кредита счета «Недостачи и потери от порчи ценностей». Недостачи ценностей, возникшие в связи с чрезвычайными обстоятельствами, относят на счет 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции со счетами ценностей.

По окончании инвентаризации проводятся контрольные проверки правильности проведения инвентаризации. В них должны принимать участие члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. Такие проверки должны осуществляться до открытия складов, кладовых. По окончании контрольных проверок составляют акт,

1.6. Обобщение учетной информации для составления бухгалтерской отчетности

В процессе хозяйственной деятельности на предприятиях происходит множество хозяйственных операций, которые оформляются документами. Обобщение сведений, содержащихся в документах, производится в учетных регистрах, являющихся важнейшим средством ведения бухгалтерского учета, составления отчетности, получения показателей, характеризующих хозяйственную деятельность,

При большом количестве записей в учетных регистрах для обнаружения ошибок в них используется сплошная проверка (пунктировка записей). Она состоит в том, что все записи в учетных регистрах, в которых обнаружена ошибка, последовательно сверяются с документами или другими учетными регистрами, в которых отражены те же операции. Перед каждой проверенной суммой ставится специальный значок (/) для того, чтобы видеть, какие суммы проверены, а какие - нет,

Выборка - способ выявления ошибок при несовпадении итогов синтетического и аналитического учета. Для этого делают выборку сумм из аналитических счетов по статьям или субсчетам синтетического счета. Затем подсчитывают итоги выборки и сравнивают с данными синтетического счета.
При неправильно составленных бухгалтерских записях ошибки выявляются путем просмотра их и ознакомления с первичными документами, на основании которых они были составлены. После того, как ошибки найдены, производят их исправление.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Корректурный способ применяется для исправления ошибок в документах (кроме кассовых и банковских). Исправление производится путем зачеркивания неправильных и надписывания правильных записей, заверенных подписью исправляющего с оговоркой «Исправлено».

Ошибки, допущенные в корреспонденции счетов и повторенные в разных учетных регистрах, исправляются способом «дополнительных проводок». Этот способ применяется при правильной корреспонденции счетов, если запись сделана в меньшей сумме. В этом случае на разницу составляется дополнительная проводка на сумму, недостающую до правильной.

Пример. Отпущены в производство материалы на сумму 5500 руб., на счетах эта операция отражена следующей записью:

Д-т сч.20 «Основное производство»	5000 руб.
К-т сч.10 «Материалы»	5000 руб.

В результате дополнительной записи на сумму 500 руб. по кредиту счета «Материалы» и дебету счета «Основное производство» будет отражена правильная сумма.

Способ «Красное сторно» применяется для исправления неправильной корреспонденции счетов. При этом составляются две бухгалтерские записи (проводки). Неправильная запись повторяется красными чернилами, что означает вычитание и тем самым сторнирование, уничтожение. Затем делается дополнительная запись (проводка) с правильной корреспонденцией счетов.

Способ *обратных проводок* используется для исправления неправильной корреспонденции счетов. При этом неправильная запись исправляется обратной бухгалтерской записью (проводкой), а затем делается правильная запись.

Данный способ можно использовать, если не искажается экономическое содержание операции.

В зависимости от сочетания учетных регистров, порядка их заполнения и способа обобщения учетной информации различают несколько форм бухгалтерского учета.

Мемориально-ордерная форма получила свое название от учетного регистра – мемориальный ордер. Мемориальные ордера являются документами бухгалтерского оформления, в которых осуществляются бухгалтерские записи (проводки) по хозяйственным операциям. За каждым мемориальным ордером закрепляется постоянный номер, что позволяет составить лишь один ордер

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

в месяц на каждую группу однородных операций. Докумен гы, на основе которых производятся записи в мемориальный ордер, подшиваются к нему. Оформленные ордера регистрируют в хронологическом порядке в журнале регистрации мемориальных ордеров (хронологический регистр синтетического учета). Итоги оборотов по регистрационному журналу должны соответствовать итогам оборотов по дебету и кредиту синтетических счетов, что подтверждает правильность разноски операций по счетам синтетического учета.

Бухгалтерские записи (проводки) из мемориальных ордеров разносят по счетам Главной книги (контрольной ведомости), которая является синтетическим регистром систематического учета. В Главной книге содержится информация только по синтетическим счетам, каждому из которых отводится отдельный лист. В левой стороне листа отражаются дебетовые записи, в правой — кредитовые. Записи производятся по шахматному принципу, т. е. с указанием корреспонденции счетов. В Главной книге приводятся только обороты по синтетическим счетам, сальдо не выводится.

На основе итогов Главной книги составляется оборотная ведомость по синтетическим счетам или шахматная оборотная ведомость для проверки полноты отражения хозяйственных операций, итоги ее оборотов по дебету и кредиту сверяются с итогами журнала регистрации мемориальных ордеров.

По данным оборотной ведомости по синтетическим счетам составляют баланс.

Аналитический учет ведется в карточках на основе первичных документов, подшитых к мемориальным ордерам. По данным об остатках и оборотах, отражаемых в карточках, составляются оборотные ведомости по аналитическим счетам. Итоги таких ведомостей сверяются с итогами оборотной ведомости по синтетическим счетам (рис. 1.7).

Журнально-ордерная форма построена на использовании журналов-ордеров.

Журнал-ордер — регистр, в котором сочетаются хронологические и систематические, а также аналитические и синтетические формы записи.

Журналы-ордера ведутся непосредственно на основе первичных документов только по счетам с небольшим числом отражаемых в них операций. При большом количестве однородных первичных документов данные их сначала накапливаются в накопи-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

тельных и группировочных вспомогательных ведомостях или таблицах, итоги которых в конце месяца переносятся в соответствующие журналы-ордера. Каждый из них имеет свой постоянный номер и открывается для каждого синтетического счета или нескольких взаимосвязанных счетов.



Рис. 1.7. Мемориально-ордерная форма учета

Журналы-ордера построены по кредитовому принципу; ведутся они по кредиту одного или нескольких однородных счетов. Заранее предусмотрена типовая корреспонденция счетов, что уменьшает вероятность появления ошибок. Журналы-ордера имеют различное строение в зависимости от особенностей учитываемых объектов. По содержанию и форме их можно подразделить натри группы.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Журналы-ордера первой группы состоят из двух частей: первая — собственно журнал-ордер; в нем регистрируются кредитовые обороты по счету; вторая - вспомогательные ведомости, составленные в целях контроля за движением денежных средств. Например, к журналу-ордеру № 1, который ведется по кредиту счета 50 «Касса», открывается вспомогательная ведомость № 1 по дебету счета 50 «Касса».

Записи в указанные регистры осуществляются по шахматному принципу, т. е. сумма по дебету и кредиту корреспондирующих счетов проставляется один раз, что сокращает время для регистрации операций.

Журналы-ордера второй группы используются для учета операций по счетам расчетов с поставщиками и подрядчиками, подотчетными лицами и др. Эти регистры построены по принципу совмещения синтетического и аналитического учета, поэтому отпадает необходимость вести к ним книги и карточки аналитического учета и делать сверку между ними. Записи в журналах-ордерах этой группы производятся линейным способом, т. е. дебетовые и кредитовые обороты размещаются на одной линии. Например, в журнале-ордере № 6 по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» аналитический учет ведется по каждому поставщику и платежному требованию, По одной строке отражается задолженность организации конкретным поставщикам, и делается запись о ее погашении по мере оплаты по этой же строке. Общий итог оборотов по кредиту и дебету — данные синтетического учета.

Журналы-ордера и ведомости третьей группы предназначены для учета затрат на производство. Записи в этих регистрах производятся в шахматном порядке. При этом дебетуемые счета отражаются в подлежащем (по горизонтали), а кредитуемые — в сказуемом (по вертикали) регистра. Например, журнал-ордер № 10 ведется по дебету и кредиту нескольких взаимосвязанных счетов. В нем записываются лишь итоговые суммы за месяц, что необходимо для обобщения затрат на производство по экономическим элементам и статьям калькуляции. К журналу-ордеру № 10 ведутся вспомогательные накопительные ведомости № 12 (для учета расходов по счету 25 «Общепроизводственные расходы») и 15 (по счетам 26 «Общехозяйственные расходы», 97 «Расходы будущих периодов», 96 «Резервы предстоящих расходов»). В этих ведомо-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

стях дается группировка затрат по статьям аналитического учета, что важно также для контроля за соблюдением сметы этих расходов (например, ведомость № 12).

Журнал-ордер № 30 и другие содержат специальные сгруппированные аналитические данные, необходимые для составления отчетности.

В дополнение к журналам-ордерам и ведомостям могут составляться разработочные таблицы, где производят, например, расчеты амортизации и др. Данные таблиц используются для записей в ведомости и журналы-ордера. Итоги из журналов-ордеров переносятся в Главную книгу, которая ведется в течение года. В ней для каждого синтетического счета отведена отдельная страница.

Главная книга ведется по дебетовому признаку. В книгу дебетовые обороты собираются из разных журналов-ордеров, а затем подсчитывается общий оборот по дебету соответствующего счета. Кредитовые обороты переносятся из разных журналов-ордеров общей суммой. В Главной книге по каждому счету показываются остатки на начало и конец месяца. Правильность записей в Главной книге проверяется путем подсчета оборотов и остатков по всем счетам. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов и дебетовых и кредитовых остатков должны быть соответственно равны. На основании конечных остатков в Главной книге составляется сальдовый баланс. Данные накопительных ведомостей, журналов-ордеров и Главной книги позволяют получить данные для составления отчетности без дополнительных выборок.
В настоящее время применяются два варианта журнально-ордерной формы учета. Первый вариант предназначен для крупных организаций и включает 17 журналов-ордеров, ряд вспомогательных ведомостей и таблиц.
Для организаций, использующих для отражения хозяйственной деятельности ограниченное число синтетических счетов, количество журналов-ордеров сокращено вдвое.
Схема журнально-ордерной формы учета представлена на рис. 1.8.

Таблично-автоматизированная форма бухгалтерского учета базируется на широком использовании в учете ЭВМ. Основные черты данной формы заключаются в следующем:
полная автоматизация сбора, передачи, систематизации и обработки информации;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

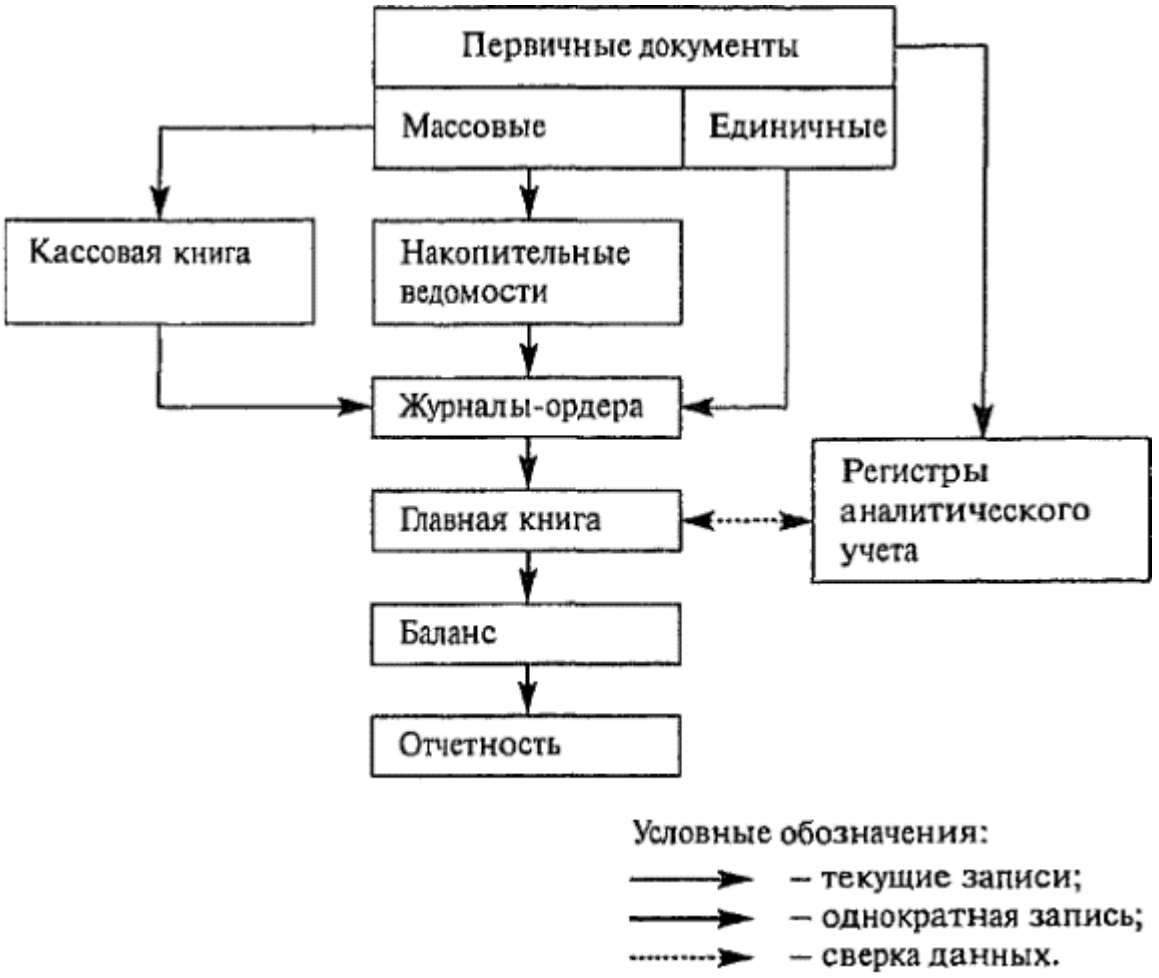


Рис. 1.8. Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета

использование, кроме обычных носителей бухгалтерской информации, машинных носителей — магнитных лент, дисков;
интеграция учета на основе однократного ввода и многократного использования первичной информации;
осуществление программной группировки дебетовых и кредитовых оборотов по счетам на основе принципа двойной записи;
автоматизация логических операций бухгалтерского учета;
решение задач бухгалтерского учета в двух режимах — регламентном и запросном;
получение выходной информации в виде печатных регистров и видеограмм;
возможность получения расшифровки печатных показателей по запросам пользователей.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Таблично-автоматизированная форма бухгалтерского учета (рис. 1.9) продолжает развиваться в связи с множеством типов ЭВМ и других средств оргтехники, а также программного обеспечения; могут применяться различные технологии машинной обработки информации. Так, рабочие места бухгалтеров оснащаются персональными компьютерами, и на их основе создаются автоматизированные рабочие места бухгалтера (АРМ). Они позволяют автоматически формировать первичные документы и машинограммы по различным участкам учета и передавать полученные результаты в ВЦ для составления сводных регистров бухгалтерского учета и отчетности. Их внедрение поможет решить проблему полной и комплексной автоматизации бухгалтерского учета.



Рис. 13. Таблично-автоматизированная форма бухгалтерского учета

По мере оснащения предприятий средствами вычислительной техники более высокого класса ставится вопрос об использовании безбумажной формы бухгалтерского учета. Переход к ней возможен лишь в условиях массового применения вычислительной техники, которое потребует соответствующей подготовки кадров бухгалтеров.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Использование на практике машино-ориентированных форм бухгалтерского учета имеет целый ряд преимуществ. К ним относятся:
применение вычислительной техники не только для обработки информации, но и для ее сбора и регистрации;
возможность диалогового режима работы с ЭВМ;
возможность выдачи информации по запросу;
освобождение времени учетного персонала для усиления контрольно-аналитических функций.
С помощью компьютера в бухгалтерии значительно облегчается решение информационно-поисковых задач, упрощается работа по подготовке, составлению и распечатке первичных документов. Использование компьютеров привело к созданию и распространению различных бухгалтерских программ. В настоящее время используются комплексные профаммы по учету и профаммы по учету отдельных объектов («Финансы без проблем», «1С: Бухгалтерия» и т.д.). Бухгалтерские профаммы базируются на журнально-ордерной и других формах учета. Используемые профаммы содержат набор типовых проводок. Возможен ввод проводок, не предусмотренных профаммой. Профаммы позволяют получать промежуточную информацию, баланс и другие формы отчетности.

На малых предприятиях, имеющих офаниченный круг хозяйственных операций, учет осуществляется по **упрощенным формам.**

Первый вариант упрощенной формы применяется на предприятиях при:
отсутствии собственных основных средств;
полном использовании в производстве поступивших в отчетном месяце материалов;
расчетах с поставщиками и покупателями по факту совершения операций;
простом производственном цикле и ежемесячной реализации продукции;
учете доходов и расходов на основе полученных и уплаченных денежных средств.
При простой форме бухгалтерского учета на основе данных первичных документов ведется комбинированный регистр синтетического и аналитического учета «Книга учета хозяйственных операций» (ф. № К-1). В ней отражаются остатки по счетам на начало года по видам имущества, обязательств и т. д.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

В течение года в хронологическом порядке линейно-позиционным способом фиксируется движение имущества, источников и затрат по всем счетам способом двойной записи. Затраты на производство (кредит счета 20) списываются на себестоимость проданной продукции, работ и услуг (дебет счета 90). Финансовый результат от продажи выявляется путем сопоставления кредитового и дебетового оборотов по счету 90 «Продажи». Прибыль от продажи показывается по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» и дебету счета 90 «Продажи».

При получении убытков делается обратная запись. В конце месяца в «Книге учета хозяйственных операций» подсчитывают-ся обороты и остатки. Итог оборотов по дебету и кредиту используемых на предприятии счетов должен быть равен итоговой сумме «Книги учета хозяйственных операций».

Для учета расчетов с персоналом по оплате труда и бюджетом по подоходному налогу применяется «Ведомость учета оплаты труда» (ф. № В-8).

Информация в указанном регистре группируется в разрезе ка-егорий работников, объектов учета и видов производств.

Схема простой формы бухгалтерского учета представлена на >ис. 1.10.



Рис. 1.10. Простая форма бухгалтерского учета

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Второй вариант упрощенной формы бухгалтерского учета для малых предприятий предполагает использование регистров бухгалтерского учета для отражения собственных основных средств, производственных запасов, а также для учета расчетов с покупателями и поставщиками на основе предварительной или последующей оплаты счетов.

Учетными регистрами при этом варианте являются:

ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений (износа) (ф. № В-1);

ведомость учета производственных запасов, товаров, готовой продукции и НДС, уплаченного по ценностям (ф. № В-2);

ведомость учета затрат на производство (ф. № В-3);

ведомость учета денежных средств и фондов (ф. № В-4);

ведомость учета расчетов и прочих операций (ф. № В-5);

ведомость учета продаж (ф. № 6 - оплата и ф. № 6 — отгрузка);

ведомость учета расчетов с поставщиками (ф. № В-7);

ведомость учета оплаты труда (ф. № В-8).

Для всех указанных выше регистров характерны комбинированные записи. Данные в ведомостях сгруппированы также в аналитическом и синтетическом разрезах.



Рис. 1.11. Форма бухгалтерского учета с использованием ведомостей

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Обобщение данных синтетического учета и контроль за правильностью ведения записей в ведомостях (ф. № 1 - 6) осуществляются путем составления в конце месяца ведомости шахматной формы (ф. № В-9). В шахматную ведомость из ведомостей учета заносят обороты по кредиту синтетического счета в корреспонденции с дебетом разных счетов и подсчитывают обороты по дебету счетов. Совпадение дебетовых и кредитовых оборотов свидетельствует о правильности и полноте отражения операций в ведомостях текущего учета. Шахматная ведомость (ф. № В-9) служит основанием для составления оборотной ведомости. Форма бухгалтерского учета с использованием ведомостей представлена на рис. 1.11.

Контрольные вопросы

1. Какие виды хозяйственного учета вы знаете?
2. Чем отличается бухгалтерский учет от других видов учета?
3. Какой измеритель и почему является главным в бухгалтерском учете?
4. Какие задачи стоят перед бухгалтерским учетом?
5. Как группируются активы организации по видам?
6. Как группируются активы организации по источникам образования?
7. Что является предметом бухгалтерского учета?
8. Что понимается под методом бухгалтерского учета?
9. Какие элементы метода бухгалтерского учета вы знаете?
10. Что понимается под бухгалтерским балансом?
11. Почему актив баланса равен пассиву баланса?
12. Какое влияние оказывают хозяйственные операции на баланс?
13. В чем заключается основное значение баланса для руководства хозяйственной деятельностью организации?
14. Что понимается под системой счетов?
15. В чем заключается сущность и значение двойной записи?
16. В каких регистрах обобщаются данные синтетических счетов?
17. По каким признакам в бухгалтерском учете осуществляется группировка счетов?
18. С какой целью используется единый План счетов бухгалтерского учета?

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

19. Какое значение имеют в бухгалтерском учете первичные документы?
20. С какой целью в бухгалтерском учете применяется инвентаризация?
21. С какой целью используются в бухгалтерском учете учетные регистры?
22. Что понимается под формой бухгалтерского учета?
23. Каковы направления развития форм бухгалтерского учета?
24. Какие требования предъявляются к учетной политике?

Задания в тестовой форме

Укажите номера правильных ответов.

1. Отличительная черта бухгалтерского учета:
а) отсутствие специальной службы;
б) быстрота получения информации;
в) использование специальных методов сбора информации;
г) использование трудовых измерителей.

2. Формирование полной и достоверной информации о деятельности предприятия и его имущественном положении является задачей учета:
а) оперативного;
б) бухгалтерского;
в) статистического;
г) оперативного и статистического.

3. В системе управления бухгалтерский учет выполняет функцию:
а) планирования;
б) информационную;
в) регулирования;
г) техническую.

4. Активы организации при классификации по видам подразделяются на:
а) основные средства и овеществленные права;
б) имущество и права;
в) движимое и недвижимое имущество;
г) недвижимое имущество и неовеществленные права.

5. Активы хозяйства по источникам образования подразделяются на:
а) заемные и привлеченные;
б) собственные и привлеченные;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

в) закрепленные и специального назначения;
г) собственные и основные.

6. Дебиторская задолженность - это:
а) движимое имущество;
б) неовеществлен'ные права;
в) овеществленные права.

7. Средства труда и предметы труда - это:
а) средства обращения;
б) средства производства;
в) предметы обращения;
г) уставный капитал.

8. Актив баланса - это группировка активов по:
а) источникам образования и назначению;
б) степени ликвидности;
в) видам и источникам образования;
г) по роли в процессе производства.

9. Пассив баланса — это группировка активов по:
а) источникам образования и назначению;
б) степени закрепления;
в) назначению;
г) по местам нахождения.
10. В активе баланса в сгруппированном виде представлены:
а) имущество и права;
б) образования активов;
в) хозяйственные процессы;
г) результаты хозяйственной деятельности.
11. В пассиве баланса сгруппированы:
а) имущество и права;
б) результаты хозяйственной деятельности;
в) хозяйственные процессы;
г) источники образования активов.
12. Сальдовый баланс составляется для характеристики активов организации на:
а) начало деятельности организации;
б) момент ликвидации;
в) определенную дату;
г) момент приобретения недвижимого имущества.
13. Вступительный баланс отражает состав активов организации:
а) на конец отчетного года;
б) на дату ликвидации;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

в) за два месяца до окончания отчетного года;
г) в начале деятельности.

14. Заключительный баланс характеризует хозяйственную деятельность организации:
а) за определенный период времени;
б) на дату ее ликвидации;
в) за два месяца до окончания отчетного года;
г) на момент приобретения внеоборотных активов.

15. Основные средства оцениваются в балансе по:
а) сумме фактических затрат на приобретение;
б) покупной стоимости;
в) инвентарной стоимости;
г) остаточной стоимости.

16. Система счетов - это способ:
а) экономической группировки объектов учета;
б) оперативного контроля за активами хозяйства;
в) экономической группировки, текущего отражения и оперативного контроля за объектами бухгалтерского учета;
г) текущего отражения активов и источников их образования.
17. Двойная запись - это способ:
а) группировки объектов учета;
б) отражения хозяйственных операций;
в) обобщения данных бухгалтерского учета;
г) проверки правильности корреспонденции счетов.
18. Двойная запись обеспечивает взаимную связь между:
а) субсчетом и аналитическими счетами;
б) счетами и балансом;
в) счетами;
г) счетами и оборотными ведомостями.
19. Корреспонденция счетов — это взаимосвязь между:
а) дебетом одного и кредитом другого счета;
б) синтетическими и аналитическими счетами;
в) аналитическими счетами и субсчетами;
г) счетами и балансом.
20. Сложной называется бухгалтерская запись (проводка), в которой одновременно корреспондируют:
а) один счет по дебету и один по кредиту;
б) два счета по дебету и два по кредиту;
в) один счет по дебету и два по кредиту;
г) один счет по дебету и несколько аналитических счетов по кредиту.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

21. Группировка счетов по экономическому содержанию осуществляется для:
а) построения системы аналитического учета;
б) обеспечения единства принципов отражения хозяйственных процессов;
в) определения перечня счетов и их однородных групп, необходимых для отражения хозяйственной деятельности отдельной организации;
г) получения сводной информации.

22. Классификация счетов по структуре предназначена для:
а) соизмерения дебетовых и кредитовых оборотов по счету;
б) понимания значения оборотов и остатков по счетам;
в) построения системы контроля;
г) удобства работы.

23. Забалансовые счета нужны для:
а) учета активов, не принадлежащих данной организации;
б) учета активов, взятых в аренду;
в) отражения событий и операций, которые в данный момент не влияют на баланс данной организации, а также для учета тктивов, принятых на ответственное хранение, переработку, комиссию, в аренду;
г) учета особо ценных активов.

24. План счетов бухгалтерского учета - это:
а) классификация общей номенклатуры синтетических показателей бухгалтерского учета;
б) перечень аналитических счетов, используемых в учете;
в) совокупность синтетических и аналитических счетов;
г) совокупность синтетических, аналитических счетов и субсчетов.

25. Проверка документа по существу — проверка:
а) правильности подсчета итогов;
б) правильности его оформления;
в) законности совершения операции;
г) своевременности его оформления.

26. Формальная проверка документа — проверка:
а) полноты заполнения реквизитов;
б) правильности его оформления;
в) законности совершения операции;
г) своевременности оформления.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

27. Инвентаризации по охвату объектов учета подразделяются на:
а) частичные и полные;
б) плановые;
в) полные;
г) внезапные.

28. Инвентаризации исходя из основания их проведения подразделяются на:
а) частичные;
б) плановые;
в) полные;
г) плановые и внезапные.

29. Учетные регистры в бухгалтерском учете используются для:
а) упрощения бухгалтерского учета;
б) группировки данных в необходимых разрезах;
в) подготовки данных для обработки на машинах;
г) удобства ведения бухгалтерского учета.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Глава 2. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ОРГАНИЗАЦИИ

Цели изучения главы:

раскрытие действующего порядка документирования денежных средств и денежных документов в кассе, а также денежных средств на расчетных и специальных счетах в кредитных организациях;
обобщение учетной информации о состоянии денежного оборота организации и отражении хозяйственных операций по движению денежных средств на счетах синтетического и аналитического учета.

2.1. Учет кассовых операций

Получение и расходование наличных денег из кассы организации считаются кассовыми операциями, оформление которых регламентируется нормативным актом ЦБ РФ «Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации» от 22 сентября 993 г. № 40.
Поступление наличных денег в кассу организации оформляется приходными кассовыми ордерами (ф. № КО-1), которые должны быть пронумерованы по порядку с начала отчетного года. Обязательными реквизитами приходного кассового ордера являются наименование организации и структурного подразделения, получающего денежные средства; номер документа; дата его составления; дата внесения денежных средств в кассу; корреспондирующие счета; наименование юридического или физического лица, от которого получены средства; сумма, указанная цифрами и прописью, с выделением в том числе НДС; основание; подписи главного бухгалтера и кассира.
Для подтверждения приема денег выдается квитанция к приходному кассовому ордеру, которая представляет собой доказательство факта совершения операции с наличными денежными

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

средствами лицом, получившим на руки квитанцию. Квитанция содержит реквизиты, аналогичные приходному кассовому ордеру, и используется в качестве оправдательного документа для вносящего денежные средства в кассу организации.

В приходном кассовом ордере, кроме указанных выше реквизитов, необходимо отразить корреспондирующее счета в зависимости от основания поступлений денежных средств в кассу. Например, основанием может быть выручка от продажи продукции и услуг; взнос остатка неиспользованного аванса, полученного под отчет работником организации; покрытие материально ответственным лицом недостачи, выявленной по результатам инвентаризации имущества; и другие факты хозяйственной деятельности. Так, при поступлении в кассу выручки от продажи продукции корреспондирующими счетами являются дебет счета 50 «Касса», кредит счета 90, субсчет 1 «Выручка».

Приходные кассовые ордера составляются на основе документов, подтверждающих совершение хозяйственной операции, которые указываются как приложение. Например, при поступлении денежных средств в кассу за проданную продукцию указываются номер накладной на отпуск продукции со склада покупателю, а также номер счета-фактуры и дата их составления; при получении в кассу от подотчетного лица остатка неиспользованных подотчетных сумм - номер авансового отчета; при погашении задолженности по недостачам - номер акта о недостачах и распоряжения руководителя организации и т. д.

Наличные деньги из кассы организации выдаются по расходным кассовым ордерам (ф. № КО-2). В отдельных случаях разрешается замена составления расходного кассового ордера документами на расходование денежных средств в кассе, оформленными надлежащим образом и содержащими отметку штампа с реквизитами расходного кассового ордера. К таким документам относятся платежные (расчетно-платежные) ведомости на выдачу заработной платы из кассы"организации; заявления на вьщачу денег; счета и др. Кроме того, в аналогичном порядке могут оформляться разовые выплаты, связанные с заработной платой при уходе в отпуск, увольнением работника организации, выдачей пособия по временной нетрудоспособности, а также с выда1-чей неполученной своевременно заработной платой - депонированных сумм, с получением денег под отчет на командировочные расходы. Документы на выдачу денег подписываются руководителем и главным бухгалтером организации.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Обязательными реквизитами расходного кассового ордера являются: номер и дата составления документа; наименование организации; корреспондирующие счета; сумма цифрами и прописью; наименование юридического или физического лица, которому выданы денежные средства; основание выдачи денег, наименование и реквизиты документа, удостоверяющего личность получателя, его подпись, а также подписи руководителя, главного бухгалтера и кассира.

Расходные кассовые ордера также нумеруются с начала отчетного года.

Деньги из кассы выдаются только на основании распоряжения руководителя и с разрешения главного бухгалтера. Поэтому кассир должен проверить наличие такого распоряжения. Так, при выдаче денег под отчет работнику организации должно быть распоряжение ее руководителя произвести данную хозяйственную операцию с обязательным указанием суммы денежных средств, выдаваемых из кассы организации, и срока, на который они выдаются.
В расходных кассовых ордерах необходимо указывать наименование документов и другие их реквизиты, которые являются ованием для расходования денежных средств из кассы. Если гокументах, прилагаемых к расходным кассовым ордерам (за-•ениях, счетах и др.), имеется разрешительная надпись руково-теля организации, то подпись его на расходных кассовых орде-дх не обязательна.

При оформлении кассовых документов должны соблюдаться /становленные требования. В частности, в кассовых документах не допускаются подчистки, помарки или исправления, а все реквизиты, содержащиеся в них, должны быть заполнены четко и ясно. Вьщача приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов на руки лицам, вносящим или получающим деньги, запрещается. Прием и вьщача денег по кассовым ордерам могут производиться только в день их составления.

При получении приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов кассир, с которым заключается договор о материальной ответственности, обязан проверить:
наличие и подлинность на документах подписи главного бухгалтера, а на расходном кассовом ордере или заменяющем его документе — разрешительной надписи (подписи) руководителя организации или лиц, на это уполномоченных;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

правильность оформления документов;
наличие перечисленных в документах приложений.

В случае несоблюдения одного из этих требований кассир возвращает документы в бухгалтерию для надлежащего их оформления. Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы немедленно после получения или выдачи денег подписываются кассиром, а прилагаемые к ним документы погашаются штампом или надписью «Оплачено» с указанием даты (числа, месяца, года).

Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы до передачи в кассу регистрируются бухгалтерией в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов. Расходные кассовые ордера, оформленные на основании платежных (расчетно-платежных) ведомостей на оплату труда и других приравненных к ней платежей, регистрируются после выдачи заработной платы и других выплат в установленные сроки. Журнал регистрации построен таким образом, что по его данным контролируется целевое назначение полученных и израсходованных наличных денежных средств организацией, правильность нумерации кассовых документов, проверяются полнота и своевременность произведенных кассиром операций.
Информация о всех фактах поступления и выдачи наличных денег организации на основании приходных и расходных кассовых ордеров обобщается в кассовой книге. Записи в кассовую книгу производятся по мере совершения кассовых операций, оформленных первичными документами. Каждая организация имеет только одну кассовую книгу, листы которой должны быть пронумерованы, прошнурованы, а сама книга опечатана сургучной или мастичной печатью. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера данной организации. Записи в кассовой книге ведутся в двух экземплярах, вторые экземпляры листов служат отчетом кассира, первые — остаются в кассовой книге, поэтому и первые, и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами. Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге не допускаются, сделанные исправления заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера или лица, его заменяющего.

В кассовой книге фиксируются остаток денежных средств на начало дня, который соответствует остатку на конец предыдущего дня, а также приход и расход денежных средств за день. При

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

этом приход денежных средств в течение дня отражается согласно приходным кассовым документам, определяется общая сумма поступления задень, расход денежных средств задень отражается на основании расходных кассовых документов, подсчитывает-ся общая сумма расхода денежных средств из кассы за день. Таким образом, в кассовой книге находит отражение движение денежных средств с указанием корреспондирующих счетов, а также от кого и за что имели место поступления денежных средств, кому и на какие цели они были выданы. В конце рабочего дня ежедневно кассиром подсчитываются итоги кассовых операций за день, выводится остаток денег в кассе на следующее число и передается в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист (копия записей в кассовой книге задень) с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

В организациях в условиях автоматизированной обработки учетной информации кассовая книга ведется автоматизированным способом, при котором формируется ведомость «Вкладной лист кассовой книги» с указанием всех обязательных реквизитов, характерных для данного учетного регистра. Одновременно с ней составляется ведомость «Отчет кассира» с прилагаемыми к нему первичными кассовыми документами. Обе названные ведомости по существу имеют одинаковое содержание и назначение, аналогичное кассовой книге. Нумерация листов кассовой книги в этих ведомостях осуществляется автоматически в порядке возрастания с начала отчетного года. По истечении месяца в ведомости «Вкладной лист кассовой книги» автоматически печатается общее количество листов кассовой книги за каждый месяц, а в конце отчетного периода — общее количество листов кассовой книги за год.

Кассир после получения ведомостей «Вкладной лист кассовой книги» и «Отчет кассира» обязан проверить правильность составления указанных документов, подписать их и передать отчет кассира вместе с приходными и расходными кассовыми документами в бухгалтерию под расписку во вкладном листе кассовой книги.

В целях обеспечения сохранности и удобства пользования ведомости «Вкладной лист кассовой книги» в течение года хранятся кассиром отдельно за каждый месяц. По окончании календарного года (или по мере необходимости) эти ведомости

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

брошюруются в хронологическом порядке. Общее количество листов за год заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера организации, и книга сдается в архив на соответствующее хранение.

Бухгалтерская обработка отчета кассира заключается в тщательной проверке правильности оформления приходных и расходных кассовых документов, соответствия записей в отчете данным прилагаемых к нему документов, подсчета итогов операций за день и остатка на начало и конец рабочего дня. Должны быть сверены суммы полученных и сданных наличных денег в учреждения банка с соответствующими выписками банка по расчетному и другим счетам организации. После проверки кассового отчета в нем проставляются номера корреспондирующих счетов в специальных графах, отведенных для этой цели.
Если в расходных кассовых ордерах нет расписки получателя денежных средств, то оформленная таким образом выдача денег из кассы считается неправомерной, а сумма взыскивается с кассира как недостача. Если наличные деньги не оформлены приходными кассовыми ордерами, то они рассматриваются как излишек кассы и относятся на прибыль организации.

В кассе организации в соответствии с действующим законодательством может храниться иностранная валюта, использование которой предусматривается только на оплату командировочных расходов за пределами Российской Федерации. Получение валюты оформляется заявкой в уполномоченный банк, составленной на основании приказа о служебной командировке работника организации и распоряжения ее руководителя о норме суточных. При этом иностранная валюта выдается банком не ранее чем за 10 рабочих дней до даты выбытия сотрудника в командировку. Получение и выдача иностранной валюты оформляются приходными и расходными кассовыми ордерами, в которых указывается сумма в валюте платежа (долларах, евро и т. д.).

В кассовой книге движение иностранной валюты отражается в двух суммах: в рублях и в валюте расчетов. При этом согласно ПБУ 3/2000 иностранная валюта, находящаяся в кассе, подлежит пересчету в рубли по официальному курсу ЦБ РФ. Такой пересчет осуществляется на дату совершения операции с иностранной валютой (ее оприходования или вьщачи), на дату составления бухгалтерской отчетности.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

В результате изменения курса иностранных валют по отношению к рублю за период нахождения валюты в кассе возникают курсовые разницы. Если имеют место положительные их значения, то оформляется бухгалтерская запись:
Д-т счета 50 «Касса», субсчет «Касса в иностранной валюте»
К-т счета 91 «Прочие доходы и расходы»;
при отрицательном значении курсовых разниц:
Д-т счета 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т счета 50 «Касса», субсчет «Касса в иностранной валюте».

В целях контроля за использованием иностранной валюты в кассе организации ведется аналитический учет по каждому ее виду в карточках, ведомостях и др.

Организация может держать в своей кассе денежные средства только в пределах лимита, величина которого устанавливается по согласованию с обслуживающим ее банком. Размер лимита обусловливается влиянием таких факторов, как: среднедневная выручка, среднедневной расход наличных денег, особенности деятельности организации, режим работы. Лимит денежных средств)рганизации может изменяться по согласованию с обслуживаю-цим банком в случае увеличения наличного денежного оборота. хли организация не согласовала с обслуживающим ее банком 1имит остатка наличных денежных средств в кассе, то в подобных случаях любой остаток в кассе считается сверхлимитным и на него накладываются штрафные санкции.

При выявлении фактов превышения лимита остатка наличных денег в кассе на организацию налагается штраф в трехкратном размере сверхлимитной кассовой наличности, а с руководителя взыскивается административный штраф в размере пятидесяти минимальных месячных размеров оплаты труда. Сверхлимитная кассовая наличность определяется как средняя величина, нечисленная исходя из суммы и количества дней превышения лимита остатка денег в кассе.
Таким образом, организации всю денежную наличность сверх лимита должны сдавать в банк. Организация не имеет права накапливать в кассе наличные деньги сверх установленных лимитов для покрытия предстоящих расходов, включая расходы на оплату труда.
Кроме того, при учете кассовых операций следует руководствоваться действующими нормативными актами, предусматривающими для организаций ограничение при расчетах наличными

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

денежными средствами с другими юридическими лицами. В частности, в настоящее время предельная сумма расчетов между юридическими лицами по одному платежу составляет 60 000 руб.
Все платежи, произведенные одним юридическим лицом в адрес другого в один день, не должны превышать установленного лимита, Если платеж оформлен одному и тому же юридическому лицу разными расходными ордерами в течение одного дня, то такая операция рассматривается как один платеж, величина которого не должна превышать установленного лимита. При нарушении данного правила расчетов наличными денежными средствами с организации-покупателя в одностороннем порядке взыскиваются штрафные санкции в двукратном размере от суммы произведенного платежа. Кроме того, на руководителя организации, допустившего подобное нарушение, может быть наложен штраф в пятидесятикратном размере минимальной месячной оплаты труда.

Для учета наличия и движения денежных средств в кассе организации используется активный счет 50 «Касса», по дебету которого отражается остаток денежных средств и денежных документов в кассе, а также все суммы поступления наличных денежных средств и денежных документов в кассу, а по кредиту — суммы выданных наличных денежных средств и денежных документов.

Счет 50 «Касса» имеет следующие субсчета: 1 «Касса организации», 2 «Операционная касса», 3 «Денежные документы».
Для учета иностранной валюты в кассе организации открываются дополнительные субсчета к счету 50 «Касса» с целью получения обособленных данных о движении валюты по каждому ее виду.

Выделение субсчетов к счету 50 «Касса» объясняется необходимостью формирования информации об обороте наличных денежных средств в зависимости от специфики функционирования организации.

Субсчет 1 «Касса организации» применяется для учета движения денежных средств в кассе.

Субсчет 2 «Операционная касса» используется организациями, в составе которых имеются территориально обособленные структурные подразделения (почтовые отделения, железнодорожные кассы, пристани, приемные пункты службы быта и др.). Эти подразделения осуществляют наличные денежные расчеты

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

за выполненные работы и услуги с физическими и юридическими лицами по счетам, квитанциям и другим расчетным документам. Этот субсчет применяется и торговыми организациями, которые осуществляют расчеты с населением за проданные товары с применением кассовых аппаратов. В этих случаях получение денежных средств фиксируется в книге кассира-операциониста, открываемой на каждую контрольно-кассовую машину. В ней отражаются показания счетчика и сумма, сданная старшему кассиру в конце дня, обе эти величины должны быть одинаковыми, в противном случае выявляется излишек или недостача денежных средств в операционной кассе. При этом книга кассира-операциониста не заменяет кассового отчета организации. Обобщение сведений о поступлении денежных средств за день (разница между показаниями счетчиков на начало и конец дня - выручка от продажи товаров) производится старшим кассиром. Оприходование выручки главной кассой организации отражается в кассовом отчете.

Субсчет 3 «Денежные документы» используется для учета оплаченных денежных документов - авиабилетов, санаторных путевок, почтовых марок, вексельных марок и марок государственной пошлины. Денежные документы оформляются аналогично денежным средствам в кассе организации по приходным кассовым и расходным кассовым ордерам, на основе которых составляется отчет о движении денежных документов. В этом отчете указывается, сколько и каких денежных документов поступило, их стоимость, а также какие и кому выданы денежные документы и на какую сумму. Сведения составленного отчета по оприходованию и выдаче денежных документов используются для аналитического учета, в качестве регистров которого может быть книга учета движения денежных документов по отдельным их видам. Выделение этой части кассовых операций в отдельный субсчет обусловлено разнообразным составом денежных документов и их оценкой по сумме фактических затрат на приобретение.

Поступление денежных средств и денежных документов в кассу организации отражается по дебету счета 50 «Касса» в корреспонденции с кредитом разных счетов. Выдача денежных средств и денежных документов из кассы организации отражается по кредиту счета 50 «Касса» в корреспонденции с дебетом различных счетов.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

В процессе хозяйственной деятельности у каждой организации возникает множество оснований, по которым фиксируются поступление и расходование наличных денежных средств. При всем многообразии хозяйственных фактов, связанных с.движе-пием денежных средств в кассе организации, целесообразно произвести их фуппировку в соответствии со структурой и содержанием бухгалтерского баланса.

Поступления денежных средств и денежных документов в кассу оформляются бухгалтерскими записями:
при получении денежных средств по чекам с расчетных, валютных и специальных счетов в кредитных организациях —
Д-т сч, 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации»
К-т счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»;

при получении иностранной валюты в кассу организации согласно заявке по установленной форме оформляется бухгалтерская запись —
Д-т сч. 50 «Касса», субсчет «Касса в иностранной валюте»
К-т сч. 52 «Валютные счета»;

при оплате денежных документов за счет денежных средств в кассе организации или с расчетных и других счетов в кредитных организациях —
Д-т сч. 5D «Касса», субсчет 3 «Денежные документы»
К-т счетов 50, субсчет 1 «Касса организации», 51 «Расчетные счета», 55 «Специальные счета в банках»;

при получении денежных средств в результате погашения дебиторской задолженности покупателями и заказчиками, подотчетными лицами, учредителями, разными дебиторами и отдельными структурными подразделениями организации -
Д-т сч. 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации»
К-т счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,
71 «Расчеты с подотчетными лицами»,
75 «Расчеты с учредителями»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты»;

при получении денежных средств в результате предоставленных кредитов и займов -
Д-т сч. 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации» К-т счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»,

при получении в кассу организации вкладов от участников простого товарищества в уставный капитал —
Д-т сч. 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации»
К-т счетов 80 «Уставный капитал» («Вклады товарищей»),
при получении средств целевого назначения, используемых в качестве источников финансирования конкретных мероприятий, -
Д-тсч. 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации»
К-т сч. 86 «Целевое финансирование»,

при получении в кассу организации выручки от продажи товаров, работ и услуг, а также при отражении операционных и внереализационных доходов, при оприходовании излишков денежных средств, выявленных при их инвентаризации, —
Д-тсч. 50«Касса», субсчет 1 «Кассаорганизации»
К-т счетов 90 «Продажа», субсчет 1 «Выручка»,
91- «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»,
99 «Прибыли и убытки».

Расходование денежных средств и денежных документов из хаосы оформляется бухгалтерскими записями:

при сдаче на расчетные и другие счета в банках выручки от родажи продукции и товаров; взносе своевременно неполученной заработной платы работниками организации, а также сверхлимитной денежной наличности, образовавшейся в результате различных хозяйственных операций, —
Д-т счетов 51 «Расчетные счета»,
52 «Валютные счета»,
55 «Специальные счета в банках»,
57 «Переводы в пути»
К-т сч. 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации», субсчет 2 «Операционная касса»;

при осуществлении расчетных операций, следствием которых является прекращение обязательств организации К таким операциям относятся погашение кредиторской задолженности поставщикам и подрядчикам; кредитным организациям и другим заимодавцам по краткосрочным кредитам и займам; по налогам и сборам в бюджеты всех уровней, по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды; по заработной плате персоналу предприятия; разным кредиторам; структурным подразделениям предприятия –

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Д-т счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
67 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,
68 «Расчеты по налогам и сборам»,
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»,
70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,
79 «Внутрихозяйственные расчеты»
К-т сч 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации»;

при осуществлении расчетных операций, следствием которых является возникновение дебиторской задолженности (выдача авансов и предварительная оплата поставщикам и подрядчикам, выдача предоставленного работнику организации займа на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство и другие цели), —
Д-т счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
73 «Расчеты с персоналом по оплате труда», субсчет 1 «Расчеты по предоставленным займам»
К-т сч, 50 «Касса», субсчет «Касса организации»,

при выявлении недостачи денежных средств и денежных документов в результате инвентаризации кассы —
Д-т сч 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
К-т счетов 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации»,
50 «Касса», субсчет 3 «Денежные документы»;

при расходовании денежных средств по прочим операциям (выплата начисленных сумм доходов от участия в организации учредителям (кроме работников организации); возврат имущества участникам простого товарищества в связи с прекращением его деятельности; выкуп акционерным обществом акций,

принадлежащих акционерам, списание потерь денежных средств в кассе, возникших в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности) —
Д-т счетов 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов»,
80 «Уставный капитал» («Вклады товарищей»),
81 «Собственные акции (доли)», 99 «Прибыли и убытки»
К-т сч. 50 «Касса»;

при выдаче денежных документов из кассы; оплаченных авиабилетов, марок государственной пошлины и других денежных документов –

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Д-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»
К-т сч. 50 «Касса», субсчет 3 «Денежные документы»;
путевок в санатории и дома отдыха работникам организации на условиях 100%-ной оплаты их стоимости —
Д-тсч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»
К-тсч. 50 «Касса», субсчет 3 «Денежные документы»;

выдача путевок в санатории и дома отдыха на условиях частичной оплаты работниками организации, величина которой определяется как разность между стоимостью путевки и суммой, возмещаемой фондом социального страхования (420 руб. в день, умноженные на число дней путевки), отражается:
Д-т счетов 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»,
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчет 1 «Расчеты по социальному страхованию»
К-т сч. 50 «Касса», субсчет 3 «Денежные документы».

Синтетический учет кассовых операций в условиях компьютерной обработки информации ведется в ведомостях по поступлению и расходованию денежных средств и денежных документов, которые составляются по окончании учетного периода на ос-ювании первичных документов. Кроме того, в настоящее время ! организациях возникает необходимость обобщения информа-щи о денежном обороте средств в кассе по ее основной, инвестиционной и финансовой деятельности, что объясняется действующей структурой отчета о движении денежных средств»

2.2. Учет денежных средств на расчетных счетах организации

Денежные средства организации, используемые для безналичных расчетов с другими юридическими лицами, обязательно должны храниться в банках. Банки открывают организациям расчетные, текущие, валютные и другие счета. Расчетные счета могут быть открыты любому юридическому лицу независимо от формы собственности. Расчетные счета в кредитных организациях открываются на основании документов, перечень которых установлен действующим законодательством. К таким документам относятся: свидетельство о регистрации, выданное регистрационным органом; копии устава и учредительного договора организации, заверенные нотариально; свидетельства о постановке организации на учет в налоговой инспекции, а также в Пенсионном

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

фонде РФ и других внебюджетных фондах; заявление на открытие расчетного счета; протокол собрания учредителей об избрании руководителя организации; приказ о назначении главного бухгалтера (копия в одном экземпляре); карточка с образцами подписей руководителя и его заместителя, главного бухгалтера и его заместителя; договор на банковское обслуживание, именуемый в ГК РФ как договор банковского счета. Все документы, представляемые банку для открытия счета, в том числе и карточки с образцами подписей руководителя организации и главного бухгалтера (и их заместителей), остаются в банке. После проверки всех указанных документов банк открывает организации расчетный счет и присваивает ему номер.

Расчетный счет организации представляет собой копию лицевого счета, открываемого банком для конкретного юридического лица. Информация об открытии счета в пятидневный срок передается банком в налоговую инспекцию, в которой состоит на учете данная организация. Обслуживание организации в банке осуществляется согласно договору банковского счета, в котором определяются обязанности банка и клиента, порядок расчетов банка с клиентом, ответственность сторон за обеспечение тайны по операциям расчетного и других счетов, а также указываются реквизиты сторон.

Затраты организации на расчетно-кассовое обслуживание согласно договору банковского счета в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» являются прочими расходами; отражаются бухгалтерскими записями:
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
на сумму перечислений с расчетного счета за услуги, оказываемые кредитными организациями, -
Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
К-т сч. 51 «Расчетные счета».

Договором банковского счета может быть предусмотрено вознаграждение за использование денежных средств, которые остаются на расчетных счетах организаций. Начисленный банком процент на остаток средств по расчетному счету является операционным доходом организации и отражается по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»,

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Процедуры открытия расчетного счета, его переоформления и закрытия регламентируются Законом о банковской деятельности. При переоформлении счета в связи с реорганизацией предприятия в банк представляются те же документы, как и при открытии счета. Так, при изменении наименования или подчиненности организации следует представить заявление владельца счета о соответствующих изменениях и копии документов, подтверждающих эти изменения (устав, учредительные документы). При этом указанные документы должны быть представлены банку не позднее месяца со дня переименования или изменения подчиненности. Закрываются расчетные счета по решению собственника имущества организации, т. е. ее учредителей, или по решению суда или арбитража. В частности, расчетные счета могут быть закрыты при признании организации банкротом, при принятии решения о запрете деятельности данного юридического лица, а также в других случаях, предусмотренных законодательством.

В настоящее время действующим законодательством организациям разрешается открывать расчетные счета в количестве, необходимом для осуществления расчетных операций. Сведения о расчетных счетах, открытых в различных кредитных организациях, сообщаются в налоговую инспекцию как обслуживающими банками, так и самой организацией. Однако в соответствии с действующими нормативными актами погашение задолженности по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды осуществляется только с одного расчетного счета, который организация указывает по собственному усмотрению. Положение, разрешающее организациям иметь несколько расчетных счетов в различных банковских учреждениях, с одной стороны, свидетельствует о дальнейшем расширении самостоятельности организаций, с другой — указанный порядок затрудняет контроль за использованием наличного денежного оборота организации (так как ни одним нормативным актом не предусматривается реализация действующих положений по контролю за сверхлимитной денежной наличностью), порядком установления лимита наличных денег в кассе при условии нескольких расчетных счетов в различных кредитных учреждениях.

Операции по расчетным счетам оформляются в соответствии с Положением ЦБ РФ «О безналичных расчетах в Российской Федерации» от 12 апреля 2001 г. № 2-П. Для документального

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

оформления этих операций предусматриваются следующие расчетные документы: платежные поручения, чеки, платежные требования, инкассовые поручения.

В расчетных документах должны содержаться следующие реквизиты: наименование расчетного документа, его номер, число, месяц и год его выписки; вид платежа; наименование плательщика, номер его счета, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН); наименование и место нахождения банка плательщика (БИК), номер корреспондентского счета или субсчета; наименование получателя средств, номер его счета, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН); найме-' нование и место нахождения банка получателя (БИК), номер корреспондентского счета или субсчета; назначение платежа с выделением отдельной строкой налога, подлежащего уплате, либо с указанием того, что налог не уплачивается; сумма платежа, обозначенная прописью и цифрами.

Платежное поручение - документ, оформляющий поручение организации своему банку перевести сумму, указанную в документе, на счет получателя либо произвести депонирование указанной суммы для последующего перечисления средств на счет получателя. Оно действительно в течение 10 дней со дня его выписки (день выписки при этом в расчет не берется) и оформляется в трех экземплярах при совершении операции в рамках одного кредитного учреждения, в остальных случаях - в четырех экземплярах.

Платежные поручения используются для оформления широкого спектра расчетов с поставщиками и подрядчиками, с государственными внебюджетными фондами, с работниками организации при перечислении заработной платы на их счета в другие кредитные организации, при платежах налогов и сборов, при уплате банку комиссионных и т. д.

Платежные поручения принимаются к исполнению независимо от наличия средств на счете плательщика. Если товары уже получены или оказаны услуги, что подтверждается соответствующими документами (приходными ордерами, накладными, актами приемки выполненных работ), то банк принимает платежные поручения покупателя и при отсутствии средств на расчетном счете. В этом случае принятые платежные поручения банк помещает в картотеку № 2 «Расчетные документы, не оплаченные в срок». Такие платежные поручения банк оплачивает по

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

мере поступления средств на счет покупателя в установленной очередности.

При отражении содержания операции, проводимой платежным поручением, необходимо обратить особое внимание на следующие моменты, которые определяют правильность корреспонденции счетов и в значительной мере оказывают влияние на методологию отражения операций по счетам синтетического учета.
Например, при отражении назначения платежа необходимо указывать, за какие товарно-материальные ценности, работы или услуги и на основании каких документов произведен данный платеж. При этом в платежном поручении важно отразить, в какой срок осуществляется перечисление средств, т. е. в порядке предварительной оплаты или в форме авансового платежа, и в соответствии с каким договором.

Особое внимание в платежном поручении необходимо обращать на выделение суммы НДС. Если платежная сумма подлежит обложению НДС, то указывается сумма НДС; если вид платежа не подлежит обложению НДС, то следует отметить «НДС не облагается». Правильность оформления платежных поручений позволяет обеспечить достоверность синтетического учета списания денежных средств с расчетного счета и получить полную информацию о сумме НДС по приобретенным ценностям.

Платежное требование - расчетный документ, который содержит требование кредитора (получателя средств) к должнику (плательщику) произвести уплату денежной суммы через банк в соответствии с основным договором. Применяется для оформления расчетов за товары, выполненные работы и услуги в соответствии с договором организации с поставщиком. В платежном требовании отмечаются условие оплаты, срок для акцепта, дата вручения плательщику документов в соответствии с договором, а также наименование товара (выполненных работ и услуг), номер и дата договора, номера приемо-сдаточных документов с указанием даты их составления, подтверждающих поступление товара или приемку выполненных работ и услуг.

Платежное требование выписывается на одну или несколько отгрузок товаров в адрес одного покупателя. Получатель средств представляет в банк платежное требование при реестре переданных на инкассо расчетных документов, составленное в двух экземплярах. Инкассо — это банковская операция получения платежа от плательщика, которая совершается банком по поручению клиента на основании расчетных документов.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Расчеты платежными требованиями осуществляются с предварительным акцептом и без акцепта плательщика.

Акцептованным считается то платежное требование, по которому покупатель не заявил обслуживающей его кредитной организации обоснованный отказ от платежа в течение трех рабочих дней, установленных для акцепта. Такое платежное требование подлежит оплате со счетов плательщика на следующий рабочий день после истечения срока акцепта при условии наличия денежных средств. Плательщик имеет право отказаться от акцепта платежного требования полностью или частично в случаях нарушения поставщиком условий договора поставки (некачественная продукция, изменение продажных цен, арифметические ошибки в расчетных документах и т. д.). Отказ плательщика от оплаты платежного требования оформляется заявлением об отказе от акцепта. Безакцептное списание денежных средств имеет место в случаях, установленных законодательством, и если такой порядок расчетов предусматривается условиями договора банковского счета. При этом в платежном требовании получатель средств проставляет «без акцепта» и дает ссылку на основание, по которому осуществляется взыскание платежа.

Списание денежных средств в бесспорном порядке со счетов плательщиков оформляется **инкассовым поручением**. Используется оно в случаях, установленных законом, в том числе при взыскании денежных средств органами, выполняющими контрольные функции; для взыскания по исполнительным документам; в случаях, если договором банковского счета предусматривается право обслуживающего банка производить списание денежных средств со счета плательщика без его разрешения. В инкассовом поручении во всех случаях должна быть дана ссылка на основание взыскания денежных средств в бесспорном порядке со счетов плательщика.

Взнос наличными денежных средств на расчетный счет оформляется **объявлением на взнос наличными**, которое означает приказ организации принять на ее расчетный счет наличные деньги. Используется оно при сдаче выручки на расчетный счет, оплате банковских услуг наличными деньгами, при взносе уставного капитала в соответствии с учредительными документами,

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

при внесении депонентских сумм и других операциях. Объявление заполняют в одном экземпляре с указанием источника взноса денежных средств. Оно состоит из трех частей: верхняя —остается в банке, средняя (квитанция) — передается кассиру нижняя (ордер) — возвращается кассиру, но только после проведения банком соответствующей операции и вместе с банковской выпиской. Таким образом, объявление на взнос наличными используется для оформления сдачи наличных денег из кассы в банк, что является основанием для отражения таких хозяйственных операций бухгалтерскими записями:

Д-тсч. 51 «Расчетные счета»

К-тсч. 50 «Касса».

Получение денежных средств с расчетного счета в кассу оформляется денежным чеком, в котором указываются цели данной операции: выдача заработной платы, пособий, командировочных расходов, на хозяйственные нужды и др. Денежный чек подписывается руководителем и главным бухгалтером организации, его реквизиты полностью повторяются в корешке, который остается для подтверждения записей по кассовым операциям в учетных регистрах. Чеки (25 или 50 чеков) содержатся в специальной чековой книжке, которая выдается по заявлению владельца счета. Чековые книжки являются бланками строгой отчетности и хранятся в сейфе организации.

Использование наличных денег с расчетного счета предусматривается кассовым планом, подписанным руководителем организации и главным бухгалтером. Этот план сдается в банк в установленные сроки - за 60 дней до планируемого квартала. При этом, кроме выплаты заработной платы, пенсий, пособий, существуют нормы выдачи наличных средств на хозяйственные нужды, командировочные расходы.

Денежные средства со счета организации списываются банком на основе распоряжения владельца счета, и только в отдельных случаях - в порядке бесспорного их взыскания. Основанием для этого являются: решение суда на списание по исполнительным листам, установленные законом нормы безакцептного порядка расчетов за услуги коммунальных, энергетических и водо-проводно-канализационных предприятий, а также условия, предусмотренные договором банковского счета между клиентом и банком.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

При наличии на счете денежных средств, сумма которых достаточна для удовлетворения всех требований, предъявленных к счету, эти средства со счета организации списываются в порядке поступления распоряжения клиента и других документов на списание. В настоящее время установлена календарная очередность платежей согласно ГК РФ (ст. 855). Так, при недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных требований денежные средства списываются в следующей очередности:

по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета с целью удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов;
по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчета по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, контракту, авторскому договору;
по платежным документам, предусматривающим платежи во внебюджетные фонды;
по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет, и по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований;
по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

Средства со счета по требованиям, которые относятся к одной очереди, списываются в порядке календарной очередности поступления документов.

Сведения о движении денежных средств на расчетном счете содержатся в выписке с расчетного счета, которая представляет собой копию записей по расчетному счету конкретной организации. Форма выписки с расчетного счета в различных учреждениях банка зависит от технологии обработки банковской документации, однако независимо от форм выписки она содержит такие обязательные реквизиты: входящие и исходящие остатки, дата, номер документа, шифры и коды совершаемых операций с указанием сумм по дебету или кредиту расчетного счета. При обработке данного документа списание или выдача денежных средств с расчетного счета отражается в выписке по дебету, а поступление или взнос денег на расчетный счет, а также начальные и конеч-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ные остатки - по кредиту. Это объясняется тем, что выписка с расчетного счета показывает задолженность учреждения банка по денежным средствам перед организацией. Поэтому расчетный счет организации для банка является пассивным. Следовательно, остатки задолженности банка (остатки денежных средств на расчетном счете организации) и ее увеличение (поступление денежных средств на расчетный счет организации) показываются по кредиту, а уменьшение (списания денежных средств с расчетного счета организации) — по дебету.

Обработка полученных выписок с расчетного счета производится в соответствии с прилагаемыми к ним документами, исходя из содержания которых производятся записи по счетам бухгалтерского учета в регистрах, предназначенных для отражения движения денежных средств. Периодичность получения выписки с расчетного счета предопределяется количеством операций, произведенных банком за определенный промежуток времени. Каждая выписка, обработанная вышеуказанным способом, является основанием для заполнения ведомости по дебету и кредиту рас-тного счета,

Для учета денежных средств в валюте Российской Федерации
расчетных счетах предназначен активный счет 51 «Расчетные счета», по дебету которого отражаются остаток и поступления де-;жных средств, а по кредиту — списание денежных средств с асчетных счетов организации.

Многообразие фактов - хозяйственной деятельности, сражаемых по счету 51 «Расчетные счета», делает необходимым их группировку в соответствии со структурой и содержанием бухгалтерского баланса. Поступление денежных средств на расчетные счета организации отражается по дебету счета 51 «Расчетные счета» в корреспонденции с кредитом различных счетов:

при сдаче денежной наличности из кассы организации на расчетные счета; при перечислении денежных средств с других расчетных счетов организации, валютных счетов и специальных счетов в банках –

Д-тсч. 51 «Расчетные счета»
К-т счетов 50 «Касса»,
51 «Расчетные счета»,
52 «Валютные счета»,
55 «Специальные счета в банках»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

при зачислении на расчетные счета организации сумм, числящихся в пути, —
Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 57 «Переводы в пути»;

при возврате займов, предоставленных организацией другим юридическим и физическим лицам (кроме работников организации), —
Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 58 «Финансовые вложения», субсчет 3 «Предоставленные займы»;

при возврате излишне перечисленных сумм налогов и сборов в бюджеты всех уровней, а также во внебюджетные фонды —
Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т счетов 68 «Расчеты по налогам и сборам»,
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

при поступлении денежных средств от других физических и юридических лиц в результате погашения дебиторской задолженности покупателями и заказчиками, подотчетными лицами, учредителями, разными дебиторами и отдельными структурными подразделениями организации -
Д-тсч. 51 «Расчетные счета»
К-т счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,
71 «Расчеты с подотчетными лицами»,
75 «Расчеты с учредителями»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты»;

при зачислении денежных средств на расчетные счета организации в результате предоставленных кредитов и займов —
Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,
67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

при получении на расчетные счета организации вкладов от участников простого товарищества в уставный капитал —
Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 80 «Уставный капитал» («Вклады товарищей»);

при получении средств целевого назначения, используемых в качестве источников финансирования конкретных мероприятий, -
Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 86 «Целевое финансирование»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

при зачислении на расчетные счета организации выручки от продажи товаров, работ и услуг, а также при отражении операционных и внереализационных доходов —
Д-тсч. 51 «Расчетные счета»
*К-т счетов 90 «Продажа», субсчет 1 «Выручка»,
91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»;

при зачислении на расчетные счета денежных средств, не принадлежащих организации и выявленных в процессе проверки и обработки выписки кредитной организации, -
Д-тсч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям».
Расходование денежных средств с расчетных счетов организации отражается бухгалтерскими записями:

при перечислении денежных средств организации с расчетного счета на расчетные счета в других кредитных учреждениях, на валютные счета, специальные счета в банках —
Д-т счетов 51 «Расчетные счета»,
52 «Валютные счета»,
55 «Специальные счета в банках»,
57 «Переводы в пути»
К-тсч. 51 «Расчетные счета»;

при осуществлении расчетных операций, следствием которых вляется погашение кредиторской задолженности перед постав-диками и подрядчиками; кредитными организациями, другими заимодавцами по краткосрочным кредитам и займам; перед бюджетами всех уровней по налогам и сборам; перед социальными внебюджетными фондами по страховым взносам; перед персоналом организации по оплате труда; перед разными кредиторами и структурными подразделениями организации, —
Д-т счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
67 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,
68 «Расчеты по налогам и сборам»,
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»,
70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты» К-тсч. 51 «Расчетные счета»;

при осуществлении расчетных операций, следствием которых является возникновение дебиторской задолженности (перечис-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

ление авансов и предварительная оплата поставщикам и подрядчикам; предоставление по договору работнику организации займа на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство и другие цели), -
Д-т счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 1 «Расчеты по предоставленным займам»
К-т сч. 51 «Расчетные счета»;

при списании денежных средств с расчетных счетов организации по прочим операциям (перечисление начисленных сумм доходов учредителям - юридическим и физическим лицам от участия в организации (кроме работников организации); возврат имущества участникам простого товарищества в связи с прекращением его деятельности; выкуп акционерным обществом акций, принадлежащих акционерам) -
Д-т счетов 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов»;
80 «Уставный капитал»,
81 «Собственные акции (доли)» К-т сч. 51 «Расчетные счета»;

при списании сумм, ошибочно отнесенных в кредит расчетного счета организации и выявленных при проверке выписок кредитной организации, -
Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям»
К-т сч. 51 «Расчетные счета».

Синтетический учет операций по расчетным счетам осуществляется в условиях компьютерной технологии обработки информации на основании обработанных выписок с расчетных счетов и прилагаемых к ним первичных документов в ведомостях по поступлению и расходованию денежных средств. Аналитический учет по счету 51 «Расчетные счета» ведется организацией по каждому расчетному счету, сумма оборотов по которым должна соответствовать дебетовому и кредитовому оборотам синтетического счета.

Обобщение информации о движении денежных средств на расчетных счетах организации осуществляется в разрезе ее основной, инвестиционной и финансовой деятельности, что обусловлено необходимостью составления отчета о движении денежных средств.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

2.3. Учет операций по специальным счетом в банках

Денежные средства, обособленно используемые по целевому назначению, учитываются на специальных счетах в банках. К вложениям денежных средств на определенные цели относятся аккредитивы, чековые книжки, депозитные, текущие и другие счета.

Для учета денежных средств на специальных счетах в банках предназначен счет 55 «Специальные счета в банках», по которому формируется информация о наличии и движении денежных средств, находящихся в аккредитивах, чековых книжках, банковских счетах, картах, на текущих, депозитных счетах, а также на счетах средств целевого финансирования К этому счету могут быть открыты субсчета. 1 «Аккредитивы», 2 «Чековые книжки», 3 «Депозитные счета» и др.

Рассмотрим порядок отражения хозяйственных операций по специальным счетам в банках в разрезе отдельных субсчетов.
Аккредитив представляет собой условное денежное обязательство банка, выдаваемое им по поручению клиента в пользу его контрагента по договору, согласно которому банк, открывший аккредитив (банк-эмитент), может произвести поставщику платеж или предоставить полномочия другому банку производить такие платежи при условии представления им документов, предусмотренных в аккредитиве, и выполнения других условий аккредитива. Предназначен для расчетов с одним получателем средств

Плательщик представляет в обслуживающий банк заявление об открытии аккредитива, в котором по установленной форме содержатся обязательные реквизиты расчетных документов, а также указываются вид аккредитива; условия его оплаты (с акцептом или без акцепта); номер счета, открытый исполняющим банком, для зачисления средств по покрытому аккредитиву; срок действия аккредитива с указанием даты его закрытия; наименование продукции и услуг, для оплаты которых предназначен аккредитив, номер и дата основного договора, срок отгрузки товара и другие сведения
Если один из указанных выше реквизитов отсутствует, то банк отказывает организации в открытии аккредитива.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

В соответствии с Положением о безналичных расчетах в Российской Федерации аккредитивы могут быть покрытые (депонированные) и непокрытые (гарантированные), отзывные и безотзывные. Покрытые (депонированные) - аккредитивы, при открытии которых банк-эмитент за счет средств плательщика перечисляет сумму аккредитива (покрытие) с расчетного счета в распоряжение исполняющего банка поставщика на срок действия аккредитива При открытии непокрытого (гарантированного) аккредитива банк-эмитент предоставляет исполняющему банку право списывать средства с ведущегося у него корреспондентского счета в пределах суммы аккредитива Непокрытые (гарантированные) аккредитивы открываются только при наличии корреспондентских отношений между банком плательщика и банком поставщика.

Отзывной аккредитив - аккредитив, который может быть изменен или аннулирован без предварительного согласования с поставщиком Если не соблюдаются условия договора или банк плательщика не может гарантировать оплату по непокрытому аккредитиву, плательщик, как правило, требует аннулировать аккредитив. Такое распоряжение плательщик дает через свой банк, который извещает об этом банк поставщика, а он ставит в известность организацию-поставщика. Банк поставщика обязан оплатить документы, соответствующие условиям отозванного аккредитива, если они были приняты им до получения извещения об отзыве аккредитива. Безотзывной аккредитив не может быть аннулирован или изменен без согласия поставщика, в пользу которого он был открыт. Если нет четкого указания, то аккредитив считается отзывным.

Закрытие аккредитива возможно в следующих случаях:

- по окончании срока аккредитива;
- согласно заявлению поставщика об отказе использовать аккредитив до истечения срока;
- согласно заявлению покупателя об отзыве аккредитива полностью или частично (это относится только к отзывным аккредитивам); в этом случае аккредитив закрывается или уменьшается в день получения сообщения банком поставщика от банка покупателя;
- при неполном использовании аккредитива, т. е. сумма счетов поставщиков оказалась меньше, чем депонированная сумма на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы»

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Во всех перечисленных выше случаях банк поставщика отправляет уведомление банку покупателя, и неиспользованная сумма зачисляется на тот счет, с которого были депонированы средства на открытие аккредитива.

Наличие и движение денежных средств по счету 55, субсчет 1 «Аккредитивы», зависят прежде всего от вида аккредитива и от того, на каких условиях открывается аккредитив. Здесь отражается открытие именно покрытого аккредитива, учет непокрытого аккредитива - за балансом на счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

Списание денежных средств для открытия покрытого (депонированного) аккредитива оформляется бухгалтерской записью.
Д-т сч 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы»
К-т счетов 51 «Расчетные счета»,
52 «Валютные счета»,
66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и других счетов.
Основанием для таких учетных записей являются выписки специальных счетов в банках с прилагаемыми к ним доку-нтами.

Расчеты аккредитивами осуществляются в следующем по-адке.

Поставщик отгружает продукцию в адрес покупателя только юсле получения извещения об открытии аккредитива и представляет в исполняющий банк четыре экземпляра реестра счетов, товарно-транспортные и другие документы, подтверждающие факт отгрузки продукции в адрес покупателя. Исполняющий банк проверяет представленные документы и зачисляет сумму аккредитива на счет получателя средств. Одновременно исполняющий банк направляет в банк-эмитент уведомление об использовании аккредитива с приложением документов, подтверждающих факт свершения сделки по договору. Банк-эмитент сообщает покупателю об использовании аккредитива и передает ему документы, подтверждающие отгрузку товаров.

Использованные суммы аккредитивов списываются согласно выпискам банка и прилагаемым к ним документам, подтверждающим выполнение обязательств поставщиками, бухгалтерской записью:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
К-т сч. 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы».

После списания суммы использованных аккредитивов банк плательщика производит окончательные операции, связанные с аккредитивами. Так, если аккредитив использован не полностью, то неиспользованная сумма покрытого (депонированного) аккредитива возвращается исполняющим банком платежным поручением банку-эмитенту, что дает основание для закрытия аккредитива или уменьшения его суммы. Неиспользованные средства в аккредитивах восстанавливаются банком на тот счет, с которого они были перечислены, что отражается бухгалтерской записью:
Д-т счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета»
К-т сч. 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы».

Аналитический учет по счету 55, субсчет 1 «Аккредитивы», ведется по каждому выставленному организацией аккредитиву, суммам их использования, срокам открытия и закрытия, что дает возможность контроля за наличием движения денежных средств по данному субсчету.

На счете 55, субсчет 2 «Чековые книжки», учитывается движение средств, находящихся на чековых книжках. Порядок осуществления расчетов чеками регулируется ГК РФ, а также правилами расчетов между организациями, установленными банками

Чек — это ценная бумага, которая представляет собой ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю. Юридическое или физическое лицо, имеющее денежные средства в банке, является чекодателем. Юридическое или физическое лицо, в пользу которого выдан чек, является чекодержателем. Банк, в котором находятся денежные средства, является плательщиком. Чек оплачивается плательщиком за счет денежных средств чекодателя, при этом чекодатель не вправе отозвать чек до истечения срока, установленного для его предъявления к оплате. Для получения платежа по чеку необходимо предъявить его в банк, обслуживающий чекодержателя.
Выдача чековых книжек банком за счет собственных средств организации или за счет краткосрочных кредитов отражается бухгалтерской записью:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Д-тсч. 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки»
К-т счетов 51 «Расчетные счета»,
52 «Валютные счета»,
66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
предъявленные к оплате в банк используемые чеки при приобретении материальных ценностей —
Д-т счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
К-тсч. 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки»;
суммы неиспользованных чеков и возвращенных в кредитную организацию —
Д-т счетов 51 «Расчетные счета»,
52 «Валютные счета»
К-тсч. 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки».

Суммы по чекам, выданным, но не предъявленным к оплате, остаются на счете 55, субсчет 2 «Чековые книжки», что должно соответствовать остатку по выписке банка данного счета.
Аналитический учет по этому субсчету ведется по каждой полученной чековой книжке с целью контроля за движением денежных средств в чековых книжках, выданных работникам организации для расчетов с организациями-кредиторами. Синтетический и аналитический учет операций по субсчету 2 «Чековые книжки» ведется на основании выписок из банка в разрезе корреспондирующих счетов итогами по однородным операциям в ведомостях, выходные данные которых используются для составления ведомости по счетам синтетического учета в условиях компьютерной технологии обработки информации.

Вложения свободных денежных средств организации в банковские вклады отражаются на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 3 «Депозитные счета». При открытии депозитных счетов в зависимости от сроков возмещения и условия снятия денег различают вклады до востребования и срочные вклады. По вкладам до востребования не устанавливаются их минимальный размер и сумма неснимаемого остатка. По этим вкладам организация имеет право на закрытие депозитного счета по первому требованию.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Вклад организации денежных средств по срочному депозиту осуществляется на срок, установленный договором (от одного месяца до года). В случае долгосрочного снятия денежных средств с депозитного счета организация теряет установленный договором процент дохода; и кредитные учреждения по данному депозиту начисляют процент, предусмотренный для вкладов до востребования.

Перечисление денежных средств организацией отражается на основании депозитного договора и выписки с расчетных и других счетов в кредитных организациях по дебету счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 3 «Депозитные счета», и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета».
При отражении суммы начисленных процентов по вкладам на депозитных счетах дается запись:
Д-т сч. 55 «Специальные счета в банках», субсчет 3 «Депозитные счета»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».
При возврате вкладов кредитной организацией осуществляются записи по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и кредиту счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 3 «Депозитные счета». Аналитический учет ведется по каждому вкладу в соответствии с договором с кредитной организацией с указанием сроков вкладов и их возврата.

Отдельные субсчета к счету 55 «Специальные счета в банках» используются для учета средств целевого финансирования: бюджетных средств, на финансирование капитальных вложений и другие цели. Кроме того, отдельные субсчета к этому счету используются представительствами и филиалами, выделенными на отдельный баланс, которым открываются текущие счета в кредитных организациях для оплаты труда, хозяйственных и других расходов.

На отдельном субсчете счета 55 «Специальные счета в банках» отражаются денежные средства, перечисленные с расчетного счета для приобретения банковских карт. Для того чтобы указанные средства учитывались на специальном субсчете (специальном карточном счете) организация представляет в банк заявление на приобретение банковских карт, условия использования которых согласуются с банком. Основное назначение приобретенных банковских карт заключается в том, что они применяют-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ся отдельными работниками организации для оплаты услуг, хозяйственных расходов, командировочных, т. е. с теми организациями, которые используют банковские карты в качестве платежного средства.

При приобретении банковских карт организация — держатель карт на основании выписки с расчетного счета на дату списания средств производит бухгалтерскую запись:
Д-т сч. 55 «Специальные счета в банках», субсчет «Специальный карточный счет»
К-тсч. 51 «Расчетные счета».
Банк, обслуживающий расчеты по карте, представляет выписки со специального банковского счета в сроки, установленные договором. На основании полученных выписок и первичных документов, подтверждающих выдачу банковской карты конкретному работнику организации, производится бухгалтерская запись:
Д-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами» К-т сч. 55 «Специальные счета в банках», субсчет «Специаль-карточный счет». 1ри использовании банковских карт работниками организа-
i (приобретение материальных ценностей, оплата услуг) необ-димо подтвердить правомерность произведенных расходов (ервичными документами. К ним в первую очередь относятся: квитанции, чеки на оплату приобретенных материальных ценностей, оказанной услуги, товарные чеки, накладные, железнодорожные квитанции, счета-фактуры.

Как правило, работник организации представляет в бухгалтерию авансовые отчеты об использовании банковской карты с прилагаемыми к ним первичными документами. В этой связи произведенные расходы по банковским картам отражаются бухгалтерской записью:
Д-т счетов 10 «Материалы»,
20 «Основное производство»,
26 «Общехозяйственные расходы»,
41 «Товары»,
44 «Расходы на продажу»
К-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

В соответствии с договором банк передает организации бланки слипов, при помощи которых осуществляются расчеты с банками - эмитентами карт. Слип — бланк специальной формы,

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

содержащий реквизиты держателя карты, операции и код авторизации. Полученные слипы учитываются как бланки строгой отчетности за балансом в условной оценке и передаются материально ответственному лицу (обычно кассиру). Слип выписывают при предъявлении карты и после ее авторизации. Авторизация карт представляет собой процедуру подтверждения возможности проведения операций по банковской карте. Она предполагает прежде всего проверку наличия средств, выделенных на банковскую карту, и ее подлинность. Выписанные экземпляры слипов, кроме переданного держателю карты, сдаются в бухгалтерию. В слипе указывают имя держателя карты, название организации, в которой он работает, номер карты, дату совершения покупки или оплаты расходов, израсходованную сумму и другие реквизиты. Бухгалтерией составляется реестр выданных слипов в двух экземплярах, один из которых передается в банк, второй – с распиской банковского работника остается у поставщика товаров (работ, услуг).

Банк на основе реестра зачисляет на расчетный счет поставщика причитающиеся ему денежные средства, а в документах на зачисление денег отмечаются даты реестров и суммы денежных средств. Таким образом, контроль за использованием банковских карт осуществляется как поставщиком, так и непосредственно держателем карты.

Аналитический учет банковских карт ведется по банкам-эмитентам, по видам карт и работникам, использующим эти карты.

Таким образом, по дебету счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет «Специальный карточный счет», отражаются суммы, поступившие на специальный карточный счет с расчетного счета организации, по кредиту – суммы, списанные в оплату расходов, произведенных по карте, и суммы комиссии, уплаченной банку-эмитенту за обслуживание. Сальдо по субсчету показывает остаток средств, не использованных по банковским картам на конец месяца.

Информация о движении средств по счету 55 «Специальные счета в банках», субсчет «Специальный карточный счет», обобщается в условиях компьютерной технологии обработки информации в ведомости с отражением сальдо дебетовых и кредитовых оборотов в разрезе корреспондирующих счетов.

Переводы в пути – денежные средства, сданные в кассы кредитных организаций или почтовых отделений с целью их зачис-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ления на расчетные счета организации, но еще не поступившие по назначению Наличие переводов в пути обясняется возникновением временного разрыва между моментом документально подтвержденного списания или сдачей денежных средств и моментом их зачисления на расчетные и другие счета в кредитных организациях.

Переводы в пути включают: денежные средства, сданные организацией в кассу почтового отделения или сберегательную кассу для зачисления на расчетные счета, если перевод денег осуществляется более одного дня; денежные средства, которые перечисляются организацией с одного ее расчетного счета на другой, отмеченная операция совершается более одного дня; денежные средства, сданные в вечернюю кассу банка или инкассаторам для зачисления на расчетный счет, а фактическое поступление денежных средств происходит только на следующий день; денежные средства, используемые организацией на приобретение банковских карт, если расчетный счет организации аходится в одном банке, а «Карточный счет» - в другом и еревод средств занимает более одного дня.

Учет переводов в пути ведется на активном счете 57 «Перево-ы в пути», по дебету которого фиксируются суммы переводов енежных средств, не поступивших на расчетный и другие счета, і по кредиту - списание сумм переводов денежных средств в связи с их зачислением на расчетные счета организации.
Основанием для отражения переводов в пути являются копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам банка, квитанции учреждений банка и почтовых отделений, выписки с расчетных и валютных счетов организации, квитанции банков о приеме наличных средств и др.

Счет 57 «Переводы в пути» используется и в случаях инкассации выручки от продажи товаров, сдаваемой в последние дни месяца, зачисление которой, как правило, происходит в первые числа месяца, следующего за отчетным. В этих случаях при сдаче выручки на основании копии сопроводительной ведомости на сдачу выручки инкассаторам банка дается бухгалтерская запись:
Д-т сч. 57 «Переводы в пути»
К-тсч. 50 «Касса»;
выручка от продажи товаров —
Д-тсч. 50 «Касса»
К-т сч. 90 «Продажи»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

и только по мере получения выписки с расчетного счета банка, подтверждающей конкретную дату зачисления денежных средств на расчетный счет, организация имеет право отразить факт движения денежных средств —
Д-тсч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 57 «Переводы в пути».
Информация по данному счету обобщается в разрезе корреспондирующих счетов итогами по однородным операциям в ведомости движения переводов в пути. Данные этой ведомости используются для составления сводной ведомости по счетам синтетического учета и бухгалтерской отчетности организации.

Контрольные вопросы

1. Каков порядок документирования движения денежных средств и денежных документов в кассе организации?
2. Каковы правила расчетов наличными денежными средствами из кассы с другими юридическими лицами?
3. Каков состав денежных документов и основание для их учета?
4. Каков порядок составления кассовой книги и ее назначение?
5. С какими счетами корреспондирует счет 50 «Касса» при поступлении денежных средств и их расходовании?
6. Какова процедура открытия расчетных счетов организации?
7. Какими первичными документами оформляются операции по расчетным счетам организации?
8. Для каких целей используются выписки с расчетных счетов в банках?
9. Чем объясняется необходимость открытия отдельных субсчетов к счету 55 «Специальные счета в банках»?
10. Какие хозяйственные факты отражаются на счете 57 «Переводы в пути»?

Задания в тестовой форме

Укажите номера правильных ответов.
1. Поступление денежных средств и денежных документов в кассу организации оформляется первичным документом:
а) приходная накладная;
б) приемный акт;
в) приходный кассовый ордер.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

2. Вьщача денежных средств и денежных документов из кассы организации оформляется первичным документом:
а) приходный кассовый ордер;
б) расходная накладная;
в) расходный кассовый ордер.

3. При поступлении денежных средств в кассу организации за проданную продукцию, работы, услуги дается следующая запись:
а) Д-т сч. 50 «Касса»
К-т сч. 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»;
б) Д-т сч. 50 «Касса»
К-т сч. 40 «Готовая продукция»;
в) Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т сч. 50 «Касса».

4. Основанием для заполнения кассовой книги являются:
а) приходные кассовые и расходные кассовые ордера;
б) заявления на выдачу денежных средств из кассы под отчет на командировочные расходы;
в) авансовые отчеты подотчетных лиц.

|. Денежные документы учитываются на счете 50 «Касса», суб-чет 3 «Денежные документы» в оценке:
а) по номинальной стоимости;
б) по стоимости приобретения;
в) по рыночной цене.

6. В соответствии с действующим законодательством организация может иметь расчетных счетов:
а) один;
б) три;
в) неограниченное число в различных кредитных организациях.

7. Списание денежных средств с расчетных счетов организации оформляется первичным документом:
а) приходным кассовым ордером;
б) объявлением на взнос;
в) платежным поручением.
8. Сдача денежных средств на расчетные счета организации оформляется первичным документом:
а) чеком;
б) платежным поручением;
в) объявлением на взнос.
9. Списание денежных средств с расчетных счетов по предъявленным поставщиками расчетным документам оформляется бухгалтерской записью:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

а) Д-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами» К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
б) Д-т сч. 50 «Касса»
К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
в) Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т сч. 51 «Расчетные счета».

10. Использование покрытого (депонированного) аккредитива отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы»;
б) Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
К-т сч. 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы»;
в) Д-т сч. 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы»
К-т сч. 51 «Расчетные счета».

11. Необходимость использования счета 57 «Переводы в пути» объясняется:
а) наличием сумм, сданных согласно сопроводительной ведомости на сдачу выручки инкассаторам в банк, но не зачисленных на расчетные счета;
б) использование данного счета для отражения расчетов с дебиторами и кредиторами;
в) несвоевременным оформлением первичных документов, подтверждающих поступление выручки в кассу организации.

12. При списании средств для приобретения банковской пластиковой карты в учете оформляется запись по дебету счета 55, субсчет «Специальный карточный счет», и кредиту счета:
а) 50 «Касса»;
б) 51 «Расчетные счета»;
в) 52 «Валютные счета»;
г) 55 «Специальные счета в банках».

13. В случае несовпадения даты списания средств для приобретения пластиковой карты с расчетного счета и даты зачисления средств на счет 55 «Специальные счета в банках» в учете используют счет:
а) 50 «Касса»;
б) 55 «Специальные счета в банках»;
в) 57 «Переводы в пути»;
г) 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Глава 3. УЧЕТ ТЕКУЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И РАСЧЕТОВ

Цели изучения главы:

раскрытие состава дебиторской и кредиторской задолженности и действующих правил ее учета;
обобщение сведений о состоянии расчетов организации с юридическими и физическими лицами и отражении этих расче-юв в синте гическом и аналитическом учете;
рассмотрение порядка списания просроченной дебиторской и кредиторской задолженности в соответствии с действующими нормативными актами:
отражение учета текущих обязательств организации с исполь-ванием векселей и взаимозачетных операций, а также опера-1й, связанных с уступкой требования.

3.1. Учет дебиторской и кредиторской задолженности

Часть оборотных активов организации, направленная на расчеты с физическими и юридическими лицами, является дебиторской задолженностью. Многообразие объектов **дебиторской задолженности** объясняется прежде всего различиями в существе совершаемых операций, их документировании и отражении на счетах синтетического и аналитического учета. Объединение однородных по своему содержанию хозяйственных операций дает возможность выделить однородные объекты учета при отражении расчетных отношений данной организации с другими хозяйствующими субъектами. Для учета дебиторской задолженности действующим Планом счетов предусматриваются счета: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (по авансам выданным), 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и яр. Дебиторская задолженность в зависимости от сроков ее яогашения подразделяется на краткосрочную и дол-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

госрочную исходя из требований составления бухгалтерской отчетности. По краткосрочной дебиторской задолженности срок ее погашения установлен в течение 12 месяцев с момента возникновения, а по долгосрочной дебиторской задолженности срок ее погашения превышает 12 месяцев с момента постановки на учет.

Кредиторская задолженность представляет собой обязательства организации за поставленные ей товары, работы и услуги, а также другие обязательства в пользу кредиторов, обусловленные прошлыми хозяйственными событиями и сделками. Выполнение обязательств организации влечет за собой использование активов в определенном периоде, т. е. их передачу по требованию кредиторов. Таким образом идет отток экономических ресурсов организации, который обусловлен необходимостью исполнения существующих обязательств, выраженных в конкретной сумме.
Для учета кредиторской задолженности действующим Планом счетов предусматриваются счета: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (по авансам полученным), 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

В соответствии с действующими нормативными актами дебиторская и кредиторская задолженность отражается в балансе на основе бухгалтерских записей, произведенных по счетам синтетического учета, периодически уточняемых и выверяемых, и сальдо по отдельным счетам (71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.) в балансе отражается развернуто, т. е. дебетовое сальдо отражается в активе баланса, а кредитовое сальдо - в пассиве.

Общими определяющими критериями учета дебиторской и кредиторской задолженности являются правильность документирования текущих обязательств и расчетов организации; основания для постановки дебиторской и кредиторской задолженности на учет; контроль за изменением их суммы и соблюдение правил отражения дебиторской и кредиторской задолженности в бухгалтерском балансе.

Учет расчетов с подотчетными лицами. Расчеты с подотчетными лицами означают расчеты между организацией и ее работниками, обусловленные авансовой выдачей им наличных денежных

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

средств на оплату хозяйственных, командировочных и других расходов. Правила выдачи наличных денежных средств под отчет сотрудникам организации регламентируются Порядком ведения кассовых операций. Так, основанием для получения денег из кассы под отчет работникам организации является приказ руководителя, в котором указывается размер авансовой выдачи денежных средств и сроки их использования. С позиций учета данных операций сведения, содержащиеся в приказах о сроках использования подотчетных сумм, необходимы, прежде всего, для контроля за соблюдением условий их возврата.

Выдача авансовых сумм денежных средств конкретному работнику организации возможна только при условии полного его отчета по ранее полученным авансам. Кроме того, не разрешается передача полученных подотчетных сумм одним работником другому. Денежные средства, предназначенные для оплаты хозяйственных и командировочных расходов, организация, как правило, получает с расчетного счета в кассу для выдачи их подотчетным лицам. Организации, имеющие постоянную денежную выручку за реализованные товары, имеют право использовать наличные денежные средства на хозяйственные и другие расходы в пределах лимитов, установленных кредитной организацией.

Учет расчетов с подотчетными лицами ведется на счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Он применяется для обобщения информации о расчетах с работниками организации по суммам, выданным им под отчет на различные хозяйственные и командировочные расходы. Данный счет является активно-пассивным, поскольку по окончании учетного периода возможны как остатки неиспользованных подотчетных сумм, так и остатки не возмещенных организацией расходов по представленным авансовым отчетам.

Сумма денежных средств, выданная из кассы работникам организации, оформляется расходным кассовым ордером и отражается бухгалтерской записью:
Д-т сч, 71 «Расчеты с подотчетными лицами»
К-т сч. 50 «Касса».

Целевое расходование денежных средств, полученных работником организации под отчет, оформляется авансовым отчетом — сводным документом, в котором дается весь перечень

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

и суммы произведенных расходов на основании прилагаемых к нему документов.

В качестве первичных оправдательных документов, подтверждающих целесообразность использования подотчетных средств, принимаются товарные чеки, накладные, кассовые чеки, квитанции к приходным кассовым ордерам, акты выполненных работ, счета, счета-фактуры, транспортные документы, акты закупки материальных ценностей у физических лиц и др.
Авансовые отчеты подотчетных лиц должны быть представлены в бухгалтерию не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, или со дня возвращения из командировки.
Рассмотрим действующий порядок расчета командировочных расходов в соответствии с установленными нормами их возмещения. Нормативными актами регламентируется состав командировочных расходов, компенсируемых организацией. Так, действующим законодательством в составе таких расходов предусматриваются оплата найма жилого помещения, оплата суточных; расходы по проезду к месту командировки и обратно; затраты за пользование постельными принадлежностями.
Командировочные расходы, связанные с производственной деятельностью, считаются признанными расходами по обычным видам деятельности и включаются в себестоимость продукции. Вместе с тем организации необходима информация об оплате командировочных расходов, превышающих установленные нормы, с целью последующей корректировки налогооблагаемой прибыли. Такая информация обеспечивается при отражении командировочных расходов на счетах учета затрат в разрезе субсчетов «Затраты в пределах утвержденных норм» и «Затраты сверх установленных норм».

Возврат неиспользованных подотчетных сумм отражается на основе приходного кассового ордера бухгалтерской записью:
Д-т сч. 50 «Касса»
К-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

В случаях, когда подотчетные лица не возвращают полученные ранее авансовые суммы либо не представляют авансовый отчет об израсходованных подотчетных суммах, списание таких сумм отражается бухгалтерской записью:
Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
К-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

при удержании из заработной платы полученной ранее подотчетной суммы или суммы, по которой не представлен авансовый отчет, -
Д-т сч 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»,
при условии невозможности взыскания остатка неизрасходованных подотчетных сумм из заработной платы -
Д-тсч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»
К-тсч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;
по истечении срока исковой давности сумма невозмещенно-го материального ущерба списывается на убытки организации -
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»
К-т сч. 73, субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Рассмотренный выше порядок документального оформления операций по расчетам с подотчетными лицами в значительной мере связан с формированием информации, необходимой не только для учета и расходования подотчетных сумм, но и информации, используемой для целей налогообложения и для предотвращения финансовых потерь в виде штрафных санкций за несоблюдение установленного порядка использования наличных денежных средств через подотчетных лиц.

Таким образом, для учета расчетов с подотчетными лицами используется счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами», по дебету которого отражаются остаток задолженности за подотчетным лицом и выдача денежных средств под отчет работникам организации, по кредиту — остаток невозмещенных организацией расходов, произведенных подотчетными лицами, а также списание задолженности подотчетных лиц в связи с использованием подотчетных сумм на приобретение материальных ценностей, оплату хозяйственных, командировочных и других производственных расходов.

Группировка хозяйственных операций по данному счету может быть представлена следующим образом
По дебету счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» отражаются бухгалтерской записью:
выдача подотчетных сумм работникам организации из кассы, с расчетных и других счетов в банках –

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Д-т сч 71 «Расчеты с подотчетными лицами»
К-т счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банке»;

возмещение перерасхода работникам организации из кассы, с расчетных и других счетов в банках -
Д-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»
К-т счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банке».

По кредиту счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» в корреспонденции с дебетом различных счетов отражаются следующие операции
оплата подотчетными лицами расходов, связанных с приобретением оборудования к установке, расходов, относимых к капитальным вложениям, —

Д-т счетов 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 41 «Товары»
К-т сч 71 «Расчеты с подотчетными лицами»,

расходов на приобретение материальных ценностей —
Д-т счетов 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 41 «Товары»
К-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»,

оплата подотчетными лицами услуг сторонних организаций, стоимость которых включается в состав расходов по обычным видам деятельности, —

Д-т счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажи»
К-т 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
возврат неиспользованных подотчетных сумм подотчетными лицами -
Д-т счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банке»
К-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;

оплата подотчетными лицами расходов, возмещаемых контрагентами в соответствии с договором, -
Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
К-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

оплата подотчетными лицами прочих операционных или внереализационных расходов –

Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы» К-тсч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Синтетический и аналитический учет расчетов с подотчетными лицами ведется в ведомости по каждому подотчетному лицу с отражением суммы образования задолженности по полученному из кассы организации авансу, а также суммы списания данной задолженности по мере представления авансового отчета и отнесения этих расходов на счета затрат или материально-производственных запасов в зависимости от назначения и характера использования подотчетных сумм. Выходные данные ведомости по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» используются при составлении Главной книги по счетам синтетического учета, бухгалтерского баланса и отчетности организации.

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками. Обязательства по расчетам с поставщиками и подрядчиками возникают между организациями по сделкам, оформленным договорами купли-продажи, к которым относится и договор поставки. По содержанию указанные договоры должны соответствовать требованиям, сформулированным статьями 455, 506 и другими ГК РФ. Отметим, что для формирования учетной информации особое значение имеют сведения о поставках: наименование товара, его количество, цена, формы расчетов, сроки поставки и ее оплаты, условия транспортировки, момент перехода права собственности на приобретенные товары, материалы и другое имущество от продавца к покупателю.

Для учета расчетов за поступившие материалы, товары, выполненные работы и услуги предназначен счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», по дебету которого отражаются суммы исполнения обязательств перед поставщиками и подрядчиками за поставленные материальные ценности и оказанные услуги, а также выданные авансы в корреспонденции со счетами учета денежных средств (50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и др.), по кредиту — образование задолженности перед другими юридическими лицами в корреспонденции с дебетом счетов материально-производственных запасов (10 «Материалы») и соответствующих затрат (20 «Основное производство», 44 «Издержки обращения» и др.).

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Основанием для принятия на учет кредиторской задолженности перед поставщиками являются расчетные документы (счета, счета-фактуры) и документы, свидетельствующие о факте свершения сделки (товарно-транспортные накладные, приходные ордера, приемные акты, акты о выполнении работ и услуг и др.).

Основными реквизитами счета-фактуры являются: номер документа и дата его составления, сведения о поставщике (наименование поставщика товаров, его юридический адрес, соответствующий учредительным документам, идентификационный номер и др.), сведения о грузоотправителе с указанием полного почтового адреса, если поставщик и грузоотправитель не являются одним и тем же юридическим лицом; сведения о покупателе товаров (наименование покупателя, его юридический адрес, идентификационный номер и др.); сведения об условиях поставки, включая транспортировку груза, формы расчетов за поставку (в безналичном порядке, расчеты наличными через кассу, расчеты векселями, в порядке обменных операций, предварительной оплаты и т. д.); сведения о реализованных товарах, работах и услугах (наименование товаров, их технические параметры, типы, размеры, номера моделей; единица измерения, количество, цена товара по договору за единицу измерения без НДС и с учетом НДС, стоимость товара, включая НДС, и стоимость товара без НДС).

Не менее важным обстоятельством образования задолженности у организации перед поставщиками считается момент перехода права собственности на приобретаемое имущество от поставщика к покупателю. В соответствии с установленным порядком учетные данные о продаже продукции формируются по моменту ее отчуждения, т. е. «по отгрузке», что означает переход права собственности на отгруженную продукцию к покупателю. Согласно принципу имущественной обособленности, предусмотренному ПБУ/1 «Учетная политика организации», имущество, находящееся в собственности организации, должно быть отражено в ее балансе. Из этого следует, что обязательства по расчетам с поставщиками и подрядчиками должны быть отражены организацией в следующих случаях:

1) при поступлении непосредственно на склад организации товарно-материальных ценностей или приемке оказанных услуг и выполненных работ в соответствии с документами поставщика;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

2) при поступлении материалов и оприходовании их без расчетных документов поставщика на их оплату, т. е. имеет место неотфактурованная поставка;

3) при оплате расчетных документов поставщика за материалы, которые до конца месяца не поступили в организацию и находятся в пути или на ответственном хранении у поставщика.

Проиллюстрируем на примере порядок отражения обязательств по расчетам перед поставщиками.

1. В соответствии с договором и расчетными документами поставщика оприходованы материалы, стоимость которых составляет 8000 руб., сумма НДС в размере 20 % – 1600 руб., общая стоимость поставки — 9600 руб.

На дату фактического поступления материалов отражаются кредиторская задолженность перед поставщиками и сумма НДС по приобретенным материальным ценностям бухгалтерской записью:

а) Д-т сч. 10 «Материалы» 8000 руб.
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками подрядчиками» 8000 руб.

б) Д-т сч. 19, субсчет 3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам» 1200 руб.
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 1200 руб.

2. В соответствии с договором поставки в ноябре отчетного года поступили материалы на склад организации по учетным ценам на сумму 15 000 руб. Расчетные документы на оплату от поставщика предъявлены в декабре отчетного года. Общая стоимость поставки составляет 20 400 руб., из них стоимость материалов без НДС – 17 000 руб., сумма НДС – 3400 руб.

Данная поставка считается неотфактурованной, поскольку материалы поступили до предъявления расчетных документов на их оплату. В этом случае материалы приходуются по покупным или по учетным ценам без выделения НДС. Сумма налога будет учтена после поступления от поставщика расчетных документов.

На основе приемных актов отражается поступление материалов по учетным ценам бухгалтерской записью:

а) Д-т сч. 10 «Материалы» 15 000 руб.

124

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками
и подрядчиками» 15 000 руб.
При поступлении от поставщика расчетных документов на оплату оприходованных уже материалов необходимо сторнировать ранее произведенную запись по неотфактурованной поставке и отразить реальную сумму кредиторской задолженности, соответствующую счету-фактуре и другим сопроводительным документам:
б) Д-т сч. 10 «Материалы» 15 О00 руб.
сторно
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 15 О00 руб.
сторно
в) Д-т сч. 10 «Материалы» 17 О00 руб.
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 17 О00 руб.
г) Д-т сч. 19, субсчет 3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам» 3400 руб.
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 3400 руб.

3. Произведена оплата материалов в ноябре отчетного года согласно расчетным документам поставщика и транспортным накладным в сумме 12 000 руб., из них стоимость материалов по договорным ценам составляет 10 000 руб., НДС — 2000 руб. Материалы поступили в декабре отчетного года.

Для того чтобы отразить производственные запасы в полном объеме, следует включить в их состав те материальные ресурсы, право собственности на которые принадлежит организации в связи с произведенной их оплатой, но которые находятся в пути. В соответствии с договором оплата произведена по платежному поручению согласно счету-фактуре и отражается бухгалтерской записью:
Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 12 000 руб.
К-т сч. 51 «Расчетные счета» 12 000 руб.

На основе счета-фактуры, а также сопроводительных документов отражается в ноябре отчетного года стоимость материалов в пути —
а) Д-т сч. 10 «Материалы» 10 000 руб.
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 10 000 руб.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

б) Д-т сч. 19, субсчет 3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам» 2000 руб.
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 2000 руб.

При поступлении материалов, числящихся в пути, в декабре отчетного года следует на начало месяца сторнировать запись по счетам, произведенную в ноябре отчетного года по расчетам с поставщиками за материалы в пути, и отразить фактически оприходованные материалы на основании приходных ордеров или приходных накладных и соответствующую сумму обязательств по расчетам с поставщиками.

В декабре отчетного года следует оформить бухгалтерскую запись:
а) Д-т сч. 10 «Материалы»
сторно 10 000 руб.
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» сторно 10 000 руб.
б) Д-т сч. 19, субсчет 3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»
сторно 2000 руб.
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» сторно 2000 руб.
Фактическое поступление материалов отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 10 «Материалы» 10 000 руб. К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 10 000 руб.
б) Д-т сч. 19, субсчет 3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам» 2000 руб.
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 2000 руб.

При отражении материалов в пути, как видно из приведенного примера, имеют место аналогичные записи по счетам бухгалтерского учета и на поступление материалов. Между тем каждая запись по рассматриваемым хозяйственным фактам имеет свой экономический смысл. Обязательства по расчетам перед поставщиками образовались в момент их оплаты за материалы, отправленные в адрес организации-покупателя. Приемка этих материалов, подтверждение соответствия их качества и количества ука-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

занным в расчетных документах поставщика не могут быть произведены, поскольку эти материалы находятся в пути. В то же время они являются собственным имуществом организации, отражение которого в балансе обязательно. Поступление материалов на склад организации оформляется первичными документами, на основе которых устанавливается соответствие всех показателей, характеризующих данную поставку, т. е. цены, количества, стоимости, качественных параметров и т. д. Именно по этой хозяйственной операции формируются реальные данные о стоимости поступивших материальных ресурсов. В связи с этим материалы в пути, учтенные ранее в составе материально-производственных запасов, должны быть сторнированы на начало месяца. Такой методологический подход к формированию информации о состоянии производственных запасов дает возможность обеспечить достоверные сведения о состоянии материально-производственных запасов, используемые для исчисления налога на имущество.

Погашение обязательств по расчетам с поставщиками оформляется бухгалтерской записью:
Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках».

. По дебету счета 60 отражаются и выданные авансы, которые представляют собой предварительные платежи по сделкам, вытекающие из условий расчетов между участниками договоров. Учет выданных авансов осуществляется обособленно в отдельных регистрах аналитического учета с целью получения информации о расчетах с конкретными поставщиками и контроля за их состояниями. Суммы выданных авансов перечисляются по платежному поручению с расчетного и других счетов в банках.

Эти операции оформляются бухгалтерской записью;
Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» и др.

Перечисленные авансы поставщикам и подрядчикам учитываются по дебету этого счета до тех пор, пока не будут полностью выполнены и документально оформлены поставка материально-производственных запасов или объем предусмотренных договором работ и услуг. За полученные товары и выполненные работы, подтвержденные документально, возникает задолженность перед

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

поставщиками и подрядчиками, которая уменьшается на сумму ранее выданных авансов.

При невыполнении договора поставки неиспользованные средства авансов возвращаются поставщиком на расчетный счет покупателя. Такая операция оформляется платежным поручением, в котором обязательно должно быть указано основание (номер и дата платежного поручения, по которому зафиксировано получение аванса, а также договора). Возврат поставщиком неиспользованной суммы авансов оформляется бухгалтерской записью:
Д-т счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Авансы выданные».

Аналитическая информация по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (авансы выданные) формируется по каждому дебитору исходя из суммы перечисленного аванса, а также сумм в уменьшение задолженности по расчетным документам поставщика.
В соответствии с действующими правилами отражения расчетов и порядком списания кредиторской задолженности возникает необходимость организации аналитического учета задрлжен-ности поставщикам в зависимости от сроков ее погашения, в частности, по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил или не оплаченным в срок. Кроме того, аналитическая информация формируется в зависимости от используемых форм расчетов, которые необходимы для контроля и взаимоувязки с данными синтетического учета.

Различные по своему характеру факты хозяйственной деятельности, в результате которых возникают и прекращаются обязательства организации перед различными юридическими лицами за поступившие материально-производственные запасы и принятые услуги и работы, можно сгруппировать следующим образом.

По кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражаются бухгалтерской записью:
задолженность организации перед поставщиками за приобретенные оборудование к установке, основные средства, другие внеоборотные активы, а также за материальные ценности, поступившие в организацию, —
Д-т счетов 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 15 «Заготовление и при-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

обретение материальных ценностей», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», 41 «Товары»
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
задолженность организации согласно расчетным документам поставщиков и подрядчиков за принятые работы, услуги, стоимость которых включается в состав расходов по обычным видам деятельности, -
Д-т счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажи»
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
задолженность организации перед поставщиками и подрядчиками за товарно-материальные ценности, работы и услуги, полученные обособленными структурными подразделениями, —
Д-т сч. 79 «Внутрихозяйственные расходы»
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
задолженность организации перед поставщиками и подрядчиками за товарно-материальные ценности, работы и услуги, расчетные документы по которым не поступили, а также за выявленные излишки товарно-материальных ценностей в процессе их приемки —
Д-тсч. 10 «Материалы», 41 «Товары»
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
возврат ранее уплаченных поставщикам и подрядчикам сумм по расчетным документам и выданных авансов в случае недопоставки продукции -
Д-т счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банке»
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»';
расчеты по претензиям к поставщикам, подрядчикам, транспортным организациям, возникшие из-за несоответствия качества материальных ценностей, установленного стандартами или условиями договоров, а также из-за арифметических ошибок, несоответствия цен и тарифов в расчетных документах величинам, установленным договорами, -
Д-т сч. 76, субсчет 2 «Расчеты по претензиям»
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
суммы установленных недостач от потери и порчи материальных ценностей в пределах установленных договором величин —
Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

По дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражаются бухгалтерской записью-
суммы исполненных обязательств согласно расчетным документам поставщиков и подрядчиков за поступившие товарно-материальные ценности, выполненные работы и потребленные услуги (электроэнергия, отопление, вода и т. д.) -
Д-тсч 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», К-т счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банке»;
выданные авансы поставщикам и подрядчикам в соответствии с условиями договоров -
Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банке»;
списание сумм задолженности перед поставщиками и подрядчиками в результате проведения взаимозачетных расчетных операций с покупателями и заказчиками.
Синтетический учет расчетов с поставщиками и подрядчика-ч в условиях автоматизированной технологии обработки ин->рмации осуществляется параллельно с аналитическим в ведо-ютях. Указанные регистры используются для составления обо-тных ведомостей по счетам, на основе которых производятся писи в Главную книгу.

Расчеты с покупателями и заказчиками. Дебиторская задол-<енность покупателей и заказчиков является следствием выполнения договорных обязательств организациями в результате совершения сделки, по окончании которой продавец получает право требования на платеж.

Для учета расчетов с покупателями предназначен счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». По данному счету формируется информация о задолженности покупателей и заказчиков за проданные (отгруженные) товары, работы, услуги, основные средства и прочее имущество, право собственности на которое перешло к покупателям согласно договорам купли-продажи или договорам поставки. По этому счету отражаются также суммы полученных авансов и предварительной оплаты от контрагентов.
При отгрузке продукции покупателям и предъявлении им расчетных документов (счетов-фактур, транспортных накладных и др.) в учете поставщика показывается образование дебиторской задолженности в сумме стоимости проданной (отгруженной)

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

продукции по продажным ценам, включая НДС, причитающийся к получению от покупателей. В этом случае данные операции отражаются на счетах бухгалтерского учета:

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

К-т сч. 90 «Продажи»,

Факт свершения сделки по продаже продукции вызывает необходимость отражения суммы задолженности перед бюджетом по НДС, исчисленному исходя из стоимости проданной продукции. Если учетной политикой организации предусматривается учет выручки в целях налогообложения «по отгрузке», то задолженность перед бюджетом по НДС отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 90 «Продажи»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Если организации ведут учет выручки в целях налогообложения «по оплате» в соответствии с учетной политикой, то для отражения задолженности перед бюджетом по НДС согласно действующему законодательству применяется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с бюджетом по неоплаченным счетам». Порядок отражения вариантов учета НДС, обусловленных различиями в учетной политике организаций, для целей налогообложения («по отгрузке» или «по оплате») подробно излагается в гл. 9 «Учет доходов от обычных видов деятельности».

Оплата расчетных документов за отгруженную продукцию покупателями и заказчиками, что подтверждается поступлением денежных средств на расчетные счета организации, уменьшает дебиторскую задолженность и отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»

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

операции по продаже имущества организации —

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

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

При обработке расчетных документов, предъявляемых покупателям за проданную продукцию, и документов об оплате составляется ведомость по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», представляющую регистр бухгалтерского учета, совмещающий синтетический и аналитический учет. Полученные выходные данные по этому счету используются для" контроля за

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

состоянием дебиторской задолженности и составления сводной ведомости об остатках по счетам синтетического учета, необходимой для заполнения баланса и других форм бухгалтерской отчетности.

Авансовые платежи, полученные организациями-поставщиками от покупателей в соответствии с условиями расчетов по договору поставки материально-производственных запасов или выполнения каких-либо работ и услуг, отражаются по кредиту счета 62, субсчет «Расчеты по авансам полученным». Перечисление покупателем по платежному поручению суммы авансовых платежей оформляется бухгалтерской записью-
Д-т счетов 51 «Расчетные счета», 55 «Специальные счета в банках»
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты по авансам полученным».
Кредиторская задолженность, отражаемая по счету 62, субсчет «Расчеты по авансам полученным», является объектом налогообложения при исчислении НДС согласно нормам действующего законодательства. В бухгалтерском учете полученные авансы рассматриваются только как источник имущества организации, появление которого связано с последующим исполнением сделки, предусмотренной договором. Налоговый аспект данной хозяйственной операции заключается в признании факта вовлечения денежных средств в оборот организации в качестве составной части сделки по договору, стоимость которой принимается в сумме облагаемого оборота по НДС. В учете независимо от различных аспектов толкования сущности произведенных хозяйственных операций должна быть сформирована информация о возникновении кредиторской задолженности и суммы налога на добавленную стоимость, подлежащего взносу в бюджет в связи с получением авансовых платежей.

Начисление НДС, причитающегося взносу в бюджет с полученной суммы авансов от покупателей и заказчиков, отражается бухгалтерской записью:
Д-тсч. 62, субсчет «Расчеты по авансам полученным» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам». Авансовые платежи, полученные от покупателей и заказчиков, учитываются на счете 62, субсчет «Расчеты по авансам полученным», до момента отгрузки продукции либо выполнения работ и услуг в соответствии с договором и предъявления расчетных

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

документов на оплату отгруженной продукции, а также других документов (транспортных накладных), подтверждающих факт свершения сделки.

Схема учетных записей по зачету авансов полученных определяется тем, какой вариант учета продажи продукции для целей налогообложения предусмотрен учетной политикой организации.

Так, при отражении продажи продукции «по отгрузке» в учете и для целей налогообложения полученных авансов дается бухгалтерская запись:
Д-т сч. 62, субсчет «Расчеты по авансам полученным»
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
при учете продажи продукции для целей налогообложения «по оплате» при окончательном расчете с покупателями —
Д-т сч. 62, субсчет «Расчеты по авансам полученным»
К-т сч. 90, субсчет 1 «Выручка»;
при окончательном расчете с покупателями и заказчиками по мере завершения сделок, связанных с продажей основных средств или прочих активов, -
Д-т сч. 62, субсчет «Расчеты по авансам полученным»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

Одновременно с зачетом авансов полученных осуществляется восстановительная запись по счетам на сумму НДС, начисленную ранее от авансовых платежей, перечисленных покупателями и заказчиками:
Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»
К-т сч. 62, субсчет «Расчеты по авансам полученным».
Аналитический учет авансов полученных ведется по каждому кредитору с указанием суммы, сроков возникновения и погашения кредиторской задолженности.

Синтетический учет по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», как правило, совмещается с аналитическим учетом, особенно в условиях автоматизированной обработки учетной информации. Тем не менее независимо от способа обработки первичных документов в регистрах бухгалтерского учета должна быть систематизирована и накоплена информация о хозяйственных операциях в хронологической последовательности и в разрезе корреспондирующих счетов. Выходные данные ведомости об оборотах и остатках по счету 62 «Расчеты с покупателями и

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

заказчиками» используются при составлении сводной ведомости по счетам синтетического учета, необходимой для составления баланса организации и других форм отчетности.

Формы расчетов определяются участниками сделки и регламентируются договором, соответственно этому формируется информация о состоянии расчетов с покупателями и заказчиками.

Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами. Операции, связанные с расчетами по имущественному и личному страхованию, с расчетами по претензиям; по суммам, удержанным из оплаты труда работников организации и другими, отражаются на активно-пассивном счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». К этому счету могут быть открыты субсчета: 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию», 2 «Расчеты по претензиям» и другие субсчета.

Рассмотрим порядок учета расчетов по имущественному и личному страхованию.

Страхование, согласно ГК РФ, может осуществляться в доб-оовольной и обязательной формах. Добровольное страхование мляется договором между организацией (страхователем) и овщиком, в котором определяются условия страхования. *ень договоров страхования, расходы по которым включа-в себестоимость продукции (работ, услуг), ограничен и не it быть расширен. К ним относятся договоры страхования:

дств транспорта, имущества, гражданской ответственности ^ганизаций-перевозчиков, добровольное медицинское страхование, гражданской ответственности организаций — источников повышенной опасности, профессиональной ответственности; от несчастных случаев и болезней по договорам, заключенным организацией в пользу своих работников, по договорам с негосударственными пенсионными фондами.

Начисленные суммы страховых платежей согласно договору о добровольном страховании отражаются по кредиту счета 76, субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию», в корреспонденции с дебетом счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «расходы на продажу»; 91, субсчет 2 «Прочие расходы».

Перечисление страховых взносов организации отражается на основании выписки по расчетным и специальным счетам в банках с прилагаемыми к ним платежными поручениями бухгалтерской записью:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Д-т сч. 76, субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»
К-т счетов 51 «Расчетные счета», 55 «Специальные счета в банках» и др.

При наступлении страхового случая, подтвержденного документами страховщика о размере причиненного ущерба, организация-страхователь отражает по учетным данным потери и порчу основных стредств, материально-производственных запасов и другого имущества организации бухгалтерской записью:
Д-т сч. 76, субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

К-т счетов 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные»;
суммы страховых возмещений, полученных организацией от страховщика в соответствии с договором страхования, —
Д-т счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»
К-т сч. 76, субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;
суммы потерь от страховых случаев, не компенсируемых страховыми возмещениями, относятся на финансовые результаты организации -
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»
К-т сч. 76, субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

Аналитический учет по счету 76, субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию», должен обеспечить формирование информации по отдельным страховщикам и договорам, с указанием даты возникновения обязательств по ним и даты их погашения, а также суммам страховых возмещений, полученных организацией при наступлении страховых случаев.
В процессе совершения сделок возможны факты неисполнения договорных обязательств одним из контрагентов. В этом случае одна из сторон предъявляет претензии другой, нарушившей условия договора. Претензия должна быть составлена в письменной форме в двух экземплярах, один из которых остается у организации, предъявившей претензию, второй — передается контрагенту, ответственному за нарушение условий договора. В претен-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

зии конкретизируются факт нарушения договорных обязательств и в связи с этим соответствующие требования по возмещению потерь и расходов организации исходя из документов, подтверждающих размер потерь и расходов. Такими документами являются копии квитанций, счетов-фактур, платежных документов, актов и др. Только после признания претензии другим участником сделки или судом ее сумма отражается в учете по дебету счета 76, субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

Претензии организации, предъявленные к поставщикам и подрядчикам, транспортным организациям в результате выявленных арифметических ошибок, несоответствия цен и тарифов в расчетных документах величинам, предусмотренным договорами, после отражения полученных товарно-материальных ценностей и услуг по счетам синтетического учета оформляются бухгалтерской записью:

Д-т сч. 76, субсчет 2 «Расчеты по претензиям» К-т счетов 10 «Материалы», 20 «Основное производство, ' «Товары» и др.
Если ошибки в расчетных документах поставщиков выявле-,1 после их акцепта, но до оприходования материалов или со-авления акта приемки работ, то претензии к поставщикам, под-лдчикам и другим организациям отражаются бухгалтерской апись: Д-т сч. 76, субсчет 2 «Расчеты по претензиям» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Аналогичные записи делаются по претензиям, связанным с выявлением недостач груза сверх допустимых договором норм. Претензии предъявляются покупателем и при получении товара ненадлежащего качества (технические неисправности, дефекты внешнего вида и т. д.) или ненадлежащего ассортимента. Так, при получении товаров, не соответствующих ассортименту, определенному в договоре, покупатель вправе: отказаться от всех товаров и принять их на ответственное хранение; оприходовать товары, соответствующие согласованному ассортименту; потребовать замены товаров ненадлежащего ассортимента. Предъявленные покупателем и признанные поставщиками и подрядчиками претензии отражаются бухгалтерской записью: Д-т сч. 76, субсчет 2 «Расчеты по претензиям» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

при принятии на ответственное хранение товаров, по которым предъявлена претензия, —
Д-т сч. 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»;

претензии, предъявленные поставщиками и подрядчиками в связи с использованием материалов ненадлежащего качества в производстве, в результате чего зафиксированы брак и простои, -
Д-т сч. 76, субсчет 2 «Расчеты по претензиям»
К-т счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве»;

претензии организаций, предъявленные кредитным организациям по ошибочно списанным суммам, -
Д-т сч. 76, субсчет 2 «Расчеты по претензиям»
К-т счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;

суммы претензий (штрафов, пеней, неустоек) в размерах, признанных контрагентами или решениями суда, взыскиваемые с поставщиков, подрядчиков, покупателей, транспортных организаций и других организаций за нарушение условий договора, -
Д-т сч. 76, субсчет 2 «Расчеты по претензиям»
К-т сч. 91, субсчет 1 «Прочие доходы»;

при этом сумма дохода облагается налогом на добавленную стоимость, который отражается до погашения дебиторской задолженности, -
Д-т сч. 91, субсчет 1 «Прочие доходы»
К-т сч. 76, субсчет «Расчеты по неоплаченн'ому НДС»;

при получении денежных средств по предъявленным претензиям - в соответствии с выписками по счетам денежных средств -
Д-т сч. 51 «Расчетные счета», 55, субсчет 2 «Аккредитивы» и др.
К-т сч. 76, субсчет 2 «Расчеты по претензиям»;
одновременно отражаются расчеты с бюджетом по НДС —
Д-т сч. 76, субсчет «Расчеты по неоплаченному НДС»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».
Аналитический учет по счету 76, субсчет 2 «Расчеты по претензиям», строится так, чтобы получить информацию по каждой претензии (даты ее предъявления, принятия на учет и погашения дебиторской задолженности), а также суммы задолженности по каждому дебитору.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Учет списания дебиторской и кредиторской задолженности. Одной из важнейших предпосылок обеспечения реальности статей баланса, включающих дебиторскую и кредиторскую задолженность, является подтверждение полноты отражения этих сумм в учете, а также своевременность списания просроченной задолженности. С этой целью организации ежегодно проводят инвентаризацию расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, подотчетными лицами, другими дебиторами и кредиторами. Итоговые данные инвентаризации дают возможность выявить суммы дебиторской и кредиторской задолженности с истекшими сроками их погашения, списание которых производится за счет финансовых результатов. В этой связи отметим, что своевременность и соблюдение порядка списания просроченной дебиторской и кредиторской задолженности позволяют организациям правильно определить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Рассмотрим установленный порядок списания дебиторской и кредиторской задолженности в соответствии с действующими нормативными актами.

Дебиторская задолженность в зависимости от возможностей ее истребования (возврата) организацией-кредитором подразделяется на истребованную и неистребованную. Исходя из этого деления применяется различный порядок списания дебиторской задолженности.

Истребованной дебиторской задолженностью считается та, по которой организация-кредитор предпринимает определенные действия с целью выполнения организацией-должником обязательств по расчетам. К таким действиям урегулирования отношений с организацией-дебитором относятся: досудебный порядок урегулирования споров, в случаях, если он предусматривался Федеральным законом для данной категории споров или договоров (предприятия железнодорожного, автомобильного и водного транспорта), а также предъявление иска в арбитражный суд с приложением документов, подтверждающих уплату государственной пошлины; направление копий искового заявления и приложенных к нему документов. Из этого следует, что предъявление иска является обязательным условием истребования дебиторской задолженности.

Истребованная дебиторская задолженность списывается по истечении срока исковой давности по приказу руководителя ор-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

ганизации на финансовые результаты или за счет резервов сомнительных долгов.

Согласно ст. 196 ГК РФ общий срок исковой давности состав- ¦ ляет три года. В течение указанного срока законодательством предусматривается защита права по иску лица, право которого нарушено. Срок исковой давности определяется с момента окончания срока исполнения обязательств. По обязательствам, по которым не установлена дата их исполнения, срок исковой давности наступает с того момента, когда у кредитора возникает право предъявить требования об исполнении обязательств. При этом законодательством предусмотрено, что сроки исковой давности и порядок их исчисления не могут быть изменены соглашениями сторон.

Истребованная дебиторская задолженность отражается организацией-кредитором бухгалтерской записью:
Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие доходы»
К-т. счетов 60, субсчет «Расчеты по авансам выданным», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Дебиторская задолженность организации, не погашенная в сроки, установленные договорами, и не обеспеченная соответствующими гарантиями, считается сомнительным долгом. Безнадежным долгом считается долг, нереальный для взыскания, по которому истек установленный срок исковой давности либо в соответствии с ГК РФ обязательство по нему прекращено из-за невозможности его исполнения. Действующими нормативными актами предусматривается право организации создавать резерв по сомнительным долгам, возникшим в результате невыполненных обязательств по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги. Величина резерва определяется по каждому долгу в зависимости от платежеспособности должника и оценки вероятности полного или частичного погашения долга. Кроме того, обязательным условием создания резерва по сомнительным долгам является истребование дебиторской задолженности в установленном порядке.
Образование резерва по сомнительным долгам отражается в учете бухгалтерской записью:

Д-т сч, 91, субсчет 2 «Прочие расходы»
К-т сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

списание в течение года просроченной Дебиторской задолженности, безнадежной к получению, за счет резервов по сомнительным долгам-

Д-т сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам» К-т счетов 60, субсчет «Расчеты по аванса** выданным», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Создание и использование резерва по сомнительным долгам связано с конкретным должником, поэтому и: аналитический учет по данному счету ведется по каждому должинику. Образование резерва по сомнительным долгам определяется учетной политикой организации. Неистребованные суммы резерва по сомнительным долгам до конца отчетного года, следующего за годом его создания, присоединяются к прибыли, что отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам:»-К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие ходы». Если у организации-кредитора есть документы, подтверждающие нереальность взыскания дебиторской задолженности, то она относится на финансовые результаты до истечения срока исковой давности. Подобная ситуация, в частности, возможна в связи с ликвидацией юридического лица (организации-должника). В этом случае положениями ГК РФ (ст. 419) обязательства по расчетам прекращены, а документом, на основе которого устанавливается нереальность получения долга, является запись о ликвидации юридического лица в Едином государственном реестре, что оформляется справкой налоговой инспекции, на учете в которой состоит организация-дебитор.

Подходы к формированию резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском учете различаются, что делает необходимым внесение некоторых дополнений в учетную информацию, если она используется для целей налогообложения. НК РФ предусматривает зависимость суммы резерва от срока возникновения обязательства. Резерв по сомнительным долгам создается в случае истечения срока платежа более чем на 90 дней в сутмпме полной задолженности организаций-дебиторов. Если погашение обязательства просрочено в интервале от 45 дней до 90 дней, то резерв образуется в размере 50% суммы дебиторской задолженности. Если срок погашения обязательства не превышает 4-5 дней, то ре-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

зерв по сомнительным долгам не создается. Кроме перечисленных выше ограничений устанавливается НК РФ предельная сумма резервов по сомнительным долгам. Общая сумма резервов по сомнительным долгам не может превышать 10% выручки продаж, полученной за отчетный период (первый квартал, полугодие, 9 месяцев, год). Сумма отчислений в резерв в налоговом учете включается в состав внереализационных расходов в последний день отчетного квартала.

На основе результатов инвентаризации кредиторской задолженности на конец отчетного периода организация имеет право списать выявленную кредиторскую задолженность, включая депонентские суммы, по которой истек срок исковой давности. Данная операция проводится на основе приказа руководителя организации и оформляется записью:

Д-т сч. 76 «Прочие дебиторы и кредиторы»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

3.2. Учет расчетов по текущим обязательствам с использованием векселей

В хозяйственной практике организаций широкое распространение получают векселя для оформления расчетов с другими организациями, Согласно ст. 815 ГК РФ вексель определяется как ценная бумага, удостоверяющая ничем не обусловленное обязательство векселедателя (простой вексель) либо иного указанного в нем плательщика (переводной вексель) выплатить при наступлении указанного срока полученную взаймы денежную сумму владельцу векселя (векселедержателю). Простым считается вексель, выписанный в форме обязательства платежа одного лица к другому.
В простом векселе первоначально участвуют два лица. Одно из них - векселедатель, который с выдачей подписанного им векселя обязуется совершить по нему платеж в срок, указанный в векселе; другое - векселедержатель, получая вексель, приобретает право в обусловленное в документе время требовать выплаты указанной в нем суммы.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

В переводном векселе участвуют три лица. К векселедателю, который выписывает вексель, и векселедержателю, который, получив этот вексель, приобретает право требовать платеж вексельной суммы в установленный срок, присоединяется третье лицо -плательщик, к которому векселедатель обращается с требованием заплатить указанную в векселе сумму векселедержателю. Это предложение об оплате в обязательном порядке должно содержаться в самом тексте документа и указывается векселедателем. Таким образом, плательщиком по переводному векселю выступает не сам векселедатель, а третье лицо, указываемое в векселе.

В переводном векселе векселедатель именуется **трассантом,** векселедержатель, получающий вексель, - **ремитентом**, а третье лицо (плательщик) — **трассатом**. В простом векселе векселедатель и плательщик представляют собой одно лицо, а в переводном векселе это разные лица (трассант и трассат). Однако как для простого, так и для переводного векселя важное значение имеет соблюдение процедуры заполнения бланка векселя в соответст-ши с требованиями Федерального закона «О переводном и простом векселе». Отсутствие обязательных реквизитов вызывает невозможность предъявления требования по векселю, поскольку в этих условиях вексель не имеет юридической силы.

Так как переводной вексель отличается от простого тем, что векселедатель и плательщик по векселю не являются одним и тем же лицом, то векселедержателю в случае получения переводного векселя следует обратиться к плательщику в целях акцепта векселя. Акцепт фактически означает согласие плательщика произвести платеж по векселю. Плательщик, не акцептовавший вексель, не является обязанным по векселю и не несет никакой ответственности перед векселедержателем. Как простой, так и переводной векселя могут быть переданы векселедержателем путем оформления передаточной надписи на оборотной стороне векселя. Такая передаточная надпись называется **индоссаментом.** Лицо, передающее вексель, становится индоссантом, а получатель векселя — **индоссатом**. Поскольку вексель может передаваться неограниченное число раз, то в общем случае индоссантом могут выступать как векселедержатель, так и предыдущие индоссаты.
Порядок ведения бухгалтерского учета операций с векселями у векселедателя и у векселедержателя определен письмом Минфина РФ от 31.10.94 № 142 с учетом изменений и дополнений, внесенных письмом Минфина РФ от 16.07.96 № 62.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

В соответствии с указанными письмами факт выдачи векселя отражается в бухгалтерском учете организации, выдавшей вексель (векселедателя), по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или счета 76 «Расчеты разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Векселя выданные», в сумме, указанной в векселе, в корреспонденции с дебетом счетов учета материальных ценностей или издержек производства (обращения) в части принятых работ и услуг. Такая схема отражения векселей возможна только в случае совпадения момента получения материальных ценностей и принятия выполненных работ и услуг с моментом выдачи векселя в их оплату. Даже в этом случае следует исходить из того, что получение товаров (принятие работ, услуг) и возникновение задолженности за них перед поставщиком (подрядчиком), выдача (акцепт) векселя в их оплату представляют собой две различные хозяйственные операции. Юридическими последствиями факта выдачи векселя будут погашение ранее существовавшей задолженности за ранее приобретенные товары, работы, услуги и возникновение совершенно нового обязательства — долга по векселю.

Погашение задолженности перед поставщиком (подрядчиком) представляет собой факт хозяйственной деятельности, подлежащий отражению в учете отдельно от факта приобретения товарно-материальных ценностей, работ и услуг. Кроме того, как правило, на практике существует определенный временной разрыв между датами получения векселедателем приобретаемых ценностей и датой выдачи векселя в их оплату. Выдача векселя в основном производится в тех случаях, когда своевременно погасить задолженность перед поставщиками и подрядчиками деньгами не представляется возможным. Аналогичное допущение сделано в письме по отношению и к векселедержателям. Так, при получении векселя сумма, указанная в векселе, должна отражаться бухгалтерской записью:
Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные»
К-т сч. 90 «Продажи».

Разность между суммой, указанной в векселе, и суммой задолженности за поставленный товар (выполненные работы и оказанные услуги), в счет оплаты которых получен вексель, должна быть отражена по кредиту счета 91, субсчет 1 «Прочие доходы». Как и в случае учета с выдачей векселя, данная схема учет-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ных записей возможна только при условии совпадения момента продажи (реализации) товаров и момента получения в оплату векселя. Следует учитывать, что реализация товаров и возникновение дебиторской задолженности покупателей, с одной стороны, и получение векселя, погашающего данную задолженность, с другой - представляют собой совершенно разные как с экономической, так и с юридической точки зрения хозяйственные операции, подлежащие обособленному отражению в учете векселедержателя.

Расчеты по векселю возникают с момента, когда покупатель (векселедатель) выписывает на имя поставщика (векселедержателя) простой вексель в обеспечение задолженности за поставленные ему товарно-материальные ценности или выполненные работы. Другими словами, поставщик предоставляет покупателю отсрочку платежа, т.е. коммерческий кредит. В связи с этим в бухгалтерском учете у векселедателя должны быть оформлены бух-члтерские записи:

при оприходовании товарно-материальных ценностей, вы-элненных работ или услуг согласно расчетным документам помещика -Д-т счетов 10 «Материалы», 20 «Основное производство» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; при отражении НДС, выделенного в расчетных документах поставщика, —
Д-т сч. 19 «НДС по приобретенным материальным ценностям»
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; при непосредственной выдаче векселя на указанную в нем сумму —
Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Векселя выданные».

Сумма, указанная в векселе, отражается в учете согласно ПБУ 15/01 «Учет займов, кредитов и затрат по их обслуживанию» как кредиторская задолженность на конец отчетного периода с учетом причитающихся к оплате процентов.

Согласно Налоговому кодексу РФ при использовании в расчетах за поставленные товары (выполненные работы, оказанные услуги) векселей вычеты суммы НДС осуществляются только после оплаты выданных векселей денежными средствами.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Получение векселя векселедержателем оформляется бухгалтерскими записями:
при отгрузке продукции (выполнении работ, оказании услуг) отражается задолженность покупателя, включая НДС, —
Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
К-т сч. 90 «Продажи»;
начисление НДС при учетной политике «по отгрузке» -
Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 68 «Расчеты с бюджетом»;
начисление НДС при учетной политике «по оплате» —
Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «НДС по отгруженной, но не оплаченной продукции»;
при непосредственном получении векселя в погашение задолженности за проданную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) согласно предъявленным покупателем расчетным документам, включая НДС, -
Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные»
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».
Как отмечалось выше, в векселе может быть предусмотрена плата за пользование денежными средствами.

Если вексель выдан с оплатой по предъявлении или через определенное время по предъявлении, то проставляется процентная ставка на вексельную сумму И указывается дата, с которой начисляются проценты. Если дата отсчета не указана, то проценты начисляются со дня составления. По таким векселям векселедержатель получает процентный доход.

Если векселедержатель получает доход по векселю в виде процентов на его сумму, то ежемесячное их начисление в бухгалтерском учете отражается записью:
Д-т сч. 62, субсчет «Векселя полученные»
К-тсч. 91, субсчет 1 «Прочие доходы» (какдоход, относящийся к данному векселю).
Однако если доходом по векселю является разница между номинальной его стоимостью и суммой задолженности покупателя, погашаемой получением векселя, то сумма выявленной разницы предварительно учитывается на счете 98, субсчет I «Доходы, полученные в счет будущих периодов». Таким образом, при отраже-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

нии указанной разницы в учете векселедержателя производится запись:
Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные»
К-т сч. 98, субсчет 1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов», так как эта сумма будет получена лишь по истечении срока обращения векселя. Списание суммы дохода в виде разницы между номинальной стоимостью векселя и задолженностью покупателя оформляется бухгалтерской записью:
Д-т сч. 98, субсчет 1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»
К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» — в момент получения денежных средств по векселю.

В связи с тем что использование векселя в расчетах между организациями по существу означает предоставление коммерческого кредита, то в бухгалтерском учете векселедателя суммы пробитое, уплаченные по векселю, а также суммы разниц между но-нальной стоимостью векселя и фактической задолженностью полученные материальные ценности, выполненные работы, 1занные услуги отражаются в учете в составе фактической це-приобретенных материальных ресурсов или в составе факти-гких производственных затрат.
В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производ-гвенных запасов» проценты по векселю при приобретении то-шрно-материальных ценностей относятся на их заготовительную стоимость. Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» при приобретении МПЗ и иных ценностей, работ и услуг на условиях коммерческого кредита, оформленного выдачей процентного векселя, расходы принимаются к учету в полной сумме кредиторской задолженности, что отражается бухгалтерской записью: Д-т счетов 10 «Материл ы», 41 «Товары» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Векселя выданные».

Указанные суммы процентов списываются на счета учета товарно-материальных ценностей в каждом отчетном периоде при начислении процентов в порядке, предусмотренном в векселе. При отражении процентов, причитающихся к уплате по векселю, выданному векселедателем за выполненные работы и услуги производственного характера, делается бухгалтерская запись:
Д-т сч. 20 «Основное производство» (26 «Общехозяйственные расходы»)

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Векселя выданные».

Проценты по векселям, выданным в оплату услуг непроизводственного характера, покрываются за счет собственных средств векселедателя, что находит отражение в учете:
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»
К-т сч. 60, субсчет «Векселя выданные».
Аналогичные записи ведутся при использовании в расчетах векселей с известным сроком погашения, не превышающим один месяц. По векселям, срок погашения которых составляет более одного месяца, для учета дисконта (разницы между номинальной ценой векселя и суммой задолженности векселедателя) применяется счет 97 «Расходы будущих периодов».

При этом в учете векселедателя оформляется бухгалтерская запись:
Д-т сч. 97 «Расходы будущих периодов»
К-т сч. 60, субсчет «Векселя выданные».
Учтенная по счету 97 «Расходы будущих периодов» разница списывается на заготовительную стоимость материалов, затраты или собственные средства организации в момент оплаты векселя денежными средствами. Ежемесячное списание с кредита счета 97 «Расходы будущих периодов» осуществляется до тех пор, пока не будет погашен вексель. На сумму частично списанного дисконта в учете ведется запись:
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие расходы»
К-т сч. 97 «Расходы будущих периодов».
При оплате в срок предъявленных векселей у векселедателя производится бухгалтерская запись:
Д-т сч. 60, субсчет «Векселя выданные»
К-т сч. 51 «Расчетные счета».

Оплата выданного векселя позволяет векселедателю предъявить к зачету налог на добавленную стоимость по товарно-материальным ценностям, в счет оплаты за которые был выдан вексель, что отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»
К-т сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

в учете векселедержателя -
Д-т сч. 51 « Расчетный счет»
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные».

Поступление денежных средств на расчетные счета организации, вызванное оплатой векселя, означает подтверждение факта продажи продукции (работ, услуг), что должно быть принято во внимание для целей налогообложения и исчисления НДС, подлежащего к уплате в бюджет, при условии, если у поставщика принята учетная политика «по оплате» для целей налогообложения. Одновременно с получением денежных средств в счет погашения векселя следует отразить возникновение задолженности перед бюджетом по НДС, если организация для целей налогообложения учитывает выручку «по оплате». В этом случае оформляется бухгалтерская запись:
Д-т сч. 76, субсчет «НДС по неоплаченным счетам»
К-т сч 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Таким образом, факт получения векселя не представляет собой продажу продукции (работ, услуг), принимаемую для целей налогообложения НДС (при учетной политике «по оплате»), что подтверждается действующим законодательством, согласно которому датой совершения оборота по реализации считается день поступления средств за товары, работы, услуги на счета в учреждениях банков, включая поступление денежных средств по векселю.

Если по соглашению сторон вексель оплачивается векселедателем (плательщиком) до наступления срока платежа в сумме, меньшей номинала, указанная операция отражается в **учете векселедателя** бухгалтерской записью:
сумма денежных средств, уплачиваемых по векселю, -
Д-т сч. 60, субсчет «Векселя выданные»
К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
сумма неоплаченной кредиторской задолженности по векселю (списывается на финансовые результаты) -
Д-т сч. 60, субсчет «Векселя выданные»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»;
в учете векселедержателя —
Д-т сч. 51 «Расчетные счета»

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные» - в сумме фактически поступивших денежных средств в счет досрочного погашения векселя;
сумма недополученных средств по векселю -
Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы»
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные».
В случае досрочного погашения векселя, в котором в качестве платы за кредит предусматривается процентная ставка, после погашения векселя согласно соглашению сторон проценты векселедателем не начисляются и никаких дополнительных записей в учете не ведется.

Любой вексель может быть передан векселедержателем своему кредитору путем оформления передаточной надписи (индоссамента) на оборотной стороне векселя. При этом такая надпись обязательно подтверждается подписью уполномоченного лица, а также печатью организации. Допустимо оформление бланкового индоссамента, когда не заполняются реквизиты в индоссаменте (не указывается получающая вексель сторона). По такому индоссаменту новый векселедержатель вправе или самостоятельно вписать себя, или передать такой вексель другому лицу, не делая при этом никаких надписей либо сделав обычную передаточную надпись.
Записи по счетам синтетического учета у индоссата будут такими же, как и у первого векселедержателя.
У индоссанта указанные операции оформляются в учете следующими записями:
при передаче векселя на сумму кредиторской задолженности перед поставщиком -
Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
К-т сч. 62, субсчет «Векселя полученные»;
при списании дисконта по векселю -
Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы»
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные».
Переданный вексель также необходимо поставить на забалансовый учет по счету 009, что обусловлено необходимостью контроля за индоссированными векселями в течение всего срока исковой давности по векселю, поскольку впоследствии по ним могут быть предъявлены регрессные иски в случае их неоплаты

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

векселедателем, На забалансовый учет вексель ставится по вексельной сумме, включая проценты по нему, и числится на счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» или до истечения срока исковой давности, или до момента погашения векселя, о чем должно быть получено извещение векселедателя, или до предъявления иска по опротестованному векселю.

В векселе не все являются одинаковыми участниками, поэтому и сроки вексельной давности Положением устанавливаются различные. Так, для предъявления иска к векселедателю простого векселя установлен 1 год со дня протеста, к акцептанту переводного векселя - 3 года. В случае передачи векселя по индоссаменту и ведения учетной политики в целях налогообложения «по оплате» индоссант должен отразить выручку от реализации в целях налогообложения и начислить НДС, подлежащий взносу в бюджет, а также другие налоги, взимаемые с выручки.

Если имеет место неоплата векселедателем векселя в установленный срок, то задолженность, числящаяся у векселедержателя « счете 62, субсчет «Векселя полученные», списывается в дебет ;чета 76, субсчет 2 «Расчеты по претензиям». В этом случае только при условии фактического предъявления претензии делается оухгалтерская запись: Д-т сч. 76, субсчет 2 «Расчеты по претензиям» К-т сч. 62, субсчет «Векселя полученные». Систематизация и группировка основной информации о векселях производится на основании карточек аналитического учета векселей, основное назначение которых заключается в отражении сведений по каждому векселю, принятому к учету. Функции регистра аналитического учета может выполнять и журнал учета векселей. Записи в этот журнал или открытие карточек учета векселей производятся на основании актов приема-передачи векселей, договоров, квитанций и других первичных документов, имеющих непосредственное отношение к вексельному обращению. В аналитическом учете находят отражение все реквизиты, указанные в векселе, а также сведения о сроках погашения задолженности. Построение аналитического учета должно обеспечить получение информации о суммах полученных и выданных векселей и отдельно процентов по: выданным векселям, срок оплаты которых не наступил; полученным векселям, срок оплаты которых не наступил; выданным векселям с просроченным сроком оплаты; полученным векселям с просроченным сроком оплаты.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Данные книги учета векселей являются основанием для составления ведомости учета движения векселей (полученных и выданных), которая в свою очередь используется для составления финансовой отчетности организации.

3.3. Учет расчетных операций, основанных на уступке требовании

Операции, связанные с переходом прав кредитора к другому лицу, оформляются договором уступки права требования (цессии). ГК РФ устанавливаются общие требования к составлению договоров цессии. Переход права кредитора к другому лицу означает такой вид правоотношений, при котором право требования дебиторской задолженности утрачивается одной организацией и приобретается другой. Сторона, передающая право требования дебиторской задолженности, называется **цедентом**, а сторона, приобретающая это право, - **цессионарием.**

Права требования являются составной частью имущества организации. Соответственно с экономической точки зрения уступка этого права для первоначального кредитора будет реализацией, а для нового кредитора - приобретением имущества. К продаже имущественных прав применяются общие положения о договоре купли-продажи, если иное не вытекает из содержания и характера этих прав. Именно экономическое содержание договора уступки требования и выполнение его условий должны найти отражение в бухгалтерском учете участников сделки.

К таким условиям относятся:

утрата прав первоначального кредитора вследствие полного его выхода из основного обязательства;

появление в рамках основного обязательства нового единоличного кредитора;

долг нового кредитора первоначальному кредитору не связан с основным обязательством.

Так, полная и безусловная смена лиц в обязательстве возможна только при одновременном выполнении перечисленных выше условий сделки. ГК РФ установлено, что право первоначального кредитора переходит к новому кредитору в том объеме и на тех условиях, которые существовали к моменту перехода права (если иное не предусмотрено законом или договором). Сделка по уступке требований должна быть совершена в форме, аналогичной

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

форме основного договора, по которому осуществляется уступка требования. Иными словами, уступка требования оформляется также в виде договора (двустороннего соглашения); если основной договор был совершен в нотариальной форме или подлежал государственной регистрации, соглашение об уступке требований прав кредитора по нему также оформляется в нотариальной форме (регистрируется в установленном порядке)

Уведомление о переходе прав к новому кредитору направляется должнику, поскольку новый кредитор несет ответственность за последствия неуведомления, ему должны быть переданы документы, подтверждающие право требования, и сообщены все необходимые сведения. Такой порядок документирования объясняется тем, что должник имеет право не исполнять обязательств новому кредитору до предъявления ему доказательств перехода права требования кновомулицу. Поэтому целесообразно направлять должнику копию соглашения об уступке требования вместе с письменным уведомлением о смене кредитора.

Первичные документы (акты сдачи-приемки товаров, работ, услуг, платежные поручения, счета-фактуры, счета и другие документы, подтверждающие исполнение основного обязательства) составляются должником и новым кредитором без указания на первоначального кредитора со ссылкой на реквизиты основного обязательства и соглашения об уступке требований.

Исходя из конкретных оснований сделки по уступке права требования могут быть оформлены следующим образом.

Первоначальный и новый кредиторы составляют письменное соглашение об уступке требования, в котором содержатся:

наименование и реквизиты первоначального кредитора;
наименование и реквизиты нового кредитора;
обоснование возникновения у должника обязательства перед первоначальным кредитором и его суммы;
ссылка на документы, подтверждающие возникновение обязательства (договоры, накладные, акты приема-сдачи работ, расчетные документы, кассовые документы, акты выверки расчетов);
сумма уступаемого требования;
основание уступки.

При учете операций, связанных с уступкой требования, дебиторская задолженность рассматривается в качестве имущества организации, а уступка требования для цедента является опе-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

рацией, в результате которой имеет место получение прочих доходов.

Операции по уступке требования в этом случае отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Использование данного счета позволяет исчислить финансовый результат от операций по уступке требования дебиторской задолженности. У цедента операции по уступке требования оформляются-бухгалтерскими записями:
Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
К-т сч. 91, субсчет 1 «Прочие доходы» - в сумме, определенной договором цессии;
списание дебиторской задолженности в сумме первоначального договора -
Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы»
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».
Для определения сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц сопоставляется дебетовый оборот по счету 91, субсчет 2 «Прочие расходы», с кредитовым оборотом по счету 91, субсчет 1 «Прочие доходы». Выявленное сальдо отражается на счете 91, субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов», и ежемесячно списывается с него на счет 99 «Прибыли и убытки»;
получение денежных средств по договору уступки права-требования дебиторской задолженности (цессии) -
Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».
Порядок налогообложения данной операции определяется условиями и содержанием конкретного хозяйственного договора, на основании которого возникла дебиторская задолженность, и принятым в организации методом определения выручки от продаж для целей налогообложения.

Таким образом, если организацией применяется метод определения выручки от продажи продукции (работ, услуг) «по отгрузке», налогообложение производится в момент отгрузки товаров (работ, услуг) независимо от факта погашения дебиторской задолженности. Если организацией применяется метод определения выручки от продажи товаров (работ, услуг) «по оплате»', числящаяся на балансе цедента дебиторская задолженность по отгруженным товарам, выполненным работам, оказанным услугам подлежит налогообложению в объеме и на условиях, предусмотренных первоначальным договором, в момент вступления в силу договора цессии.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Если дебиторская задолженность продана по стоимости большей, чем она составляет по первоначальному договору, то с суммы превышения должны быть дополнительно начислены налоги в момент вступления в силу договора цессии независимо от метода определения выручки от продаж для целей налогообложения, применяемого организацией-цедентом.

У нового кредитора (цессионария) операции по приобретению права требования отражаются бухгалтерской записью:

формирование затрат, связанных с приобретением права требования, -

Д-т сч. 58 «Финансовые вложения»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Погашение дебиторской задолженности должником отражается в учете цессионария следующими записями:

на сумму дебиторской задолженности должника перед цессионарием -

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-т сч. 91, субсчет 1 «Прочие доходы»;

на сумму фактических затрат на приобретение цессионарием прав требования -

Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы»

К-тсч, 58 «Финансовые вложения».

Для определения сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц сопоставляется дебетовый оборот по счету 91, субсчет 2 «Прочие расходы», с кредитовым оборотом по этому счету, субсчет 1 «Прочие доходы». Выявленное сальдо отражается на счете 91, субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов», и ежемесячно списывается с него на счет 99 «Прибыли и убытки»;

на сумму фактически поступивших денежных средств от должника -

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Цессионарий (кредитор 1), выкупивший право требования дебиторской задолженности, может переуступить его другому лицу (кредитору 2) по договору цессии и выступить в роли цедента. Данная операция будет отражена следующими бухгалтерскими записями:

на сумму переуступленного права требования по договору цессии между кредитором 1 и кредитором 2 -

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-тсч. 91, субсчет 1 «Прочие доходы»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

на сумму фактических затрат кредитора 1 на приобретение права требования —
Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы»
К-т сч. 58 «Финансовые вложения»;
на сумму фактически поступивших денежных средств на счет кредитора 1 от кредитора 2 -
Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».
В приведенных случаях облагаемым оборотом у цессионария является разница между суммой денежных средств, уплаченных цеденту, и суммой средств, полученных от должника (третьего лица) по договору цессии.

3.4. Учет взаимозачетных операций

Взаимозачетные операции осуществляются между организациями, которые не имеют возможности погасить обязательства по расчетам в соответствии с выполненными договорами через кассу или банковские счета.
Рассмотрим такого рода операции, порядок их документирования и отражения по счетам бухгалтерского учета.
Погашение взаимных задолженностей между организациями представляет собой один из видов неденежных расчетов, широко распространенных в настоящее время в хозяйственной практике. Зачет взаимных требований между двумя организациями производится при условии наличия двух самостоятельных договоров, в которых определены объект сделки, различные суммы обязательств, условия их погашения. Обязательства одного участника договора прекращаются зачетом встречного однородного требования другого участника договора, срок исполнения которого наступил. Порядок проведения взаимозачетов устанавливается статьями 410, 411 ГК РФ. Законодательством предусматриваются конкретные условия, при которых не допускается зачет требований. Это относится к случаям предъявления требований о зачете задолженности, по которой истек срок исковой давности или этот срок совпадает с моментом оформления зачета.
Следует отметить исходя из перечисленного выше, что взаимозачетные операции по своей сущности отличаются от бартерных сделок. Бартерные сделки оформляются договором мены, в соответствии с которым каждая из сторон обязуется передать в

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

собственность другой стороне один товар в обмен на другой. При этом товары, предусмотренные данной сделкой, должны быть равноценными.

Чтобы провести взаимозачет задолженности между двумя организациями, необходимо оформить заявление одного из участников договора, которое предъявляется руководителю организации, являющейся второй стороной по договорам. Данное заявление является основанием для заключения дополнительного соглашения о зачете взаимных требований к основным договорам. Если у одной из сторон взаимозачетных операций выявится остаток незачтенных обязательств, то в соглашении указывается способ погашения остатка задолженности.

Подобно любой хозяйственной операции, погашение дебиторской и кредиторской задолженности путем зачета требований должно быть документально оформлено. Таким документом является акт о взаимозачетах, составленный на основе документов, подтверждающих факт свершения сделок в соответствии с основным договором обеих организаций. В связи с этим, кроме акта для документирования взаимозачетных операций, необходим акт сверок сумм дебиторской и кредиторской задолженности на балансах организаций; накладные на отгрузку продукции; приходные ордера (акты, накладные) на получение продукции, товаров; акты о приемке выполненных работ и услуг.
Обязательства по расчетам с поставщиками отражаются в момент оприходования материально-производственных запасов, приемки выполненных работ и услуг бухгалтерской записью:
Д-т счетов 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 08 «Капитальные вложения» и др.

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».
Для выявления последовательности отражения обязательств по расчетам, вытекающим из условий двух основных договоров и дополнительного соглашения к ним о взаимозачетных операциях, приведем пример отражения дебиторской и кредиторской задолженности у обоих участников (контрагентов) основных договоров.

Пример. По договору № 115 от 20 сентября 2001 г. ЗАО «Теплосеть» обязуется поставить ЗАО «Энергомонтажстрой» стальные трубы, стоимость которых составляет45 000 руб., НДС - 9000 руб., общая стоимость поставки - 54 ОООруб.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

По договору № 158 от 30 июля 2001 г. ЗАО «Энергомонтажстрой» обязуется выполнить ремонт производственного оборудования ЗАО «Теплосеть» стоимостью 50 000 руб., НДС - 10 000 руб., общая стоимость ремонтных работ составляет 60 000 руб.
Дополнительное соглашение к договорам № 115 от 20 сентября 2001 г. и № 158 от 30 июля 2001 г. о произведении взаимозачета обязательств по расчетам между ЗАО «Энергомонтажстрой» и ЗАО «Теплосеть» на основании документов, подтверждающих исполнение сделок по вышеуказанным договорам.
При отражении расчетных отношений по указанным выше договорам следует исходить из положений учетной политики ЗАО «Энергомонтажстрой» и ЗАО «Теплосеть» в части принятия способа определения выручки для целей налогообложения.
Данные организации определяют выручку от реализации продукции (работ, услуг) по мере поступления денежных средств на расчетный счет или в кассу либо после взаимозачета задолженности.

По договору № 115 и оправдательным документам об его исполнении отражается сделка в учете ЗАО «Энергомонтажстрой» и ЗАО «Теплосеть».
ЗАО «Энергомонтажстрой» на дату поступления стальных труб на основании счета-фактуры, предъявленного поставщиком, а также приходных ордеров показывает:
а) Д-т сч. 10 «Материалы» 45 000 руб. К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 45 000 руб.;
б) Д-т сч. 19, субсчет 3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам» 9000 руб. К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 9000 руб. ЗАО «Теплосеть» на дату отгрузки стальных труб по накладным, а
также счету-фактуре и другим товарно-сопроводительным документам дает бухгалтерские записи по счетам:
а) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 54 000 руб. К-т сч. 90 «Продажи» 54 000 руб.;
б) Д-т сч. 90 «Продажи» 9000 руб. К-т сч. 76, субсчет «НДС по отгруженной, но неоплаченной продукции» 9000 руб. По договору № 158 и документам, подтверждающим факт свершения сделки, в учете обеих организаций производятся бухгалтерские записи:
ЗАО «Энергомонтажстрой» на дату сдачи заказчику работ по ремонту производственного оборудования согласно акту выполненных работ и счету-фактуре -
а) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 60 000 руб. К-т сч. 90 «Продажи» 60 000 руб.;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

б) Д-т сч. 90 «Продажи» 10 000 руб.
К-т сч. 76, субсчет «НДС по отгруженной, но неоплаченной продукции» Ю 000 руб. ЗАО «Теплосеть» на дату принятия работ по ремонту производственного оборудования на основании акта выполненных работ и счета-фактуры от ЗАО «Энергомонтажстрой»:
а) Д-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы» 60 000 руб. К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 60 000 руб.;
б) Д-тсч. 19, субсчет 3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам» 10 000 руб. К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 10 000 руб. Акт о взаимозачете задолженностей, возникших в результате сделок
по договорам № 115 и № 158, составленный согласно дополнительному соглашению к этим договорам, является основанием для зачета взаимных требований.
На дату оформления взаимозачета ЗАО «Энергомонтажстрой» оформляет бухгалтерскую запись:
Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 54 000 руб.
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 54 000 руб.
Остаток задолженности по счету «Расчеты с покупателями и заказ-иками» в сумме 6000 руб. перечисляется ЗАО «Теплосеть» в сроки, установленные дополнительным соглашением.
При оформлении платежного поручения должна быть дана ссылка на акт о взаимозачете и другие документы по данной хозяйственной операции. Поступление денежных средств на расчетный счет ЗАО «Энергомонтажстрой» в порядке зачета взаимных требований отражается бухгалтерской записью:
Д-т сч. 51 «Расчетные счета» 6000 руб.
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 6000 руб.
Проведенный зачет взаимных требований в обеих организациях представляет собой завершение сделок по договорам и свидетельствует о факте оплаты за поступившие материально-производственные запасы и реализованную продукцию. Как известно, это обстоятельство существенным образом влияет на расчеты с бюджетом по НДС.
ЗАО «Энергомонтажстрой» списывает сумму по НДС по приобретенным материальным ценностям в уменьшение задолженности по НДС перед бюджетом следующей записью по счетам:
Д-т сч. 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «НДС»' 9000 руб.
К-тсч. 19, субсчет 3 «НДС по приобретенным материальным ресурсам» 9000 руб.;
по мере оплаты проданной продукции в соответствии с учетной политикой ЗАО «Энергомонтажстрой» задолженность по НДС перед бюджетом —

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Д-т сч. 76, субсчет «НДС по отгруженной, но не оплаченной продукции» 1 0 000 руб
К-т сч. 68, субсчет «Расчеты по НДС» 10 000 руб. ЗАО

«Теплосеть» производит аналогичные записи по счетам бухгалтерского учета по зачету взаимных требований согласно договорам и оправдательным документам, прилагаемым для подтверждения правильности взаимозачетных операций.
Процедура проведения взаимозачетных операций основана на действующих нормативных положениях по учету поставок материально-производственных запасов, а также по учету выручки от продажи продукции. Однако четких рекомендаций об отражении операций, связанных с взаимным погашением обязательств по расчетам, в нормативных документах не содержится. В связи с этим организации - участники взаимозачетных операций четко должны вести регистры синтетического и аналитического учета по сделкам, задолженность по которым зачтена в порядке взаимозачета. В качестве таких регистров используется машинограмма по счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». В этих регистрах в разрезе каждого договора дается запись по счетам синтетического учета о взаимозачете наряду с аналитической информацией, характеризующей факты выполнения договорных обязательств и первичные документы по сделкам.
Поскольку взаимозачетные операции проводятся организациями по истечении сроков погашения обязательств по выполненным основным договорам, то за период со времени заключения договора возможны изменения цен на проданную продукцию в результате изменения ее себестоимости. Это обстоятельство может привести к фактам продажи продукции (работ, услуг), оформленной взаимозачетной операцией, по которым отклонение цен в отчетном периоде составляет более чем 20 % по сравнению с аналогичными операциями. В этих случаях производится корректировка расчета налогооблагаемой прибыли.

Контрольные вопросы

1. Что означает дебиторская и кредиторская задолженность, каковы основания принятия ее к учету?

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

2. Для каких целей необходим аналитический учет дебиторской и кредиторской задолженности?
3. При каких условиях осуществляется списание дебиторской и кредиторской задолженности организации?
4. Каков порядок образования и учета резервов по сомнительным долгам?
5. При каких условиях используются резервы по сомнительным долгам?
6. Какие ситуации отражаются по счету 76, субсчет 1 «Расчеты по имущественному страхованию»?
7. По каким документам предъявляются претензии к поставщикам, подрядчикам и другим организациям?
8. Каким образом отражаются расчеты по претензиям в синтетическом и аналитическом учете?
9. По каким счетам синтетического учета отражаются расчеты с использованием векселей у векселедателя и векселедержателя?
По каким счетам отражаются операции по уступке права требования у цедента и цессионария?
Каков порядок документального оформления и учета взаимозачетных операций?

Задания в тестовой форме

Укажите номера правильных ответов.

1. Выдача денежных средств из кассы под отчет работнику организации оформляется бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 50 «Касса»
К-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
б) Д-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами» К-т сч. 50 «Касса»;
в) Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

2. Возникновение обязательств организации перед поставщиком за поступившие на склад материальные ценности отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 10 «Материалы»;
б) Д-т сч. 10 «Материалы»
К-т сч. 51 «Расчетные счета»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

в) Д-т сч. 10 «Материалы»
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

3. Прекращение обязательств организации перед поставщиками отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
б) Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-тсч. 50 «Касса»;
в) Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т сч. 51 «Расчетные счета».

4. Отгрузка продукции покупателю и предъявление ему расчетных документов в общеустановленном порядке отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
К-т сч. 90 «Продажи» — в сумме стоимости отгруженной продукции по отпускным ценам, включая НДС;
б) Д-т сч, 90 «Продажи»
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — в сумме стоимости отгруженной продукции по отпускным ценам, включая НДС;
в) Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 43 «Готовая продукция» - в сумме стоимости отгруженной продукции по отпускным ценам без НДС.

5. Оплата расчетных документов за отгруженную продукцию покупателями отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
б) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 90 «Продажи»;
в) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 51 «Расчетные счета».

6. Проценты по векселю при приобретении материалов увеличивают:
а) заготовительную стоимость материалов;
б) себестоимость текущего периода;
в) прибыль организации.
7. Дебиторская задолженность покупателя перед поставщиком отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на основании:
а) счетов;
б) выписок банка;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

в) приходных ордеров;
г) счетов-фактур;
д) товарно-транспортных накладных.

8. В организациях, в которых продажа продукции отражается по методу начисления, источником создания резервов по сомнительным долгам являются:
а) добавочный капитал;
б) резервный капитал;
в) прибыль;
г) себестоимость.

9. Списание подотчетных сумм, израсходованных на командировочные расходы работником организации согласно авансовому отчету, отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
б) Д-т счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы»
К-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
в) Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-т сч, 51 «Расчетные счета».

10. Суммы страховых возмещений, полученных организацией в соответствии с договором добровольного страхования, отражаются бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 76, субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;
б) Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
в) Д-т сч. 76, субсчет 2 «Расчеты по претензиям»
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

11. Авансы, перечисленные поставщикам согласно договору поставки материально-производственных запасов, отражаются бухгалтерской записью:
а) Д-тсч. 60, субсчет «Авансы выданные» К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
б) Д-т сч. 55 «Особые счета в банках» К-т сч. 51 «Расчетные счета»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

в) Д-т сч. 62, субсчет «Авансы полученные» К-т сч, 60, субсчет «Авансы выданные».

12. При передаче векселя под товарно-материальные ценности покупатель отражает свой долг перед поставщиком на счете:
а) 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
б) 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
в) 51 «Расчетные счета»;
г) 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

13. Погашение задолженности по векселям векселедатель отражает по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счетов:
а) 50 «Касса»;
б) 51 «Расчетные счета»;
в) 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
г) 99 «Прибыли и убытки».

14. Суммы удовлетворенных претензий отражаются в учете по дебету счетов денежных средств и кредиту счета
а) 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
б) 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
в) 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
г) 91 «Прочие доходы и расходы»;
д) 99 «Прибыли и убытки».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Глава 4. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Цели изучения главы:

понимание действующих принципов классификации, оценки и задач учета основных средств;
уяснение методологических основ организации синтетического и аналитического учета поступления, выбытия, начисления амортизации, учета затрат на восстановление основных средств, проведения их инвентаризации и переоценки,
понимание методологии учета вложений в основные средства и учета арендных операций, включая финансовую аренду

4.1. Понятие, классификация, оценка и задачи учета основных

Средств

Основные средства и их группировка. Переход к рыночной ономике и требования к конкурентоспособности продукции редполагают техническое перевооружение организаций разных траслей, обновление и реконструкцию основных средств, улучшение использования действующих мощностей, ускорение замены устаревшей техники и освоение вновь вводимых мощностей, уменьшение внутрисменных простоев и повышение производительности машин и оборудования. Это предъявляет новые требования к качеству учетной информации о формировании, движении, использовании и сохранности основных средств. Основные средства - часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; способная приносить организации экономические выгоды (доход); при этом организацией не предполагается последующая перепродажа данных объектов.
С определением понятия тесно связана проблема срока полезного использования объектов, принятых на учет в организации (на предприятии). Срок полезного использования — это период, в течение которого объекты основных средств должны

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

приносить доход организации или служить для выполнения целей ее деятельности. Этот срок определяется в соответствии с установленным порядком. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования исчисляется исходя из количества продукции или иного натурального показателя (объема работ, ожидаемого к получению в результате использования данной группы или отдельного объекта)

Действующее положение по бухгалтерскому учету основных средств (ПБУ 6/01) не применяется в отношении.

машин, оборудования и иных аналогичных предметов, учитываемых как готовые изделия на складах торговых организаций,

объектов, сданных в монтаж либо подлежащих монтажу, а также находящихся в пути;

капитальных и финансовых вложений или иных долгосрочных инвестиций.

Для достижения единообразия в построении учета и отчетности по основным средствам и возможности обобщения данных об их наличии и движении в масштабе отраслей хозяйства и экономики Российской Федерации в целом используется Общероссийский классификатор основных фондов (ОКОФ), введенный с 01.01.1996 г. Объектами классификации в ОКОФ служат основные фонды (средства), т. е. активы, используемые неоднократно или постоянно в течение длительного периода, но не менее года, для производства товаров, оказания рыночных и нерыночных услуг.

К основным средствам относятся: земельные участки, объекты природопользования, 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 прочие виды основных средств.

Здания (кроме жилых) - архитектурно-строительные объекты, назначением которых является создание условий для труда, хранения материальных ценностей, социально-культурного обслуживания населения. К ним относятся: производственные корпуса цехов, мастерских, складов, лабораторий, гаражей, депо, клубов и др., передвижные домики производственного назначения (мастерские, АТС и т. п.) и непроизводственного назначения, а также коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации, специализированные здания для осуществления кон-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

кретных видов деятельности, в которых фундаменты крупногабаритного оборудования, сооруженные вместе с возведением здания, входят в состав здания по данной группе.

Сооружения - инженерно-строительные объекты, назначением которых является выполнение тех или иных технических функций в процессе производства без изменения предмета труда или для осуществления различных непроизводственных функций. К ним относятся нефтяные скважины, плотины, мосты, законченные функциональные устройства для передачи энергии и информации (линии электропередач, теплоцентрали, трубопроводы, кабельные линии связи и др.).

Машины и оборудование - устройства, преобразующие энергию, материалы и информацию. В зависимости от основного назначения они подразделяются на энергетические (силовые) и рабочие.

К энергетическим (силовым) относятся машины-генераторы, чашины-двигатели, предназначенные для производства тепло-1Й и электрической энергии и для превращения энергии любо-вида в механическую (паровые котлы, паровые машины, тур-[ны, атомные реакторы, различные двигатели и др.). К рабочим машинам и оборудованию относятся машины, аппараты, оборудование, предназначенные для механического, термического и химического воздействия на предметы труда в целях получения готового продукта и для перемещения предметов труда в ходе производства. Сюда же включаются все виды технологического оборудования (автоматические машины и оборудование), а также оборудование транспортное, строительное, торговое, складское, сельскохозяйственное, санитарно-гигиеническое, водоснабжения и канализации и другие виды оборудования.

Измерительные и регулирующие приборы и устройства предназначены для измерения объема, веса, длины, т. е. средства измерения производственных процессов и управления (регулирования).

Вычислительная техника - все виды вычислительной и оргтехники, а также оборудование систем связи, коммуникационные системы для передачи информации любого вида, средства визуального и акустического отображения информации, средства хранения информации и др.

Транспортные средства предназначены для перемещения людей и грузов. К ним относятся подвижной состав всех видов транспорта (железнодорожного, водного, автомобильного). Сле-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

дует отметить, что автомобили и прицепы, железнодорожные вагоны, имеющие специализированное назначение (передвижные мастерские, электростанции, вагоны-лаборатории, передвижные кухни, душевые и т. п.), не являются транспортными средствами, а учитываются как здания либо соответствующее оборудование.

Инвентарь производственный и хозяйственный — средства труда, предназначенные для облегчения производственных процессов (рабочие столы, прилавки, торговые шкафы и т. п.), для хранения жидких и сыпучих материалов (чаны, бочки, баки и т. п.), а также предметы конторского и хозяйственного обзаведения, не используемые в производственном процессе (спортивный инвентарь, предметы противопожарного назначения (кроме насосов и механических лестниц, относящихся к машинам и оборудованию), т. е. объектами классификации могут быть только предметы, имеющие самостоятельное значение и не являющиеся частью какого-либо другого объекта.

Скот рабочий — лошади, волы, верблюды, коровы и др.

Насаждения многолетние — все виды искусственных многолетних насаждений независимо от их возраста, породы, включая индивидуальные ограждения каждого насаждения.
К основным средствам относятся также капитальные вложения в коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) и в арендованные объекты основных средств. При этом капитальные вложения в многолетние насаждения и улучшение земель включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ.

В состав основных средств включаются земельные участки и объекты природопользования (вода, недра и т. п.), находящиеся в собственности организации.
Детальная и четкая классификация основных средств является важнейшей предпосылкой автоматизации их учета.
В настоящее время в связи с принятием Федерального закона (в ред. от 29.05.02 № 57-ФЗ) принята классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, в зависимости от сроков их полезного использования. Эта классификация может применяться для целей бухгалтерского учета и включает десять групп, например, первая - от 1 года до 2 лет, вторая -свыше 2 лет до 3 лет включительно и т.д.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Для характеристики использования основных средств применяется их группировка по следующим признакам.
В зависимости от отношения к уставной деятельности организации основные средства подразделяются на производственные и непроизводственные. Производственные основные средства связаны с осуществлением уставной деятельности и предназначены для технического оснащения и нормального функционирования производства с целью получения продуктов или оказания услуг как производственного, так и личного потребления. К ним относятся производственные здания, сооружения, машины и оборудование и др.

Непроизводственные основные средства не связаны с осуществлением уставной деятельности, но числятся на балансе организации и предназначены для целей непроизводственного потребления (здания клубов, общежитий, гостиниц и т. п.).
По степени использования в хозяйственной деятельности организации основные средства подразделяются на объекты, находящиеся в эксплуатации, в запасе, на консервации, в стадии достройки, дооборудования, реконструкции, а по принадлежности — на собственные, арендованные и объекты в оперативном управлении или хозяйственном ведении. При этом перевод основных средств на консервацию, в запас, на дооборудование, реконструкцию относится к компетенции руководителя организации.

Оценка основных средств. Особенность функционирования основных средств, связанная с длительным участием и сохранением в Процессе производства натурально-вещественной формы с одновременным изменением стоимости, обусловливает необходимость использования двух оценок основных средств - полной первоначальной стоимости и остаточной стоимости.
Первоначальная стоимость основных средств, приобретенных за плату, включает сумму фактических затрат организации на их приобретение, сооружение и изготовление за вычетом возмещаемых налогов (Федеральный закон от 29.05.02 № 57-ФЗ).

К фактическим затратам могут быть отнесены:
суммы, уплачиваемые поставщикам (продавцам) в соответствии с договором;
суммы, уплачиваемые организациям за выполнение работ по договору строительного подряда или иным договорам;
суммы, уплачиваемые за информационно-консультационные услуги организациям- связанным с приобретением основных средств:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

государственные пошлины, регистрационные сборы и иные счналогичные платежи, связанные с приобретением права собственности на объект основных средств;
таможенные пошлины и другие платежи;
невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
вознаграждения посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
другие затраты, связанные с процессами приобретения, сооружения и изготовления объектов основных средств, а также затраты по доведению объектов до состояния пригодности к использованию. Так, по этой группе отражаются начисленные проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения (сооружения) объекта основных средств.

Фактические затраты на приобретение и сооружение основных средств увеличиваются или уменьшаются на величину суммовых разниц, под которыми понимаются разницы в оценке кредиторской задолженности по их оплате в иностранной валюте на дату принятия их к бухгалтерскому учету и рублевой оценкой задолженности по согласованному курсу.

Первоначальная стоимость основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется в сумме денежной оценки, согласованной учредителями, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

В случаях безвозмездного получения или дарения объектов их первоначальной стоимостью является текущая рыночная стоимость, которая сложилась на дату оприходования этих объектов основных средств и отражена в актах приемки-передачи.

Первоначальной стоимостью.основных средств, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Устанавливается она исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).
Изменение первоначальной стоимости основных средств, по которой они приняты к учету в организации, допускается только в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации, проведения переоценки этих объектов.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Остаточная стоимость основных средств представляет разницу между первоначальной их стоимостью и суммой начисленной амортизации за период эксплуатации
Длительность участия объектов основных средств в производственном процессе при изменяющихся уровнях цен на материалы, заработной платы вызывает необходимость использования третьего вида оценки - восстановительной стоимости Восстановительная стоимость - это оценка основных средств в возможных затратах их приобретения на данный момент с учетом проведенных переоценок При этом полная восстановительная стоимость представляет собой стоимость создания (приобретения) новых видов основных средств, аналогичных имеющимся в организации, а остаточная восстановительная стоимость — это полная восстановительная стоимость за вычетом начисленной амортизации.

В соответствии с ПБУ 6/01 и Методическими указаниями по учету основных средств под текущей (восстановительной) стоимостью понимается сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта.

Целью переоценки в современных условиях является создание экономически обоснованной базы, обеспечивающей структурную перестройку экономики путем создания дополнительных инвестиционных ресурсов на обновление основных средств. Механизм реализации целей переоценки связан с использованием двух методов — прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам либо с применением коэффициентов пересчета балансовой стоимости основных средств.

Источниками информации о рыночных ценах на товары (работы, услуги) являются положения НК РФ (ст. 40, п.11);
официальная информация о биржевых котировках на ближайшей к месту нахождения продавца (покупателя) бирже либо на международных биржах, либо котировки Минфина России по государственным ценным бумагам и обязательствам;
информация государственных органов по статистике, органов ценообразования и иных уполномоченных органов;
информация о рыночных ценах, опубликованных в печатных изданиях или доведенная до сведения общественности средствами массовой информации;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

информация экспертов-оценщиков (ст 5 Закона об оценочной деятельности).
Это позволяет осуществлять перманентное исчисление восстановительной стоимости объектов применительно к условиям колебания рыночных цен Организация имеет право переоценивать основные средства не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) с отнесением разницы на счет добавочного капитала, если иное не установлено законодательством РФ.

Задачи учета основных средств. Экономическую информацию о наличии, движении, сохранности и финансовых результатах хозяйственных операций с основными средствами организации получают из данных бухгалтерского учета, которые необходимы для оперативного руководства и управления, а также для использования инвесторами, кредиторами, налоговыми и финансовыми органами, банками и иными заинтересованными организациями и лицами. В этой связи учет должен обеспечить*
правильное документальное оформление и своевременное отражение в регистрах синтетического и аналитического учета наличия и движения основных средств,
контроль за сохранностью основных средств, в том числе находящихся на консервации и в запасе,
контроль за правильностью учета амортизации с применением избранного способа начисления в течение срока полезного использования основных средств,
контроль за правильностью отражения результатов продаж и прочего выбытия основных средств, включая передачу их в аренду,
контроль за соблюдением сметы и полным отражением в учетных регистрах фактических затрат на восстановление основных средств,
контроль за правильностью формирования и списания за счет соответствующих источников финансирования затрат на техническое обновление и реконструкцию объектов основных средств;
контроль за своевременностью и полнотой отражения в учетных регистрах операций, связанных с ежегодными вложениями в коренное улучшение земель, многолетние насаждения, в арендованные основные средства;
контроль за объективным отражением в учете результатов инвентаризации балансовых и забалансовых объектов основных средств;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

контроль за правильностью осуществления перманентной переоценки основных средств с исчислением восстановительной стоимости;
контроль за своевременностью и правильностью уплаты налогов по операциям с основными средствами и отражением их в учете;
обеспечение объективной информации для заполнения форм квартальной и годовой бухгалтерской отчетности

4.2. Аналитический и синтетический учет наличия и движения основных средств

Инвентарный учет основных средств. Учет основных средств в организациях ведется в соответствии с действующим Положением по учету основных средств и организуется на основе принятого классификатора в разрезе инвентарных объектов.
Инвентарный объект как единица учета основных средств представляет собой объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы. Если объект включает несколько частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.
Для правильной организации аналитического учета и обеспечения контроля за сохранностью основных средств каждому инвентарному объекту (отдельно стоящему зданию с его внутренними коммуникациями и надворными постройками, обособленному сооружению, станку или аппарату с приспособлениями, приборами, индивидуальным ограждением, системами управления и контроля и т. п.), находящемуся в эксплуатации или в запасе, присваивается инвентарный номер (серия номеров, например, для автоматизированных производственных систем), который пробивается на металлическом жетоне или наносится на объект масляной краской Инвентарные номера имеют кодовое обозначение. При этом для каждой номенклатурной группы основных средств отводится серия порядковых номеров, чтобы по коду можно было

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

определить принадлежность объекта к той или иной классификационной группе. Инвентарный номер объекта сохраняется за ним в течение всего периода его эксплуатации в данной организации Он проставляется на всех первичных документах (или машиночитаемых носителях), оформляющих наличие и движение объекта При выбытии объекта его номер считается ликвидированным и вновь поступившему объекту не присваивается в течение пяти лет По арендованным объектам учет может осуществляться по инвентарному номеру, присвоенному арендодателем.

В настоящее время аналитический учет базируется на использовании унифицированных форм первичной учетной документации, разработанных Госкомстатом РФ (утверждены постановлением Госкомстата РФ от 21.01.03 № 7).

Для первичного учета основных средств используются следующие унифицированные формы:
«Акт о приемке-передаче объекта основных средств (кроме зданий и сооружений)» (ф. № ОС-1) применяется для зачисления в состав основных средств отдельных объектов, поступивших за плату от других организаций, полученных в безвозмездное пользование, внесенных учредителями в счет вкладов в уставный капитал, полученных в хозяйственное ведение или оперативное управление и др. Акт используется для учета ввода объектов в эксплуатацию, внутреннего перемещения основных средств, передачи со склада (из запаса) в эксплуатацию, а также выбытия при их продаже и др.
При оформлении приемки объекта акт составляется в одном экземпляре и подписывается членами приемочной комиссии, а затем вместе с приложенной технической документацией передается в бухгалтерию. Акт утверждается руководителем организации. Выбытие основных средств оформляется аналогичным актом с отражением в инвентарной карточке учета основных средств. При оформлении внутреннего перемещения объектов акт выписывается в двух экземплярах: первый - с распиской получателя и сдатчика передается в бухгалтерию; второй - структурному подразделению-сдатчику;
«Акт о приеме-передаче здания (сооружения)» (ф. № ОС-1а),
«Акт о приеме-передаче группы объектов основных средств (кроме зданий и сооружений» (ф. № ОС-16);
«Накладная на внутреннее перемещение объекта основных средств» (ф. № ОС-2);

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

«Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств» (ф. № ОС-3) применяется для оформления приемки-сдачи основных средств из ремонта, после реконструкции, модернизации. Акт подписывается представителем принимающего подразделения и представителем подразделения, выполнившего работы по ремонту (реконструкции, модернизации) При выполнении работ сторонней организацией акт составляется в двух экземплярах: первый — остается в организации; второй - передается производителю работ Оформленные акты сдаются в бухгалтерию, а в технический паспорт объекта вносятся необходимые изменения в части характеристики объекта Акт, подписанный главным бухгалтером, утверждается руководителем организации;

«Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств»)» (ф. № ОС-4) применяется для оформления полного или частичного списания основных средств (кроме автотранспортных). Акт составляется в двух экземплярах, подписывается членами комиссии, утверждается руководителем организации. Первый экземпляр акта передается в бухгалтерию, второй — остается у материально ответственного лица и является основанием для сдачи на склад материалов, запасных частей после разборки (демонтажа) объекта. Затраты по списанию и стоимость оставшихся материальных ценностей отражаются в разделе акта «Справка о затратах, связанных со списанием основных средств, и о поступлении материальных ценностей от их списания»;

«Акт о списании автотранспортных средств» (ф. № ОС-4а) составляется в двух экземплярах, подписывается членами комиссии и утверждается руководителем организации. Первый экземпляр вместе с документом, подтверждающим снятие объекта с учета в автоинспекции, передается в бухгалтерию; второй — остается у материально ответственного лица и является основанием для сдачи на склад материальных ценностей, оставшихся после списания;
«Инвентарная карточка учета объекта основных средств» (ф. № ОС-6) применяется для пообъектного учета всех видов основных средств. Заполняется в одном экземпляре на основании первичных документов на поступление, выбытие, ремонт, дооборудование основных средств. При значительном изменении качественных и количественных показателей в характеристике объекта (достройка, дооборудование и т. п.) может быть открыта новая карточка, а старая сохраняется как справочный документ;
«Акт о приеме (поступлении) оборудования» (ф. № ОС-14) составляется в двух экземплярах и подписывается членами комис-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

сии, в ее состав включается представитель монтажной организации (при проведении монтажных работ подрядным способом);

«Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж» (ф. № ОС-15) выписывается в двух экземплярах для передающей и принимающей сторон;

«Акт о выявленных дефектах оборудования» (ф. № ОС-16) подписывается представителями заказчика, подрядчика и организации - изготовителя оборудования.
Унифицированные формы первичных учетных документов распространяются на все коммерческие организации (кроме кредитных и бюджетных).

Пообъектный учет основных средств ведется бухгалтерией на инвентарных карточках на бумажных или машиночитаемых носителях информации. Они открываются отдельно на каждый объект; приспособления и принадлежности, составляющие единое целое с объектом, также отражаются в его инвентарной карточке. Обязательными реквизитами карточек являются: наименование и назначение объекта, его инвентарный номер, организация-изготовитель, дата и номер документа на оприходование, первоначальная стоимость, признак собственности, краткая индивидуальная характеристика объекта, срок полезного использования, норма амортизации, ее код и др. В процессе эксплуатации в карточках делаются отметки о перемещении объекта внутри организации, о его ремонте и выбытии с указанием причины. Основанием для этого служат данные первичных документов — актов (накладных) приемки-передачи основных средств, актов на списание основных средств и др. При этом обязательными являются подписи должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственных операций. При переоценке объектов восстановительная стоимость отражается в разделе карточки «Реконструкция, модернизация». По наиболее важным объектам в отделе главного механика организации оформляется специальный паспорт. В организациях, имеющих небольшое количество основных средств, пообъектный учет ведется в инвентарной книге типовой формы по классификационным группам (видам) основных средств и по местам их нахождения. При отсутствии автоматизированного учета инвентарные карточки составляются в одном экземпляре и хранятся в бухгалтерии. В картотеке бухгалтерии они располагаются по классификационным группам в соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов, а внутри их -

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

по местонахождению (цех, отдел), видам (здания, сооружения и т.д.), инвентарным номерам. Заполненные инвентарные карточки регистрируются в описях типовой формы, которые ведутся в одном экземпляре по классификационным группам (видам) основных средств. При использовании инвентарных книг описи не составляются.

Учет объектов основных средств по местам их эксплуатации осуществляется в инвентарном списке типовой формы, данные которого должны быть идентичны записям в инвентарных карточках (книгах).
При автоматизации учета информация инвентарных карточек переносится на магнитные носители, а затем используется для составления в автоматизированном режиме ведомости движения основных средств, итоги которой в том же режиме сверяются с данными соответствующего синтетического счета.

Синтетический учет поступления и выбытия основных средств. Для учета основных средств действующим Планом счетов предусмотрен ряд синтетических счетов:

01 «Основные средства» предназначен для учета наличия и движения основных средств, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, в доверительном управлении. Основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости. Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается на этом счете в соответствующей доле;
02 «Амортизация основных средств» применяется для отражения накопленной амортизации за время эксплуатации основных средств, принадлежащих организации на правах собственности и сданных в аренду, включая финансовую аренду;
03 «Доходные вложения в материальные ценности» предназначен для обобщения информации о наличии и движении вложений организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму и предоставляемые за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода;
08 «Вложения во внеоборотные активы» применяется для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые будут затем приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, земельных участков, объектов природопользова-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

ния, а также о затратах по формированию основного стада, продуктивного и рабочего скота (кроме птицы, пушных зверей, кроликов, семей пчел, служебных собак, которые учитываются в составе средств в обороте). К счету могут быть открыты субсчета:

1 «Приобретение земельных участков»; 2 «Приобретение объектов природопользования»; 3 «Строительство объектов основных средств»; 4 «Приобретение отдельных объектов основных средств»; 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» и др.;

19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» предназначен для обобщения информации об уплаченных или причитающихся к оплате организацией суммах налога по приобретенным ценностям. К этому счету могут быть открыты субсчета: 1 «НДС при приобретении основных средств»; 2 «НДС по приобретенным нематериальным активам» и др.;

80 «Уставный капитал» применяется для обобщения информации о состоянии и движении уставного (складочного) капитала организации. Увеличение и уменьшение уставного капитала, в том числе за счет имущества, относящегося к основным средствам, осуществляются после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации;

83 «Добавочный капитал» предназначен для обобщения информации о добавочном капитале организации, на нем отражается прирост стоимости внеоборотных активов по результатам переоценки, а также сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, полученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества за счет продажи акций по цене, превышающей их номинальную стоимость;

90 «Продажи» используется для обобщения информации о доходах и расходах в организации и выявления финансового результата за отчетный период. К нему могут быть открыты несколько субсчетов;

91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах (операционных, внереализационных) отчетного периода. Применительно к основным средствам на этом счете находят отражение поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств; поступления в связи с безвозмездным получением активов, а также расходы по продаже, выбытию, предоставлению за плату во временное владение и пользование, расходы на консервацию объектов основных средств и др.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Синтетический учет поступления основных средств. Законченные строительством здания и сооружения; приобретенное оборудование, не требующее монтажа; завершенные работы по достройке, дооборудованию и реконструкции объектов, увеличивающие их первоначальную стоимость, зачисляются в основные средства по дебету счета 01 «Основные средства» с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» по соответствующим субсчетам в сумме фактически произведенных затрат, включая затраты на доставку. При этом для отражения поступления каждого объекта основных средств используется утвержденный руководителем акт о приеме-передаче типовой формы (№ ОС-1), на основе которого составляются инвентарная карточка объекта и иные документы, подтверждающие их государственную регистрацию в установленных законодательством случаях. Общим ак-""ом может оформляться только одновременное поступление од-1типных объектов с одинаковой стоимостью. Для учета налога на добавленную стоимость (НДС) при осу-:ствлении вложений во внеоборотные активы используется ет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным яшостям», субсчет 1 «НДС при приобретении основных редств», на котором учитываются уплаченные организацией ,уммы налога, выделенные в расчетных документах по строительству и приобретению основных средств, включая отдельные объекты основных средств, земельные участки, объекты природопользования. На сумму уплаченного налога по приобретенным объектам дебетуется счет 19, субсчет 1, и кредитуются счета расчетов (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками») или счета денежных средств (50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и др.).

Пример. Фирмой приобретено у разных организаций отечественное оборудование, не требующее монтажа, по договорным ценам, включая затраты на доставку, погрузку, разгрузку, на сумму 180 000 руб. НДС по приобретенному оборудованию 36 000 руб. При этом составляются бухгалтерские записи:

на сумму фактических затрат по приобретению оборудования —
Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»,
субсчет 4 «Приобретение отдельных объектов
основных средств» 180 000 руб.
К-т сч, 76 «Расчеты с разными дебиторами
и кредиторами» 180 000 руб.;
на сумму НДС по приобретенному оборудованию –

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Д-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость», субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств» 36 000 руб.
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 36 000 руб.;
на стоимость оборудования, принятого к учету, -
Д-т сч. 01 «Основные средства» 180 000 руб.
К-тсч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 4 «Приобретение отдельных объектов основных средств» 180 000 руб.

Поступление основных средств может быть связано с их получением в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации. Первоначальной стоимостью таких объектов является их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

При оприходовании имущества, предоставленного в собственность организации в натуральной форме в счет вклада в уставный капитал, в качестве первоначальной стоимости может быть принята оценка, исчисленная исходя из арендной платы за пользование этими объектами основных средств за весь срок деятельности организации, указанной в учредительных документах. Такая оценка фиксируется в протоколе собрания акционеров.

При учреждении акционерного общества (товарищества и т. п.) поступление объектов основных средств в счет вклада в уставный капитал оформляется бухгалтерской записью:

Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»
К-т сч. 80 «Уставный капитал».

В процессе финансово-хозяйственной деятельности организации поступление такого имущества в денежной форме отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», по соответствующему субсчету
К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

В соответствии с положением «Доходы организации» (ПБУ 9/99) при поступлении объектов по договору дарения или в иных случаях безвозмездного поступления основных средств (от других организаций, физических лиц, в качестве субсидии правительственного органа) их первоначальной стоимостью признается рыночная стоимость на дату оприходования на основе типо-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

вых документов приемки-передачи. При этом в качестве рыночной стоимости могут быть приняты:

а) цены на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей;

б) информация об уровне цен, публикуемая органами государственной статистической службы;

в) данные об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и в специальной литературе;

г) данные торговых инспекций;

д) экспертные заключения оценщиков о стоимости отдельных объектов основных средств.

Во всех случаях безвозмездного получения и дарения основных средств затраты по их доставке учитываются организациями-получателями как вложения во внеоборотные активы и относятся на увеличение первоначальной стоимости объекта.

На величину первоначальной стоимости таких объектов в ение срока их полезного использования формируются финан- (ые результаты в качестве внереализационных доходов.

При оприходовании такого имущества на счетах оформляют- :ледующие записи:

на стоимость безвозмездно полученного имущества по ры-зчным ценам -

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления»;

по мере начисления амортизации по безвозмездно полученным основным средствам —

Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;

на стоимость оприходования безвозмездно поступивших объектов основных средств -

Д-т сч. 01 «Основные средства»

К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Например, если стоимость объекта составляет 200 тыс. руб., годовая норма амортизации - 12%, то ежемесячные зачисления на кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» составят 2 тыс. руб.

Принятие к бухгалтерскому учету основных средств, поступивших по договорам, в которых предусмотрена их оплата неде-нежньши средствами, отражается по дебету счета основных средств и кредиту счета вложений во внеоборотные активы.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

При организации налогового учета безвозмездно полученное имущество, включая договоры дарения, должно расчетно учитываться при определении налогооблагаемой базы.
Однако в облагаемый оборот не включаются основные средства, безвозмездно предоставленные иностранными организациями для осуществления целевых программ с последующим отчетом об их использовании.

При определении налоговой базы не учитывается также имущество, относящееся к основным средствам, полученное в рамках целевого финансирования (Федеральный закон в ред. от 29.05.02 № 57-ФЗ). К средствам целевого финансирования могут быть отнесены инвестиции, полученные от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения (при условии их использования в течение одного календарного года с момента получения); фанты, предоставленные некоммерческими организациями, включая международные, по перечню таких организаций, утвержденному Правительством РФ, и т. п. К необлагаемому относится имущество, полученное безвозмездно российской стороной от организации, если уставный капитал передающей (принимающей) стороны не менее чем на 50% состоит из вклада (доли) получающей (принимающей) организации. При этом доходом такое имущество не признается только в том случае, если оно в течение года не передается третьим лицам.

При определении объекта налогообложения по упрощенной системе (гл. 26.2 НК РФ) полученные доходы уменьшаются на сумму расходов (ст. 346.16 НК РФ). В отношении основных средств доходы уменьшаются на сумму расходов на их приобретение в следующем порядке:
по объектам, приобретенным в период применения упрощенной системы, в момент ввода их в эксплуатацию;
по объектам, приобретенным до перехода на упрощенную систему, со сроком полезного использования до 3 лет - в течение одного года применения упрощенной системы; по объектам со сроком полезного использования от 3 до 15 лет включительно в течение первого года - 50% стоимости, второго года - 30% стоимости, третьего года - 20% стоимости; по объектам со сроком полезного использования свыше 15 лет - в течение 10 лет применения упрощенной системы налогообложения равными долями от стоимости основных средств.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Стоимость основных средств принимается равной их остаточной стоимости на момент перехода на упрощенную систему.

Следует отметить, что сделки между коммерческими организациями по операциям дарения (приема-передачи) основных средств противоречат положению Гражданского кодекса Российской Федерации (часть 2, ст. 575, п. 4) о запрещении дарения в отношениях между коммерческими организациями, а потому безвозмездное получение основных средств возможно только от некоммерческих организаций и физических лиц.

Приобретение и использование основных средств, принадлежащих нескольким собственникам на правах долевого участия, отражаются в бухгалтерском учете в порядке долевой собственности участников на основе соответствующего соглашения между сторонами. При невозможности распределения долей собственности между участниками законодательным путем эти основные средства принимаются на учет в равных долях.

Учет объектов долевой собственности ведется каждым участником на счете 01 «Основные средства» в соответствии с вкладом участника. При этом участники могут увеличить свою долю за счет так называемых отделимых улучшений общего имущества либо могут продать, передать в залог свою долю собственности. Расходы по содержанию общего имущества и уплате налогов за это имущество несут все участники долевой собственности пропорционально их долям. Соответственно продукция и доходы от использования общего имущества распределяются по долям участия собственников.

Операции по учету долевой собственности можно проиллюстрировать на примере долевого участия в строительстве объекта основных средств; приведем бухгалтерские записи, которые при этом составляются:

на сумму перечисления вклада участников на строительство объекта –

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-т сч. 51 «Расчетные счета»;

на сумму оприходования долей участников капвложений в строительство объекта –

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

на стоимость объекта основных средств в размере доли участия каждого собственника в строительстве после ввода объекта в эксплуатацию –

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Д-т сч, 01 «Основные средства»
К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».
При формировании уставного фонда унитарного предприятия стоимость основных средств, закрепленных за ним органами государственного или местного самоуправления, отражается бухгалтерской записью:
Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями»
К-т сч. 80 «Уставный капитал»;
после принятия этих объектов на учет -
Д-т сч. 01 «Основные средства»
К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями».
Для учета расчетов унитарного предприятия с учредителями - государственными или муниципальными органами также используется счет 75 «Расчеты с учредителями». При начислении доходов, причитающихся государственным или муниципальным органам по результатам деятельности унитарного предприятия, оформляется бухгалтерская запись:
Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями».
Объекты основных средств, полученные организацией в хозяйственное ведение или оперативное управление от государственных или муниципальных органов, отражаются при их принятии к учету бухгалтерской записью:
Д-т сч. 01 «Основные средства»
К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления».
По мере амортизации объекта производится бухгалтерская запись по увеличению прочих доходов организации:
Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».
В соответствии с письмом Минфина России (от 05.08.03 г. № 16-00-14/27) получение основных средств государственными и муниципальными предприятиями на праве хозяйственного ведения или оперативного управления сверх суммы их уставного фонда отражается в бухгалтерском учете следующими записями:
на стоимость получения от учредителей объектов -
Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;
на сумму превышения уставного фонда унитарного предприятия, закрепленного в учредительных документах, -
Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»
К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
на сумму оприходования объектов основных средств -Д-тсч. 01 «Основные средства»
К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Синтетический учет выбытия основных средств. Списанию с бухгалтерского баланса подлежат объекты основных средств, которые передаются (выбывают) или постоянно не используются для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, для управленческих нужд организации.
В соответствии с действующим порядком с балансов организаций на основе унифицированных форм первичных документов могут быть списаны основные средства, пришедшие в состояние непригодности и подлежащие ликвидации вследствие физического и морального износа, аварий, стихийных бедствий, нарушений нормальных условий эксплуатации, а также в связи с продажей, безвозмездной передачей, расширением, реконструкцией и техническим перевооружением предприятий (цехов) и по другим причинам.
Списание стоимости объекта основных средств отражается в бухгалтерском учете на субсчете «Выбытие основных средств» к счету 01 «Основные средства». На дебет его списывается первоначальная (восстановительная) стоимость объекта в корреспонденции с кредитом счета 01 «Основные средства» по соответствующему субсчету. По его кредиту отражается сумма начисленной амортизации за весь срок полезного использования объекта в корреспонденции с дебетом счета 02 «Амортизация основных средств». По окончании процесса выбытия остаточная стоимость объекта списывается с кредита счета 01, субсчет «Выбытие основных средств», в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» как операционные расходы.
Причины выбытия основных средств могут быть сгруппированы следующим образом:
продажа объектов юридическим или физическим лицам;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

передача по договорам дарения объектов другим организациям и лицам в соответствии с законодательством;
ликвидация, включая частичную, вследствие аварий, стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций;
передача объектов в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций; -
списание в случаях физического или морального износа;
списание объектов, сданных в аренду с правом выкупа, на момент перехода собственности на них к арендатору;
другие причины.

Для определения непригодности основных средств, невозможности и экономической нецелесообразности проведения их восстановительного ремонта, а также для оформления документации на списание таких объектов в организациях создаются постоянно действующие комиссии, в состав которых включаются главный инженер (или заместитель), начальники соответствующих структурных подразделений, главный бухгалтер (или заместитель), а также лица, на которых возложена материальная ответственность за сохранность основных средств. По решению руководителя организации в состав комиссии могут быть включены и другие специалисты, если в этом есть техническая необходимость, а также представители инспекций, на которых возложена функция надзора за отдельными видами объектов.

Комиссия осуществляет следующие функции:
осматривает ликвидируемые объекты с использованием технической документации (поэтажных планов, техпаспорта объекта и др.), данных бухгалтерского учета и другой информации;
определяет невозможность восстановления и дальнейшей эксплуатации объекта;
устанавливает причину списания объекта (авария, стихийное бедствие, нарушение нормальных условий эксплуатации, реконструкция, износ и т. п.);
выявляет лиц, виновных в преждевременном выбытии объекта из эксплуатации, а также вносит предложения о привлечении их к ответственности в соответствии с действующим законодательством;
устанавливает возможность использования отдельных узлов, деталей, материалов и оценивает их по ценам возможной реализации;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

осуществляет контроль за изъятием из объекта драгоценных металлов, годных узлов и сдачей их на склад;
составляет акты на списание объектов типовой формы. При ликвидации объекта в связи с реконструкцией, расширением и техническим перевооружением действующих организаций комиссия проверяет соответствие предъявленных к списанию объектов программе реконструкции и делает в акте на списание ссылку на конкретный пункт программы.

В актах на списание обязательно приводятся данные о датах изготовления или постройки и ввода в эксплуатацию; сроке полезного использования; первоначальной стоимости; сумме амортизации, начисленной на момент выбытия; количестве проведенных капитальных ремонтов; причине списания; стоимости материальных ценностей, полученных при разборке (демонтаже) объекта. По основным средствам, списываемым в результате статных бедствий и аварий, к акту должна быть приложена справ-компетентной организации о стихийном бедствии либо копия та об аварии с указанием причин и виновников. Акты на спи-шие утверждает руководитель организации, после чего осуще-гвляются демонтаж и разборка объектов. Инвентарные карточки по выбывшим объектам хранятся в течение срока, определяемого руководителем организации.

После разборки (демонтажа) и оценки отдельных узлов (деталей), материалов, которые могут быть использованы в организации или проданы, они приходуются на дебет счета 10 «Материалы», субсчета 1 «Сырье и материалы», 5 «Запасные части», по рыночной стоимости на дату списания, а не пригодные к дальнейшему использованию — как вторичное сырье и отражаются на дебете счета 10, субсчет 6 «Прочие материалы», в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве операционных доходов.
Ликвидация отдельных частей объекта, имеющих разный срок полезного использования, отражается в учете как ликвидация самостоятельного инвентарного объекта и оформляется в общем порядке. При этом детали (узлы), содержащие драгоценные металлы, обязательно сдаются в государственный фонд, а содержащие цветные металлы — организациям по сбору вторсырья.
Согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» величина поступлений от продажи основных средств и иных активов (кроме иностранной валюты), доходы от участия в уставных капиталах дру-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

гих организаций в виде вкладов объектов основных средств (когда это не является предметом деятельности организации) рассматриваются как операционные доходы. Эта величина поступлений определяется с учетом суммовой разницы, возникающей при оплате счетов за проданные объекты в суммах, эквивалентных курсу валюты, в соответствии с выставленными счетами. Доходы и расходы от списания объектов основных средств в бухгалтерском учете отражаются в том отчетном периоде, к которому они относятся. Они подлежат зачислению на счет «Прибыли и убытки» как операционные доходы и расходы.
Выбытие объектов вследствие продажи или передачи сторонним организациям оформляется актом приемки-передачи основных средств (ф. № ОС-1), на основе которого бухгалтерия производит запись в инвентарной карточке (ф. № ОС-6) и прилагает ее к акту. Об изъятии карточки делается отметка в инвентарной книге (списке) по местонахождению объекта. Выбытие объектов вследствие их полного или частичного списания оформляется актом о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. № ОС-4).

Пример. Ликвидировано вследствие полной амортизации здание гаража на территории организации. Первоначальная стоимость — 7000 руб., сумма начисленной амортизации - 6200 руб. Расходы по разборке произведены самой организацией силами ремонтных рабочих и составили 400 руб., стоимость непригодных к дальнейшему использованию материалов от разборки здания по рыночным ценам вторичного сырья — 300 руб. на основе акта о приеме-передаче здания (сооружения) (ф. № ОС-1а).
На счетах будут оформлены следующие бухгалтерские записи:
на первоначальную стоимость выбывшего объекта —
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» 7000 руб.
К-тсч. 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств» 7000 руб.;
на сумму начисленной амортизации на момент ликвидации —
Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» 6200 руб.
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» 6200 руб.;
на сумму расходов по разборке и вывозу строительного мусора силами самой организации -
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» 400 руб.
К-т сч. 23 «Вспомогательные производства» 400 руб.;
списывается остаточная стоимость ликвидированного здания гаража (7000 руб. - 6200 руб.) –

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2
«Прочие расходы» 800 руб.
К-т сч. 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств» 800 руб.;
стоимость материалов, полученных от сноса здания гаража и непригодных к использованию, по рыночным ценам вторичного сырья на дату оприходования —
Д-тсч. 10 «Материалы», субсчет 6 «Прочие материалы» 300 руб.
К-т сч 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1
«Прочие доходы» 300 руб.;
списывается сальдо (убыток) -
Д-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9
«Сальдо прочих доходов и расходов» 900 руб
К-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2
«Прочие расходы» 900 руб.;
списывается на финансовый результат сальдо по счету «Прочие доходы и расходы» -
Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 900 руб.
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9
«Сальдо прочихдоходов и расходов» 900 руб.

Списание основных средств в связи с их недостачей или порчей по вине материально ответственных лиц или по неустановленным причинам регулируется в соответствии со ст. 12 Федерального закона «О бухгалтерском учете», Положением по учету основных средств (ПБУ 6/01) и Методическими указаниями по учету основных средств.

Все выявленные расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах следующим образом:
излишек имущества приходуется на счета учета финансовых результатов с зачислением его суммы на кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»;
недостача относится на виновных лиц, а если они не установлены или судом отказано во взыскании с них убытков, то на счет учета финансовых результатов (с зачислением ее суммы на дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».
Последовательность записей на счетах бухгалтерского учета при списании недостающих основных средств по вине материально ответственных лиц рассмотрим на примере,

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Пример. При проведении инвентаризации была обнаружена пропажа компьютера, который был передан материально ответственному лицу по разовой доверенности для ремонта. Первоначальная стоимость компьютера - 12 000 руб., сумма накопленной амортизации на момент пропажи - 6000 руб. Претензии признаны материально ответственным лицом. Производятся на счетах бухгалтерского учета следующие записи'
на остаточную стоимость выбывшего вследствие недостачи объекта —
Д-т сч 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» 6000 руб.
К-тсч. 01 «Основные средства»,
субсчет «Выбытие основных средств» 6000 руб.;
на сумму недостачи, отнесенную на материально ответственное лицо, —
Д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»,
субсчет 2 «Расчеты по возмещению
материального ущерба» 6000 руб.
К-т сч. 94 «Недостачи и потери порчи ценностей» 6000 руб.;
внесено наличными деньгами в кассу предприятия на сумму возмещения недостачи -
Д-т сч. 50 «Касса» 4000 руб.
К-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»,
субсчет 2 «Расчеты по возмещению
материального ущерба» 4000 руб.;
на сумму разницы между стоимостью недостающего компьютера и суммой, внесенной наличными деньгами, -
Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» 2000 руб.
К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» 2000 руб.;
при рассрочке платежа на один год на сумму ежемесячных удержаний из заработной платы виновника -
Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 167 руб.
К-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»,
субсчет 2 «Расчеты по возмещению
материального ущерба» 167 руб.;
по мере ежемесячного взыскания платежей —
Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» 167 руб.
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» 167 руб.

В случаях, предусмотренных законодательством, взыскание недостающих или похищенных объектов основных средств с виновников производится по рыночным ценам, превышающим их балансовую стоимость. Разница между рыночной стоимостью недостающего имущества, подлежащая взысканию с виновных

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

лиц, и его балансовой стоимостью списывается на счет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей». При этом на счетах оформляются следующие бухгалтерские записи:

на сумму недостачи по балансовой стоимости — Д-т сч 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», на сумму разницы между рыночной и балансовой стоимостью, подлежащей взысканию с виновных лиц, —

Д-т сч 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

К-т сч 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 4 «Разни-ча между суммой, подлежащей взысканию, и балансовой стои-тью по недостачам ценностей»;

то мере взыскания с виновных лиц суммы ущерба разница отрется - Д-т сч 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 4 «Разни-между суммой, подлежащей взысканию, и балансовой стои-остью по недостачам ценностей» К-тсч 91 «Прочие доходы и расходы». В ситуациях, когда виновные лица не установлены или во взыскании отказано судом, убытки от невозмещенной недостачи (порчи) объектов списываются на финансовые результаты организации, т. е. дебетуется счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуется счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Недостачи ценностей, выявленные в текущем году, но относящиеся к прошлым периодам, по которым имеются решения судебных органов о взыскании с виновных лиц, отражаются по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». Одновременно на эти суммы дебетуется счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», и кредитуется счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». По мере погашения задолженности дебетуется счет 98 «Доходы будущих периодов» и кредитуется счет 91 «Прочие доходы и расходы».

В соответствии с действующим порядком организации могут переводить часть объектов основных средств в состав средств в

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

обороте, и наоборот. В первом случае для этого используется сче i 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств, по дебету которого показывается первоначальная стоимость выбывшего объекта, по кредиту - сумма накопленной амортизации на момент перевода объекта. На величину остаточной стоимости переведенного объекта дебетуется счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуется счет 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств». Одновременно остаточная стоимость основных средств зачисляется в состав средств в обороте по дебету счета 10 «Материалы», субсчет 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы»
Выбытие основных средств, связанное с их продажей, отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы», по кредиту которого показываются поступления, связанные с продажей, по дебету - остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, а также расходы, связанные с продажей объектов основных средств.

При осуществлении операций по продаже основных средств оформляются бухгалтерские записи:
на остаточную стоимость проданного объекта —
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»
К-т сч. 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»;
на сумму расходов по продаже основных средств -
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»
К-т сч. 23 «Вспомогательные производства»;
на сумму поступлений от продажи объектов -
Д-т счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

Выбытие объектов основных средств, передаваемых в счет вклада в уставный капитал или паевый фонд по остаточной стоимости, показывается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал», и кредиту счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств». На сумму задолженности по вкладу в размере величины остаточной стоимости объекта дебетуется счет 58 «Финансо-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

иые вложения» и кредитуется счет 75, субсчет 1. При полном погашении стоимости передаваемого объекта в условной оценке, принятой в организации, списание осуществляется с отнесением суммы оценки на финансовые результаты. Доходы и расходы от выбытия объектов основных средств зачисляются на счет «Прибыли и убытки» в качестве операционных доходов и расходов.
Налогообложение операций, связанных с движением основных средств, регулируется действующим законодательством (НК РФ в ред. ФЗ от 29.05.02 № 57-ФЗ).

Суммы налога на добавленную стоимость, фактически полученные (подлежащие получению) от покупателей за проданные объекты основных средств, отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость». При этом фактически полученные (подлежащие получению) от покупателей суммы налога за проданные объекты уменьшаются на суммы налога по приобретенным (оприходованным) объектам основных средств, что отражается по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость», и кредиту счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств».

Суммы налога на добавленную стоимость по основным средствам, используемым при изготовлении продукции, выполнении работ, освобожденных от налога, учитываются вместе с затратами по их приобретению и списываются на дебет счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.), а при использовании на непроизводственные нужды на дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств».

4.3. Учет вложений во внеоборотные активы

Под вложениями во внеоборотные активы, в частности в основные средства, понимаются затраты на их создание, увеличение размеров, связанные с осуществлением капитального строительства новых объектов; реконструкцией, расширением и

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

техническим перевооружением действующих предприятий, а также с приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей).

Организация строительства объектов и учет затрат по каждому объекту (по их видам) осуществляются застройщиком (инвестором). В роли застройщиков могут выступать дирекции строящихся или действующих предприятий, ведущих капитальное строительство. При этом расходы по содержанию застройщиков производятся за счет средств финансирования капитального строительства и включаются в инвентарную стоимость вводимых объектов.

Застройщик может осуществлять долгосрочное инвестирование подрядным или хозяйственным способами.

При хозяйственном способе строительно-монтажные работы выполняются самим застройщиком, при подрядном – специализированной строительно-монтажной организацией, выступающей в роли подрядчика. Застройщик в этом случае является заказчиком, который заключает договор с подрядчиком на выполнение строительно-монтажных работ, а при выполнении работ «под ключ» – обеспечивает также разработку технической документации.

Учет вложений во внеоборотные активы ведется заказчиком по фактическим затратам на строительство и приобретение объектов основных средств. Отдельно ведется учет по договорной стоимости выполненных работ.

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведется на калькуляционном счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», который предназначен для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые будут приняты к учету в качестве основных средств, земельных участков, объектов природопользования, нематериальных активов и др. К этому счету могут быть открыты субсчета:

1 «Приобретение земельных участков» – для учета затрат по приобретению организацией земельных участков;

2 «Приобретение объектов природопользования» – для учета затрат по приобретению организацией объектов природопользования;

3 «Строительство объектов основных средств» – для учета затрат по возведению зданий, сооружений, монтажу оборудования, по передаче оборудования в монтаж и другие расходы, преду-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

смотренные сметами, сметно-финансовыми расчетами и титульными списками на капитальное строительство независимо от способа выполнения работ (подрядного или хозяйственного);

4 «Приобретение отдельных объектов основных средств» -для учета затрат по приобретению оборудования, машин, инструмента и других объектов основных средств, не требующих монтажа;

5 «Приобретение нематериальных активов»;

6 «Перевод молодняка животных в основное стадо» -для учета затрат по выращиванию молодняка рабочего и продуктивного скога, переводимого в основное стадо;

7 «Приобретение взрослых животных» - для учета стоимости взрослого продуктивного и рабочего скота, приобретенного для основного стада или полученного безвозмездно, включая расходы по его доставке;

8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструк-эрских и технологических работ».
Аналитический учет затрат по возведению и приобретению оъектов основных средств ведется по каждому строящемуся, ре-конструируемому или приобретаемому объекту, При этом затраты группируются по их технологической структуре в соответствии со сметной документацией следующим образом: на строительные работы и реконструкцию; буровые работы; работы по монтажу оборудования; на приобретение оборудования, сданного в монтаж; на приобретение оборудования, не требующего монтажа, а также инструмента и инвентаря в соответствии со сметами на капитальное строительство; на приобретение оборудования, требующего монтажа, на проектно-изыскательские работы; на прочие затраты по вложениям во внеоборотные активы.
Учет затрат на строительно-монтажные работы ведется в зависимости от способа выполнения работ — подрядного или хозяйственного. При подрядном способе строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются на счетах заказчика по договорной стоимости в соответствии с принятыми к оплате счетами подрядчиков. Учет этих затрат ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств». Стоимость принятых строительно-монтажных работ оформляется справками о законченных технологических этапах и комплексах работ и актами приемки выполненных и сданных заказчику работ (ф. № ОС-1), составляемых приемочной

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

комиссией. На стоимость принятых работ по акцептованным счетам подрядных организаций дебетуется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств», и кредитуется счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Если заказчиком выявлено завышение стоимости строительных или монтажных работ по сравнению с договорной стоимостью, то на сумму завышения уменьшается задолженность подрядчику по принятому к оплате счету или возмещаются затраты за счет ранее полученных подрядчиком сумм.

В соответствии с действующим порядком (НК РФ, часть вторая) суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком (заказчиком) при капитальном строительстве объектов производственного назначения подрядным способом, подлежат вычету у заказчика после окончания работ по объекту и принятия его на учет по акту. При этом сумма НДС по выполненным подрядчиком строительно-монтажным работам отражается следующей бухгалтерской записью:

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

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

Ввод в эксплуатацию законченного объекта отражается обычной записью по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств». На величину вычета из 'сумм НДС по выполненным подрядчиком строительно-монтажным работам сумм налога по приобретенным заказчиком стройматериалам запись производится по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 19 «Налог надобавленную стоимость по приобретенным ценностям».

При строительстве объекта непроизводственного назначения суммы НДС, уплаченные поставщиком за приобретенные материальные ценности, а также подрядным организациям за выполненные строительно-монтажные работы, к вычету не принимаются, а включаются в затраты на строительство.

При хозяйственном способе фактические затраты по мере их осуществления также относятся на дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств», с кредита счетов 10 «Материалы», субсчет 8 «Строительные материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и других на основе первичных документов (нарядов, нак-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ладных, лимитно-заборных карт и т. д.). При этом к строительным материалам, кроме кирпича, цемента, краски, металлоизделий и других, относятся строительные конструкции и детали (например, железобетонные, металлические, деревянные, а также блоки, сборные элементы, отопительное, санитарно-техни-ческое и вентиляционное оборудование и т д.).

При выполнении работ по строительству объекта хозяйственным способом сумма начисленного НДС у заказчика отражается на счетах бухгалтерской записью:
Д-т сч 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».
Из этой суммы вычитается величина НДС по приобретенным для строительства стройматериалам, конструкциям и другим ресурсам следующей записью на сумму разницы:
Д-т сч 19 «Налог на добавленную стоимость по прибретен-ным ценностям»
К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств».
Одновременно на сумму разницы дебетуется счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредитуется счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».
После ввода объектов в эксплуатацию и определения их инвентарной стоимости делается бухгалтерская запись:
Д-тсч. 01 «Основные средства»
К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3.
Работы по возведению хозяйственным способом временных (титульных) зданий и сооружений, относящихся к основным средствам, отражаются застройщиком в сумме фактических затрат по строительству по дебету счета 01 «Основные средства» с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств».

Кроме строительно-монтажных работ застройщики в соответствии с заключенными договорами на строительство осуществляют затраты, связанные с приобретением и вводом в эксплуатацию оборудования для строящегося объекта. Расходы по приобретению оборудования включают стоимость его по счетам поставщиков, транспортные расходы по доставке на объект, а также заготовительно-складские расходы, включая суммы комиссионных вознаграждений, уплаченных снабженческим и

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

внешнеэкономическим организациям; стоимость услуг товарных бирж; суммы таможенных пошлин и др

При этом учет затрат по приобретению оборудования, требующего монтажа, осуществляется застройщиком на счете 07 «Оборудование к установке» Этот счет ведется организациями-застройщиками для отражения информации о наличии и движении технологического, энергетического и производственного оборудования, включая оборудование для мастерских, опытных установок, лабораторий, требующее монтажа и предназначенное для установки в строящихся и реконструируемых объектах К такому оборудованию относится также оборудование, которое вводится в эксплуатацию только после сборки и прикрепления к фундаменту или опорам, междуэтажным перекрытиям и другим несущим конструкциям зданий и сооружений, а также комплекты запасных частей этого оборудования, контрольно-измерительная аппаратура и иные приборы, предназначенные для монтажа. Оборудование к установке принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости приобретения, включающей стоимость его по ценам приобретения и расходы по доставке на склады организации. Следует отметить, что поступление оборудования к установке может быть отражено либо непосредственно на счете 07 «Оборудование к установке», либо с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».
Основанием для отражения в учете расходов по монтажу оборудования является акт приемки-передачи оборудования в монтаж (ф. № ОС-15).

Расходы по доставке оборудования, требующего монтажа, до приобъектного склада и заготовительно-складские расходы также учитываются предварительно на счете 07 «Оборудование к установке». Эти расходы представляют сумму отклонений фактической стоимости приобретения оборудования от стоимости его по счетам поставщиков. Указанные отклонения включаются в состав затрат по строительству конкретного объекта пропорционально стоимости сданного в монтаж оборудования с учетом отклонений, относящихся к стоимости остатка оборудования на конец отчетного периода,

Приобретеции оборудования к установке за плату у других организаций и лиц отражается по дебету счета 07 «Оборудование к установке» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и под-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

рядчиками», а при передаче учредителями такого оборудования в счет вклада в уставный капитал организации — по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями».

Стоимость оборудования, сданного в монтаж, списывается с кредита счета 07 «Оборудование к установке» на дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств», только после начала работ по его установке на постоянном месте эксплуатации. При этом подрядчик принимает завезенное на строительную площадку оборудование, требующее монтажа, на забалансовый счет 005 «Оборудование, принятое для монтажа». Стоимость оборудования или его частей, сданных в монтаж, подрядчик снимает с забалансового учета, т. е. списывает со счета 005 «Оборудование, принятое для монтажа».

В соответствии с действующим порядком суммы налога, уплаченные при приобретении основных средств, в полном объеме ¦читаются из сумм налога, подлежащих взносу в бюджет, в мо-т принятия на учет основных средств. Следовательно, НДС риобретаемому оборудованию, требующему монтажа, возме-ся после принятия оборудования к бухгалтерскому учету. JyMMbi налога, уплаченные подрядным организациям по .жтельно-монтажным работам, из бюджета не возмещаются, а носятся на увеличение балансовой стоимости объекта основ-ых средств. При приобретении оборудования, требующего монтажа, и передаче его специализированной монтажной организации (подрядчику) оформляются бухгалтерские записи: на стоимость приобретенного оборудования — Д-т сч. 07 «Оборудование к установке» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; на сумму НДС по приобретенному оборудованию — Д-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость», субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; на сумму оплаты счета поставщика оборудования — Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
на стоимость оборудования, переданного в монтаж подрядной организации, -

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» К-т сч. 07 «Оборудование к установке»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

на стоимость работ по монтажу оборудования —
Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
на сумму НДС по монтажным работам —
Д-тсч. 19 «Налог на добавленную стоимость», субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств»
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
на стоимость объекта основных средств, введенного в эксплуатацию, -
Д-т сч. 01 «Основные средства»
К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»;
на сумму НДС, подлежащего перечислению в бюджет, -
Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»
К-тсч. 19 «Налог на добавленную стоимость», субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств».

При продаже, списании, безвозмездной передаче оборудования к установке другим организациям его стоимость списывается в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счета 07 «Оборудование к установке».

Аналитический учет по счету 07 «Оборудование к установке» ведется по местам хранения и отдельным наименованиям (видам, маркам) оборудования.

Затраты застройщика, связанные с приобретением оборудования, не требующего монтажа, отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» в сумме оплаченных или принятых к оплате счетов поставщиков после оприходования указанных ценностей. При этом списание инвентарной стоимости оборудования, требующего и не требующего монтажа, со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» производится одновременно с вводом в эксплуатацию построенного или реконструированного объекта. Оборудование, не поступившее на склад застройщика после оплаты счетов, отражается на счете 07 «Оборудование к установке» как соответствующее имущество в пути.
Если по условиям договора обеспечение строящегося объекта оборудованием, не требующим монтажа, осуществляет сама строительная организация (подрядчик), то застройщик отражает его стоимость в составе затрат на строительство по договорным ценам, указанным в счетах поставщиков. При этом суммы нало-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

га на добавленную стоимость при осуществлении долгосрочных инвестиций в основные средства отражаются в общем порядке, т. е. по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств», и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Учет других капитальных затрат, предусмотренных сметами, сметно-финансовыми расчетами и титульными списками, осуществляется по их видам на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств». Этот учет ведется по фактическим расходам по мере их возникновения или по договорной стоимости на основе оплаченных или принятых к оплате счетов сторонних организаций. При этом дебетуется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с кредитом следующих счетов: 26 «Общехозяйственные расходы» - на сумму затрат по организованному набору рабочей силы, по содержанию дирекции строящегося предприятия и др.; 51 «Расчетные счета», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на сумму затрат по отводу земельных участков и переселению; расходов на перевозку рабочих и служащих строительных организаций к месту работы и обратно; на сумму премий подрядчикам в соответствии с условиями договора подряда и других расходов, связанных с применением доплат, льгот и т. п., не входящих в единичные расценки, но предусмотренных сметами и договором подряда; на сумму расходов на подготовку кадров для эксплуатации строящихся предприятий; расходов перспективного характера (например, геологоразведочных, изыскательских и других), если они связаны со строительством конкретных объектов, но в перспективе не могут быть отнесены к затратам на строительство; расходы по долевому участию в строительстве, если они после ввода объекта в эксплуатацию переходят в собственность других организаций; расходов по возмещению стоимости строений и посадок, идущих под снос при отводе земельных участков под строительство.
При этом денежные средства, полученные заказчиком согласно договорам от организаций-дольщиков в порядке долевого участия в строительстве объектов, в том числе жилья, являются источником целевого финансирования и не облагаются налогом

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

на прибыль при условии, что в момент подписания акта выполнения этапов работ или сдачи объекта «под ключ» полученные средства не превышают фактических затрат по строительству переданной части объекта этим организациям. Доходы в виде средств дольщиков, аккумулированные на счетах организации-застройщика, включаются в состав внереализационных доходов в случаях, когда получатель фактически не использовал эти средства до момента завершения строительства в сроки, установленные договором о долевом участии в строительстве.

Как правило, другие капитальные затраты включаются в инвентарную стоимость объектов по прямому назначению. При невозможности прямого списания они распределяются между вводимыми объектами пропорционально их договорной стоимости.
Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКР) учитывается на счете 08, субсчет 8, который ведется по видам работ, договорам (заказам).
Расходы на указанные работы отражаются в сумме фактических затрат на дебете счета 04 «Нематериальные активы» и кредите счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8, если результаты этих работ используются для производственных или управленческих нужд организации. Если же по этим работам не получены положительные результаты, то затраты списываются с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8, в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».
При списании затрат на НИОКР, результаты которых используются на производственные либо управленческие нужды, на расходы по обычным видам деятельности дебетуются счета затрат (20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.) и кредитуется счет 04 «Нематериальные активы».
При прекращении использования результатов НИОКР в производстве либо для управленческих нужд организации суммы расходов, не отнесенные на расходы по обычным видам деятельности, списываются в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счета 04.

Следует отметить, что суммы дооценки имущества застройщика, производимой в результате переоценки, а также стоимость оборудования и других материальных ценностей, полученных застройщиком безвозмездно по договору дарения, увеличивают его имущество и источники финансирования.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Вложения во внеоборотные активы организаций любой формы собственности, связанные с многолетними насаждениями, вложениями в коренное улучшение земель (осушение, орошение, мелиорация) за исключением горно-капитальных работ, ежегодно отражаются по дебету счета основных средств с кредита счета вложений во внеоборотные активы в сумме затрат по принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ.

При продаже, безвозмездной передаче другим организациям вложений, учитываемых на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», их стоимость списывается с кредита этого счета в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». При этом аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» должен обеспечить определение финансового результата в системном порядке по каждой операции выбытия активов.

4.4. Учет амортизации основных средств

Особенность функционирования основных средств, связан-дя с сохранением в течение длительного времени их натуральной рормы с одновременным изменением стоимости, вызывает необходимость определения величины амортизации. Эта величина показывает размер снашивания или уменьшения первоначальной стоимости основных средств в процессе их эксплуатации.

В Международных стандартах учета № 4 «Учет амортизации», № 36 «Обесценение активов» и других амортизация определяется как «отнесение утрачивающей ценность стоимости актива в течение оцениваемого срока его службы». При этом указывается, что амортизация за учетный период в зависимости от принятой учетной политики прямо или косвенно зачисляется на счет прибылей и убытков и отражается в финансовой отчетности. Иными словами, амортизационные отчисления признаются в качестве расхода и прямо или косвенно вычитаются из дохода.

Положения Международных стандартов взаимосвязаны с действующим национальным стандартом - Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), в котором «расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Учет амортизации по объектам ее начисления ведется в соответствии сдействующим Положением ПБУ 6/01, в котором определен порядок начисления амортизации основных средств. Этот порядок предусматривает, что стоимость объектов основных средств, к которым относится часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции; выполнении работ, оказании услуг либо для управленческих нужд организации в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев, погашается путем начисления амортизации. В Федеральном законе (ред. от 29.05.02 № 57-ФЗ) это определение уточняется, т.е. амортизируемым признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 руб.

Иными словами, начисление амортизации и распределение начисленных сумм по источникам формирования осуществляются самой организацией. Такими источниками могут быть не только издержки производства (обращения), но и иные источники, например, операционные доходы у организаций-арендодателей.
Амортизация начисляется по основным средствам, находящимся в организации на правах собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления и договора аренды. При этом амортизация по объектам основных средств организаций, работающих по договору аренды этих организаций, осуществляется арендатором как по имуществу, находящемуся на правах собственности.

Объектами начисления амортизации служат основные средства, учитываемые на счетах 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности» (для организаций-лизингодателей, ведущих учет лизингового имущества на своем балансе), 08 «Вложения во внеоборотные активы» по эксплуатируемым объектам капитального строительства, не оформленным актами приемки (при оформлении актов объекты включаются в состав основных средств).
Амортизация начисляется на капитальные затраты на коренное улучшение земель (мелиоративные, оросительные и другие работы); на капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; на объекты, находящиеся в запасе, на складе.
Амортизация не начисляется по основным средствам, переведенным по решению руководителя организации на консервацию,

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

продолжительность которой не может быть менее трех месяцев, а также по земельным участкам, объектам природопользования, мобилизационным мощностям, по объектам, находящимся на реконструкции и модернизации, продолжительность которых свыше 12 месяцев; по объектам, переданным (полученным) по договорам в безвозмездное пользование.

По объектам жилищного фонда, внешнего благоустройства, по аналогичным объектам дорожного и лесного хозяйства, по специализированным сооружениям судоходства, по продуктивному скоту, буйволам, волам, оленям, многолетним насаждениям до достижения ими эксплуатационного возраста, по основным средствам некоммерческих организаций в конце года начисляется износ на забалансовом счете 010 «Износ основных средств» по установленным нормам амортизационных отчислений. Объекты основных средств стоимостью не более 10 000 руб. за единицу или иного лимита, установленного в учетной политике исходя из технологических особенностей, а также приобретенные книги, брошюры и другие издания списываются на затраты производства (расходы на продажу) в момент их приобретения.
При формировании амортизационной политики организации важным моментом является установление сроков полезного использования объектов основных средств Срок полезного использования — период, в течение которого объекты основных средств призваны приносить доход организации или служить для выполнения целей деятельности организации, определяемый для учета основных средств в соответствии с принятым порядком. Для отдельных групп основных средств в соответствии с действующим классификатором срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате применения конкретного объекта. Устанавливается этот срок организацией при принятии объектов основных средств к бухгалтерскому учету.

Если срок полезного использования не разработан в централизованном порядке, отсутствует в технических условиях эксплуатации объекта, то организация определяет его самостоятельно, При этом расчет срока полезного использования осуществляется на основе:
ожидаемого срока использования объекта в соответствии с его предполагаемой производительностью или мощностью;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

ожидаемого физического износа в соответствии с режимом эксплуатации (количеством смен), влиянием агрессивной среды, системой планово-предупредительного ремонта;
нормативно-правовых ограничений использования объекта (например, срока аренды), В случае улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта в результате его реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования.

Амортизация начисляется до полного погашения стоимости объекта основных средств или его списания в установленном порядке со счетов бухгалтерского учета в связи с прекращением права собственности или иного вещного права. Прекращается ее начисление в следующих случаях:
1) проведения работ по восстановлению объекта основных средств, продолжительность которых превышает 12 месяцев;
2) нахождения объектов на реконструкции и модернизации по решению руководителя организации;
3) перевода объекта на консервацию по решению руководителя организации на срок более трех месяцев.
Порядок перевода основных средств на консервацию по решению руководителя организации определяется в отношении основных средств, находящихся в комплексе объектов или в объектах, имеющих законченный цикл производства. Начисление амортизации по объектам основных средств начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объектов к бухгалтерскому учету, а прекращение - с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объектов или их списания со счетов бухгалтерского учета.

Амортизационные отчисления, начисленные по объектам основных средств, отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.
Расчет амортизации осуществляется в автоматизированном режиме на основе действующих норм амортизации (с учетом поправочных коэффициентов) по видам основных средств либо по каждому инвентарному объекту, а также по местам их эксплуатации и по статьям калькуляции.

В соответствии с Положением по учету основных средств организации самостоятельно делают выбор способов начисления

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

амортизации, кчислу которых относятся: линейный способ; способ уменьшаемого остатка: способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из применяемого способа начисления, а именно:
при линейном способе — на основе первоначальной стоимости или восстановительной (текущей) стоимости при переоценке объекта и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока его полезного использования;
при способе уменьшаемого остатка — на основе остаточной стоимости объекта на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока его полезного использования и коэффициента ускорения, устанавливаемого в соответствии с законодательством РФ. Коэффициент ускорения определяется органами исполнительной власти на федеральном уровне, которыми разрабатывается перечень высокотехнологичных отраслей и эффективных видов машин и оборудования. По объектам лизингового имущества, относящимся к активной части основных средств, коэффициент ускорения определяется условиями договора лизинга и не может быть более 3;
при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования — на основе первоначальной или восстановительной стоимости, умноженной на коэффициент годового соотношения, где в числителе число лет, оставшихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока службы объекта;
при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) — исходя из натурального показателя объема продукции в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта.

Ежемесячная сумма амортизации независимо от применяемого способа начисления составляет 1/12 годовой нормы. В сезонных отраслях хозяйства годовая сумма амортизации начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году, а в отраслях, где списание стоимости осуществляется пропорционально объему продукции (работ), амортизация начисляется исходя из натурального показателя объема продукции в отчетном периоде и коэффициента соотношения первоначаль-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

ной стоимости объекта и запланированного объема производства продукции (работ) за весь срок полезного использования данного объекта.

Выбранный способ начисления амортизации по группе однородных объектов используется в течение всего срока их полезного применения.

Порядок расчета сумм амортизационных отчислений при разных способах их начисления рассмотрим на примерах.

Пример.

Линейный способ начисления амортизации:

первоначальная стоимость объекта	– 20 000 руб.
срок полезного использования	– 5 лет
годовая норма амортизации	– 20%
годовая сумма амортизации	– 4000 руб

Расчет амортизации:

1-й год – 20 000 руб. · 20% = 4000 руб. и т д. равномерно.

Способ уменьшаемого остатка:

первоначальная стоимость	– 20 000 руб.
срок полезного использования	– 5 лет
годовая норма амортизации	– 20%
коэффициент ускорения	– 2

Расчет амортизации:

1-й год – 20 000 руб. · 20% · 2 = 8000 руб (остаточная стоимость – 12 000 руб.);

2-й год – 12 000 руб. · 20% · 2 = 4800 руб. (остаточная стоимость – 12 000 руб. – 4800 руб. = 7200 руб.);

3-й год – 7200 руб. · 20% · 2 = 2880 руб. (остаточная стоимость – 7200 руб. – 2880 руб. = 4320 руб.) и т. д.

Следует обратить внимание на то, что при использовании этого способа начисления амортизации не удается полностью амортизировать стоимость объекта основных средств в течение срока его полезного использования. Поэтому при выборе данного способа организациям необходимо применять повышающий коэффициент к установленной норме амортизации.

Способ начисления по сумме чисел лет срока полезного использования:

первоначальная стоимость	– 20 000 руб.
срок полезного использования	– 5 лет
сумма чисел лет эксплуатации объекта	– 15 лет (1 + 2 + 3 +4 + 5).

только для ознакомления

PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Расчет амортизации:

1-й год — $\frac{5}{15} \cdot 20\,000$ руб. = 6667 руб (ежемесячная сумма амортизации — 556 руб.);

2-й год — $\frac{4}{15} \cdot 20\,000$ руб. = 5334 руб. (ежемесячная сумма амортизации — 445 руб.) и т. д.

Способ списания стоимости объекта пропорционально объему продукции (работ):

первоначальная стоимость объекта	— 200 000 руб.
срок полезного использования объекта	— 5 лет
предполагаемый объем выпуска продукции в течение срока полезного использования	— 100 000 ед.

Соотношение первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции за весь срок полезного использования объекта равно 2 (200 000 : 100 000).

Выпуск продукции в отчетном году — 20 000 ед.

Сумма амортизационных отчислений в отчетном периоде — 40 000 (20 000 · 200 000 : 100 000).

Начисление амортизации в организациях начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к учету, в специальном регистре бухгалтерского учета (ведомости или машинограмме). Например, в июне отчетного года принят к бухгалтерскому учету станок. Первоначальная стоимость — 20 000 руб., срок полезного использования — 4 года; годовая сумма амортизации — 5000 руб.; годовая норма амортизации — 25%. Тогда сумма амортизации по принятому к учету станку в первый год его использования составит 2500 руб. (5000 · 6 : 12).

В соответствии с Федеральным законом «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» от 14.06.95 № 88-ФЗ субъекты малого предпринимательства могут начислять амортизацию по нормам, превышающим в два раза установленные для соответствующих групп основных средств, а также списывать дополнительно как амортизацию до 50% первоначальной стоимости основных средств со сроком полезного использования более 3 лет.

По объектам основных средств, сданным в аренду, амортизационные отчисления начисляются арендодателем по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 02 «Амортизация

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

основных средств», если арендная плата формирует операционные доходы.

Сумма начисленной амортизации по другим объектам основных средств отражается в учете по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».
В бухгалтерском учете для отражения сумм амортизационных отчислений по объектам основных средств путем их накопления за весь срок полезного использования применяется отдельный счет — 02 «Амортизация основных средств». Назначением счета является обобщение информации о величине накопленной амортизации за время эксплуатации объектов основных средств.
В бухгалтерском учете начисление амортизации отражается на счетах следующим образом:
на сумму амортизации по объектам основных средств, используемых в капитальном строительстве (кроме строительных организаций), -
Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»
К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»;
на сумму амортизации по объектам производственного и непроизводственного назначения —
Д-т счетов 20 «Основное производство»,
23 «Вспомогательные производства»,
29 «Обслуживающие производства и хозяйства»,
44 «Расходы на продажу»
К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»;
на сумму амортизации по объектам основных средств, сданным в аренду, -
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 02 «Амортизация основных средств».
Амортизационные отчисления отражаются на счетах бухгалтерского учета в том отчетном периоде, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

При безвозмездной передаче в порядке договора дарения, продаже, частичной ликвидации объектов основных средств, принадлежащих организации на правах собственности, сумма начисленной на момент выбытия амортизации списывается с дебета счета 02 «Амортизация основных средств» в кредит счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств». Та-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

кая же запись делается при списании амортизации в связи с недостачей или порчей основных средств.

По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость основных средств списывается со счета 01 «Основные средства» на дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности в разрезе наиболее важных групп основных средств должна содержаться информация о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации на начало и конец отчетного года, а также стоимость прироста и выбытия объектов. При этом раскрытие учетной политики в пояснительной записке к годовому отчету должно включать информацию об:
изменениях стоимости основных средств, по которой они были приняты на учет (в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации);
установленных сроках полезного использования основных >едств (по группам);
объектах, стоимость которых не амортизируется;
объектах основных средств, предоставленных и полученных га договору финансовой аренды;
способах начисления амортизации по отдельным объектам основных средств.

Изменение амортизационной политики необходимо увязывать с налогом на имущество. При прекращении начисления амортизации после полного погашения стоимости объекты, остающиеся в эксплуатации, могут облагаться налогом на имущество с соответствующим повышающим коэффициентом. Такая мера дает возможность стимулировать обновление основных средств при реальном определении организациями сроков полезного использования.

Другим важным аспектом учетной работы является методология начисления амортизации при расчете налогооблагаемой прибыли в связи с принятием второй части НКРФ (в ред. от29.05.02 № 57-ФЗ). Это определило новые подходы к формированию налогооблагаемой прибыли в части амортизируемого имущества. Таким имуществом признаются основные средства, объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на правах собственности и используются им для получения дохода, При этом к амортизируемому имуществу не относятся земля, объекты природопользования (вода, недра),

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

материально-производственные запасы, товары, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (форвардные, фьючерсные контракты, опционы).

В целях налогообложения прибыли в состав амортизируемого имущества не включаются:
/ имущество бюджетных организаций и приобретенное с использованием бюджетных ассигнований (на их сумму);
имущество некоммерческих организаций (кроме имущества, приобретенного для осуществления предпринимательской деятельности);
объекты внешнего благоустройства (дорожного, лесного хозяйства, специальные сооружения судоходной обстановки и др.);
продуктивный скот, волы, буйволы, олени (кроме рабочего скота);
приобретенные произведения искусства, книги, брошюры и иные подобные объекты;
имущество с первоначальной стоимостью до 10 000 руб., стоимость которого включается по мере ввода в эксплуатацию в состав материально-производственных запасов;
имущество, полученное за счет целевого финансирования;
основные средства, переданные (полученные) безвозмездно по договорам; переведенные на консервацию на срок более 3 месяцев по решению руководства организации; находящиеся на реконструкции и модернизации на срок более 12 месяцев по решению руководства организации.

Если объект расконсервирован, то амортизация по нему начисляется в общем порядке.
Важным моментом при начислении амортизации является порядок определения первоначальной стоимости амортизируемого имущества как базы налогообложения.

Первоначальной стоимостью основных средств является сумма расходов на их приобретение, сооружение, изготовление и доведение до состояния пригодности к использованию за вычетом суммы налогов, учитываемых в составе расходов. По имуществу лизинговых компаний, учитываемому в составе основных средств, первоначальной стоимостью признается сумма расходов на приобретение за вычетом налогов, отражаемых в составе расходов4. По основным средствам собственного производства в качестве первоначальной стоимости используются фактические расходы на производство с добавлением суммы акцизов по подакцизным объектам.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Следует отметить, что если в бухгалтерском учете первоначальная стоимость безвозмездно полученных основных средств равна их рыночной стоимости, то в налоговом учете - нулю, так как организация не осуществляет расходы на приобретение этого имущества. Соответственно при начислении амортизации возникает разница между величиной расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Эта разница в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» является постоянной разницей, на основе которой формируется постоянное налоговое обязательство (письмо МНС РФ от 29.04.04 № 025-5-10/33).

В НК РФ (ст. 257) определены случаи изменения первоначальной стоимости основных средств вследствие реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации, что важно для расчета амортизации.
При этом под достройкой, модернизацией, дооборудованием понимаются работы по изменению технологического или служебного назначения зданий, сооружений, оборудования, а к реконструкции относятся работы по переустройству основных средств в связи с совершенствованием производства, повышением его технико-экономических показателей, изменением номенклатуры продукции.

Под техническим перевооружением понимаются мероприятия по внедрению передовой техники, технологии, автоматизации производства, замене или модернизации устаревшего оборудования, программного обеспечения и т.п.
Важным аспектом учета является классификация амортизируемого имущества на группы в зависимости от сроков полезного использования. При этом сроком полезного использования считается период, в течение которого амортизируемое имущество служит для выполнения целей деятельности организации-налогоплательщика. Этот срок определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода того или иного объекта в эксплуатацию.

В НК РФ (ст, 258) все амортизируемое имущество подразделяется на следующие амортизационные группы в зависимости от срока полезного использования: первая группа от 1 до 2 лет; вторая - от 2 до 3 лет; третья - от 3 до 5 лет; четвертая - от 5 до 7 лет; пятая — от 7 до 10 лет; шестая — от 10 до 15 лет; седьмая — от 15 до 20 лет; восьмая — от 20 до 25 лет; девятая - от 25 до 30 лет; десятая - свыше 30 лет.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

В НК РФ указано, что классификация основных средств по группам определяется Правительством РФ, а для отдельных видов основных средств, которые не соответствуют приведенным группам, срок полезного использования устанавливается самим налогоплательщиком на основе технических условий и рекомендаций организаций-изготовителей. Такой подход к классификации объектов основных средств в целях налогообложения является новым для российской практики и соответствует международным нормам.

Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации, включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента подачи документов на регистрацию по действующему законодательству РФ. По лизинговому имуществу, переданному (полученному) в финансовую аренду, включение в определенную группу определяется той стороной, у которой это имущество будет поставлено на учет по условиям договора финансовой аренды.
В методике исчисления амортизации в соответствии с НК РФ применяются только два метода - линейный и нелинейный. Иными словами, все способы (кроме линейного), известные в международной практике и принятые в Положении по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, сведены к понятию нелинейного метода. При этом линейный метод в соответствии с НК РФ используется применительно к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую — десятую группы со сроками полезного использования в интервалах от 20 до 30 лет и свыше 30 лет, независимо от сроков ввода этих объектов в эксплуатацию.
По остальным видам основных средств налогоплательщик самостоятельно решает вопрос о применении одного из методов начисления амортизации.

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется ежемесячно по каждому объекту, а выбранный метод начисления не может быть изменен в течение всего амортизационного периода по каждому объекту (за исключением особенностей при применении нелинейного метода, о чем будет сказано ниже).
В НК РФ (ст.259) определена методолргия применения линейного и нелинейного методов и порядок расчета нормы амортизации. При использовании линейного метода норма амортизации рассчитывается по формуле

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

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

где K – норма амортизации, в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости амортизируемого объекта;

n – срок полезного использования объекта, в месяцах

При использовании нелинейного метода норма амортизации рассчитывается по формуле

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

где K – норма амортизации, в процентах к остаточной стоимости амортизируемого объекта.

При нелинейном методе базой для расчета ежемесячной сумамортизации становится не первоначальная (восстановительная стоимость, а остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества, представляющая собой разницу между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации на момент расчета. В НК РФ оговорено, что когда остаточная стоимость объекта достигнет 20% первоначальной (восстановительной) стоимости, то амортизация по объекту исчисляется в следующем порядке:

остаточная стоимость данного объекта принимается как базовая стоимость для последующих расчетов;

сумма ежемесячной амортизации по объекту определяется путем деления базовой стоимости на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования объекта.

В НК РФ определен порядок начисления амортизации по имуществу вновь созданной, ликвидированной, реорганизованной или преобразованной организации. Во всех перечисленных случаях амортизация начисляется с учетом следующих особенностей:
по ликвидируемой организации - с 1-го числа месяца, в котором завершена ликвидация, амортизация не начисляется;
по реорганизуемой организации — с 1-го числа месяца, в котором завершена реорганизация, амортизация не начисляется;
по организации, образующейся в результате реорганизации, — с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ее государственной регистрации, амортизация начисляется в обычном порядке;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

по вновь учрежденной организации - с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ее государственной регистрации, амортизация начисляется в обычном порядке.

Однако описанный выше порядок не распространяется на организации, изменяющие свою организационно-правовую форму.
В отдельных пунктах НК РФ (ст. 259) рассмотрены условия начисления амортизации по объектам, находящимся в производствах с повышенной сменностью, с действием агрессивной среды (например, в химической промышленности), а также по объектам договора лизинга. При этом под агрессивной средой понимается совокупность природных или искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенный износ основных средств в процессе эксплуатации. К таким условиям приравнивается нахождение основных средств в контакте с взрывоопасной, токсичной, пожароопасной средой, которая может послужить причиной возникновения аварийной ситуации.

По объектам, находящимся в этих условиях, налогоплательщик может применять специальный коэффициент к норме амортизации, но не выше 2.
По объектам, являющимся предметом договора лизинга, такой коэффициент не может быть выше 3.
Однако, (как указано в НК РФ (ст. 259, п. 7), эти положения не распространяются на основные средства первых трех групп, если амортизация по этим объектам начисляется нелинейным методом.
Организации, получившие или передавшие лизинговое имущество по договорам, заключенным до введения второй части НК РФ (гл.25), также могут применять специальный коэффициент к нормам амортизации по этому имуществу, но не более 3.
По легковым автомобилям стоимостью более 300 тыс. руб. и пассажирским микроавтобусам стоимостью более 400 тыс. руб. норма амортизации применяется с коэффициентом 0,5, а при получении таких объектов в лизинг специальный коэффициент также составляет 0,5.

В НК РФ (ст. 259, п. 10) определены условия начисления амортизации по пониженным нормам. Применение таких норм допускается по решению руководителя организации, закрепленному в учетной политике для целей налогообложения. Пониженные нормы могут быть использованы только с начала налогового периода и в течение всего периода. При продаже амортизируемо-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

го имущества, по которому были приняты пониженные нормы, перерасчет налоговой базы на сумму недоначисленной амортизации не ведется.

Особым пунктом в НК РФ (ст. 259, п. 12) выделен вопрос о приобретении основных средств, бывших в эксплуатации, если по этому имуществу принято решение о начислении амортизации линейным методом. В этом случае организация имеет право определять норму амортизации с учетом срока полезного использования, уменьшенного на то количество лет (месяцев), в течение которых это имущество находилось в эксплуатации у предыдущих собственников.

Таким образом, принятие налогового законодательства (Федерального закона в ред. от 29.05.02 № 57-ФЗ) внесло существенные изменения и дополнения в действующий порядок налогового учета амортизируемого имущества организаций, что играет сную роль при классификации такого имущества по срокам езного использования и упорядочивает систему использова-[повышающих (понижающих) коэффициентов к основным 1мам амортизации.

4.5. Учет затрат на ремонт (восстановление) основных средств

Для обеспечения бесперебойной работы основных средств необходимо не только систематически наблюдать за их состоянием в процессе производства (смазка, осмотр и т. п.), но и периодически их восстанавливать путем проведения ремонта (текущего или капитального), модернизации и реконструкции.
Под текущим ремонтом понимают исправление или замену отдельных узлов или деталей для поддержания объекта в рабочем состоянии. Под капитальным ремонтом понимают одновременную смену всех износившихся узлов и деталей с разборкой ремонтируемых объектов. Модернизация и реконструкция имеют целью улучшение нормативных показателей функционирования объектов основных средств (срока полезного использования, мощности).

Учет затрат на модернизацию и реконструкцию объектов, осуществляемый во время ремонта продолжительностью более

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

12 месяцев, ведется в порядке, предусмотренном для учета капитальных вложений.
Восстановление основных средств проводится в соответствии с планом исходя из системы планово-предупредительного ремонта, который утверждается руководителем организации. Эта система предусматривает обслуживание основных средств, текущий и капитальный ремонт. Она разрабатывается организацией на основе технических характеристик объектов основных средств, условий их эксплуатации и т. п.

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» работы по восстановлению основных средств и соответствующие им расходы относятся к расходам по обычным видам деятельности. Расходы на'восстановление основных средств отражают реальные затраты в связи с реализацией системы планово-предупредительного ремонта оборудования и других объектов основных средств. При этом расходы по обычным видам деятельности, включая расходы на восстановление основных средств, группируются в бухгалтерском учете организации в поэлементном разрезе.

Однако для целей управления организуется учет расходов по статьям затрат, перечень которых устанавливается организацией.
Восстановление основных средств может осуществляться подрядным или хозяйственным способами. При подрядном способе работы по восстановлению ведутся специализированными (сторонними) организациями на основе договора подряда. При хозяйственном способе они выполняются вспомогательными ремонтными цехами организации или ремонтными бригадами цехов основного производства.

Для контроля за своевременным проведением ремонтных работ инвентарные карточки объектов основных средств размещаются в картотеке в разделе «Основные средства в ремонте», а после оформления акта приемки-сдачи (ф. № ОС-3) перемещаются в раздел действующих объектов.

Финансирование затрат на восстановление основных средств зависит от принятой в организации учетной политики. В настоящее время организациям предоставлено право самостоятельно
решать вопрос о формировании источников финансирования указанных затрат: за счет резерва расходов на ремонт основных
средств или непосредственного включения затрат в себестоимость продукции. В НК РФ (в ред. от 29.05.02 № 57-ФЗ) предусмотрено, что организации для равномерного включения

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

расходов на ремонт (в течение двух и более налоговых периодов) в издержки производства (обращения) могут создавать ремонтный фонд. При этом затраты на восстановление объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому они относятся. Резерв на ремонт формируется за счет ежемесячных отчислений в резерв предстоящих расходов, включаемых в издержки производства исходя из сметной стоимости ремонта. Например, годовая смета затрат на ремонт объекта - 72 тыс.руб., тогда ежемесячная сумма отчислений в резерв составит 6 тыс.руб. (72 : 12). При этом ежемесячно дебетуются счета затрат (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.) и кредитуется счет 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Резерв расходов на ремонт основных средств».

В соответствии с Федеральным законом «О внесении мнений и дополнений в часть вторую НК РФ» (от 29.05.02 57-ФЗ) для обеспечения в течение двух или более налоговых 1иодов равномерного включения расходов на осуществление гонта основных средств организации имеют право создавать зервы под предстоящие ремонты основных средств. Они эрмируются исходя из совокупной стоимости основных оедств, под которой понимают первоначальную стоимость всех ,мортизируемых основных средств на начало того периода, в котором образуется резерв, и нормативов отчислений, утвержденных самой организацией и закрепленных в учетной политике.

При определении норматива отчислений в резерв следует исчислить предельную сумму отчислений на основе периодичности осуществления ремонта объекта основных средств, частоты замены узлов, деталей, конструкций и сметной стоимости ремонта. При этом предельная сумма не может превышать среднюю величину фактических затрат на ремонт за последние три года. Если организация накапливает средства для проведения особо сложных и дорогих работ по капитальному ремонту объекта в течение более одного отчетного (налогового) периода, то предельный размер может быть увеличен на сумму отчислений в соответствии с графиком проведения ремонта.

Отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств списываются на расходы равными долями в течение отчетного периода.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Если фактические затраты на ремонт основных средств превышают сумму созданного резерва за отчетный период, то сумма превышения включается в состав прочих расходов на дату окончания этого периода.
При обратном соотношении сумма превышения созданного резерва над фактическими затратами включается в состав доходов организации.

При хозяйственном способе выполнения работ по восстановлению все фактические затраты, учтенные на счете 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства», списываются за счет резерва расходов на ремонт основных средств. При этом оформляются такие бухгалтерские записи:
Д-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов»
К-т счетов 20 «Основное производство» (при выполнении работ ремонтными рабочими основных цехов),
23 «Вспомогательные производства» (при выполнении работ ремонтными цехами организаций).

При подрядном способе осуществления работ по восстановлению фактические затраты определяются по счетам подрядчиков за выполненные работы, а расчеты осуществляются на основе актов приемки выполненных работ. При этом на сумму акцептованных счетов подрядчиков дебетуется счет 96 «Резервы предстоящих расходов» и кредитуется счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Оплата акцептованных счетов отражается по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счета 51 «Расчетные счета». Если фактические затраты превышают суммы, зарезервированные на восстановление основных средств, то по счету 96 «Резервы предстоящих расходов» образуется дебетовое сальдо, которое списывается с кредита этого счета на дебет счета 97 «Расходы будущих периодов». Наличие таких расходов сигнализирует о необходимости увеличения отчислений в резерв. По мере его образования в следующем году расходы будущих периодов погашаются, т. е. дебетуется счет 96 «Резервы предстоящих расходов» и кредитуется счет 97 «Расходы будущих периодов».

Излишне начисленные суммы резерва в конце года сторнируются. При переходящих объемах ремонтных работ остаток резерва не сторнируется, а по окончании работ в следующем отчетном периоде излишне зарезервированная сумма относится на финансовые результаты отчетного периода.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Если резерв не формируется, то фактические затраты по неравномерно проводимому в течение года ремонту основных средств отражаются по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. По окончании ремонтных работ и оформлении их соответствующими документами расходы списываются на дебет счетов 20 ««Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и других с кредита счета 97 «Расходы будущих периодов».

Фактические затраты на законченные работы по восстановлению отражаются в инвентарных карточках учета основных средств по актам приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов. Один экземпляр акта обязательно сдается в бухгалтерию организации для отметок в инвентарных карточках и определения фактической себестоимости законченных работ. Итоговая сумма затрат на восстановление объектов при выполнении работ хозяйственным способом уменьшается на стоимость замененных конструкций, деталей, узлов и материалов, пригодных для дальнейшего использования и подлежащих оприходованию. При этом затраты на модернизацию и реконструкцию основных средств, улучшающие ранее принятые нормативные показатели по мощности, качеству, сроку полезного использования, могут привести к увеличению первоначальной стоимости объектов, а потому относятся на дебет счета 01 «Основные средства» и кредит счета 83 «Добавочный капитал», субсчет 1 «Прирост стоимости имущества по переоценке».

Изменения и дополнения, внесенные во вторую часть НК РФ, дают четкую трактовку состава важнейших групп затрат, включаемых в себестоимость продукции и признанных для целей налогообложения. К таким группам относятся, в частности, расходы на ремонт основных средств. Эти расходы признаются для целей налогообложения в том отчетном периоде, к которому они относятся, и рассматриваются в составе прочих расходов (ст. 260). Организациями промышленности, агропромышленного комплекса, лесного хозяйства, транспорта, связи, строительства, геологии и разведки недр, геодезической и гидрометеорологической служб, жилищно-коммунального хозяйства указанные расходы включаются в себестоимость в размере фактических затрат.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Прочими организациями они включаются в себестоимость в размере, не превышающем 10% первоначальной (восстановительной) стоимости амортизируемых основных средств.

Если эти расходы превышают указанный размер, то они включаются налогоплательщиком в состав прочих расходов следующим образом:
при ремонте основных средств с первой по третью группы включительно (имущество со сроками полезного использования от 1 года до 2 лет; свыше 2 лет до 3 лет; свыше 3 лет до 5 лет включительно) - равномерно в течение срока полезного использования объекта основных средств;
при ремонте основных средств с четвертой по десятую группы включительно (имущество со,сроками полезного использования свыше 5 лет до 7 лет; свыше7летдо Юлет; свыше 10 лет до 15лет; свыше 15 лет до 20 лет; свыше 20 лет до 25 лет; свыше 25 лет до 30 лет; свыше 30 лет) - равномерно в течение 5 лет.
По амортизируемым объектам основных средств, сданным в аренду по договору, в котором предусмотрено возмещение расходов на ремонт за счет арендатора, применяется тот же порядок признания этих расходов.
При использовании упрощенной системы налогообложения расходы на ремонт основных средств, в том числе арендованных, исключаются из суммы доходов организации при определении объекта налогообложения (ст. 346.16 НКРФ).

4.6. Учет операций по финансовой аренде основных средств

В соответствии с Федеральным законом «О финансовой аренде (лизинге)» от 29.01.02 N° 10-ФЗ особенность договора финансовой аренды состоит в том, что арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение (пользование) для предпринимательских целей. Договором лизинга может быть предусмотрено, что выбор продавца и приобретаемого имущества осуществляется арендодателем (лизингодателем).
В соответствии с указанным Законом (ст. 2) под лизингом понимается совокупность экономических и правовых отношений, возникающих в связи с реализацией договора лизинга, в том чис-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ле приобретением предмета лизинга. Основными формами лизинга являются внутренний и международный лизинг (ст. 7). В Законе дано определение лизинговой деятельности как вида инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его в лизинг на основе договора лизинга физическим или юридическим лицам за определенную плату на определенный срок и на определенных условиях с правом выкупа имущества лизингополучателем.

Первоначальной стоимостью имущества, являющегося предметом лизинга, признается сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования (за исключением налогов, подлежащих вычету).

В Законе определен порядок отражения этих операций в бухгалтерском учете. При этом произведено разграничение операций по договору финансовой аренды у лизингодателя и лизингополучателя по соглашению сторон, что отражено в ст. 12. Отмечено, что в учетной политике сторон должна быть раскрыта информация о выбранных условиях принятия лизингового имущества на баланс и предстоящих платежах за него в отчетном периоде и до окончания срока действия договора лизинга.
В договоре аренды должны быть определены объекты аренды и ее сроки, а сам договор аренды подлежит государственной регистрации. При заключении договора предусматривается либо возврат имущества арендодателю при прекращении договора аренды (ст. 622 ГК), либо выкуп арендного имущества арендатором по истечении срока аренды или до его истечения при условии внесения арендатором всей обусловленной договором выкупной цены (ст. 624 ГК). При этом в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» определено, что в организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления (арендная плата), а расходами по обычным видам деятельности — расходы, связанные с этой деятельностью. При нарушении договора лизинга стороны должны руководствоваться-общи-ми положениями об аренде (ГК РФ), Так, при нарушении договора со стороны лизингополучателя (ст. 13, ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)») лизингодатель наделен правом бесспорного взыскания денежных сумм и бесспорного изъятия предмета лизинга в следующих случаях:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

1) если условия пользования предметом лизинга не соответствуют условиям договора;
2) если лизингополучатель сдает лизинговое имущество в сублизинг без согласия лизингодателя;
3) если лизингополучатель не поддерживает предмет лизинга в исправном состоянии, что ухудшает его потребительские качества;
4) если лизингополучатель более двух раз подряд по истечении срока платежа по договору не вносит плату за пользование предметом лизинга.

Учет лизингового имущества на балансе лизингодателя. Лизинговые компании (лизингодатели) осуществляют свою деятельность в соответствии с заключенными договорами финансовой аренды, а затраты, связанные с этой деятельностью, формируют на счете 20 «Основное производство» на основе действующих нормативныхдокументов. Такие затраты учитываются на счете 20 «Основное производство», т. е. дебетуется счет 20 и кредитуются счета учета материальных ценностей, расчетов (10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда») и другие. Начисление амортизации лизингового имущества осуществляется линейным способом (равномерно) по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» с первого числа месяца, следующего за месяцем его передачи лизингополучателю. Ежемесячно накопленные суммы амортизации списываются на дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж», с кредита счета 20 «Основное производство».

В соответствии со ст. 31 Федерального закона «О финансовой аренде (лизинге)» стороны договора финансовой аренды могут по взаимному соглашению применять ускоренную амортизацию предмета лизинга с коэффициентом ускорения не более трех.
Затраты лизингодателя по приобретению лизингового имущества, учитываемого в составе основных средств, за счет собственных или заемных средств формируются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств», в корреспонденции с кредитом счетов: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (на стоимость приобретения имущества по договору купли-продажи); 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (на стоимость оплаты транспортных, консультационных и других услуг, связанных с покупкой лизингового имущества); 68 «Расчеты по налогам и

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

сборам» (на сумму таможенных пошлин, уплачиваемых при приобретении лизингового имущества).
На сумму НДС при приобретении лизингового имущества производится бухгалтерская запись:

Д-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств»

К-т счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Приобретенное имущество, предназначенное для сдачи в финансовую аренду, на дату передачи лизингополучателю приходуется по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 4 «Приобретение объектов ос-говных средств». Передача имущества непосредственно лизинго-олучателю отражается на счете 03 «Доходные вложения в мате-иальные ценности», к которому может быть открыт субсчет ¦Выбытие материальных ценностей». В дебет этого субсчета переносится стоимость выбывшего объекта, в кредит — сумма накопленной амортизации. По окончании процесса выбытия остаточная стоимость объекта списывается на дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Если по условиям договора финансовой аренды имущество поставляется непосредственно лизингополучателю, минуя лизингодателя, то приведенные выше записи по поступлению и передаче лизингового имущества производятся на счетах лизингодателя транзитом на основе первичных документов.
Расчетные взаимоотношения между сторонами регулируются договором лизинга, а лизинговые платежи у лизинговой компании отражаются по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка». Поступление денежных средств на счета лизингодателя показывается по дебету счетов денежных средств (50, 51, 52) и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».
При выкупе лизингового имущества до истечения срока договора лизингодатель доначисляет оставшиеся лизинговые платежи по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка». Одновременно

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

лизингодатель доначисляет амортизацию по лизинговому имуществу до конца срока действия договора в общем порядке.
При переходе прав собственности на имущество к лизингополучателю при условии внесения дополнительной выкупной стоимости (без полностью начисленной амортизации) на счетах лизинговой компании производятся бухгалтерские записи:
на сумму начисленной амортизации на момент перехода прав собственности на имущество —

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств»
К-т сч. 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет «Выбытие материальных ценностей»;
на остаточную стоимость передаваемого имущества —
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет «Выбытие материальных ценностей»;
на сумму дополнительной выкупной стоимости имущества —
Д-тсч. 51 «Расчетные счета»
К-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы».
Ежемесячно сальдо счета 91 «Прочие доходы и расходы» списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».
При возврате имущества лизинговой компании и прекращении его использования для лизинга оприходование производится в корреспонденции:
Д-т сч. 01 «Основные средства»
К-т сч. 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Если возвращаемое имущество полностью амортизировано, то оно приходуется по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» с кредита счета 99 «Прибыли и убытки» по условной цене 1 руб. При выкупе лизингового имущества, учитываемого на балансе лизинговой компании, его стоимость на дату перехода права собственности списывается лизингополучателем с забалансового счета 001 «Арендованные основные средства» и приходуется в состав основных средств в обычном порядке.

Если в соответствии с договором аренды капитальные вложения в арендованные основные средства являются собственностью арендатора, то на сумму затрат по законченным работам дебетуется счет 01 «Основные средства» и кредитуется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». Если же арендатор передает произведенные капитальные вложения арендодателю, то они списываются с кредита счета 08 на дебет счетов учета расчетов.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Для учета основных средств, сданных в аренду арендатору (нанимателю), учитывающему их на своем балансе, арендодателем используется забалансовый счет 011 «Основные средства, сданные в аренду». Они отражаются на этом счете в ценах по договору аренды. Аналитический учет к данному забалансовому счету ведется по каждому арендатору и каждому объекту основных средств.
При переходе на упрощенную систему налогообложения арендные платежи, в том числе лизинговые, за арендуемое имущество исключаются из величины доходов организации при определении объекта налогообложения (ст. 346 16 НК РФ).
Наряду с лизингом значительный объем арендных отношений приходится на долю текущей аренды, объединяющей понятия среднесрочной (от одного до трех лет) и краткосрочной аренды (до одного года).

Для текущей аренды характерны: возврат арендованного имущества арендодателю по окончании срока аренды; сохранение права собственности на имущество за арендодателем, а права владения (на срок действия договора аренды) — за арендатором. В бухгалтерском учете переданные в текущую аренду объекты основных средств отражаются у арендодателя на счете 01 «Основные средства», а у арендатора - на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» В аналитическом разрезе к счету 01 «Основные средства» учет ведется по каждому переданному в аренду объекту, а к счету 001 «Арендованные основные средства» -по каждому взятому в аренду объекту и каждому арендодателю.

Арендодатель ведет учет причитающихся по текущей аренде сумм арендной платы в следующем порядке. Поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование объектов основных средств, отражаются по дебету счетов расчетов (62 «Расчеты с покупателями и заказчиками») или денежных средств (50 «Касса», 51 «Расчетные счета») и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».
Для отражения сумм авансовых платежей по арендной плате, если это определено условиями договора, используется счет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов», который кредитуется в корреспонденции с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (на сумму начисленной авансом арендной платы). По мере наступления сроков оплаты, т. е. при наступлении отчетно-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

го периода, к которому эти доходы относятся, счет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов», дебетуется в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы».

4.7. Инвентрризацмя ш переоценка основных средств

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

В соответствии со ст. 12 Закона «О бухгалтерском учете» и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (в редакции Минфина РФ от 30.12.99 № 107н), ПБУ 6/01 (с изменениями и дополнениями) количество проводимых в отчетном году инвентаризаций основных средств, даты их проведения и перечень проверяемых объектов определяются самой организацией. Однако инвентаризация основных средств может осуществляться не реже одного раза в три года, а библиотечных фондов — один раз в пять лет, исключение составляют случаи, когда проведение инвентаризации обязательно

а) при передаче объектов основных средств в аренду, при их выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
б) перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, имея в виду, что организации имеют право не чаще одного раза в год (на начало года) производить переоценку основных средств по восстановительной стоимости;
в) при смене материально ответственных лиц (надень приемки-передачи дел);
г) при установлении фактов недостачи, хищения, злоупотребления или порчи имущества;
д) в случаях пожара, стихийных бедствий, других чрезвычайных ситуаций;
е) при ликвидации (реорганизации) предприятия перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса и в других случаях в соответствии с законодательством;
ж) при проведении переоценки основных средств по решению организации-собственника (не чаще одного раза в год) на начало года;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

з) при передаче организаций, их структурных подразделений, а также зданий и сооружений другому собственнику

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

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

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

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

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

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

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

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

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

Все организации имеют право переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости не чаще одного раза в год (на начало отчетного года). Переоценка объекта основных средств осуществляется путем пересчета его первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости, если объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время его использования. С этой целью проводится обязательная инвентаризация с исчислением восстановительной стоимости двумя способами; путем пересчета балансовой стоимости на установленные индексы изменения стоимости, разработанные Госкомстатом РФ, либо путем прямого пересчета балансовой стоимости основных средств по рыночным ценам на дату переоценки. При втором варианте организациям необходимо иметь справки торгующих или снабженческих организаций об уровне цен либо экспертные заключения о рыночной стоимости объектов основных средств, подтвержденные специализированной организацией независимых экспертов-оценщиков, либо сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации. Переоценку осуществляют все организации независимо от форм собственности и вида деятельности. Переоценке подлежат все виды основных средств независимо от технического состояния, как действующие, так и находящиеся на консервации, в резерве, запасе или незавершенном строительстве, а также подготовленные к списанию, но не оформленные актами.

Метод прямой оценки полной восстановительной стоимости основных фондов является наиболее точным и позволяет нивелировать неточности, образовавшиеся вследствие применения среднегрупповых индексов при проведении предшествующих пе-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Ведомость результатов инвентаризации

(руб.)

№ п/п	Наименование счета	Номер счета	Результат инвентаризации		Установлена порча имущества	Из общей суммы недостач и потерь от порчи имущества			
			недостача	излишек		зачтено по пересортице	списано в пределах норм убыли	отнесено на виновных лиц	списано на финансовые результаты
			сумма	сумма	сумма				
1	Основные средства	01		12 000	—	—	—	—	12 000
2	Нематериальные активы	04	5000		—	—	—	5000	—
	И т. д.								

/ководитель Главный бухгалтер Председатель инвентаризационной комиссии

реоценок. При применении этого метода могут быть использована данные о ценах на аналогичные объекты основных средств, полученные в письменном виде от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций, а также опубликованные в средствах массовой информации; экспертные заключения о стоимости объектов основных средств.

Разницы, возникающие при переоценке основных средств, относятся на добавочный капитал организации, если иное не установлено законодательством Российской Федерации. На сумму увеличения стоимости основных средств дебетуется счет 01 «Основные средства» (по соответствующим субсчетам) и кредитуется счет 83 «Добавочный капитал», субсчет 1 «Прирост стоимости имущества по переоценке».

Суммы дооценки оборудования, требующего монтажа, производственного и непроизводственного незавершенного строительства, включая сметные затраты по проектной документации, отражаются по дебету счетов 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств», и кредиту счета 83 «Добавочный капитал», субсчет 1 «Прирост стоимости имущества по переоценке».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме его уценки в предшествующие отчетные периоды, отнесенная на счет нераспределенной прибыли в качестве операционных расходов, списывается в отчетном периоде на этот счет в качестве дохода. При этом дебетуется счет 01 «Основные средства» и кредитуется счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Сумма уценки объектов основных средств в результате переоценки относится на счет «Прибыли и убытки» в качестве расходов. При этом сумма уценки объекта относится на уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки данного объекта в предшествующие отчетные периоды, т. е. на дебет счета 83 «Добавочный капитал» с кредита счета 01 «Основные средства». Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал в результате переоценки в предшествующие отчетные периоды, списывается на дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» с кредита счета 01 «Основные средства».

При выбытии объекта сумма его дооценки переносится со счета добавочного капитала на счет нераспределенной прибыли организации, т. е. дебетуется счет 83 и кредитуется счет 84.

Результаты переоценки балансовой стоимости основных средств отражаются в бухгалтерской и статистической отчетности, начиная с квартала, следующего за кварталом, в котором проведена переоценка. Результаты переоценки по состоянию на 1-е число отчетного года отражаются в учете обособленно и не включаются в показатели отчетности предыдущего года, а принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года. При этом следует отметить, что в соответствии с действующим порядком увеличение стоимости основных средств в результате их переоценки, проводимой по решению Правительства РФ (без продажи основных средств), не увеличивает оборот, облагаемый налогом на добавленную стоимость.

О результатах переоценки организации должны сообщать органам налоговой службы.

В результате инвентаризации уточняются фактическое наличие и оценка основных средств, что необходимо для составления отчетности. В ней подлежат раскрытию следующие основные положения учетной политики организации:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по основным группам объектов на начало и конец отчетного года;
о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т п.);
о способах оценки объектов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;
об изменениях стоимости объектов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, реконструкция, частичная ликвидация, переоценка);
о принятых в организации сроках полезного использования объектов (по основным группам);
об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;
об объектах, предоставленных и полученных по договору рейды,
о способах начисления амортизации по отдельным группам |бъектов основных средств,
об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации.

Контрольные вопросы

1 Каково определение понятия «основные средства»?
2. Как определяется срок полезного использования объектов основных средств?
3. Что включается в состав фактических затрат на приобретение основных средств?
4. Используется ли в российской практике оценка объектов основных средств по справедливой стоимости?
5. Как отражается в учете поступление основных средств за плату от других организаций?
6. Как отражается на счетах стоимость безвозмездно полученных основных средств?
7 Как отражаются в учете операции по ликвидации объекта основных средств вследствие его полной непригодности?

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

8. Как отражается в учете недостача объектов основных средств при отказе суда во взыскании ее с виновных лиц?
9. Какие способы начисления амортизации применяются на практике?
10 Как отражаются в учете операции по возврату лизингодателю лизингового имущества после окончания срока договора?

Заданий в тестовой форме

Укажите номера правильных ответов.

1. На стоимость оприходования безвозмездно поступивших новых объектов основных средств составляется бухгалтерская запись:
а) Д-т сч 80 «Уставный капитал» К-т сч. 01 «Основные средства»;
б) Д-т сч. 01 «Основные средства»
К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
в) Д-т сч. 01 «Основные средства»
К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
г) Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 83 «Добавочный капитал».

2. Бухгалтерская запись
Д-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» означает:
а) начисление амортизации по полученным основным средствам;
б) отражение уценки основных средств;
в) начисление амортизации по поступившим объектам основных средств;
г) начисление амортизации по основным средствам общепроизводственного назначения.

3. Амортизация после окончания срока полезного использования:
а) не начисляется;
б) начисляется в пониженном размере;
в) начисляется в повышенном размере;
г) начисляется, если объект остается в эксплуатации.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

4. Бухгалтерская запись:
Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» К-т сч. 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие оснойных средств» означает:
а) продажу основных средств;
б) начисление амортизации по основным средствам, приобретенным за плату;
в) списание начислений амортизации на момент выбытия основных средств;
г) начисление амортизации по объектам основных средств,

5. При приобретении основных средств за плату у других организаций и лиц составляется бухгалтерская запись:
а) Д-т сч. 01 «Основные средства»
К-тсч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
б) Д-тсч. 01 «Основные средства»
К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
в) Д-тсч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»
К-тсч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
г) Д-тсч. 01 «Основныесредства» К-т сч. 83 «Добавочный капитал».

6, При формировании резерва предстоящих расходов для осуществления ремонта составляется бухгалтерская запись:
а) Д-тсч. 20«Основное производство» К-тсч. 96 «Резервы предстоящих расходов»;
б) Д-тсч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
К-тсч. 82«Резервный капитал»;
в) Д-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-тсч. 83 «Добавочный капитал»;
г) Д-тсч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
К-т сч. 82 «Резервный капитал».

7, Стоимость приобретения земельных участков отражается на увеличении:
а) уставного капитала;
б) вложений во внеоборотные активы;
в) добавочного капитала;
г) резервного капитала.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

8. Результат дооценки незавершенного строительства жилого дома организации по состоянию на 1 января следующего за отчетным года отражается в учете:
а) Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 83 «Добавочный капитал»;
б) Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч. 83 «Добавочный капитал»;
в) Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч. 80 «Уставный капитал»;
г) Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»
К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

9. Начисление амортизации по объектам основных средств, обслуживающих управленческие структуры организации, отражается в учете:
а) Д-т сч. 01 «Основные средства»
К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»;
б) Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» К-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы»;
в) Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»;
г) Д-т сч. 20 «Основное производство»
К-т сч. 02 «Амортизация основных средств».

10. На счетах лизингодателя при доначислении лизинговых платежей при досрочном выкупе лизингового имущества производится бухгалтерская запись:
а) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;
б) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
в) Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
г) Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

11. В фактические затраты на приобретение, сооружение и изготовление основных средств включаются суммы:
а) уплаченные поставщику (продавцу) объектов основных средств по договору;
б) уплаченные по договору строительного подряда;
в) уплаченные поставщику плюс доля общехозяйственных расходов;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

г) уплаченные продавцу (сторонней строительной организации), включая регистрационные сборы, таможенные пошлины, вознаграждения посредническим организациям и др.

12. Учетную политику организации в части источников финансирования затрат на восстановление основных средств и использования различных способов начисления амортизации определяет:
а) орган управления государственным имуществом;
б) муниципальные органы управления;
в) сама организация с отражением в учетной политике;
г) отраслевые комитеты по управлению имуществом.

13. При оприходовании основных средств, внесенных учредителями в счет вклада в уставный капитал организации на момент регистрации, составляется бухгалтерская запись:
а) Д-тсч. 01 «Основные средства» К-т сч. 80 «Уставный капитал»;
б) Д-тсч. 01 «Основные средства» К-тсч. 75 «Расчеты с учредителями»;
в) Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» К-тсч. 80 «Уставный капитал»;
г) Д-тсч. 01 «Основные средства»
К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».

14. У арендатора объекты основных средств, полученные в порядке текущей аренды, отражаются на счете:
а) 001 «Арендованные основные средства»;
б) 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
в) 97 «Расходы будущих периодов»;
г) 01 «Основные средства».

15. У арендодателя при начислении предусмотренной договором суммы платы по текущей аренде переданного объекта производится бухгалтерская запись:
а) Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»;
б) Д-т сч. 50 «Касса»
К-тсч. 51 «Расчетные счета»;
в) Д-тсч. 99 «Прибыли и убытки»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
г) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

16. Отчисления в резерв предстоящих расходов на восстановление основных средств отражаются бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 82 «Резервный капитал»;
б) Д-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы» К-т сч. 83 «Добавочный капитал»;
в) Д-т сч. 82 «Резервный капитал»
К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»;
г) Д-т счетов 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы» и др.
К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов».

17. Излишки основных средств, выявленные при инвентаризации, отражаются бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 01 «Основные средства»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;
б) Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;
в) Д-тсч. 01 «Основные средства» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»;
г) Д-т сч. 01 «Основные средства»
К-т сч. 02 «Амортизация основных средств».

18. При списании остаточной стоимости проданных объектов основных средств делается бухгалтерская запись:
а) Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» К-т сч. 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»;
б) Д-т сч. 80 «Уставный капитал» К-т сч. 01 «Основные средства»;
в) Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;
г) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств».

19. Недостача основных средств при отказе суда во взыскании с виновных лиц отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч, 80 «Уставный капитал» К-т сч. 01 «Основные средства»;
б) Д-т сч, 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 01 «Основные средства»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

в) Д-тсч. 80 «Уставный капитал»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;
г) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 01 «Основные средства».

20. Сумма амортизации по объектам основных средств, занятым выпуском новых изделий, отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 97 «Расходы будущих периодов»
К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»;
б) Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» К-тсч. 26 «Общехозяйственные расходы»;
в) Д-тсч. 01 «Основныесредства»
К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»;
г) Д-т сч. 20 «Основное производство»
К-т сч. 02 «Амортизация основных средств».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Глава 5. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Цели изучения главы:

определение нематериальных активов как объектов бухгалтерского учета;
обоснование их классификации и оценка;
ознакомление с составом первичных документов и регистров по учету нематериальных активов;
изучение порядка ведения синтетического и аналитического учета нематериальных активов;
освоение методики начисления амортизации нематериальных активов для включения в затраты на производство.

5.1. Состав нематериальных активов

Нематериальные активы являются составной частью внеоборотных активов. Под нематериальными активами понимают учетные объекты, используемые в организации свыше одного года, не обладающие физическими свойствами, но обеспечивающие возможность получать доход постоянно или в течение длительного срока их эксплуатации.
Учет нематериальных активов осуществляется в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ Минфина России от 29.07,1998 г.) и Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000).
Понятие отдельных видов нематериальных активов имеет различное толкование. Однако они могут быть отнесены к данной группе внеоборотных активов лишь при наличии у организации документов, подтверждающих их существование и исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности.
Нематериальные активы как объект бухгалтерского учета характеризуются совокупностью таких признаков, как:
отсутствие материальной основы (неосязаемость, бестелесность);
длительность срока полезного использования;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

неопределенность сроков функционирования (деловая репутация фирмы),
использование для производственных и управленческих целей,
возможность выделения из состава активов организации,
не предполагается последующая перепродажа,
способность приносить доход в будущем
Состав нематериальных активов достаточно разнообразен и зависит от особенностей деятельности организации и уровня развития научно-технического прогресса в стране В бухгалтерском учете они группируются по ряду признаков
В соответствии с выполняемыми функциями в общественном производстве нематериальные активы делятся на следующие группы объекты интеллектуальной собственности, отложенные расходы, деловая репутация фирмы

К объектам интеллектуальной собственности нематериальных активов относятся исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель; исключительное авторское право на программы для ЭВМ, исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места, где был произведен товар, и др.

Под патентами понимают документ, охраняющий изобретения Они выдаются компетентными органами, удостоверяющими признание государством новизны технических решений и потенциальной пригодности изобретений Патент закрепляет за его владельцем монопольное право на конкретное изобретение на определенный срок и не допускает других лиц к изготовлению, использованию и продаже запатентованного изобретения. При этом к изобретениям относят прогрессивные решения технических задач в области науки, культуры, здравоохранения и др., которые можно использовать на практике

К этой же группе нематериальных активов относят исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных, исключительное право владельца на товарный знак, наименование места происхождения товара и др.

В настоящее время в состав НМА включаются затраты на научно-исследовательские и научно-конструкторские работы (НИОКР), если они удовлетворяют следующим требованиям-сумма расходов может быть определена и документально подтверждена; имеется документация о приеме работ; получен поло-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

жительныи результат, использование результатов в производстве и (или) управлении позволит в будущем получать экономические выгоды, использование результатов может быть продемонстрировано, результаты, подлежащие правовой охране, оформлены в установленном порядке

К отложенным расходам относятся организационные расходы, возникающие в период создания организации (затраты по созданию пакета учредительных документов и расчетов по обоснованию направлений его деятельности, расходы по оплате услуг посреднических и консультационных фирм, оплата сборов и пошлин в размере, признанном в соответствии с учредительными документами в качестве вклада в уставный капитал)
В бухгалтерском учете все НМА оцениваются по первоначальной стоимости, под которой понимают сумму фактических затрат на их приобретение без НДС и других возмещаемых налогов (за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ). Однако однозначно определить затраты, включаемые в первоначальную стоимость нематериальных активов, нельзя, поскольку последние будут зависеть от их вида, источников приобретения, роли и места в процессе эксплуатации.
В международной практике бухгалтерского учета к НМА относится и франчайзинг Под франчайзингом понимается контракт, по которому одна организация передает другой право за вознаграждение использовать фирменное имя или товарные знаки продажи товаров и услуг

Деловая репутация фирмы («гуд вилл») определяется в момент продажи (покупки) организации в виде разницы между уплаченной суммой за объект и его оценочной стоимостью. Покупатель указанную разницу и будет учитывать в составе нематериальных активов. На величину данной разницы оказывают влияние разные факторы территориальное положение продаваемой организации, конкурентоспособность выпускаемой продукции, эффективность работы и др.

Не являются нематериальными активами интеллектуальные и деловые качества персонала организации, а также их квалификация и способность к труду До настоящего времени нет согласованности по составу объектов НМА в ПБУ 14/2000 и Налоговом кодексе РФ Так, НК РФ в состав НМА не включает организационные расходы и деловую репутацию организации. Ряд объектов НМА, перечисленных в НК РФ, отсутствуют в действующем положении по учету нематериальных активов (ноу-хау; секретная

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

формула, информация по промышленному, коммерческому или научному опыту).
Однако в нормативных документах Российской Федерации этот вид нематериальных активов законодательно не определен, но в предпринимательской деятельности распространен достаточно широко.

5.2. Оценка нематериальных октанов

Выбранный метод оценки НМА должен быть зафиксирован в учетной политике организации. Так, в состав расходов, формирующих первоначальную стоимость приобретенных за плату объектов нематериальных активов, включаются:

суммы, уплаченные покупателем прав продавцу (правообладателю);
суммы, уплачиваемые за консультационные и информацион-ые услуги, связанные с приобретением объектов нематериаль-ых активов;
сборы и пошлины, уплаченные в связи с приобретением ис-лючительных прав правообладателя;
вознаграждения, уплаченные посредническим организациям в связи с приобретением нематериальных активов; суммы невозмещаемых налогов.

Под **первоначальной стоимостью** объектов нематериальных активов, созданных организацией, понимается сумма фактических расходов на их изготовление, включающая стоимость использованных материалов, начисленную заработную плату и отчисления, оплату услуг соисполнителям, расходы на получение патентов и свидетельств, защищающих исключительные права владельца. Суммы налога на добавленную стоимость и других возмещаемых налогов, а также общехозяйственные расходы в первоначальную стоимость таких объектов не включаются, если последние непосредственно не связаны с их изготовлением.
Под первоначальной стоимостью нематериальных активов, поступивших в качестве вклада в уставный капитал, понимается согласованная с учредителем оценка.

При получении нематериальных активов безвозмездно (договор дарения) первоначальная стоимость определяется исходя из их рыночной оценки на дату принятия объектов на учет.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

При приобретении нематериальных активов в обмен на другое имущество по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, первоначальная стоимость их определяется исходя из стоимости передаваемых ценностей. В случае невозможности установления цен на передаваемые товары первоначальную стоимость нематериальных активов устанавливают на уровне цен, по которым в сравнимых условиях приобретаются аналогичные активы.

Первоначальная стоимость объектов нематериальных активов, приобретенных за иностранную валюту, определяется в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на дату перехода права собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления к организации-покупателю.
В мировой практике также используются различные подходы к оценке объектов нематериальных активов.
Доходный подход предполагает, что на приобретение объектов нематериальных активов не будет вложено больше дохода, чем можно получить другим способом за такой же период времени.
Рыночный подход (подход прямого сравнительного анализа продаж) производит оценку нематериальных активов путем сравнения недавних продаж сравниваемых объектов с оцениваемым объектом после проведения корректировок исходя из различий между ними. Чаще всего используется в условиях функционирования открытого рынка, когда имеется информация по сходным сделкам.
Затратный подход предусматривает исчисление затрат на воспроизводство первоначальной стоимости объекта нематериальных активов с учетом последующих их улучшений. Полученная величина уменьшается на сумму амортизации за период использования для определения реальной стоимости объекта.

5.3. Учет наличия и движения нематериальных активов

Учет наличия и движения нематериальных активов осуществляется на синтетическом инвентарном счете 04 «Нематериальные активы» на основании первичных документов:
актов приема-передачи;
протоколов заседания правления акционерных обществ или акционеров — участников товариществ;
актов на списание нематериальных активов.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

В первичных документах, оформляющих поступление и выбытие объектов нематериальных активов, должны содержаться реквизиты, определяющие порядок и срок их полезного использования, первоначальную стоимость, способ начисления и норму амортизации, дату ввода в эксплуатацию, дату и причину выбытия,

Наличие объектов нематериальных активов должно быть подтверждено специальными документами: лицензиями, патентами, зарегистрированными в установленном порядке, договорами с юридическими и физическими лицами о приобретении прав.
Учет нематериальных активов осуществляется по их видам и объектам. Синтетический учет НМА организуется на счете 04 «Нематериальные активы».

В развитие счета 04 открываются субсчета на каждый их вид в последовательности, соответствующей информации об учетных объектах, приведенных в ф. № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»:
«Права на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности», на котором формируется информация о наличии и движении прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, товарные знаки и т. д.;

«Организационные расходы»; на этом субсчете обобщаются сведения о расходах, понесенных учредителями в связи с оформлением документов по созданию организации;
«Прочие нематериальные активы». Этот субсчет содержит информацию по движению объектов нематериальных активов, не имеющую отражения по другим субсчетам.

Аналитический учет осуществляется пообъектно. Регистром аналитического учета является «Карточка учета нематериальных активов» (ф. № НМА-1).

В условиях компьютеризации применяемые программы по учету позволяют получать всю необходимую информацию по учету НМА как в аналитическом, так и в синтетических разрезах. Так, составляемые регистры содержат данные о дате приобретения и сроке полезного использования НМА, первоначальной стоимости, норме амортизации, величине начисленной амортизации и остаточной стоимости по отчетным периодам. Информация приводится как в разрезе отдельных объектов нематериальных активов, так и по субсчетам и в целом по счету 04 «Немате-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

риальные активы». В условиях использования журнально-ордерной формы бухгалтерского учета синтетическим регистром по учету движения данной группы долгосрочных активов является жури ал-ордер № 13.

Все операции по поступлению нематериальных активов рассматриваются как капитальные вложения и отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов».
При поступлении объектов нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал отражается погашение задолженности участников по взносам: дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», кредит счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал». Принятие на учет внесенных объектов отражается записью по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 08.

Пример. Предприятие при его организации получило от акционеров в качестве вклада в уставный капитал патенты на сумму 32 000 руб. Организационные расходы составили 9000 руб. На счетах бухгалтерского учета следует сделать следующие записи:

1. Внесены вклады в уставный капитал -
Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» 41 000 руб. К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочной) капитал» 41 000 руб.
2. Приняты на учет объекты НМА -
Д-т сч. 04 «Нематериальные активы» 41 000 руб.
Кт сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» 41 000 руб.

Если объекты НМА в качестве вклада в уставный капитал поступают от иностранного учредителя, то возникшая курсовая разница отражается по счету 83 «Добавочный капитал» в корреспонденции со счетом 75, субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал». Вводимое в качестве вклада в уставный капитал имущество облагается НДС по ставке 0% и освобождается от уплаты пошлин.

При безвозмездном получении нематериальных активов действует определенный порядок отражения хозяйственных операций в системе счетов бухгалтерского учета. Рыночная стоимость поступивших безвозмездно объектов нематериальных активов отражается бухгалтерской записью:
Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления».

Поступившие объекты приходуются в обычном порядке.

Пример. Поступил в организацию безвозмездно объект нематериальных активов, рыночная стоимость которого на день принятия на учет составляет 36 000 руб. Расходы по доведению объекта до состояния, пригодного к использованию, — 4000 руб. Срок полезного использования объекта НМА — 2 года. Амортизация начисляется линейным методом. Место эксплуатации — цех основного производства. Поступление объекта и формирование его первоначальной стоимости оформляются следующими бухгалтерскими записями:
на рыночную стоимость объекта НМА —
Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» 36 000 руб.
К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» 36 000 руб.;
на сумму расходов по доведению объекта НМА до состояния, при-
ного к использованию, -
Д-т сч. 08. «Вложения во внеоборотные активы» 4000 руб.
К-т разных счетов затрат и расчетов 4000 руб.;
принятие в эксплуатацию объектов НМА -
Д-т сч. 04 «Нематериальные активы» 40 000 руб.
К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» 40 000 руб.
При начислении амортизации в течение срока полезного использования объекта списывается его рыночная стоимость на финансовый результат деятельности организации:
за первый месяц использования объекта начислена амортизация в сумме 1667 руб. (40000:24):
Д-т сч. 20 «Основное производство» 1667 руб.
К-т сч. 05 «Амортизация нематериальных активов» 1667 руб.;
одновременно осуществляется списание и части рыночной стоимости объекта 1500 руб. (36000/24) -
Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» 1500 руб.
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» 1500 руб.
За оставшиеся 23 месяца на финансовые результаты будет отнесена оставшаяся часть рыночной стоимости данного объекта (36 000-1500):
Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» 34 500 руб.
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» 34 500 руб.

При покупке объектов нематериальных активов на счете 08, субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов», отражаются покупная стоимость и расходы, связанные с их доведением до состояния, пригодного к использованию, и исчисляется инвентар-

только для ознакомления

PDF-версия специально для МирКниг

ная стоимость объектов нематериальных активов. Основанием является акт приемки. Аналитический учет приобретения нематериальных активов ведется в ведомости «Учет затрат по капитальным вложениям».

Пример. Приобретено исключительное право на программный продукт. В соответствии с договором его цена составляет 23 600 руб., в том числе НДС - 3600 руб., расходы по доведению его до состояния, пригодного к использованию, — 4200 руб.

Приобретение данного объекта и формирование первоначальной стоимости оформляются бухгалтерскими записями:

согласно договору на приобретение прав и акту приемки -Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» 20 000 руб.
К-т счетов 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 2 «НДС по приобретенным НМЛ» 3600 руб.
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 23 600 руб.;
расходы по доведению приобретенного объекта до состояния, пригодного к использованию, -
Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» 4200 руб.
К-т счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др. 4200 руб.;
Принятие на учет объекта НМА —
Д-т сч, 04 «Нематериальные активы» - 24 200 руб.
К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» — 24 200 руб.;
одновременно с принятием в эксплуатацию объекта производится зачет сумм налога на добавленную стоимость -
Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 3600 руб.
К-т сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 2 «НДС по приобретенным НМА» 3600 руб.

Хозяйствующие субъекты могут самостоятельно осуществлять работы по создания объектов НМА. В этом случае порядок учета затрат по их разработке будет зависеть от их использования в будущем. Если предполагается продажа таких объектов, то все затраты будут учитываться на счете 20 «Основное производство».

При использовании НМА для собственных нужд учет затрат осуществляется по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», где собираются все затраты, связанные с их производством, и отражаются по кредиту соответствующих счетов:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

на стоимость потребленных материалов - К-т сч. 10 «Материалы»;
на величину амортизации, начисленной по основным средствам, использованным при создании объектов нематериальных активов, - К-тсч. 02 «Амортизация основных средств»;
на сумму начисленной заработной платы и отчислений в социальные фонды штатному персоналу и совместителям, занятым созданием объектов нематериальных активов, — К-т счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Принятие на учет созданных объектов и зарегистрированных исключительных на них прав отражается бухгалтерской записью:
Д-т сч. 04 «Нематериальные активы»
К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».
В соответствии с ПБУ 17/02 затраты, связанные с осуществлением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и снологических работ, в бухгалтерском учете могут учитываться ачестве инвестиций во внеоборотные активы. Для учета затрат их осуществлению к счету 08 «Вложения во внеоборотные лтаы» открывается субсчет «Выполнение научно-исследова-ельских, опытно-конструкторских и технологических работ».
Выявленные неучтенные объекты нематериальных объектов в ходе инвентаризации оцениваются экспертным путем. Данная оценка применяется из-за отсутствия первичных документов, позволяющих определить реальные издержки при их постановке на учет. Принятие на баланс выявленных инвентаризацией объектов нематериальных активов отражается бухгалтерской записью:
Д-т сч. 04 «Нематериальные активы»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

В этом случае стоимость выявленных объектов НМА включается в состав внереализационных доходов и подлежит обложению налогами на добавленную стоимость и прибыль.
Все нематериальные активы, принятые на баланс, являются объектами обложения налогом на имущество.

Нематериальные активы могут быть **приобретены и на основе бартерных (товарообменных) операций.** Принятые в эксплуатацию объекты учитываются как капитальные вложения и отражаются бухгалтерской записью:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»; сдача объектов в эксплуатацию -Д-т сч. 04 «Нематериальные активы» К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы». Одновременно отражается передача имущества в порядке обмена (дебет счета продаж и кредит счетов имущества).

Пример. Организация на основании договора мены приобрела исключительное право на бухгалтерскую программу, стоимость которой 236 000 руб., в том числе НДС - 36 000 руб. Владелец исключительного права получает от ее покупателя дискеты на сумму 236 000 руб., НДС — 36 000 руб. У получателя прав на бухгалтерскую программу операции будут отражены бухгалтерской записью:
на стоимость получаемого права на программу -
Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 236 000 руб.
К-т сч. 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» 236 000 руб.;
на сумму НДС -
Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет 3 «НДС» 36 000 руб.
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 36 000 руб.;
на стоимость проданных дискет —
Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» 200 000 руб.
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками» 200 000 руб.;
на величину НДС по полученному исключительному праву —
Д-т сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям»,
субсчет 2 «НДС по приобретенным НМА» 36 000 руб.
К-тсч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 36 000 руб.;
зачет взаимных требований -
Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 236 000 руб.
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 236 000 руб.;
принятие на учет исключительных прав на бухгалтерскую программу для ЭВМ —
Д-т сч. 04 «Нематериальные активы» 200 000 руб.
К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» 200 000 руб.;
принят к зачету НДС -
Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 36 000 руб.
К-т сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям» 36 000 руб.

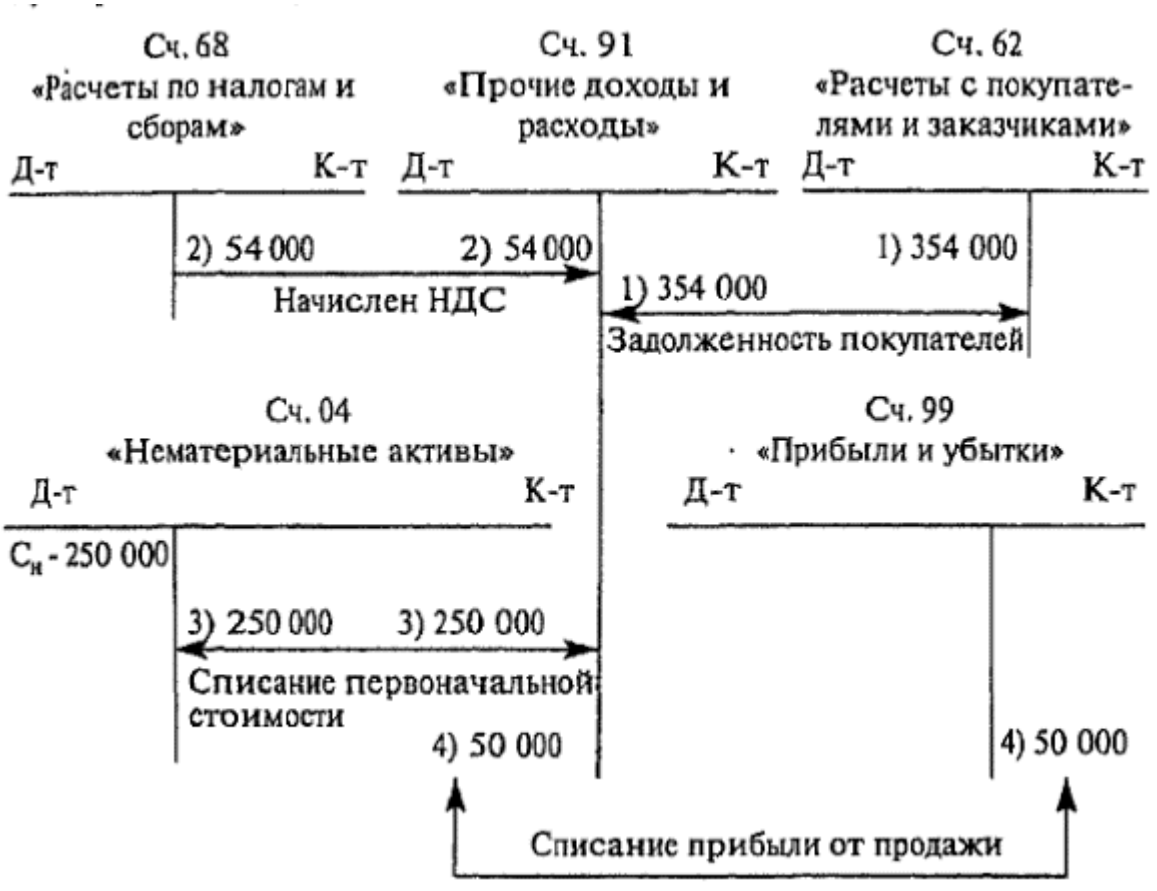
Порядок учета выбытия нематериальных активов зависит от способа учета амортизации. При использовании в учете счета 05 «Амортизация нематериальных активов» продажа объектов в системе счетов бухгалтерского учета будет отражаться в следующем порядке:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

задолженность покупателя за проданный объект -
Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
К-т сч, 91 «Прочие доходы и расходы»;
на сумму налога на добавленную стоимость, подлежащего взносу в бюджет, -
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Амортизация, начисленная за период эксплуатации объекта у организации-продавца, списывается на уменьшение его первоначальной стоимости, остаточная стоимость относится в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счета 04 «Нематериальные активы». Выявленный результат по продаже объекта списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».
Пример. Продано организацией исключительное право на промышленный образец за 354 000 руб., в том числе НДС - 54 000 руб. Стоимость образца — 250 000 руб. На счетах операции по продаже объекта будут отражены следующим образом:



Правообладатель может предоставить другим организациям права на пользование принадлежащими ему объектами нематериальных активов. Переданные объекты с баланса правооблада-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

теля не списываются, а учитываются обособленно. Амортизацию по таким объектам начисляет передающая сторона.

Передача нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал в организации отражается как долгосрочные финансовые вложения. На договорную стоимость переданных объектов дебетуется счет 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции», и кредитуется счет 91 «Прочие доходы и расходы». Сумма начисленной амортизации списывается в уменьшение первоначальной стоимости передаваемых нематериальных активов, при этом оформляется бухгалтерская запись:
Д-т сч. 05 «Амортизация нематериальных активов»
К-т сч. 04 «Нематериальные активы», а остаточная стоимость относится в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».
Организация - получатель объектов НМА должна отразить их поступление на забалансовом счете в оценке, указанной в договоре. Действующий План счетов не предусматривает такого счета. Поэтому пользователь прав в учетной политике должен раскрыть порядок их учета.
При отражении выбытия нематериальных активов, если в учете не используется счет 05 «Амортизация нематериальных активов», со счета 04 «Нематериальные активы» списывается их остаточная стоимость (дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»),

5.4. Учет амортизации нематериальных активов

Нематериальные активы используются длительное время и переносят свою стоимость на вновь созданную продукцию и оказанные услуги постепенно, т. е. амортизируются (изнашиваются).
Амортизация нематериальных активов может осуществляться одним из трех способов:
при **линейном способе** амортизация начисляется исходя из первоначальной стоимости и нормы амортизации, исчисленной в соответствии со сроком полезного использования объекта;
при **способе уменьшаемого остатка** амортизация начисляется исходя из остаточной стоимости и нормы амортизации, исчисленной в соответствии со сроком полезного использования объекта;
при **третьем способе** начисление амортизации осуществляется исходя из первоначальной стоимости объектов нематериальных активов и предполагаемого объема произведенной продукции за время полезного использования.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

По НИОКР расходы могут списываться пропорционально объему произведенной продукции, работ и услуг.

Амортизация начисляется в течение всего срока полезного использования объектов и приостанавливается только на период консервации организации.

Положения Налогового кодекса несколько по-иному рассматривают вопросы начисления амортизации по объектам нематериальных активов. Амортизируемыми признаются нематериальные активы, если они являются собственными и используются для извлечения дохода. Амортизируемые объекты распределяются по 10 амортизационным группам исходя из срока их полезного использования. Для целей налогообложения амортизация начисляется двумя методами: линейным и нелинейным. Выбранный метод начисления амортизации не может быть изменен в течение всего амортизируемого периода и закрепляется в учетной политике организации для целей налогообложения.

Срок полезного использования нематериальных активов определяется хозяйствующим субъектом при принятии объектов на учет. По объектам интеллектуальной собственности срок полезного использования устанавливается исходя из срока действия патентов, свидетельств, лицензий в соответствии с законодательством Российской Федерации. По некотором объектам срок полезного использования определяется исходя из периода времени, в течение которого организация будет получать доход в результате их использования. По отдельным видам нематериальных активов срок полезного использования устанавливается исходя из количества продукции (другого натурального показателя), ожидаемой к получению с использованием данного объекта нематериальных активов. Если по каким-либо видам нематериальных активов невозможно установить срок полезного использования, то он определяется из расчета 20 лет (но не более срока деятельности хозяйствующего субъекта).

Независимо от способа начисления амортизации, заявленного в учетной политике, ежемесячно на себестоимость продукции, работ и услуг относится 1/12 суммы, исчисленной по годовому расчету. Начисление амортизации начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем постановки объекта нематериальных активов на учет, а прекращается 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного перенесения стоимости или

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

снятия объекта с учета. Расчет сумм амортизационных отчислений по нематериальным активам осуществляется в специальных ведомостях, на основании которых и ведутся записи в системе счетов. Регистрами синтетического учета по счету 05 «Амортизация нематериальных активов» являются журнал-ордер № 13 или ведомость по счету 05 «Амортизация нематериальных активов».

Сч. 05 «Амортизация нематериальных активов»

Д-т	К-т
	$С_н$ – сумма начисленной амортизации на начало отчетного периода
$Об_д$ – сумма списанной амортизации по выбывшим объектам	$Об_к$ – сумма начисленной амортизации в текущем периоде
	$С_к$ – сумма начисленной амортизации на конец отчетного периода

Учет амортизации осуществляется одним из двух способов: накопление амортизации на отдельном счете и уменьшение первоначальной стоимости объекта НМА на сумму начисленной амортизации.

При первом способе для учета амортизации нематериальных активов применяется пассивный регулирующий счет 05 «Амортизация нематериальных активов», что позволяет на счете 04 «Нематериальные активы» сохранить первоначальную оценку объектов учета.

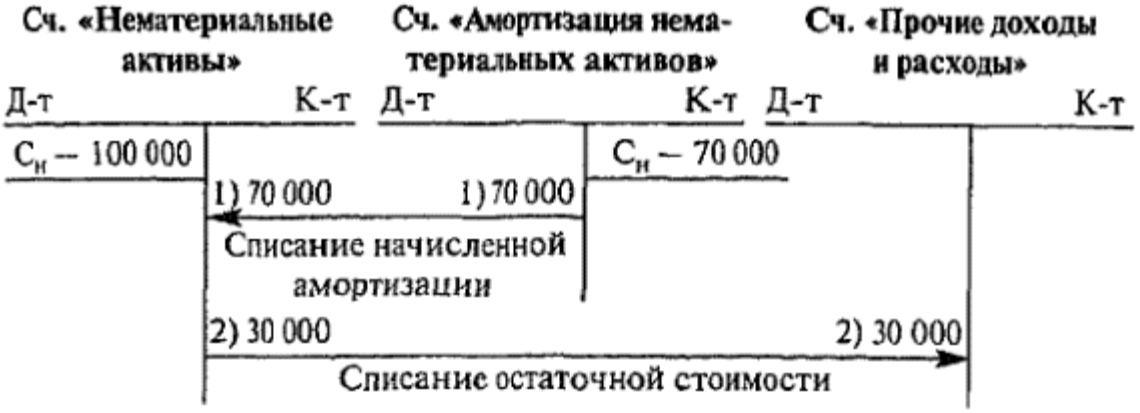
Ежемесячно суммы начисленной амортизации включаются в затраты организации и оформляются бухгалтерские записи:

Д-т счетов 20 «Основное производство»,
23 «Вспомогательные производства»,
25 «Общепроизводственные расходы»,
26 «Общехозяйственные расходы»,
97 «Расходы будущих периодов»,
44 «Расходы на продажу»
К-т сч. 05 «Амортизация нематериальных активов».

При досрочном выбытии объектов нематериальных активов недоамортизированная часть первоначальной стоимости относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt



При втором методе учета амортизация отражается путем уменьшения первоначальной стоимости объектов нематериальных активов (без использования счета 05 «Амортизация нематериальных активов»). При начислении амортизации кредитуется счет 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции со счетами для учета затрат. Если после полного погашения стоимости объекты нематериальных активов предполагается использовать, их учитывают в условной оценке, принятой в организации, с отнесением на результаты хозяйственной деятельности.

Амортизация по объектам нематериальных активов, переданных в пользование, начисляет организация-правообладатель.

Контрольные вопросы

1. Что понимается под нематериальными активами?
2. Чем нематериальные активы отличаются от основных средств?
3. Что относится к нематериальным активам?
4. Что понимается под первоначальной стоимостью нематериальных активов?
5. Что понимается под инвентарной стоимостью нематериальных активов?
6. Какие факторы определяют состав затрат, включенных в первоначальную стоимость нематериальных активов?
7. Для каких видов нематериальных активов в качестве первоначальной стоимости применяется экспертная оценка?
8. Для каких видов нематериальных активов в качестве первоначальной стоимости используется договорная цена?
9. Как оцениваются нематериальные активы, поступившие в качестве вклада в уставный капитал?

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

10. Какие подходы к оценке нематериальных активов используются в зарубежной практике?
11. За счет какого источника списывается НДС по приобретенным нематериальным активам, используемым на непроизводственные цели?
12. Как списывается НДС по приобретенным нематериальным активам?
13. Какие методы начисления амортизации по нематериальным активам разрешается использовать в отечественной практике?
14. Какие способы учета амортизации применяются в отечественной практике учета?
15. За счет какого источника осуществляется списание первоначальной стоимости выбывшего из эксплуатации объекта нематериальных активов в результате износа?
16. За счет какого источника списывается результат по безвозмездной передаче объектов нематериальных активов производственного назначения?
17. На каком счете определяется инвентарная стоимость приобретенных нематериальных активов?
18. На каком счете отражается движение нематериальных активов по первоначальной стоимости?
19. В каких регистрах осуществляется синтетический и аналитический учет нематериальных активов?
20. Какие особенности в учете нематериальных активов должны быть раскрыты в учетной политике?

Задания в тестовой форме

Укажите номера правильных ответов.

1. Нематериальные активы - это объекты учета:
а) не обладающие физическими свойствами;
б) не обладающие физическими свойствами, но приносящие постоянно или длительное время доход;
в) приносящие постоянно или длительное время доход;
г) имеющие высокую стоимость.

2. Нематериальные активы отличаются от основных средств:
а) высокой стоимостью;
б) большим сроком службы;
в) отсутствием материально-вещественной формы;
г) способом перенесения стоимости на продукт труда.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

3. К нематериальным активам не относятся:
а) исключительные права на программный продукт;
б) расходы по освоению новых видов производства;
в) патенты;
г) расходы по организации предприятия;
д) «цены фирмы»;
е) расходы по приведению территории предприятия в состояние, пригодное к использованию.

4. Первоначальная стоимость нематериальных активов — это их:
а) перенесенная стоимость на продукт;
б) балансовая стоимость;
в) сумма фактических затрат на приобретение;
г) фактические затраты на приобретение плюс НДС;

5. Состав затрат, включаемых в первоначальную стоимость нематериальных активов, зависит от их:
а) вида;
б) места приобретения;
в) времени приобретения;
г) назначения.

6. Экспертная оценка в качестве первоначальной стоимости применяется для: »
а) патентов;
б) программных продуктов;
в) организационных расходов;
г) прав на ноу-хау.

7. Нематериальные активы, поступающие в организации как вклад в уставный капитал, оцениваются по:
а) сумме фактических затрат на приобретение;
б) экспертной оценке;
в) остаточной стоимости;
г) договорной стоимости;
д) согласованной стоимости.
8. Инвентарная стоимость нематериальных активов - это:
а) покупная стоимость;
б) расходы по доведению их до состояния, пригодного к использованию;
в) покупная стоимость вместе с расходами по доведению их до состояния, пригодного к использованию;
г) остаточная стоимость.
9. Амортизация по нематериальным активам определяется методами:
а) линейным;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

б) по сумме чисел лет полезного использования;
в) по остаточной стоимости;
г) исходя из объема произведенной продукции;
д) равными долями в два приема (50% и 50%).

10. При расчете норм амортизации по нематериальным активам линейным методом во внимание принимают их:
а) первоначальную стоимость;
б) остаточную стоимость;
в) время полезного использования;
г) объем выработанной продукции;
д) место эксплуатации.

11. При начислении амортизации исходя из способа уменьшаемого остатка во внимание принимают:
а) первоначальную стоимость;
б) остаточную стоимость;
в) время полезного использования;
г) объем выработанной продукции;
д) место эксплуатации.

12. При начислении амортизации исходя из объема произведенной продукции в натуральном выражении во внимание принимают:
а) первоначальную стоимость;
б) остаточную стоимость;
в) время полезного использования;
г) объем выработанной продукции;
д) место эксплуатации.

13. Списание первоначальной стоимости выбывшего из эксплуатации объекта нематериальных активов в результате износа осуществляется за счет:
а) прибыли;
б) начисленной амортизации;
в) затрат на производство;
г) резервного фонда.

14. При досрочном выбытии нематериальных активов остаточная стоимость списывается на счет:
а) резервного фонда
б) уставного капитала;
в) прибыли и убытков;
г) прочих доходов и расходов.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

15. Передача объектов нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал отражается на счете:
а) «Прибыли и убытки»;
б) «Уставный капитал»;
в) «Финансовые вложения»;
г) «Доходы будущих периодов».

16. Задолженность покупателей за проданный им объект нематериальных активов отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
б) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;
в) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
г) Д-тсч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

17. Стоимость получаемых прав на объект нематериальных активов в обмен на другое имущество отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;
б) Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
в) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 90 «Продажи»;
г) Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

18. Положительная деловая репутация учитывается как:
а) надбавка к цене;
б) доходы будущих периодов;
в) прибыль;
г) скидка к цене.

19. Отрицательная деловая репутация учитывается как:
а) надбавка к цене;
б) финансовый результат;
в) прибыль;
г) надбавка к цене.
20. При прекращении деятельности несписанные затраты по НИОКР относятся на счет :
а) 82, б) 83, в) 91, г) 99.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Глава 6. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Цели изучения главы:

- понимание действующих принципов классификации, оценки и задач учета материально-производственных запасов;
- уяснение методологических основ организации первичного учета поступления и отпуска (выбытия) материально-производственных запасов, взаимосвязи учета этого имущества на складе и в бухгалтерии организации;
- понимание принципов построения синтетического учета процессов поступления (заготовления) и отпуска материальных ценностей, проведения инвентаризации запасов и нормативного регулирования инвентаризационных разниц.

6.1. Материально-производственные запасы, их классификация, оценка и задачи учета

Материально-производственные запасы (МПЗ) - часть оборотных активов организации, т. е. часть имущества, используемая:
а) при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) с целью продажи; для управленческих нужд организации; исключительно для продажи;
б) в качестве средств труда в виде предметов, участвующих в обороте не более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он более 12 месяцев;
в) в качестве готовой продукции, законченной обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора или требованиям дру-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

гих документов (ГОСТ, стандартов), установленных законодательством;

г) в виде товаров, приобретенных или полученных от других юридических и физических лиц и предназначенных для продажи (перепродажи) без дополнительной обработки.

К оборотным активам организации относятся, материально-производственные запасы (сырье, материалы, топливо, инвентарь и хозяйственные принадлежности, готовая продукция, товары); денежные средства (в банке, кассе); дебиторская задолженность и др

Применительно к рассматриваемой теме - предметы труда, подразделяемые на сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, топливо, запасные части, тару и т. д., продукты труда (готовая продукция, товары), а также средства труда в виде инвентаря и хозяйственных принадлежностей сроком службы до одного года. При этом единицей учета материально-производст--нных запасов служит номенклатурный номер, разрабатывае-ш в разрезе каждого наименования или однородных групп (ви-в) запасов.

Сырье и основные материалы образуют материальную (вещест-;нную) основу продукта. При этом сырьем называют продук-дао сельского хозяйства (зерно, хлопок и т. п.) и добывающей промышленности (руда, уголь и т. п.), а материалами - продукцию обрабатывающей (перерабатывающей) промышленности (металл, ткань, сахар и т. п.).

Вспомогательные материалы используются для воздействия на сырье и основные материалы и придания продукту определенных потребительских свойств (например, лаки и краски для автомобилей, перец и другие специи в колбасном производстве) или для обслуживания и ухода за орудиями труда и облегчения процесса производства (смазочные, обтирочные материалы и т. п.), а также для содействия производственному процессу, включая выпуск сельскохозяйственной продукции, заготовленной для переработки.

Деление материалов на основные и вспомогательные носит условный характер и определяется особенностями технологии и организации производства (например, крахмал в текстильной промышленности относится к группе вспомогательных, а в пищевой — основных материалов).

Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия — предметы труда, прошедшие определенные стадии обработки, посту-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

пившие со стороны для изготовления продукции и выполняющие роль основных материалов.

Возвратные отходы — остатки сырья и материалов, образующиеся в процессе их переработки, но утратившие полностью или частично потребительские свойства исходного сырья и материалов (опилки, металлические стружки и т. п.).

Топливо, тара и тарные материалы, запасные части относятся к вспомогательным материалам, но в связи с особенностями использования выделяются в отдельные группы.
Топливо, в зависимости от назначения, подразделяют на технологическое (для технологических целей), двигательное (горючее) и хозяйственное (на отопление).

Тара предназначена для упаковки, транспортировки, хранения материалов и продукции (мешки, ящики, коробки и т. п.).
Запасные части служат для ремонта и замены изнашивающихся узлов и деталей машин и оборудования.
Инвентарь, инструмент и хозяйственные принадлежности — оборудование, инструменты и другие средства труда в пределах действующего лимита времени использования, а также специнструменты и приспособления, специальная одежда и обувь, временные (нетитульные) сооружения и др., которые относятся к категории средств труда, но в силу срока полезного использования и источников приобретения (за счет оборотных средств организации) функционируют в составе средств в обороте.

В самостоятельные группы выделены продукты труда в виде запасов готовой продукции и товаров, подлежащих продаже или перепродаже без дополнительной обработки.

Порядок организации учета запасов определяется Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденными приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н.
С точки зрения налогообложения (в ред. Федерального закона от 29.05.02 № 57-ФЗ) в состав материальных ценностей включаются расходы:

на приобретение сырья, материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, услуг) или являющихся необходимым компонентом этого процесса;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

- на упаковку и иную предпродажную подготовку реализуемых товаров;
- на другие производственные или хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, на содержание и эксплуатацию основных средств);
- на приобретение инструмента, приспособлений, инвентаря, приборов, спецодежды и другого неамортизируемого имущества, стоимость которого включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию;
- на приобретение комплектующих изделий, полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке в организации;
- на приобретение топлива, энергии всех видов, воды на технологические цели, отопление, а также расходы на трансформацию и передачу энергии;
- на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями и индивидуальными предпринимателями, включая транспортные услуги сторонних организаций и самой организации по перевозкам грузов внутри нее;
- расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иного имущества природоохранного назначения (например, расходы по содержанию и эксплуатации очистных сооружений, золоуловителей, по захоронению экологически опасных отходов, очистке сточных вод и др.).

Оценка материально-производственных запасов занимает ведущее место в системе нормативного регулирования их бухгалтерского учета. Эти запасы принимаются к учету по фактической себестоимости, которая исчисляется в зависимости от способа приобретения (получения) данного имущества.

При приобретении материально-производственных запасов за плату у других организаций фактической себестоимостью считаются фактические затраты на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов в соответствии с законодательством РФ.

Указанные фактические затраты могут включать;

- суммы, уплачиваемые поставщикам в соответствии с договором;
- суммы, уплачиваемые другим организациям за информационно-консультационные услуги, связанные с приобретением запасов;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

- таможенные пошлины и иные платежи;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с поступлением каждой единицы запасов;
- вознаграждения, уплачиваемые посредническим (снабженческим, внешнеэкономическим и т. п.) организациям;
- затраты по заготовлению и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию грузов. Такие затраты, называемые транспортно-заготовительными, могут включать комплекс расходов по заготовке и транспортировке запасов; по содержанию заготовитель-но-складского аппарата организации; затраты по доставке запасов до места использования, если они не включены в цену запасов по договору поставки; затраты по оплате процентов по коммерческому кредиту (кредиту поставщиков); затраты по оплате процентов по заемным средствам, связанным с приобретением запасов, если они произведены до оприходования запасов на склад;
- затраты по доведению запасов до состояния пригодности к использованию;
- иные затраты по приобретению материально-производственных запасов.

Не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме тех случаев, когда они непосредственно связаны с процессом их приобретения.
При изготовлении различных видов материально-производственных запасов собственными силами организаций фактическая себестоимость определяется в размере фактических затрат на производство соответствующего вида продукции согласно действующему порядку формирования себестоимости.
Фактическая себестоимость запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется на основе их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками), если иное не предусмотрено законодательством РФ.
При безвозмездном получении материально-производственных запасов в порядке дарения фактическая себестоимость определяется по их рыночной стоимости на дату оприходования организацией-получателем.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, приобретенных по договорам, предусматривающим ис-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

полнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Эта стоимость устанавливается на основе цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, принятых к учету в организации, не подлежит изменению, кроме случаев, предусмотренных законодательством и действующим положением ПБУ 5/01. Например, материально-производственные запасы могут быть переоценены по цене возможной продажи на конец отчетного года, если в течение года цены на эти запасы снизились либо они частично утратили первоначальные качества или морально устарели. При этом на разницу в оценке (цена возможной продажи ниже первоначальной стоимо-ч приобретения) уменьшаются резервы под снижение стоимости материальных ценностей.

Материально-производственные запасы, не принадлежащие
гной организации, но находящиеся в ее распоряжении по дозору с собственником, показываются на забалансовых счетах в №нке по договору.

При приобретении материально-производственных запасов с щенкой в иностранной валюте производится пересчет в рублевом эквиваленте по курсу ЦБ РФ на дату принятия ценностей к бухгалтерскому учету организацией-получателем в соответствии с договором.

Следовательно, оценка материально-производственных запасов во всех случаях их приобретения осуществляется по фактическим затратам, совокупность которых образует фактическую себестоимость приобретения.

Иными словами, стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета сумм налогов, подлежащих вычету), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, таможенные пошлины, сборы, расходы на транспортировку и иные затраты (Федеральный закон от 29.05.02 № 57-ФЗ).

Однако исчисление фактической себестоимости приобретения (заготовления) каждого вида запасов от разных поставщиков возможно только при ограниченной номенклатуре потребляемых

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

запасов и по их основным видам. Практически большинство организаций ведут текущий учет по учетной стоимости, т. е. по средним покупным ценам, по плановой (нормативной) себестоимости и др.

В соответствии с принятыми Методическими указаниями в аналитическом бухгалтерском учете и местах хранения материалов разрешается применение учетных цен, в качестве которых могут быть использованы:

- договорные цены (с исчислением разницы между фактической себестоимостью и стоимостью материалов по договорным ценам, представляющей собой транспортно-заготовительные расходы);
- фактическая себестоимость материалов (по данным предыдущего месяца или отчетного периода). В этом случае отклонения между фактической себестоимостью материалов в текущем месяце и их учетной стоимостью представляют собой транспортно-заготовительные расходы;
- планово-расчетные цены, разрабатываемые организацией для внутреннего использования, применительно к уровню фактической себестоимости соответствующих материалов. Отклонения договорных цен от планово-расчетных учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов;
- средняя цена группы, представляющая собой разновидность планово-расчетной цены, когда осуществляется укрупнение номенклатурных позиций (размеров, сортов, видов однородных материалов, имеющих незначительные колебания в ценах, как правило, не более 10%). В этом случае организации разрабатывают номенклатуру-ценник.

Оценка отпуска материально-производственных запасов на производство или в иных случаях выбытия осуществляется в соответствии с Положением «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) и Федеральным законом от 29.05.02 № 57-ФЗ.

Оценка отпуска запасов может вестись одним из следующих способов:
1) по стоимости каждой единицы ценностей, которые не могут заменять друг друга;
2) по средней себестоимости;
3) по себестоимости первых по времени закупок (метод ФИФО).

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Применение того или иного способа производится по виду (группе) запасов и является элементом учетной политики организации, которая осуществляется в течение отчетного года.
Первый способ характерен для оценки материально-производственных запасов, используемых в особом порядке (например, драгоценные металлы, драгоценные камни и др.), а также для запасов, которые не могут заменить друг друга. В этом случае отпущенные запасы списываются по стоимости каждой их единицы определенного вида.

При использовании первого способа могут применяться два варианта исчисления себестоимости единицы запаса:
с включением всех расходов, связанных с приобретением запаса;
с включением только стоимости запаса по договорной цене (упрощенный вариант).

При применении второго варианта следует исходить из невозможности непосредственного включения в себестоимость конкретного вида запасов транспортно-заготовительных и других расходов на приобретение (например, при централизованной поставке материалов), При этом величина отклонения (сумма разницы между фактическими расходами на приобретение и договорной ценой материала) распределяется пропорционально стоимости отпущенных материалов по договорным ценам.
Последующие способы оценки (по средней себестоимости и по способу ФИФО) предполагают применение вариантов средних оценок фактической себестоимости на основе:
среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), в расчет которой включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и поступления за месяц;
определения фактической себестоимости материала в момент его отпуска (скользящая оценка), в расчет которой включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента отпуска.

При отпуске материалов по средней себестоимости она исчисляется по каждой группе (виду) запасов как частное от деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, включая количественно-стоимостные остатки на начало месяца и поступление запасов за месяц.

При отпуске материалов в оценке по способу ФИФО исходят из допущения, что запасы, первыми поступившие в производство

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

(продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретения запасов с учетом остатка на начало месяца. Применение указанных способов оценки рассмотрим на конкретных примерах, приведенных ниже.

Расчет списания материалов по средней себестоимости, по способу ФИФО

№ п/п	Показатели	Количество, кг	Покупная цена, руб., коп.	Сумма, руб.
1	2	3	4	5
	I. Исходные данные			
1	Остаток материалов на 1 октября	100	5,00	500
2	Поступило материалов в октябре:			
	первая партия	600	10,00	6000
	вторая партия	400	12,00	4800
	третья партия	2000	20,00	40 000
	Итого за октябрь	3000	X	50 800
	Всего материалов с остатком на начало месяца	3100		51 300
3	Отпущено материалов в октябре:			
	на производство	1600		
	на продажу	100		
	обслуживающим производствам и хозяйствам	500		
	Итого отпущено	2200		
4	Остаток материалов на 1 ноября	900		
	II. Списано материалов по способу средней себестоимости			
5	Средняя цена материалов в октябре 51 300 : 3 100 = 16,55			
6	Итого списано материалов в октябре	2 200	16,55	36 410
	в том числе:			
	на производство	1 600	16,55	26 480
	на продажу	100	16,55	1655
	обслуживающим производствам и хозяйствам	500	16,55	8275

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Продолжение

№ п/п	Показатели	Количество, кг	Покупная цена, руб. коп.	Сумма, руб.
1	2	3	4	5
7	Остаток материалов на 1 ноября 14 895:900=16,54	900	16,54	14 895
	III. Списание материалов по способу ФИФО			
8	Израсходовано материалов в октябре			
	в том числе по цене:			
	остатка на начало месяца	100	5,00	500
	первой партии	600	10,00	6000
	второй партии	400	12,00	4800
	третьей партии	1 100	20,00	22 000
	Итого израсходовано за октябрь	2 200	15,14	33 300
	Средняя цена материалов 33 000:2 200=15,14			
9	Списывается материалов за октябрь:			
	на производство	1 600	15,14	24 224
	на продажу	100	15,14	1514
	обслуживающим производствам и хозяйствам	500	15,14	7570
10	Остаток материалов на 1 ноября	900	20	18 000

Наряду с рассмотренными выше вариантами взвешенных оценок в Методических указаниях допускается применение способа скользящей цены, т.е. определения цены исходя из состояния данного материала к моменту его отпуска, не ожидая окончания месяца. Для пересчета средней цены материала в этом случае может быть избран любой способ (средняя себестоимость, ФИФО) по мере каждого отпуска материала в производство, на продажу и т.п. Методика расчета аналогична порядку, рассмотренному при использовании взвешенной оценки. Однако применение скользящей оценки должно быть обосновано в учетной политике и обеспечено средствами вычислительной техники.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Таким образом, в действующем законодательстве и нормативных документах предусмотрено использование разных способов оценки поступления и отпуска запасов, выбор которых определяется самой организацией и отражается в учетной политике.
Метод ФИФО целесообразно применять при составлении баланса, так как стоимость запасов на конец отчетного периода близка к текущим ценам, что влияет на реальность их оценки.
В любом случае метод оценки является составной частью учетной политики организации и в качестве таковой доводится до налоговых служб.
В зарубежной практике применяются и другие методы оценки материальных запасов, например, ХИФО, ЛОФО, НИФО и т.п. Методология их использования связана с регулированием себестоимости отпущенных в производство материалов и в значительной мере отражает принципы оценки по рассмотренным ранее методам. Так, метод ХИФО предполагает, что материалы, поступившие по наивысшей стоимости, списываются на производство первыми, а остатки материалов на складе на конец месяца оцениваются по фактической себестоимости закупок с наименьшей стоимостью. Соответственно в себестоимости реализованной продукции отражается наивысшая стоимость закупок, что приводит к снижению прибыли и базы налогообложения.

Метод ЛОФО предполагает, что материалы, поступившие по наименьшей стоимости, списываются на производство первыми, что приводит к снижению себестоимости и увеличению прибыли организации в целях оптимизации ее финансового положения для привлечения инвесторов.
Метод НИФО предполагает списание материалов на производство в порядке очередности их поступления, т.е. списание происходит по цене второй закупленной партии, а остатки запасов на складах на конец месяца оцениваются по цене первой закупленной партии.

Задачи учета. Основными задачами бухгалтерского учета материально-производственных запасов являются:
формирование полной и достоверной информации о запасах материальных ценностей в организации, необходимой внутренним пользователям для принятия управленческих решений - руководителям, учредителям, собственникам имущества, а также внешним пользователям - кредиторам, инвесторам и др.;
обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям для контроля за законностью осуществления хозяйственных операций и их целесообразностью в части

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

наличия и движения материально-производственных запасов, а также использования их в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
формирование фактической себестоимости запасов;
контроль за сохранностью запасов в местах их хранения (эксплуатации) и на всех этапах движения;
предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутренних резервов снижения себестоимости продукции в части материальных затрат в целях обеспечения финансовой устойчивости.

6.2. Документальное оформление поступления и отпуска материально-производственных запасов

Для учета материально-производственных запасов характер-значительная однотипность совершаемых операций. Это поз-ыет использовать типовую первичную документацию, разра-ъшаемую Госкомитетом по статистике РФ в централизован-vi порядке.
Документальное оформление всех происходящих в организа-ш хозяйственных операций, связанных с движением матери-/ьных ценностей, служит основанием для систематического онтроля за их сохранностью на складах и у материально ответственных лиц. Рационально разработанные первичная документация и схема документооборота по учету запасов дают возможность получать необходимую информацию для оперативного руководства организацией и осуществлять как предварительный, так и последующий контроль за их использованием.

По учету материально-производственных запасов такими документами являются:

«Доверенность» (ф. № М-2) предназначена для оформления права должностного лица выступать в качестве доверенного лица организации для получения материальных ценностей. Она составляется в одном экземпляре и выдается получателю под расписку бухгалтерией организации;
«Приходный ордер» (ф. № М-4) - для оформления учета запасов, поступивших на склад организации от поставщиков. Бланки приходных ордеров вручаются материально ответственным лицам в пронумерованном виде. Составляются в одном эк-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

земпляре на фактически принятое количество ценностей в день их поступления;
«Акт о приемке материалов» (ф. № М-7) - для оформления приемки материально-производственных запасов в тех случаях, когда имеются количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщика. Акт составляется также при приемке запасов, поступивших без документов;
«Лимитно-заборная карта» (ф. № М-8) - для учета отпуска со склада сырья, материалов, покупных полуфабрикатов в производственные подразделения предприятия (цехи, на объекты, участки и др.) в пределах утвержденного лимита. Лимит отпуска определяется на основе существующих нормативов расчетным путем исходя из объемов производственных заданий цехов и с учетом переходящих остатков запасов на начало отчетного периода.

Лимитно-заборные карты выписываются в двух экземплярах сроком на месяц, а при небольших объемах списаний — на квартал. Один экземпляр карты до начала месяца передается цеху — потребителю материальных ценностей, второй - складу;
для сокращения количества первичных документов можно оформлять отпуск материалов непосредственно в карточках учета (ф. № М-17), где проставляется лимит отпуска. По лимитно-заборной карте ведется также учет материалов, не использованных в производстве (возврат);
«Требование-накладная» (ф. № М-11) - для учета движения материально-производственных запасов в самой организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами. Заполняется в двух экземплярах материально ответственным лицом склада или цеха, сдающего ценности;
«Накладная на отпуск материалов на сторону» (ф. № М-15) — для учета отпуска хозяйствам своей организации, расположенным на другой территории, или сторонним организациям. Накладную выписывают в двух экземплярах на основании договоров, нарядов и предъявления получателем доверенности на получение груза. Первый экземпляр передают складу в качестве основания для отпуска запасов, второй - получателю.

«Карточка учета материалов» (ф. № М-17) - для учета движения запасов на складе по каждому номенклатурному номеру, виду, сорту, размеру. Карточки являются документами строгой отчетности и выдаются кладовщику под расписку. Материально

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ответственное лицо (кладовщик, заведующий складом) производит записи в карточках на основе первичных приходно-расходных документов в день совершения операций в натуральном выражении. При оформлении внутреннего перемещения запасов (между базовыми складами и цеховыми кладовыми) может быть использован способ записи непосредственно в карточках учета материально-производственных запасов;

«Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений» (ф. № М-35) — для учета материальных ценностей, полученных в процессе ликвидации основных средств. На стоимость таких ценностей увеличивается финансовый результат. Акт составляется в трех экземплярах комиссией, состоящей из представителей заказчика и подрядчика. Первый и второй экземпляры акта остаются у заказчика, третий - у подрядчика.

6.3. Учет материально-производственных запасов на складе и его взаимосвязь с данными бухгалтерского учета

Поступившие в организацию материально-производственные запасы проверяются с точки зрения их соответствия количеству и качеству, указанным в сопроводительных документах. При необходимости проведения технической экспертизы или лабораторного испытания материалы принимаются специальной комиссией, назначаемой руководителем.

Доставленные виды запасов сдаются на склад уполномоченным лицом или представителем отдела маркетинга под расписку заведующего складом на счете-фактуре, квитанции транспортной накладной или другом документе поставщика. Расчетные документы направляются в отдел маркетинга для регистрации, акцепта, а затем передаются в бухгалтерию.

Сортовой количественный учет поступивших на склад материальных ценностей в номенклатурном разрезе ведется материально ответственными лицами на карточках складского учета (ф. № М-17), в которых содержатся следующие основные реквизиты: номер склада, наименование материала, марка, сорт, профиль, размер, номенклатурный номер, единица измерения, цена, норма запаса.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

При небольшой номенклатуре материалов и небольших оборотах организациям разрешается вместо карточек складского учета вести месячные материальные отчеты, составляемые в соответствии с реквизитами карточек складского учета.
Складской учет материально-производственных запасов отличается значительной трудоемкостью. Особенно велики затраты ручного труда на ведение карточек складского учета. Поэтому задача состоит в том, чтобы на основе современных ЭВМ перейти к автоматизации складского учета, увязав его с учетом в бухгалтерии.

Сводная информация по учету запасов в системе децентрализованной обработки данных материального отдела бухгалтерии формируется ежемесячно по организации в целом в виде распечатанных итоговых ведомостей' поступления материальных ценностей от поставщиков, отпуска в производство, внутренних перемещений, отпуска на сторону, возврата неиспользуемых ценностей и отходов, оборотного баланса по счетам (субсчетам) материально-производственных запасов.

6.4. Организация синтетического учета материально-производственных запасов

Обобщенные данные о наличии и движении запасов систематизируются в бухгалтерии организации на счетах синтетического учета. К таким счетам относится прежде всего счет 10 «Материалы», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

1 «Сырье и материалы» - предназначен для учета наличия и движения сырья и основных материалов, включая строительные, образующих вещественную основу созданного в процессе производства продукта, а также вспомогательных материалов, которые могут присоединяться к основным материалам для повышения их потребительских свойств и качеств (лаки, краски), могут потребляться средствами труда для поддержания их в рабочем состоянии (масло для смазки машин), могут использоваться для содействия производственному процессу, технических целей, хозяйственных нужд (расход материалов для ремонтных целей, на обслуживание санитарных устройств и т. п.); содействия процессу производства сельскохозяйственной продукции, заготовленной для переработки;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали» — используется для учета наличия и движения покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, предназначенных для комплектования выпускаемой продукции, включая строительные конструкции и детали, требующие сборки и входящие в себестоимость строительной продукции; стоимости специального оборудования, инструментов и приспособлений, приобретаемых научно-исследовательскими и конструкторскими организациями для проведения научных (экспериментальных) работ. Изделия, приобретенные для комплектации, стоимость которых не включается в себестоимость продукции, учитываются на счете 41 «Товары»;

3 «Топливо» — предназначен для учета наличия и движения всех видов нефтепродуктов (нефть, бензин и т. п.), смазочных материалов для эксплуатации транспортных средств, топлива для -ехнологических нужд производства, для выработки энергии, >топления зданий (уголь, дрова, торф, газообразное топливо);

4 «Тара и тарные материалы» - применяется для учета нали-шя и движения всех видов тары, а также материалов для ее изготовления и ремонта. Не отражается на этом субсчете тара, используемая организацией как хозяйственный инвентарь. Предметы, предназначенные для дополнительного оборудования вагонов, барж, судов и других транспортных средств в целях обеспечения сохранности отгружаемой продукции, учитываются на субсчете 1 «Сырье и материалы». Организации торговли учитывают тару под товарами и порожнюю на счете 41 «Товары»;

5 «Запасные части» — используется для учета наличия и движения запасных частей, приобретенных или изготовленных для нужд основной деятельности и предназначенных для ремонтных целей, замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств и т. п., а также обменного фонда полнокомплектных машин, оборудования, двигателей, узлов, создаваемого на ремонтных предприятиях, в ремонтных цехах предприятий, на технических обменных пунктах. Здесь же учитываются наличие и движение автомобильных шин в запасе и обороте (кроме шин, включаемых в инвентарную стоимость автомобиля и отражаемых в составе основных средств);

6 «Прочие материалы» - предназначен для учета наличия и движения отходов производства (обрубки, обрезки, стружка); неисправимого брака; материалов, полученных от ликвидации ос-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

новных средств (металлолом, утильсырье); изношенных шин и др. Отходы производства и вторичные материальные ценности, используемые как твердое топливо, учитываются на субсчете 3 «Топливо»;

7 «Материалы, переданные в переработку на сторону» - применяется для учета наличия и движения материалов, переданных в переработку другим организациям для последующего изготовления готовой продукции. При этом затраты на переработку включаются в себестоимость готовой продукции, независимо от способа переработки (собственными силами или сторонними организациями);

8 «Строительные материалы» - предназначен для учета наличия и движения материалов, используемых для осуществления строительно-монтажных работ, для отделки зданий и сооружений, а также для учета строительных конструкций, деталей и т. п. для нужд строительства у организаций-застройщиков;

9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» - предназначен для учета инвентаря, инструмента и других средств труда, включаемых в состав средств в обороте;

10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» - предназначен для учета наличия и движения специнструмента, спецприспособлений, спецоборудования и спецодежды, находящихся на складах организаций или в иных местах хранения;

11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» - предназначен для учета наличия и движения специнструмента, спецприспособлений, слецоборудования и спецодежды в эксплуатации при использовании их для производства продукции, выполнения работ или для управленческих нужд организации.
Сельскохозяйственные организации могут открывать к счету 10 «Материалы» субсчета целевого назначения - семена, посадочный материал, корма, минеральные удобрения и т. п.
На счете 11 «Животные на выращивании и откорме» отражается информация о наличии и движении молодняка животных; взрослых животных, находящихся на откорме; птицы; кроликов; семей пчел и т. д,, а также взрослого скота, принятого для продажи от населения либо выбракованного из основного стада для продажи.
На счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» обобщается информация о резервах под снижение

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

стоимости разных видов запасов вследствие отклонений от рыночной стоимости по данным учета на начало следующего за отчетным периода.

На счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» обобщается информация о приобретении запасов, относящихся к средствам в обороте. На дебете счета отражается фактическая покупная стоимость приобретенных материально-производственных запасов, определяемая по расчетным документам поставщиков, по кредиту - учетная стоимость фактически оприходованных материальных ценностей.

На счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» обобщается информация о разнице в стоимости приобретения запасов, исчисленной в фактических затратах на приобретение и по учетной стоимости. Аналитический учет по этому счету ведется по группам материально-производственных запасов, имеющих примерно одинаковый уровень этих отклонений.
К нему могут быть открыты субсчета по отдельным группам запасов.

Существующая методология синтетического учета заготовления и приобретения материально-производственных запасов позволяет вести такой учет с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» или без их использования.

На счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» обобщается информация об уплаченных (подлежащих уплате) организацией суммах налога на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам, отражаемым на субсчете 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»,

На счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» обобщается информация о суммах недостач и потерь в процессе заготовления, хранения и продажи. Потери от стихийных бедствий сразу списываются на счет 99 «Прибыли и убытки».
Получение выходной информации на основе приведенных выше синтетических счетов бухгалтерского учета взаимосвязано с применяемой в организации формой учета.
Бухгалтерский учет материально-производственных запасов связан с их приобретением (заготовлением) и использованием (отпуском в производство, на хозяйственные нужды, на прода-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

жу). Этот процесс находит отражение на счетах 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Следует отметить, что отклонения, или транспортно-заготовительные расходы (ТЗР), включают: расходы по транспортировке; наценку снабженческих организаций; таможенные платежи; оплату за хранение; затраты на командировки по заготовлению материалов; расходы на тару и упаковку; недостачи и порчу материалов в пути в пределах норм естественной убыли; содержание заготовительно-складского аппарата; прочие расходы.

Они принимаются к учету на основе:
а) отражения на счете 15 «Заготовление и приобретение материалов» согласно расчетным документам поставщиков;
б) отражения на отдельном субсчете к счету 10 «Материалы»;
в) прямого включения в фактическую себестоимость материалов (при их приобретении по договорным ценам, при взносе в качестве вклада в уставный капитал, при безвозмездном получении и др.).
В последнем случае следует принимать во внимание значимость отдельных видов и групп материалов или использование небольшой номенклатуры материалов в организации.
Конкретный вариант учета ТЗР отражается в учетной политике организации.

Расходы, связанные с приобретением сырья, материалов и иных материально-производственных запасов в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ10/99), признаются расходами по обычным видам деятельности. Они принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, которая равна величине оплаты в денежной или иной форме или величине кредиторской задолженности. При этом величина оплаты определяется исходя из цены и условий договора с поставщиком или иным контрагентом, а если цена не предусмотрена в договоре, то по цене аналогичных видов запасов, применяемой в сравнимых обстоятельствах.
Материально-производственные запасы в соответствии с положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости, которая определяется организациями на основе действующих на дату приемки цен на данный или аналогичный вид запасов. При этом информация о действующих ценах должна быть подтверждена документально или путем экспертной оценки.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

В соответствии с действующим порядком процесс приобретения запасов связан с применением двух возможных вариантов учета.
При первом варианте используются счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Процесс снабжения отражается следующей бухгалтерской записью:

Д-тсч. 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»
К-т счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
20 «Основное производство»,
23 «Вспомогательные производства»,
44 «Расходы на продажу»,
71 «Расчеты с подотчетными лицами»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. - в зависимости от источника поступ-гения соответствующих запасов и характера расходов по их заго--овке и доставке.

При поступлении материалов в соответствии с расчетными юкументами поставщика и при нахождении материальных ценностей в пути или в случаях неотфактурованных поставок производится бухгалтерская запись:
Д-тсч. 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». При этом по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» отражается стоимость материально-производственных запасов по покупным ценам, которая включает стоимость приобретения и все расходы по транспортировке, доставке на склад и другие аналогичные расходы.
Списание материально-производственных запасов, фактически поступивших в организацию, осуществляется по окончании месяца по учетным ценам и отражается записью:
Д-тсч. 10 «Материалы»
К-тсч. 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».
Остаток по счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» включает не только отклонения в стоимости запасов, но и стоимость материальных ценностей в пути на конец месяца. В начале следующего месяца эти суммы материалов в пу-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

ти сторнируются и отражаются в текущем учете следующего месяца по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками». Остаток по счету 15, сформировавшийся после сторнировочной записи, списывается по окончании месяца следующей записью:

Д-т сч. 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»
К-тсч. 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Возможен и другой способ учетных записей, когда разница между фактической себестоимостью и учетной стоимостью поступивших на склад запасов сразу списывается на дебет счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Тогда остаток по счету 15 «Заготовление и приобретение материалов» на конец месяца представляет собой наличие материальных ценностей в пути.
Второй вариант учета заготовления и приобретения предполагает отсутствие счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» для отражения процесса снабжения. Оприходование запасов показывается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 10 «Материалы» — по соответствующим субсчетам
К-т счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» (при поступлении из своих производств) и др.

Следует отметить, что поступающие от поставщиков материально-производственные запасы приходуются независимо от момента поступления расчетных документов.
Приобретение сырья, материалов, комплектующих изделий и других видов запасов отражается в бухгалтерском учете по стоимости приобретения с учетом налога на добавленную стоимость. На сумму поступивших ценностей по покупным ценам согласно расчетным документам поставщика оформляется бухгалтерская запись:

Д-т сч. 10 «Материалы» — по соответствующим субсчетам
К-т счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

на сумму НДС -
Д-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»
К-т счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. (в зависимости от характера поступления)
Стоимость оплаченных материально-производственных запасов, находящихся в пути или невывезенныхсо складов поставщиков по состоянию на конец месяца, отражается бухгалтерской записью:
Д-тсч. 10 «Материалы»
К-тсч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».
В начале следующего месяца эти суммы сторнируются, а в текущем учете показываются как дебиторская задолженность орга-изации-поставщика, которая погашается по мере оприходова-ия запасов на склад.

Неотфактурованные поставки приходуются по счетам учета [атериальных ценностей по учетным ценам или по рыночным №нам, если организация использует в качестве учетных цен фактическую себестоимость материалов.
После получения расчетных документов по таким поставкам их учетная цена корректируется и уточняются расчеты с поставщиками.

Если расчетные документы по неотфактурованным поставкам поступили после представления годовой бухгалтерской отчетности, то уточняются расчеты с поставщиками в следующем порядке:
уменьшение стоимости материальных запасов отражается по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году»);
увеличение стоимости материальных запасов отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (как убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году) и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При безвозмездном поступлении материальных ценностей используется счет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления», по кредиту которого отражается рыночная стоимость поступивших ценностей в корреспонденции с дебетом счета 10 «Материалы» по соответствующим субсчетам.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Следует отметить, что если в бухгалтерском учете стоимость безвозмездно полученных материально-производственных запасов, излишков материальных ценностей, выявленных при инвентаризации; материалов, полученных при демонтаже основных средств, равна их рыночной стоимости, то в налоговом учете -нулю, так как организация не несет затрат на их приобретение. При использовании указанных ценностей в производстве расходы по данным бухгалтерского учета окажутся больше суммы расходов, учтенных в целях налогообложения. В результате образуется постоянная разница, на основе которой в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» формируется постоянное налоговое обязательство (письмо МНС РФ от 29.04.04 № 02-5-10/33).

По мере списания материальных ценностей на счета учета затрат на производство (20, 23 и др.) либо расходов на продажу (44) суммы, учтенные на счете 98 «Доходы будущих периодов», списываются с дебета этого счета на кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Материалы, принятые на ответственное хранение, учитываются на складе организаций обособленно в специальной книге. Если эти материалы являются скоропортящимися, бесхозными или издержки по их хранению превышают их стоимость, то организация может их продать или использовать на производственные нужды (ст. 225 ПС РФ). Такие материалы приходуются по рыночной стоимости. Выручка от их продажи уменьшается на сумму расходов по хранению и продаже и подлежит возврату собственнику материалов либо зачисляется на финансовый результат.

Если при поступлении материально-производственных запасов выявляется их недостача или порча, то сумма недостачи в пределах предусмотренных в договоре величин списывается организацией-покупателем на дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» по договорным (продажным) ценам поставщиков.
Одновременно на сумму отклонений или ТЗР дебетуется счет 16 «Отклонения в стоимости материалов» и кредитуется счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Если испорченные материалы могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), то они приходуются по ценам возможной продажи в корреспонденции:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Д-т сч.10 «Материалы»
К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Сумма недостач или потерь сверх предусмотренных в договоре величин, предъявленная поставщикам или транспортной организации, списывается бухгалтерской записью:
Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям»
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». При отказе суда во взыскании сумм претензий они списываются на дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям», а затем с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» на дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».
Следует отметить, что организации - получатели материаль-х ценностей списывают с кредита счета 94 «Недостачи и поте-от порчи ценностей» суммы недостач, подлежащих списанию, счета затрат на производство (расходов на продажу) по факти-;кой себестоимости в пределах сумм, принятых на учет по де-у данного счета.
В бухгалтерском учете поставщика на суммы недостач и по-рь, которые по решению арбитража должны быть возмещены рганизациям-покупателям, сторнируется ранее сделанная за-шсь по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи». Тем самым уменьшается величина выручки от продажи на сумму фактических недостач либо потерь. Одновременно осуществляется запись по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Организация-поставщик должна также сторнировать обороты по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 43 «Готовая продукция» на сумму недостающей продукции, а затем списать сумму недостачи на дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с кредита счета 43 «Готовая продукция».
В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» отпуск материально-производственных запасов в производство рассматривается как расходы по обычным видам деятельности. Они возникают непосредственно в процессе переработки (доработки) запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи (реализации).

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Вместе с тем для целей налогообложения (Федеральный закон от 29.05.02 № 57-ФЗ) к материальным расходам приравниваются:
расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия;
потери и недостачи или порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных Правительством РФ;
технологические потери при производстве или транспортировке;
расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых.

В действующем Положении «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) определен порядок оценки запасов при отпуске их в производство (см. п. 6.1) и дана характеристика применяемых способов и возможностей их практического использования.

Однако независимо от применяемых методов (способов) оценки отпуск материально-производственных запасов в производство (в торговле — в продажу) осуществляется по первичным документам (формы № М-8, М-11, М-15).

На основе первичных документов о расходе материалов составляется ведомость (машинограмма) распределения, в которой стоимость материалов по учетным ценам распределяется по направлениям затрат. При этом производятся бухгалтерские записи:
Д-т счетов 20 «Основное производство»,
23 «Вспомогательные производства»,
25 «Общепроизводственные расходы»,
26 «Общехозяйственные расходы» К-тсч. 10 «Материалы».

Необходимость выявления отклонений или ТЗР связана с тем, что синтетический учет материально-производственных запасов ведется по фактической себестоимости, а аналитический -по учетным ценам. Отклонения фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам показываются по отдельным группам запасов материалов. Исключение составляют организации, которые используют дорогостоящие и особо дефицитные материалы в ограниченном ассортименте. В этом случае учет отклонений необходимо вести по отдельным видам запасов с отнесением их на себестоимость продукции прямым путем.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Для расчета фактической себестоимости материально-производственных запасов, отпущенных со складов в производство, определяются средние проценты отклонений.

При этом из общих сумм поступления и отпуска запасов по учетным ценам исключают сумму внутреннего оборота (возврат из производства неиспользованных видов запасов и перемещение с одного склада на другой). Данные о внутреннем обороте, выявленные по ведомостям-машинограммам движения запасов, должны быть тождественны по приходу и расходу.

Для определения сумм отклонений, подлежащих списанию на производство пропорционально стоимости отпущенных материально-производственных запасов по учетным ценам, используется следующая методика: 1) определяется средний процент отклонений, 2) рассчитывается абсолютная сумма отклонений:

$$\text{Средний процент отклонений} = \frac{\text{н.с. откл.} + \text{текущее поступление отклонений}}{\text{н.с. запасов} + \text{текущее поступление запасов}} \times 100.$$

$$\text{Абсолютная сумма отклонений или ТЗР} = \text{Средний процент отклонений} \times \text{Стоимость запасов, отпущенных в производство по учетным ценам.}$$

Рассмотрим эту методику на цифровом примере.

Пример. На 1 февраля остаток материальных ценностей группы 1 по учетным ценам составлял 500 000 руб.; отклонения – 40 000 руб. В течение отчетного месяца были совершены хозяйственные операции:

1. Поступили материальные ценности гр. 1 от поставщиков. Стоимость их по учетным ценам – 1 500 000 руб.; отклонения – 180 000 руб.

2. Списаны израсходованные ценности по учетным ценам:

а) на основное производство	800 000 руб.
б) на вспомогательные производства	150 000 руб.
в) на хозяйственные нужды цехов основного производства	50 000 руб.

3. Определены отклонения, относящиеся к израсходованным на производство материальным ценностям группы 1:

$$\text{Средний процент отклонений} = \frac{40\,000 + 180\,000}{500\,000 + 1\,500\,000} \times 100 = 11\%.$$

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Абсолютная сумма отклонений, подлежащая списанию в дебет счетов:
20 «Основное производство» - 88 000 руб, (11% от 800 000 руб.);
23 «Вспомогательные производства» - 16 500 руб. (11% от 150000 руб.);
25 «Общепроизводственные расходы» - 5500 руб. (11% от 50 000 руб.).
Остаток по отклонениям в сумме 110 000 руб. (180 000 + 40 000 -- 110 000) присоединяется к остатку запасов по учетным ценам, что позволяет определить фактическую себестоимость остатка этой группы материально-производственных запасов на первое число следующего за отчетным месяца.

В Методических указаниях рекомендованы упрощенные варианты распределения ТЗР или отклонений в следующих случаях:
при небольшом удельном весе ТЗР или отклонений (не более 10% к учетной стоимости материалов) их сумма может полностью списываться на счета «Основное производство», «Вспомогательные производства» и на увеличение стоимости проданных материалов;

ТЗР или отклонения могут ежемесячно полностью списываться на увеличение стоимости отпущенных в производство или на продажу материалов, если их удельный вес не превышает 5% к договорной (учетной) стоимости материалов;

ТЗР или отклонения могут списываться на издержки в течение отчетного месяца по их проценту (удельному весу), сложившемуся на начало данного месяца. Если это привело к излишнему списанию или недосписанию ТЗР (не более пяти пунктов), то в следующем месяце осуществляется корректировка на эту сумму;
удельный вес ТЗР или отклонений (в процентах к учетной стоимости материала) может округляться до целых единиц.

Таким образом, на сумму отклонений, подлежащих включению в себестоимость продукции, дебетуются те же счета производственных затрат, на которые была отнесена стоимость израсходованных материальных ценностей группы 1 по учетным ценам, и кредитуется счет 10 «Материалы» либо 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» (в зависимости от принятого варианта учета). В результате на дебете счетов по учету производственных затрат показывается фактическая себестоимость израсходованных материально-прбизводственных запасов.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

По мере оплаты счетов поставщиков сумма налога на добавленную стоимость по материально-производственным запасам, подлежащим использованию на производственные нужды, списывается с кредита счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам», на дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Как уже отмечалось, в соответствии с ПБУ 5/01 и Методическими указаниями № 119-н фактическая себестоимость материально-производственных запасов при отпуске их в производство и ином выбытии определяется в течение отчетного года по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретения запасов (метод ФИФО).
Использование способа ФИФО вызывает практическую необходимость ведения партионного учета. При отсутствии такого учета целесообразно пользоваться учетными ценами, принятыми в организации, а стоимость израсходованных материалов при их оценке по методу ФИФО определять расчетным путем. При этом по окончании месяца рассчитывают отклонение фактической стоимости израсходованных материалов по методу ФИФО от их стоимости по учетным ценам. Отклонения списываются пропорционально стоимости материалов по учетным ценам. Для этого «пользуется информация ведомости (машинограммы) распределения расхода материалов по направлениям затрат.

Продажа материалов и других видов запасов на сторону отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы», который предназначен для формирования информации о прочих доходах и расходах (операционных, внереализационных), связанных с продажей и прочим списанием материально-производственных запасов.
По дебету этого счета отражаются расходы, связанные с продажей и прочим списанием материальных ценностей, включая расходы по продаже (комиссионные вознаграждения и др.). По кредиту счета отражаются поступления за проданные материальные ценности, т. е. сумма выручки за проданное имущество.

Процесс продажи и прочего списания материально-производственных запасов отражается на счетах бухгалтерского учета следующим образом:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

фактическая (балансовая) стоимость проданных или списанных материально-производственных запасов –

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 10 «Материалы» (по соответствующим субсчетам);

сумма выручки от продажи запасов в зависимости от принятой в организации методологии учета продаж –

Д-т счетов 51 «Расчетные счета»,
52 «Валютные счета»,
62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Суммы НДС, фактически полученные от покупателей за проданные им ценности, уменьшаются на суммы НДС по приобретенным ценностям, что отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»

К-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость», субсчет 3 «НДС по приобретенным материальным ценностям»;

суммы НДС, подлежащие перечислению в бюджет, –

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»,

в случае возврата ценностей покупателями делается исправительная запись.

При получении предоплаты за проданные материальные ценности осуществляется бухгалтерская запись:

Д-т счетов 50 «Касса»,
51 «Расчетные счета»,
52 «Валютные счета»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;

на сумму НДС –

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС».

После окончательного расчета эта запись уточняется:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС».

К-т сч. 51 «Расчетные счета», если имела место недоплата по налогу.

При безвозмездной передаче разного рода запасов другим организациям в порядке дарения записи на счетах осуществляются следующим образом:

только для ознакомления

PDF-версия специально для МирКниг

на сумму передачи запасов по балансовой стоимости —
Д-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 10 «Материалы»;
на сумму НДС -
Д-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»;
результат безвозмездной передачи материально-производственных запасов ежемесячно —
Д-т сч. 99 «Прибыль и убытки»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Иными словами, финансовый результат, выявленный на счете 91 «Прочие доходы и расходы», в отчетном периоде списывается на счет 99 «Прибыли и убытки». Особенностью ведения счета 91 является то, что записи по субсчетам 1 «Прочие доходы» и 2 «Прочие расходы» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно путем сопоставления дебетового оборота по субсчету 2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц, которое отражается на субсчете 9 «Сальдо прочих доходов и расходов». Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

На сумму прибыли дебетуется счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов», и кредитуется счет 99 «Прибыли и убытки». На сумму выявленного убытка от продажи, списания материально-производственных запасов запись на счетах осуществляется в обратной корреспонденции.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет, а аналитический учет к этому счету ведется по каждой финансовой операции с выявлением ее финансового результата.
Что касается средств труда, учитываемых в составе средств в обороте (счет 10 «Материалы», субсчет 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»), то их поступление, выбытие вследствие непригодности, продажа, списания отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке, принятом для других видов материально-производственных запасов. Решение вопроса об отнесении отдельных групп средств труда в состав основных или оборотных средств определяется сроком службы предметов и является частью учетной политики организации.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

6.5. Особенности учета специальных инструментов, приспособлений, оборудований и специальной одежды

В соответствии с приказом Минфина России (от 26.12.02 № 135н) разработаны и утверждены Методические указания по бухгалтерскому учету специальных инструментов, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды.

В них определен состав имущества, относящегося к данной категории оборотных активов, а именно:

специальный инструмент, специальные приспособления — это технические средства, обладающие индивидуальными (уникальными) свойствами и предназначенные для обеспечения условий для изготовления конкретных видов продукции (выполнения работ, оказания услуг);

специальное оборудование - это средства труда, обеспечивающие условия для выполнения специфических (нестандартных) технологических операций;

специальная одежда - это средства индивидуальной защиты работников организации.

Организации самостоятельно определяют конкретный перечень средств труда, учитываемых в данной группе исходя из особенностей технологического процесса в конкретной отрасли.

Указанное имущество учитывается в составе оборотных активов организации по счету 10 «Материалы», субсчет 10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе». Эти ценности могут быть приобретены организацией у других организаций и лиц или изготовлены самостоятельно. Они принимаются к учету по фактической себестоимости, т. е. в сумме фактических затрат на приобретение или изготовление в соответствии с порядком, принятым для учета материально-производственных запасов.

Специальная оснастка и специальная одежда, не принадлежащие данной организации, но находящиеся в ее пользовании, учитываются на забалансовом счете «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию» в оценке, согласованной с собственником. На этом же счете рекомендуется учитывать специальную оснастку при полном переносе ее стоимости при передаче в производство.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

При производстве указанных ценностей самой организацией затраты на их изготовление предварительно учитываются на счете 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства» (в зависимости от места изготовления)
После выполнения работ по изготовлению специальной оснастки составляется акт выполненных работ по изготовлению специальной оснастки и специальной одежды, который подписывается членами комиссии, главным бухгалтером и утверждается руководителем организации.

Передача специальной оснастки и специальной одежды из цехов-изготовителей на склады оформляется первичными документами типовой формы (№ М-11, М-15) Однако организации могут применять и самостоятельно разработанные формы, но при сохранении обязательных реквизитов, предусмотренных в Федеральном законе «О бухгалтерском учете».

Оприходование на склад указанных ценностей оформляется, как правило, приходными ордерами (ф № М-4). Однако ряд предметов оснастки может передаваться непосредственно из цехов-изготовителей в производственные подразделения (в эксплуатацию) без оприходования на склад, например, стапельная оснастка, контрольно-измерительная аппаратура и др В этих случаях специальная оснастка отражается в складском и бухгалтерском учете на основе только приходных и расходных документов, в которых делаются отметки о выдаче со склада и поступлении в цех этих ценностей. При этом в бухгалтерском учете передача специальной оснастки, изготовленной силами самой организации, отражается по дебету счета 10 «Материалы», субсчет «Спе-иальная оснастка и специальная одежда», с кредита счета 20 Эсновное производство» или 23 «Вспомогательные производ-гва» в сумме фактических затрат на производство.

Отпуск специальной оснастки и специальной одежды в ксплуатацию осуществляется на основе лимитно-заборных карт ^ф. № М-8) или иных расходных документов, а при необходимости организации могут использовать самостоятельно разработанные формы.

Передача специальной оснастки, приобретенной со стороны, в производство отражается по дебету счета 10 «Материалы», субсчет 11 «Специальная оснастка, специальная одежда в эксплуатации», и кредиту счета 10 «Материалы» (по соответствующим субсчетам) по фактической себестоимости приобретения, а по

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

специальной оснастке со сроком эксплуатации не более 12 месяцев - сразу на дебет счетов производственных затрат (20, 23) с кредита счета 10, субсчет 11.
Аналитический учет ведется по наименованиям (номенклатурным номерам), количеству и фактической себестоимости с указанием даты поступления в производство (по подразделениям) и материально ответственных лиц
В действующих Методических указаниях определен порядок погашения стоимости специальной оснастки двумя способами:
списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг);
линейным способом

Каждый из способов применяется по группе однородных объектов в течение всего срока их полезного использования
Первый способ рекомендуется применять для тех видов специальной оснастки, срок полезного использования которых непосредственно связан с количеством выпущенной продукции (работ, услуг), например, штампы, прокатные валки, пресс-формы и т. п. При этом способе стоимость списывается исходя из натурального показателя объема продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и соотношения фактической себестоимости объекта специальной оснастки к предполагаемому объему выпуска продукции (работ, услуг) за весь ожидаемый срок полезного использования данного объекта.

Линейный способ рекомендуется применять для тех видов специальной оснастки, физический износ которых непосредственно не связан с количеством выпущенной продукции (работ, услуг), например, стапельная оснастка, шаблоны, контрольно-испытательная аппаратура и т.п. При этом способе стоимость списывается исходя из фактической себестоимости объекта и норм, исчисленных на основе сроков полезного использования конкретного объекта.

При первом и втором способах списание стоимости осуществляется аналогично способам списания стоимости по объектам основных средств
Стоимость специальной оснастки, предназначенной для массового производства или для индивидуальных заказов, полностью погашается в момент передачи объекта в эксплуатацию (производство). В бухгалтерском учете эта операция отражается.
Д-т счетов 20, 23, 25 и др.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

К-т сч. 10 «Материалы», субсчет 11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».
Если выпуск продукции, выполнение работ были досрочно прекращены без перспектив возобновления, то остаточная стоимость объектов специальной оснастки списывается на финансовые результаты деятельности организации в качестве операционных расходов:
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 10 «Материалы», субсчет 11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».
Расходы по ремонту и обслуживанию специальной оснастки включаются в расходы по обычным видам деятельности (например, работы по заточке специальных инструментов, по замене отдельных узлов и деталей и т.п.).
Объекты, не используемые для производства продукции (выполнения работ), для управленческих нужд организации либо выбывшие из эксплуатации, подлежат списанию с бухгалтерского учета. Доходы и расходы по их списанию отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся, со списанием на финансовые результаты в качестве операционных доходов и расходов. При продаже объектов выручка принимается в сумме, указанной сторонами в договоре купли-продажи.

Для решения вопроса о непригодности оснастки к дальнейшему использованию в организациях создаются либо постоянно действующие инвентаризационные комиссии (с учетом объема работ), либо рабочие комиссии.
Полученные от разборки материальные ценности сдаются на склад на основе накладных со ссылкой на акт списания. При этом дебетуется счет 10 «Материалы» и кредитуется счет финансовых результатов.
Организации, использующие забалансовый счет «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию», оформляют выбытие объектов также на основе акта на списание.
Акт утверждается руководителем организации или уполномоченным лицом.

В зависимости от конкретных причин недостач и потерь списание стоимости объектов специальной оснастки осуществляется с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» на дебет счетов издержек производства (обращения), расчетов по

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

возмещению материального ущерба (счет 73, субсчет 2), финансовых результатов (счет 91).
В Методических указаниях выделен раздел по учету специальной оснастки в связи со значительным количеством ее наименований и видов. В силу этого на практике допускается учитывать специальную оснастку по укрупненным комплектам в разрезе видов изготовленной продукции.
При приобретении специальной оснастки со стороны она также может быть представлена в укрупненном виде, по кодам общих родовых признаков (например, модели самолета, машины, станка).
Для организации оперативного учета специальных инструментов и приспособлений могут быть использованы различные варианты количественного (оперативного) учета выдачи специальных инструментов и приспособлений со складов в эксплуатацию и их возврата на склад.

Для получения специальных инструментов, содержащих драгоценные металлы или камни, в кладовую цеха предъявляется требование, подписанное уполномоченным лицом, в котором проставляется подпись рабочего, получившего инструмент. При сдаче инструмента требование возвращается.
При поломке, порче, утере специальных инструментов составляется акт выбытия (списания) с указанием причин. При наличии виновных лиц с них взыскивается стоимость таких инструментов в общем порядке. Сортовый количественный учет специальных инструментов и приспособлений осуществляется в кладовой цеха (подразделения) по аналогии с организацией такого учета материальных ценностей.

6.6. Инвентаризация и переоценка материально-производственных запасов

Для обеспечения сохранности материальных ценностей в организациях не реже одного раза в год проводится их инвентаризация. Составленные при проверке инвентаризационные описи типовой формы подписываются членами комиссии. Материально ответственные лица подтверждают правильность составления документа и дают расписку в том, что проверка произведена в их присутствии и претензий к комиссии нет.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

В процессе счетной обработки данных инвентаризации с целью выявления ее результатов в бухгалтерии заполняются сличительные ведомости. В условиях автоматизации учета они не составляются, так как вся необходимая информация об остатках и движении материалов по местам хранения формируется автоматически и выдается по запросам пользователей на экран дисплея АРМ бухгалтера или в форме учетных регистров. Регулирование результатов инвентаризации определено ст. 12 Федерального закона «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и другими нормативными документами.

Выявленные излишки материальных ценностей приходуются на дебет счета 10 «Материалы» (по соответствующему субсчету), а сумма их зачисляется на финансовые результаты по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы». Недостачи списываются на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» по фактической себестоимости (по частично испорченным материальным ценностям в сумме фактических потерь). На сумму недостач и порчи ценностей записи ведутся по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с кредита счета 10 «Материалы» (по соответствующим субсчетам). При использовании этого счета запись осуществляется в корреспонденции: дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», кредит счета 16 «Отклонение в стоимости материалов». Недостачи списываются с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» следующим образом:
в пределах предусмотренных в договоре величин - на счета учета материальных ценностей (при выявлении их на стадии заготовления); на счета учета затрат на производство (в пределах норм естественной убыли); на счета расходов на продажу (при выявлении их в процессе хранения и продажи);
сверх норм естественной убыли, потерь от порчи, а также при хищении, когда установлены конкретные виновники, - на дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 3 «Расчеты по возмещению материального ущерба»;
сверх норм естественной убыли и потерь от порчи, а также при хищении, когда конкретные виновники не установлены, либо при отказе суда во взыскании вследствие необоснованности исков — на дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Следует отметить, что списание недостач и хищений с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» на дебет счетов затрат на производство или расходов на продажу осуществляется по фактической себестоимости. Однако снабженческие, сбытовые и торговые организации, которые ведут учет недостающих ценностей по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» по продажным ценам, сумму списаний на расходы на продажу корректируют дополнительной записью со счета 42 «Торговая наценка» (на сумму скидок, накидок, приходящихся на стоимость недостающих ценностей).

Если недостачи с виновных лиц взыскиваются по ценам, превышающим балансовую стоимость материалов (фактическую себестоимость), то разница между этими ценами и фактической себестоимостью этих материалов отражается бухгалтерской записью: _
Д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 3 «Расчеты по возмещению материального ущерба»
К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов»;
по мере взыскания с материально ответственного лица или виновника недостачи причитающейся суммы эта разница списывается—
Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».
Недостачи, выявленные в процессе инвентаризации в текущем году, но относящиеся к прошлым периодам и признанные материально ответственными лицами, отражаются бухгалтерской записью:
Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов»; .
одновременно на сумму недостачи -
Д-тсч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 3 «Расчеты по возмещению материального ущерба»
К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;
по мере погашения задолженности -
Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».
В результате инвентаризации уточняются фактическое наличие и оценка материально-производственных запасов, что необходимо для составления отчетности.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Если организация проводит переоценку материально-производственных запасов, то ее результат утверждается руководителем организации и списывается сразу на счет 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету этого счета отражается сумма уценки, т. е. дебетуется счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуется счет 10 «Материалы», а по кредиту данного счета показывается сумма дооценки, т е дебетуется счет 10 «Материалы» и кредитуется счет 91 «Прочие доходы и расходы» В аналитическом разрезе к счету 91 «Прочие доходы и расходы» может быть открыт отдельный субсчет для отражения результатов переоценки Соответственно сальдо счега 91 «Прочие доходы и расходы» списывается на счет 99 «Прибыли и убытки»
При проведении инвентаризации перед составлением бухгалтерского баланса может быть выявлено снижение стоимости материальных ценностей по сравнению с их рыночной стоимостью (например, переоценка вследствие устойчивого снижения рыночных цен, снижение потребительских свойств при хранении запасов и т. п.).

Для обобщения информации об отклонениях стоимости сырья, материалов, топлива и других ценностей организациям предоставлено право формировать соответствующий резерв, отражаемый на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» Этот счет применяется также при выявлении снижения стоимости других средств в обороте — незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т п. Иными словами, в соответствии с требованием осмотрительности организация в отчетном периоде страхуется от необходимости признания в будущем убытков, которые относятся к данному отчетному периоду.
Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единице запасов либо по отдельным видам (группам) запасов. Не допускается создание резервов по таким укрупненным группам запасов, как основные материалы, вспомогательные материалы и т.п.

Образование резерва под снижение стоимости материальных ценностей отражается в учете записью:
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»
К-т сч. 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

В следующем отчетном периоде по мере списания материальных ценностей, по которым образован резерв, зарезервированная сумма восстанавливается При этом в учете делается запись по дебету счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» Аналогичная запись осуществляется при повышении рыночной стоимости материальных ценностей, по которым ранее были созданы резервы. Аналитический учет ведется по каждому резерву Иными словами, при неиспользовании резерва в начале периода, следующего за отчетным, зарезервированная сумма восстанавливается, т. е дебетуется счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и кредитуется счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» Тем самым переходящие остатки материальных ценностей отражаются в учете не по сниженным ценам, а исходя из предположения, что они будут полностью израсходованы в течение следующего отчетного периода.

Методика расчета величины резерва по состоянию на 1 января следующего за отчетным года (по группам запасов) основана на сопоставлении их фактической себестоимости и текущей рыночной стоимости для определения наименьшей величины в оценке запасов.

Материально-производственные запасы показываются в бухгалтерском балансе по отдельным статьям в соответствии с их классификацией исходя из способа использования в производстве продукции (работ, услуг) и иной деятельности.

По состоянию на конец отчетного года материально-производственные запасы отражаются в балансе в зависимости от принятого метода оценки запасов при их выбытии, т. е. по себестоимости каждой единицы запасов, по средней себестоимости, по себестоимости первых или последних по времени приобретений.

Контрольные вопросы

1. Что представляют собой материально-производственные запасы?
2. Что относится к оборотным активам организации?
3. Каков способ оценки по методу ФИФО?

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

4. Что такое неотфактурованные поставки?
5. Как отражаются в учете результаты переоценки запасов?
6. Каковы особенности учета специнструментов, приспособлений и спецоборудования?

Задания в тестовой форме

Укажите номера правильных ответов

1. Фактическая себестоимость запасов, оприходованных организацией по акцептованным платежным документам поставщиков, отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 10 «Материалы»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
б) Д-тсч. 15 «Заготовление и приобретение материалов» К-т сч. 10 «Материалы»;
в) Д-тсч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами» К-т сч. 10 «Материалы»;
г) Д-тсч. 10«Материалы»
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

2. Покупная стоимость материально-производственных запасов, приобретенных за валюту внешнеэкономической организацией, выделенной на самостоятельный баланс в составе акционерного общества, отражается бухгалтерской записью:
а) Д-тсч. 10«Материалы»
К-т сч. 52 «Валютные счета»;
б) Д-тсч. 52 «Валютные счета» К-тсч. 51 «Расчетные счета»;
в) Д-т сч. 10 «Материалы»
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
г) Д-тсч. 10«Материалы»
К-тсч. 79«Внутрихозяйственныерасчеты».

3. При оприходовании топлива, полученного в процессе попутной добычи, если изыскательские работы выполнялись подрядным способом, составляется бухгалтерская запись:
а) Д-т сч. 10 «Материалы, субсчет 3 «Топливо»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

б) Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-т сч. 10 «Материалы», субсчет 3 «Топливо»;
в) Д-т сч. 10 «Материалы»
К-т сч. 20 «Основное производство»;
г) Д-т сч. 10 «Материалы», субсчет 3 «Топливо»
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

4. Стоимость оплаченных платежных документов поставщиков, по которым запасы не поступили до конца отчетного месяца, отражаются бухгалтерской записью:
а) Д-т сч 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т сч. 51 «Расчетные счета»,
б) Д-т сч. 10 «Материалы» К-т сч. 50 «Касса»;
в) Д-т сч. 51 «Расчетные счета» К-т сч. 10 «Материалы»;
г) Д-т сч. 10 «Материалы»
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

5. Покупная стоимость комплектующих изделий, приобретенных через внешнеэкономическую торговую фирму компании, выделенную на отдельный баланс, отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 10 «Материалы»
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
б) Д-т сч. 10 «Материалы»
К-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
в) Д-т сч. 10 «Материалы»
К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
г) Д-т сч. 10 «Материалы»
К-т сч. 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

6. При депонировании средств на приобретение чековых книжек, используемых при расчетах за поступившие материалы, составляется бухгалтерская запись:
а) Д-т сч. 10 «Материалы»
К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
б) Д-т сч. 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки»
К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
в) Д-т сч. 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки»
К-т сч. 51 «Расчетные счета»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

г) Д-т сч. 10 «Материалы»
К-т сч. 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки».

7. Стоимость излишков материально-производственных запасов, выявленных при инвентаризации на базовых складах, отражается бухгалтерской записью:

а) Д-т сч. 10 «Материалы»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;

б) Д-т сч. 10 «Материалы»,
К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»;

в) Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»
К-т сч. 10 «Материалы»;

г) Д-т сч. 10 «Материалы»
К-т сч. 20 «Основное производство».

8. Фактическое поступление материальных ценностей от акционеров в виде вклада в уставный капитал (после государственной регистрации организации) отражается бухгалтерской записью:

а) Д-т сч. 10 «Материалы»
К-т сч. 80 «Уставный капитал»;

б) Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»
К-т сч. 80 «Уставный капитал»;

в) Д-т сч. 10 «Материалы»
К-т сч. 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;

г) Д-т сч. 10 «Материалы»
К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал».

9. Стоимость отходов, поступивших из цехов основного производства в процессе ремонтных работ, выполняемых хозяйственным способом, отражается бухгалтерской записью:

а) Д-т сч. 10 «Материалы», субсчет 1 «Сырье и материалы»
К-т сч. 20 «Основное производство»;

б) Д-т сч. 10 «Материалы», субсчет 5 «Запасные части»
К-т сч. 23 «Вспомогательные производства»;

в) Д-т сч. 10 «Материалы», субсчет 6 «Прочие материалы»
К-т сч. 20 «Основное производство»;

г) Д-т сч. 10 «Материалы», субсчет 8 «Строительные материалы»
К-т сч. 20 «Основное производство».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

10. Сумма дооценки оборудования по результатам переоценки, проводимой в соответствии с постановлением Правительства РФ, отражается бухгалтерской записью:

а) Д-т сч. 10 «Материалы»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;

б) Д-т сч. 10 «Материалы»
К-т сч. 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;

в) Д-т сч. 10 «Материалы»
К-т сч. 82 «Резервный капитал»;

г) Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 83 «Добавочный капитал».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Глава 7. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

Цели изучения главы:

ознакомление с составом первичных документов и регистров по учету расчетов по оплате труда и связанных с ней удержаний;
изучение порядка ведения синтетического и аналитического учета оплаты труда и расчетов с бюджетом;
освоение порядка выдачи и депонирования заработной платы.

7.1. Оплата труда и порядок ее расчета

Суммы, начисляемые работникам в соответствии с количеством произведенной ими продукции и отработанным временем, представляют собой фонд оплаты труда. В него включаются начисленная заработная плата, премии, надбавки, выплаты компенсационного характера, оплата непроработанного времени и др.
Расчеты, связанные с оплатой труда, осуществляет бухгалтерия на основании типовых первичных документов по учету численности персонала, выработки и использования рабочего времени, листков на доплату и др. Первичные документы оформляются в структурных подразделениях (отделах, цехах, на участках, в бригадах) мастерами и другими должностными лицами согласно графику документооборота и передаются ими в бухгалтерию или в вычислительный центр. Принятые документы проверяются, обрабатываются, и на их основе рассчитывается оплата труда каждого работника, определяется фонд начисленной заработной платы в целом по организации и при необходимости по ее структурным подразделениям.
Для учета личного состава, отработанного времени, расчетов с работающими по начислению и выплате заработной платы организации используют следующие 'формы первичных документов.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу (ф. № Т-1) заполняется в одном экземпляре отделом кадров на принимаемое на работу лицо. Руководитель подразделения (цеха, отдела) дает заключение о возможности приема его на работу, и на оборотной стороне приказа (распоряжения) указываются сведения о том, в качестве кого может быть принят на работу нанимающийся, по какому разряду или с каким окладом и с каким испытательным сроком. Приказ (распоряжение) о приеме на работу работника визируется в соответствующей службе организации для подтверждения оклада, устанавливаемого по штатному расписанию. Приказ (распоряжение) подписывает руководитель организации, работника с ним знакомят под расписку и передают в бухгалтерию.

Личная карточка работника (ф. № Т-2) заполняется и ведется в отделе кадров. Карточки ведут на всех работников организации.

Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу (ф. № Т-5) оформляется при его переводе из одного подразделения организации в другое. Его заполняет в двух экземплярах сотрудник отдела кадров. Один экземпляр хранится в отделе кадров, другой — передается в бухгалтерию.

В приказе (распоряжении) указываются основание перевода, размер тарифной ставки, оклада, надбавки по прежнему и новому месту работы, сведения о несданных работником материальных ценностях и др. Распоряжение подписывают начальники подразделений, руководитель организации и сам работник.

Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска (ф. № Т-6) применяется для оформления ежегодного отпуска и отпусков других видов, предоставляемых членам трудового коллектива в соответствии с действующими законодательными актами и положениями, коллективным договором и графиком отпусков. Приказ заполняется в двух экземплярах (один остается в отделе кадров, другой - передается в бухгалтерию), подписывается начальником структурного подразделения, руководителем организации и самим работником. Бухгалтерией в этом документе указываются выплаты, произведенные работнику за период, предшествующий отпуску, средний заработок, сумма начисленной заработной платы за отпуск и удержания из нее. Эти данные переносятся в лицевой счет работника.

Приказ (распоряжение) о прекращении действия трудового договора (контракта) (ф. № Т-8) оформляется при увольнении работника, заполняется в двух экземплярах: один - остается в от-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

деле кадров, другой - передается в бухгалтерию. Приказ подписывается начальником структурного подразделения (цеха, отдела) и руководителем организации. Делается пометка о полученных, но не сданных материальных ценностях. На основе приказа рассчитывается заработная плата увольняемого: средний заработок, начисленная сумма причитающейся заработной платы, размер компенсации за неиспользованный отпуск, выходное пособие, а также сумма удержаний налога на доходы физических лиц и др. Эти данные переносятся в лицевой счет работника.

Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (ф. № Т-12) применяется для контроля за соблюдением установленного режима рабочего времени персоналом организации, получения данных об отработанном времени, расчета заработной платы; ведется табельщиком (мастером) и подписывается начальником структурного подразделения. Данные табельного учета используют при составлении статистической отчетности и начислении заработной платы. Это единственный документ, на основании которого начисляется заработная плата за отработанное время работникам с повременной оплатой труда и с окладом по штатному расписанию.

Табель учета использования рабочего времени (ф. № Т-13) применяется для тех же целей, что и ф. № Т-12, при автоматизированной обработке данных. В нем ведется учет явок и неявок, отработанного времени и приводятся данные для начисления заработной платы по видам и направлениям затрат. Все остальные необходимые сведения для статистической отчетности и бухгалтерского учета получают с помощью вычислительных машин.

Для учета выработки и начисления заработной платы рабочим-сдельщикам применяются: наряд на сдельную работу, маршрутная карта, ведомость учета выработки.

Наряд на сдельную работу используется в единичных производствах и при выполнении разовых работ, например ремонтных. В нем дается описание работ, их объем, норма времени, расценка и начисленная сумма оплаты труда. Наряд может вестись на одного рабочего или бригаду.

Маршрутная карта применяется в серийных производствах, выписывается на партию деталей. В ней отражается движение деталей по всем технологическим операциям, количество заданных в производство и обработанных деталей, норма времени, расценка и сумма заработка. Данные о заработке каждого рабочего накапливаются в отдельном документе — рапорте о выработке.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Ведомость учета выработки используется в массовых производствах, характеризующихся тем, что рабочие выполняют однородные технологические операции. Она используется для учета количества обработанных деталей и начисления заработной платы.

7.2. Расчет оплаты труда

Расчет оплаты труда рабочих. Труд рабочих, как правило, оплачивается по тарифной системе, повременно или сдельно.
При повременной форме оплаты труда заработная плата начисляется в зависимости от количества проработанного времени и тарифной ставки. Ставки устанавливаются часовые и дневные. Их размер определяется квалификационным разрядом, присвоенным рабочему. Существуют простая повременная и повременно-премиальная системы оплаты труда. При простой повременной системе заработок рабочего рассчитывается умножением тарифной ставки на количество отработанного времени. Например, часовая тарифная ставка рабочего - 28 руб.; отработано в феврале 160 ч. Рабочему будет начислено заработной платы 4480 руб. (28 • 160).
При повременно-премиальной системе рабочий дополнительно получает премию, которая устанавливается в процентах к заработку, начисленному за фактически отработанное время. Например, рабочему, обслуживающему оборудование, установлена премия 15% за безаварийную работу механизмов. Заработок по тарифу - 4480 руб. Размер премии - 672 руб. (4480 • 15 : 100). Общая заработная плата за месяц составит 5152 руб. (4480 + 672).
При сдельной оплате труда заработная плата рабочим начисляется за фактически выполненную работу (изготовленную продукцию) на основании действующих расценок. Сдельная форма оплаты труда имеет несколько разновидностей: прямая сдельная, сдельно-прогрессивная, косвенная и сдельно-премиальная.

При прямой сдельной системе заработок рассчитывается умножением сдельной расценки на объем выполненной работы или количество изготовленной продукции. Например, токарь обработал 150 деталей. Расценка за обработку одной детали- 19,6 руб. Заработок за месяц составит 2940 руб. (19,6 • 150 шт.).

При сдельно-прогрессивной системе расценки увеличиваются при оплате продукции, изготовленной сверх установленной

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

нормы. Например, токарь обработал 150 деталей. Расценка за единицу в пределах установленной нормы (120 деталей) -19,6 руб., сверх нормы расценка повышается на 10%, т. е. составляет21,56руб. Заработок рабочего составит 2998,8 руб. (19,6- 120 + + 21,56-30).

При косвенно-сдельной системе размер заработка рабочего ставится в прямую зависимость от результатов труда обслуживаемых им рабочих, выполняющих основные работы. Обычно так оплачивается труд вспомогательных рабочих, обслуживающих оборудование поточной линии. Например, вспомогательному рабочему начислено 10% заработка обслуживаемых им основных рабочих. Если заработок основных рабочих составит 35 800 руб., то вспомогательному рабочему будет начислено 3580 руб.

При сдельно-премиальной системе рабочим дополнительно начисляется премия за выполнение установленных положением о премировании условий (качество работы, срочность ее выполнения, отсутствие обоснованных жалоб со стороны клиентов и др.). Размер премии обычно устанавливается в процентах к сдельному заработку.

Как вид сдельной оплаты труда может применяться аккордная система оплаты труда, при которой размер заработка за вы-'олненные работы устанавливается не за каждую производствен -ую операцию в отдельности, а в целом за комплекс работ, наример, за сдачу объекта под «ключ». При этом может вводиться ремирование за сокращение срока и качественное выполнение)абот.

Сдельная оплата может быть индивидуальной и коллективной (бригадной). При индивидуальной оплате учет выработки и расчет заработной платы ведется по каждому рабочему в отдельности. При коллективной оплате выработка и общий заработок определяются в целом по бригаде. Заработок бригады рассчитывается умножением расценки за единицу работы на фактически выполненный объем работ. Между членами бригады заработок распределяется в соответствии с количеством и качеством труда каждого рабочего.

В ряде случаев по усмотрению администрации оплата труда всех или некоторых рабочих может производиться на основе окладов. Может также применяться бестарифная система оплаты труда, при которой индивидуальная заработная плата рабочего представляет собой его долю в заработанном всем коллективом

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

фонде оплаты труда, которая определяется на основе присвоенного рабочему постоянного коэффициента, отражающего уровень его трудового участия в деятельности организации.

В бухгалтерском учете на суммы начисленной оплаты и премий рабочим составляются записи:
на суммы оплаты труда, начисленные рабочим основного производства, -
Д-т сч. 20 «Основное производство»
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
на суммы, начисленные рабочим вспомогательных цехов, -
Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства»
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
на суммы, начисленные рабочим, обслуживающим оборудование и другие основные средства производственных цехов, -
Д-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы»
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
на суммы, начисленные рабочим, обслуживающим основные средства организации, —
Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
на суммы, начисленные рабочим по отгрузке и сбыту продукции, -
Д-т сч. 44 «Расходы на продажу»
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Расчет оплаты труда руководителей, специалистов и служащих. Труд руководителей, специалистов и служащих, как правило, оплачивается на основе должностных окладов. Размер оклада определяется занимаемой должностью и квалификацией работника. Максимально он не ограничен, минимально не может быть ниже законодательно установленного минимального размера оплаты труда.
При оплате труда на основе оклада заработная плата работника, отработавшего все рабочие дни в данном месяце, равна окладу. Если он отработал меньшее число дней, то заработная плата ему начисляется исходя из его должностного оклада и количества отработанных дней.
Труд руководителей, специалистов и служащих также может оплачиваться не на основе окладов, а в зависимости от установленных показателей (в процентах от выручки, в долях от прибыли и др.). Например, специалисту службы маркетинга оплата тру-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

да установлена в размере 0,1 % от объема полученной организацией выручки. За февраль выручка составила 2 160 000 руб., начисленная сумма заработной платы — 2160 руб. (2 160 000 ¦ 0,1 : 100).

Для повышения заинтересованности руководителей, специалистов и служащих в улучшении деятельности организации для них может вводиться премирование. В положении о премировании определяются показатели, условия и сроки выплаты премий. Размер премии, как правило, устанавливается в процентах к окладу. А выплата осуществляется по окончании месяца или квартала.

На счетах бухгалтерского учета начисленная этим работникам заработная плата и премии отражаются бухгалтерскими записями:
на суммы, начисленные руководителям, специалистам и служащим основных производственных цехов, -
Д-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы»
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
на суммы, начисленные работникам вспомогательных цехов, —
Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства»
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
на суммы, начисленные работникам управления, -
Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Оплата часов ночной работы. Временем ночной работы считается время с 22 ч до 6 ч утра. При этом установленная продолжительность работы (смены) сокращается на 1 час. К работе в ночное время не допускаются: беременные женщины и женщины, имеющие детей в возрасте до 3 лет; лица моложе 18 лет, За часы ночной работы осуществляется доплата.
Каждый час работы в ночное время оплачивается в повышенном размере по сравнению с работой в нормальных условиях. Размер повышения оплаты ночных часов устанавливается коллективным договором. Коллективным договором может предусматриваться более высокий размер доплаты. Например, рабочий-сдельщик при часовой тарифной ставке 17,95 руб. в течение месяца работал 30 ч в ночное время. Коллективным договором предусмотрена доплата 80% часовой тарифной ставки за каждый час ночной работы. Доплата за часы ночной работы составит 430,8 руб. (17,95'30-80: 100).

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Оплата часов сверхурочной работы. Сверхурочной считается работа сверх установленной законом продолжительности рабочего дня. Сверхурочные работы допускаются в исключительных случаях. К сверхурочным работам не допускаются: беременные женщины и женщины, имеющие детей в возрасте до 3 лет; лица моложе 18 лет.

Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника 4 ч в течение двух дней подряд и 120 ч в год.
Работа в сверхурочное время оплачивается за первые два часа не менее чем в полуторном размере, а за последующие часы - не менее чем в двойном размере за каждый час сверхурочной работы. Например, рабочий-сдельщик при часовой тарифной ставке 17,95 руб. отработал 2-го числа 1 ч и 10-го числа 4 ч сверхурочно. Доплата за часы сверхурочной работы составит 152,58 руб. (17,95 -3- 1,5) + (17,95- 2-2).

Расходы по оплате труда за работу в ночное время и сверхурочно отработанные дни относятся на издержки производства, включаются в себестоимость продукции и отражаются на счетах бухгалтерскими записями:
на сумму начисленной заработной платы рабочим основного производства -
Д-т сч. 20 «Основное производство»
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
на сумму заработной платы работникам вспомогательных цехов -
Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства»
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
на сумму заработной платы рабочим, обслуживающим оборудование и другие основные средства производственных цехов, —
Д-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы»
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
на сумму заработной платы работников управления -
Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Оплата отпусков. Всем работникам, включая временных, сезонных и совместителей, предоставляется ежегодный оплачиваемый отпуск. Минимальная продолжительность отпуска — 28 календарных дней. Некоторым категориям работников законодательством установлен удлиненный отпуск. Кроме того, работнику может быть также предоставлен ежегодный дополни-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

тельный оплачиваемый отпуск. Такой отпуск предоставляется лицам, занятым на работах с вредными условиями труда, работникам отдельных отраслей при продолжительном стаже работы на одном предприятии, работникам с ненормированным рабочим днем. Для оплаты основного и дополнительного отпуска рассчитывается средний заработок.

В основу расчета среднего заработка берется фактический заработок работника за 3 календарных месяца (с 1-го до 1-го числа), предшествующих месяцу отпуска. Вначале определяется среднемесячный, а затем среднедневной заработок. Среднемесячный заработок рассчитывается делением суммы заработной платы за 3 месяца на три. Среднедневной заработок в случае, если расчетный период отработан полностью, исчисляется делением среднемесячного заработка на 29,6. Например, в июне работнику предоставлен отпуск в 28 дней. Заработная плата в марте составила 2000 руб., в апреле — 1700 руб., в мае - 2000 руб. Среднемесячный заработок составит 1900 руб. (2000 + 1700 + 2000): 3, а среднедневной заработок — 64,19 руб. (1900:29,6). Сумма отпускных рассчитывается умножением среднедневного заработка на число дней отпуска и равна 17 97, 33 (64,19 ¦ 28).

Расходы по оплате отпусков производственных работников относятся на издержки производства. Порядок их отражения на четах зависит от того, создается или не создается резерв предстоящих расходов. Если резерв не создается, то дебетуются счета по чету затрат на производство: 20 «Основное производство», 23 (Вспомогательные производства» и др. и кредитуется счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». В организациях, создающих резерв, начисленная сумма за отпуск записывается по дебету счета 96 «Резервы предстоящих расходов» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Резерв в свою очередь создается за счет отчислений, включаемых в затраты на производство.

7.3. Виды удержаний из заработной платы и порядок их расчета

Налог на доходы физических лиц. Этот налог уплачивают физические лица с получаемой ими заработной платы, вознаграждений, премий и других доходов трудового и нетрудового характера.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Для исчисления суммы налога определяется налоговая база как общая сумма полученных доходов за отчетный период нарастающим итогом с начала календарного года, являющегося налогооблагаемым периодом. Налоговая базаподсчитывается по каждой налоговой ставке в отдельности. Налог удерживается по ставке 13%. По ставке в размере 35% удержание осуществляется с доходов: стоимости выигрышей и призов, получаемых при проведении мероприятий в целях рекламы товаров, работ и услуг; страховых выплат по договорам добровольного страхования; процентных доходов по вкладам в банках; суммы экономии на процентах по полученным заемным средствам. С полученных дивидендов налог удерживается в размере 9%.

Некоторые доходы, выплачиваемые физическим лицам, не облагаются налогом. К таким доходам относятся: государственные пособия, пенсии и др., следовательно, такие доходы не должны включаться в налогооблагаемую базу.

Доходы, облагаемые по ставке 13%, уменьшаются на налоговые вычеты: стандартные, социальные, имущественные и профессиональные.

По стандартным налоговым вычетам работник имеет право на уменьшение своего налогооблагаемого дохода за каждый месяц в размере 400 руб. на себя и по 600 руб. на каждого ребенка. Основанием для такого вычета является заявление, подаваемое" работником в бухгалтерию организации, в которой он работает. В социальные налоговые вычеты включаются перечисления из дохода работника по его просьбе на благотворительные цели, оплата обучения в размере до 38 000 руб. в год. Социальные вычеты подтверждаются первичными документами.

Имущественным налоговым вычетом пользуются работники, получившие доход от продажи жилья или иного недвижимого имущества. К этому вычету относятся произведенные расходы на приобретение жилого дома или квартиры. Профессиональный налоговый вычет получают налогоплательщики в сумме фактических затрат, непосредственно связанных с извлечением доходов. К налогоплательщикам, получающим такой вычет, относятся авторы произведений литературы и искусства.

Порядок исчисления налога рассмотрим на примере. Допустим, заработок за месяц составил 3000 руб. Работник имеет двоих детей. Рассчитаем налогооблагаемую базу: 3000 — 400 - (600 • 2) = - 1400 руб. Отсюда налог на доходы работника составит 182 руб. (1400 • 13 : 100).

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

На сумму удержанного налога составляется бухгалтерская запись:
Д-т сч, 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».
Налог исчисляется и удерживается теми организациями (налоговыми агентами), в которых был получен физическими лицами доход. Исчисленный и удержанный налог должен быть перечислен налоговым агентом в бюджет не позднее дня получения в банке денежных средств на выплату физическим лицам дохода (заработной платы, вознаграждения, дивидендов и др.). На сумму перечисленного налога оформляется бухгалтерская запись:
Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»
К-т сч. 51 «Расчетные счета».

Уплата налога за счет средств организаций (налогового агента) не допускается. Налог должен быть в обязательном порядке удержан из дохода самого физического лица. В соответствии с требованием Налогового кодекса организации (налоговые агенты) обязаны на каждого работника вести налоговую карточку по учету доходов и налога на доходы физических лиц.
Карточки ведут на всех работников: штатных, нештатных, временных, сезонных, а также лиц, выполняющих работы по договорам гражданско-правового характера, получающих авторский гонорар. Карточки заполняются на основе лицевых счетов работников, расчетно-платежных и расчетных ведомостей, первичных документов, послуживших основанием для начисления соответствующих доходов и произведенных расходов. Эти карточки позволяют получить информацию о всех видах доходов для целей налогообложения, а также заполнить справку о доходах физического лица, представляемую организациями по окончании года в налоговую инспекцию.

Удержания за причиненный материальный ущерб. Работники несут материальную ответственность за причиненный ущерб организации. Различают полную и ограниченную материальную ответственность. Полная материальная ответственность заключается в обязанности работника, по вине которого причинен ущерб, возместить его полностью независимо от размера причиненного ущерба. Полная материальная ответственность наступает, например, когда организация заключает с работником письменный договор о полной материальной ответственности за сохранность имущества, переданного ему на хранение. Письмен-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ные договоры о полной материальной ответственности заключаются с работниками, которые занимают должности (или выполняют работы), непосредственно связанные с хранением, обработкой, отпуском, перевозкой или применением в процессе производства переданных им материальных ценностей (основных средств, материалов, товаров и др.)- Такую ответственность, в частности, несут заведующие кассами, кассиры, заведующие кладовыми, а также лица, выполняющие работы до приему от населения всех видов платежей, по обслуживанию торговых автоматов и др.

Ограниченную материальную ответственность работники несут за порчу или уничтожение по небрежности материалов, полуфабрикатов, изделий (продукции), в том числе при их изготовлении, а также за порчу или уничтожение по небрежности инструментов, измерительных приборов, специальной одежды, специальной обуви и других предметов, выданных в личное пользование в размере причиненного по их вине ущерба, но не свыше своего среднего месячного заработка.
Размер причиненного организации ущерба определяется по фактическим потерям, начисленным исходя из рыночных цен с учетом степени износа утраченного или испорченного имущества. Например, по вине работника испорчен прибор первоначальной стоимостью 3500 руб. с износом 800 руб. Возмещению подлежит сумма 2700 руб. (3500 - 800).

Планом счетов бухгалтерского учета для расчетов по возмещению материального ущерба и фактических потерь от утраты и порчи товарно-материальных ценностей предназначен счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба». По дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» отражаются суммы, подлежащие взысканию с виновных, по .его кредиту — погашение сумм материального ущерба путем удержания из заработной платы взносов в погашение задолженности наличными в кассу организации или на ее расчетный счет.

На сумму недостачи и потерь от порчи материальных и других ценностей осуществляются бухгалтерские записи:
на сумму выявленной недостачи —
Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
К-т счетов 10 «Материалы» и др.;
на стоимость по учетным ценам выявленной недостачи —

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Д-тсч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»
К-т сч.94 «Недостачи и noiepn от порчи ценностей»;
на разницу между суммой подлежащей взысканию с виновных лиц за недостачу материалов, и их учетной стоимостью -
Д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»
К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов»,
на сумму денежных средств, внесенных в кассу в счет возмещения материального ущерба, —
Д-т сч. 50 «Касса»
К-т сч 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»
на сумму денег, внесенных на расчетный счет организации в порядке возмещения материального ущерба, —
Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»,
на удержанную из доходов работника сумму в счет возмещения материального ущерба -
Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
К-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».
После произведенного удержания на разницу между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и учетной стоимостью по недостачам ценностей дебетуется счет 98 «Доходы будущих периодов» и кредитуется счет 91 «Прочие доходы и расходы».
Из начисленной работнику оплаты труда осуществляются также удержания по исполнительным листам судебных органов в пользу других лиц. На удержанную сумму составляется бухгалтерская запись:
Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
К-т сч 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
при выдаче из кассы или перечислении с расчетного счета организации удержанной суммы —
Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
К-т сч. 50 «Касса» или сч. 51 «Расчетные счета».

7.4. Синтетический и аналитический учет расчетов по оплате труда

При организации учета оплаты труда, отражении операций на счетах бухгалтерского учета важное значение имеет разграничение выплат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и выплат, возмещаемых за счет других соответствующих источников.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

В себестоимость продукции включаются затраты на оплату труда работников, занятых в производственной сфере, изготовлением продукции, выполнением работ или обслуживающих производство. В организации могут осуществляться выплаты, которые не относятся на издержки производства и не включаются в себестоимость продукции (работ, услуг), а возмещаются за счет фонда социального страхования, нераспределенной прибыли прошлых лет, целевого финансирования и т. п. Выплаты из этих источников носят компенсационный или поощрительный характер. К ним относят: пособия по временной нетрудоспособности из фонда социального страхования, премии за счет средств специального назначения и целевых поступлений, материальную помощь, оплату работникам отпусков, дополнительно предоставляемых по коллективному договору, и т. п.

Синтетический учет расчетов по оплате труда организации ведут на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», в развитие которого могут открывать соответствующие субсчета. По кредиту счета отражают суммы начисленной оплаты труда, премий, пособий по временной нетрудоспособности. Основанием для начисления оплаты труда, премий, пособий и других выплат служат табели учета отработанного времени, наряды на сдельную работу, рапорты о выработке, листки о простоях, листки нетрудоспособности и т. д. Начисленные работникам организации суммы отражаются по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в дебет счетов:
08 «Вложения во внеоборотные активы» — работникам, занятым в капитальном строительстве,
20 «Основное производство» - за изготовление продукции, выполнение работ и оказание услуг в основном производстве;
23 «Вспомогательные производства» - персоналу вспомогательных цехов и служб;
25 «Общепроизводственные расходы» - персоналу, занятому обслуживанием и управлением в основных цехах;
26 «Общехозяйственные расходы» - персоналу, занятому обслуживанием и управлением всей организацией;
28 «Брак в производстве» — за исправление брака;
44 «Расходы на продажу» - персоналу, занятому сбытом продукции;
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — пособия по болезни и другие выплаты из фонда социального страхования;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

91 «Прочие доходы и расходы» - за работы по ликвидации последствий стихийных бедствий, материальная помощь и др.
96 «Резервы предстоящих расходов» - на оплату отпусков.
По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» учитываются выплаты денежных средств работникам, сумма удержанного налога, своевременно не возвращенные подотчетными лицами авансы, суммы за причиненный материальный ущерб, за брак, в погашение задолженности по выданным займам, по исполнительным документам в пользу различных юридических и физических лиц.

Выплаты и удержания отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в кредит счетов:
50 «Касса» - на выплаты наличных денег из кассы организации (заработная плата, премии и т. д.);
51 «Расчетные счета» — на перечисления с расчетного счета организации на счет работника в банке;
68 «Расчеты по налогам и сборам» — на удержанный налог с доходов физических лиц;
71 «Расчеты с подотчетными лицами» - на сумму невозвра-щенного аванса, ранее выданного под отчет работнику;
73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» - возмещение материального ущерба, причиненного работником организации в результате недостач денежных средств и материальных ценностей, допущенного брака в производстве, а также погашение задолженности по займам;
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на депонированную сумму, которая не была выдана работнику в установленный срок выплаты заработной платы, а также на удержания по исполнительным документам в пользу других лиц.
Учет резерва на оплату отпусков, вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год. Работники обычно уходят в отпуск в течение года неравномерно. В целях равномерного списания расходов по оплате отпусков на издержки производства организация может создавать резерв на предстоящую их оплату. Для создания резерва ежемесячно производятся отчисления, включаемые в издержки производства.

Для расчета отчислений в резерв используются сведения о годовом фонде заработной платы и сумме планируемых отпускных. Отчисления в резерв рассчитываются в процентах к начисленной оплате труда. Сумма ежемесячного резервирования определяется умножением начисленной оплаты труда на процент резерва.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Возможность списания начисленных сумм по отпускам через созданный для этих целей резерв необходимо зафиксировать в приказе по организации при формировании учетной политики на предстоящий год.

Создавать резерв на оплату отпусков рекомендуется крупным коммерческим организациям с большим удельным весом оплаты труда по сдельным расценкам, а также организациям, которые расположены в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях. Субъектам малого предпринимательства создавать такой резерв нецелесообразно. Сумма отчислений в резерв определяется ежемесячно и включается в издержки производства. При уходе работников в отпуск резерв уменьшается на сумму начисленной им заработной платы. По неиспользованным до конца года отпускам резерв переходит на следующий год. Учет формирования и использования резерва ведется на счете 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет 1 «Резерв предстоящей оплаты отпусков». По кредиту счета отражается создание резерва, а по дебету — его использование, остаток может быть, только кредитовым.

На производимые отчисления в резерв кредитуется счет 96 «Резервы предстоящих расходов» и дебетуются счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» и др.
При уходе работников в отпуск на начисленную им сумму оформляется бухгалтерская запись:
Д-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов»
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».
Резервы на выплату вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год создаются организацией исходя из размера предполагаемых в предстоящем периоде выплат и отчислений по этим вознаграждениям на социальное страхование и обеспечение. Отчисления осуществляются ежемесячно. Например, по годовому расчету предусматривается выплатить вознаграждение за выслугу лет в размере 84 000 руб., а с учетом платежей на социальное страхование и обеспечение общая сумма составит 105 840 руб. (84 000 ¦ 126 : 100). Месячная сумма отчислений в резерв по данному вознаграждению составит 8820 руб. (105 840 : 12).
Сформированные резервы используются полностью в том месяце, когда выплачивается вознаграждение работникам орга-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

низации. Учет резервов осуществляется на счете 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет 2 «На выплату вознаграждений за выслугу лет» и субсчет 3 «На выплату вознаграждений по итогам работы за год».

На сумму отчислений в резервы оформляется бухгалтерская запись:
Д-т счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.
К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов»;
начисленные работникам суммы к выплате -
Д-тсч. 96 «Резервы предстоящих расходов»
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
одновременно на суммы отчислений в социальные фонды по этим вознаграждениям —
Д-тсч. 96 «Резервы предстоящих расходов»
К-тсч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».
Резервы на выплату за выслугу лет и по итогам работы за год используются в отчетном году полностью. Переходящего остатка по ним не должно быть.

Для обобщения данных по каждому работнику, цеху, отделу и организации в целом о начисленной оплате труда, произведенных удержаниях, вычетах и выплатах, о состоянии расчетов по заработной плате бухгалтерией ведутся следующие учетные регистры.

Лицевой счет (ф. № Т-54) представляет собой регистр аналитического учета, ведется на каждого работника организации. В нем отражаются расчеты по оплате труда и другим начислениям в пользу работника. Лицевой счет открывается на основе приказа (распоряжения) о приеме на работу, В лицевом счете указываются фамилия, имя, отчество работника, структурное подразделение, куда он принят, табельный номер, количество детей и другие сведения о нем. По окончании каждого месяца в лицевом счете приводятся данные о начисленных суммах по видам оплат, об удержаниях и вычетах, о сумме к выплате или задолженности работника перед организацией. Лицевой счет открывается на год. По окончании года лицевой счет закрывается, и на следующий год открывается новый. И так каждый год, пока работник трудится в данной организации.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

При заполнении лицевых счетов используются первичные документы:
наряды на сдельную работу, рапорты о выработке, листки о простое и др.;
накопительные карточки по заработной плате для расчета сдельной оплаты труда;
табель учета использования рабочего времени (для расчета повременной заработной платы и по ооадам, доплаты за ночные часы и сверхурочное время);
листки нетрудоспособности; решения судебных органов на удержания по исполнительным листам;
заявления работников о перечислениях из их заработной платы на благотворительные цели;
платежные ведомости на выданный аванс за первую половину месяца, расходные кассовые ордера на внеплановые выплаты;
налоговые карточки по учету доходов и налога на доходы физических лиц.
На основе данных лицевых счетов заполняется расчетная или расчетно-платежная ведомость; исчисляется средний заработок; они также используются для иных целей. Срок хранения лицевых счетов — 75 лет.

Расчетная ведомость (ф. № Т-51) отражает расчеты по оплате труда с персоналом цеха, отдела или организации в целом. Форма расчетной ведомости представляет собой журнал, состоящий из основных и вкладных листов. Количество вкладных листов зависит от срока, на который рассчитан журнал, - квартал, полугодие, год. На основных листах по каждому работнику указываются фамилия, инициалы, приводятся справочные данные (категория персонала, профессия или должность, тарифный разряд, тарифная ставка или оклад), а также за первый месяц квартала, полугодия или года показывается количество дней (рабочих, выходных и праздничных) и часов, суммы начисленной заработной платы из фонда оплаты труда и других источников, пособий по временной нетрудоспособности и сколько всего начислено, удержания (налог на доходы физических лиц, по исполнительным листам и т. д.), сумма к выплате или задолженности работника перед организацией. На вкладных листах приводятся данные об отработанном времени, начислениях, удержаниях и о сумме к выплате или задолженность за последующие месяцы пе-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

риода (квартала, полугодия или года), на который открывается расчетная ведомость. Ведомость заполняется по данным лицевых счетов.

На основе расчетной ведомости заполняют платежную ведомость и формируют сводные данные о фонде заработной платы в целом по организации.

Платежная ведомость (ф. № Т-53) заполняется на основе расчетной ведомости и" используется для выплаты заработной платы. В ней указываются табельные номера, фамилии, инициалы работников и суммы к получению. По окончании платежного периода в ведомости указывают суммы выданной и депонированной заработной платы.

Лицевой счет, расчетная ведомость и платежная ведомость применяются в крупных организациях. На средних и мелких рекомендуется применять форму № Т-49 «Расчетно-платежная ведомость», в которой отражаются начисление и выплата заработной платы. По начислению и удержанию приводятся сведения за текущий месяц и с начала года, что исключает необходимость ведения на работников лицевых счетов. Заполняется ведомость непосредственно по данным первичных документов учета выработки (наряды на сдельную работу, рапорты о выработке, ведомости учета выполненных работ и др.), табелей учета использования рабочего времени, листков на доплату, листков нетрудоспособности и т. п.

Сводка данных по расчетам с персоналом по оплате труда обобщает данные всех расчетно-платежных (расчетных) ведомостей, составленных за отчетный месяц в организации. Сводная ведомость используется при отражении на счетах бухгалтерского учета начислений по оплате труда, премий, пособий; удержаний налога с доходов физических лиц, перечислений и выплат.

Данные сводной ведомости сопоставляются с записями в Главной книге по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», и таким образом происходит сверка синтетического и аналитического учета расчетов по оплате труда.

Деньги на выплату заработной платы, пособий по временной нетрудоспособности, премий и других выплат получают в банке. Организации, имеющие выручку, могут по согласованию с банком расходовать ее на оплату труда. Заработная плата выплачивается не реже чем каждые полмесяца, а отпускные - не позднее

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

чем за один день до начала отпуска. При увольнении работника все суммы, причитающиеся ему от организации, выплачиваются в день увольнения.

Заработная плата работникам организации выдается в сроки, установленные коллективным договором, которые указываются в представляемых банку кассовых заявках. За первую половину месяца выдают аванс (обычно с 16-е по 20-е число текущего месяца). Наиболее распространен вариант, при котором аванс выплачивается в заранее обусловленном размере (например, 40% фактического заработка за прошлый месяц). Более целесообразной представляется выплата аванса в зависимости от заработка за фактически выполненную работу (при сдельной оплате) или фактически отработанное время в первую половину месяца (за период с 1-го по 15-е число месяца включительно) за минусом необходимых удержаний, установленных законодательством. Заработная плата за вторую половину месяца выдается с 1-го по 5-е число следующего месяца. Если день выдачи заработной платы приходится на выходной (или праздничный) день, то она должна быть выплачена накануне.

Для получения заработной платы в банк представляются следующие документы: чек, платежные поручения на перечисление в бюджет налоговых платежей, платежные поручения в пользу различных организаций и лиц на суммы, удержанные из заработной платы работников по исполнительным листам.

Выплата заработной платы, пособий, премий осуществляется по расчетно-платежной или платежной ведомости. При получении денег в кассе работник расписывается в ведомости. Выдача денег лицу, не являющемуся штатным сотрудником, ведется по предъявлении документа, удостоверяющего личность получателя. Если деньги выдаются по расходному кассовому ордеру, то в нем указываются наименование и номер документа, дата его выдачи, наименование организации, его выдавшей.

По истечении срока выдачи заработной платы кассир в платежной (расчетно-платежной) ведомости против фамилий лиц, не получивших ее, в графе «Расписка в получении» делает отметку «Депонировано». В ведомости прописью указывают выданную и депонированную сумму. На сумму выданной по ведомости заработной платы бухгалтером выписывается расходный кассовый ордер, регистрируется в книге регистрации, передается в кассу и отражается в кассовой книге. На сумму вьщанных из кассы денег работникам оформляется бухгалтерская запись:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
К-т сч. 50 «Касса».

Не выплаченная в срок заработная плата депонируется, а деньги сдаются в банк и зачисляются на расчетный счет организации. Из банка их получают при обращении работника в бухгалтерию Работник имеет право на получение депонированной заработной платы в течение трех лет. По истечении этого срока невостребованные суммы присоединяются к прибыли как внереализационные доходы.

Невиданные суммы по платежной (расчетно-платежной) ведомости кассир заносит в реестр невыданнои заработной платы и передает его бухгалтеру. В бухгалтерии учет расчетов с депонентами ведут в книге учета депонированной заработной платы. В ней для каждого депонента отводится отдельная строка, по которой указывают фамилию, имя, отчество и депонированную сумму, отмечается ее выдача (дата и сумма). В книге ежемесячно подсчи-тываются общая депонированная сумма и сумма выданная, выводится остаток. Выдача депонентских сумм оформляется расходным кассовым ордером.

Учет расчетов с депонентами ведется на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 4 «Расчеты по депонированным суммам». По кредиту счета отражается зачисление на депоненты невыданнои суммы, по дебету — ее выдача.
Операции по депонированию невыплаченных сумм отражаются бухгалтерскими записями:
депонирование заработной платы —
Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
взнос средств по депонированной заработной плате в банк на расчетный счет —
Д-тсч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 50 «Касса»;
получение средств для выплаты депонированной заработной платы -
Д-т сч. 50 «Касса»
К-тсч. 51 «Расчетные счета»;
выплата депонентских сумм -
Д-тсч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
К-т сч. 50 «Касса».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

7.5. Учет единого социального налога и пенсионного страхования

Взносы в единый социальный налог и пенсионное страхование осуществляют организации, произведшие выплаты физическим лицам Средства этого налога расходуются на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь. От этого налога освобождены некоторые общественные организации.
Отчисления единого социального налога и пенсионного страхования осуществляются от выплат и вознаграждений, начисляемых работникам. К таким выплатам и вознаграждениям относятся: заработная плата, различного рода доплаты, премии, материальная помощь, материальная выгода и др. Некоторые выплаты не включаются в налогооблагаемую базу (государственные пособия, включая пособие по временной нетрудоспособности, единовременная материальная помощь, оказываемая работникам в связи со стихийными бедствиями, и др.). Взносы исчисляются по каждому фонду в отдельности по установленной ставке. Ставки дифференцированы в зависимости от налогооблагаемой базы, исчисляемой по каждому работнику. При возрастании налогооблагаемой базы ставка налога уменьшается. Исходная ставка установлена на доход одного работника до 280 000 руб. Федеральный бюджет - 20%, из них налоговый вычет на обязательное пенсионное страхование (на страховую и накопительную части) - 14%; Фонду социального страхования — 3,2% и фондам обязательного медицинского страхования — 2,8%. Размер взносов единого социального налога определяется умножением суммы начисленных всем работникам организации доходов на установленную ставку. Например, за январь всем работникам начислено заработной платы, премий и других выплат на сумму 50 000 руб. Начисленный размер взносов составит: в Пенсионный фонд - 7000 руб. (50 000 • 14 :100), в Фонд социального страхования - 1600 руб. (50 000 • 3,2 :100), в фонды медицинского страхования - 1400 руб. (50 000 • 2,8 :100).
Отчисления единого социального налога и пенсионного страхования относятся на затраты организации. Начисленная сумма отражается по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» в дебет счетов:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

08 «Вложения во внеоборотные активы» — на взносы по доходам работников, занятых в капитальном строительстве;
20 «Основное производство» — на взносы, производимые от доходов работников, занятых непосредственно производством основной продукции;
23 «Вспомогательные производства» - на взносы, начисляемые по доходам работников, занятых во вспомогательных цехах;
25 «Общепроизводственные расходы» - на взносы по доходам обслуживающего персонала и работников управления цехов основного производства;
26 «Общехозяйственные расходы» - на взносы по доходам обслуживающего персонала и персонала управления организации в целом;
44 «Расходы на продажу» — на взносы по доходам лиц, занятых отгрузкой и продажей продукции.
Ежемесячно организации производят уплату платежей в фонды в сроки, установленные для получения средств на оплату труда. На перечисленные суммы оформляется бухгалтерская запись:
Д-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
К-тсч. 51 «Расчетные счета».
Средства Фонда социального страхования могут использоваться организацией на выплату пособий по временной нетрудоспособности, а также на другие виды пособий по государственному социальному страхованию.
По каждому работнику ведется индивидуальная карточка учета сумм начисленных выплат, сумм исчисленного единого социального налога и налогового вычета. Индивидуальные карточки заполняются на основе лицевых счетов, расчетно-платежных (расчетных) ведомостей, первичных документов по начисленным выплатам работнику. Карточки используются для формирования базы для исчисления единого социального налога, при заполнении расчетов, представляемых в налоговые органы, расчетной ведомости, направляемой в Фонд социального страхования РФ, Пенсионный фонд РФ.
Пособия по временной нетрудоспособности выдаются при заболевании (травме), связанной с утратой трудоспособности; санаторно-курортном лечении; болезни члена семьи в случае необходимости ухода за ним; карантине; временном переводе на другую

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

работу в связи с заболеванием и др. Основанием для назначения пособия служит выданный работнику лечащим учреждением листок нетрудоспособности.

Размер пособия при общем заболевании зависит от непрерывного стажа работы работника и выплачивается в размере: до 5 лет — 60% его заработка; от 5 до 8 лет - 80% заработка; от 8 лет — 100% заработка. Законодательством предусмотрены случаи, когда независимо от непрерывного трудового стажа пособие выдается в размере 100% заработной платы работника, в частности, вследствие трудового увечья или профессионального заболевания; лицам, имеющим на своем иждивении трех и более детей, лицам, не достигших 16 лет.

Пособие по временной нетрудоспособности исчисляется из фактического заработка работника, в который включаются все виды заработной платы, денежных премий, предусмотренные системой оплаты труда: надбавки и доплаты к заработной плате; вознаграждения по итогам работы за год и выплаты за выслугу лет, другие предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, на которые начисляются страховые взносы. Пособие по временной нетрудоспособности исчисляется из среднедневного заработка работника по основному месту работы за последние 12 календарных месяцев, предшествующих месяцу наступления нетрудоспособности. Размер пособия исчисляется умножением среднедневного заработка на количество рабочих дней по графику работы, пропущенных в связи с болезнью. Среднедневной заработок рассчитывается делением фактической суммы заработка за расчетный период на число рабочих дней в данном периоде. Например, работник был болен в январе 5 рабочих по графику работы организации дней, непрерывный трудовой стаж его составляет 6 лет, фактический заработок за расчетный период составил 120 000 руб., число рабочих дней в расчетном периоде (12 месяцев) - 250. Определяем средний дневной заработок: 120 000 : 250 =480 руб. Находим размер дневного пособия с учетом продолжительности непрерывного трудового стажа: 480 ¦ 80:100 = 384 руб. Сумма пособия за дни нетрудоспособности составит 1920 руб. (384 ¦ 5).

На начисленную сумму пособия по временной нетрудоспособности и на другие выплаты, произведенные из социального фонда, оформляется бухгалтерская запись:

Д-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

К-т счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на суммы пособия по временной нетрудоспособности;
50 «Касса», 51 «Расчетные счета» — на расходы, направленные на санаторно-курортное обслуживание и другие выплаты социального характера.
Все организации ежеквартально по начисленным и уплаченным платежам по единому социальному налогу по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование представляют расчет в налоговые органы. Кроме того, по окончании квартала представляется отчет в Фонд социального страхования о суммах начисленного налога: использованных на выплату пособий, направленных на санаторно-курортное обслуживание и подлежащих перечислению в фонд.

Контрольные вопросы

1. Какие формы первичных документов используются для учета личного состава, отработанного времени и выработки продукции?
2. Какие счета применяются для учета расчетов по оплате труда и с бюджетом?
). Что представляют собой аналитические счета, открываемые к счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»?
I От чего зависит размер заработка при повременной форме оплаты труда?
3. От чего зависит размер оплаты труда при сдельной форме оплаты труда?
6. Какие системы оплаты труда существуют при сдельной форме?
7. Как оплачивается труд руководителей, специалистов и служащих?
8. Как оплачивается работа в ночное время?
9. Как оплачивается сверхурочная работа?
10. Как рассчитывается оплата за отпуск?
11. Как рассчитывается заработок при сдельной оплате труда?
12. Какие виды оплат включаются в расчет при исчислении среднего заработка?
13. Как рассчитывается налог на доходы физических лиц?
14. Какие виды дохода подлежат налогообложению?

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

15. Что понимается под облагаемым доходом физических лиц?
16. Как осуществляется индивидуальный учет доходов для целей налогообложения?
17. На основе каких данных составляется справка о доходах физического лица?
18. Как осуществляется учет резерва на оплату отпусков работников организации?
19. В каких учетных регистрах обобщаются данные о всех начислениях и удержаниях из оплаты труда работников?
20. Как отражаются в бухгалтерском учете отчисления в Фонд социального страхования?
21. Как отражаются в бухгалтерском учете отчисления в федеральный бюджет?
22. Как отражаются в бухгалтерском учете отчисления в фонды обязательного медицинского страхования?
23. Как осуществляется индивидуальный учет сумм начисленных выплат для исчисления единого социального налога и налогового вычета?

Задания в тестовой форме

Укажите номера правильных ответов.

1. Заработная плата директору организации начисляется из должностного оклада на основе:
а) личной карточки работника;
б) приказа (распоряжения) о приеме работника на работу;
в) лицевого счета;
г) табеля учета использования рабочего времени.
2. Начисленная сумма оплаты труда работникам отдела снабжения относится на счет:
а) 10 «Материалы»;
б) 20 «Основное производство»;
в) 26 «Общехозяйственные расходы»;
г) 44 «Расходы на продажу».
3. Пособие за время болезни выплачивается на основании:
а) табеля учета использования рабочего времени;
б) приказа по организации;
в) наряда на сдельную работу;
г) листка нетрудоспособности.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

4. На сумму удержанного налога на доходы физических лиц составляется бухгалтерская запись:
а) Д-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
К-тсч 51 «Расчетные счета»,
б) Д-т сч 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» К-т сч 68 «Расчеты по налогам и сборам»,
в) Д-т сч 20 «Основное производство»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
г) Д-т сч 68 «Расчеты по налогам и сборам», К-тсч 50«Касса».

5. Для исчисления совокупного годового дохода и налога на доходы физических лиц ведется-
а) лицевой счет,
б) налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц;
в) расчетная ведомость,
г) накопительная карточка по заработной плате.

6. По данным лицевого счета заполняется-
а) расходный кассовый ордер;
б) платежная ведомость;
в) расчетная ведомость.
г) сводка данных по расчетам с персоналом по оплате труда.

В основу расчета среднего заработка для оплаты отпуска бе-
;тся заработок работника-
а) за два календарных месяца;
б) за три календарных месяца;
в) за двенадцать календарных месяцев;
г) за шесть календарных месяцев.

8. Удержанный налог на доходы физических лиц подлежит перечислению в бюджет.
а) за три дня до получения наличных денег на оплату труда;
б) вдень сдачи в банк чека на получение наличных денег;
в) через три дня после получения наличных средств на оплату труда;
г) не позднее дня получения наличных средств на оплату труда.

9, В облагаемый доход включаются:
а) суммы, полученные в возмещение ущерба, причиненного увечьем;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

б) компенсационные выплаты в пределах норм;
в) суммы, начисленные в виде дивидендов по акциям;
г) государственные пособия по беременности и родам.

10. В сумму заработка для исчисления пособия по временной нетрудоспособности включаются:
а) заработная плата за сверхурочную работу;
б) фактическая заработная плата, предусмотренная системой оплаты труда;
в) оплата работы по совместительству,
г) заработная плата за время простоя

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Глава 8. УЧЕТ РАСХОДОВ ПО ОБЫЧНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

Цели изучения главы:

определение расходов по обычным видам деятельности и раскрытие общих правил их формирования,
группировка расходов по обычным видам деятельности в разрезе элементов и статей затрат;
состав прямых расходов, их документирование и учет,
состав косвенных расходов, их документирование и учет;
обобщение информации о затратах на производство и определение полной или сокращенной себестоимости продукции, работ, услуг.

8.1. Общие правила формирования асходов по обычным видам деятельности

Деятельность организации независимо от ее организацион->правовой формы включает совокупность фактов хозяйствен-ой жизни, связанных с расходованием материальных, трудовых і финансовых ресурсов. Экономическая сущность таких расходов заключается в уменьшении активов организации и (или) в увеличении ее обязательств. Расходы, произведенные организацией, приводят к уменьшению финансового результата. Исходя из экономической сущности расходов, их взаимосвязи с финансовым результатом деятельности дается определение расходов организации. В соответствии с ПБУ 10/99 расходами организации признаются уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств и иного имущества) и возникновение обязательств, приводящих к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Положением 10/99 устанавливается выбытие активов, которое не признается расходами организации. Так, не относится к расходам организации выбытие активов, связанное с долгосрочными инвестициями: капитальными и финансовыми вложениями. Капитальными вложениями является приобретение внеоборотных активов организации объектов основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и др., финансовыми вложениями – вклады в уставные капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не для цели их последующей продажи или перепродажи. Кроме того, не признается расходами организации выбытие активов, связанное с погашениями обязательств. по договорам комиссии, агентским и другим аналогичным договорам в пользу комитента, принципала; с предварительной оплатой (аванса или задатка) за материально-производственные запасы, работы или услуги; с погашением задолженности по кредиту и займу.

Многообразие расходов организации, для которых характерны различия в направлениях расходов, их осуществлении, вызывают необходимость их группировки для целей бухгалтерского учета. Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» выделяются следующие группы расходов: по обычным видам деятельности, операционные, внереализационные и чрезвычайные.

Основным критерием выделения расходов по обычным видам деятельности, т.е. расходов первой группы, является их локализация в зависимости от предмета деятельности организации. ПБУ 10/99 не раскрывают сущности предмета деятельности организации. Однако исходя из определения расходов организации можно предположить, что обычные виды деятельности, т. е. предмет деятельности любой организации, включают основные направления функционирования организации с целью извлечения доходов. Расходы, произведенные организацией и связанные с предметом ее деятельности, являются расходами от обычных видов деятельности.

К расходам по обычным видам деятельности относятся расходы, связанные с изготовлением продукции, выполнением работ и услуг; приобретением и продажей товаров. Предметом деятельности организации и соответственно расходами по обычным видам деятельности могут быть:

только для ознакомления

PDF-версия специально для МирКниг

расходы по оказанию услуг за плату, за передачу во временное пользование своих активов по договору аренды;
расходы по предоставлению за плату прав, возникающих из патентов изобретения, промышленных образцов,
расходы, связанные с осуществлением финансовых вложений, т.е. операций по участию в уставных капиталах других организаций
Если же предоставление за плату во временное пользование своих активов в аренду, участие в уставных капиталах других организаций и другие операции не являются предметом деятельности организации, то расходы, произведенные ею в процессе этой деятельности, относятся к операционным расходам. Таким образом, ПБУЮ/99 предусматривает нормы, согласно которым для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно устанавливает расходы по обычным видам деятельности или прочие расходы в зависимости от направлений ее функционирования, характера расходов, размера и условий их осуществления.

В ПБУ10/99 приведены правила принятия расходов организации к бухгалтерскому учету:
1) расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, равной величине оплаты в денежной или иной форме либо равной величине кредиторской задолженности. Если произведенная оплата является только частью :уммы признаваемых расходов, то расходы принимаются к бух-алтерскому учету в сумме, которая определяется как сумма про-шеденной оплаты расходов и кредиторской задолженности (в шсти неоплаченной);
2) величина оплаты и(или) кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется стоимостью товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организации. Стоимость их устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей). Если не представляется возможным определить стоимость товара, переданного иди подлежащего передаче организации, величину оплаты или кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, определяется стоимость продукции (товаров), полученной организацией исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретается аналогичная продукция (товары).

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Кроме того, ПБУ 10/99 предусматривает правила отражения в бухгалтерском учете суммовых разниц, возникающих в случае исполнения договоров на работы и услуги, оплата которых осуществляется в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте, т.е. договором предусматриваются расчеты в условных денежных единицах. Возникающие в таких случаях суммовые разницы согласно ПБУ 10/99 признаются расходами по обычным видам деятельности и должны учитываться в составе суммы оплаты.

Расходы по обычным видам деятельности признаются в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

расходы должны быть осуществлены в соответствии с конкретным договором исходя из требований законодательных и нормативных актов;

сумма расхода может быть определена,

имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Такая уверенность имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении этих расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных выше условий, то в бухгалтерском учете организации должна быть дебиторская задолженность.

В ПБУ 10/99 «Расходы организации» подчеркивается необходимость признания расходов в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором они имели место независимо от времени фактической выплаты денежных средств или других форм их возмещения. Другими словами, данным нормативным актом еще раз подтверждается принцип допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности организации. Соблюдение этого допущения дает возможность организациям определить полную сумму расходов от обычных видов деятельности, которая необходима для соизмерения с полученными доходами от продажи продукции.

Расходами организации от обычных видов деятельности признаются только документально оформленные расходы, связанные с технологией изготовления продукции, оказанием услуг, обслуживанием и управлением производством. Договоры, акты о

только для ознакомления

PDF-версия специально для МирКниг

выполненных работах, оплаченные счета, расходные накладные, требования, лимитно-заборные карты, наряды, сменные рапорты, справки, путевые листы, квитанции, кассовые чеки, авансовые отчеты и другие документы принимаются для подтверждения производственных расходов, если они оформлены в соответствии с Законом РФ «О бухгалтерском учете». Так, первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции или непосредственно после ее окончания. Для документального оформления производственных расходов организации должны использовать унифицированные формы учетной документации с набором обязательных реквизитов, что позволяет отразить соответствующие суммы в составе расходов по обычным видам деятельности.

Следует отметить, что наряду с типовыми формами первичного учета возможно использование самостоятельно разработанных организациями форм первичных документов. Однако и в этом случае документы должны содержать обязательные реквизиты, характеризующие хозяйственную операцию, для того чтобы иметь возможность признать правомерность расходов по данной операции и их отражения в бухгалтерском учете. Например, пговор организации с подрядчиком о выполнении работ по юнту вентиляционной установки в цехе, а также расчетные ;ументы, предъявленные заказчику подрядчиком, не могут жить основанием для признания расходов организации и их)ажения в бухгалтерском учете, если не оформлен акт прием--сдачи работ, подтверждающий факт выполнения услуги. олее того, если в акте приемки-сдачи выполненных работ отсут-твует хотя бы один из обязательных реквизитов, то данный документ также не может быть принят к учету и не может являться основанием для признания расходов организации.

Расходы по обычным видам деятельности включают только затраты, связанные с текущей производственной деятельностью организации. Необходимость четкого разграничения расходов в зависимости от текущего или капитального их характера подчеркивается в действующих нормативных актах. Так, в ПБУ 10/99 указывается, что выбытие активов, связанное с приобретением основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов, не признается расходами организации. Различие между текущими и капитальными расходами заключается в том,

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

что текущие расходы характеризуются потреблением производственных ресурсов в одном хозяйственном цикле. К капитальным расходам относятся расходы на внеоборотные активы, которые участвуют в нескольких циклах производства. Возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов в форме начисленной амортизации включается в себестоимость продукции и относится к расходам от обычных видов деятельности.

Следует отметить, что расходы по совершенствованию технологии и организации производства, улучшению качества продукции, повышению ее надежности, произведенные в ходе изготовления продукции, относятся к расходам по обычным видам деятельности.

К текущим относятся затраты на подготовку и освоение производства. При этом перечень затрат, включаемых в себестоимость продукции, четко ограничен и не подлежит расширению. К таким расходам относятся: затраты по подготовительным работам в организациях добывающих отраслей, затраты на освоение новых производств, цехов, т. е. пусковые расходы; затраты на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного или массового выпуска продукции. Другие затраты по освоению и подготовке производства, прямо не относящиеся к вышеперечисленным, возмещаются за счет прибыли организации или других источников финансирования.

К расходам по обычным видам деятельности относятся только те расходы организации, которые произведены с целью получения доходов, документально обоснованы и имеют непосредственное отношение к ее производственной деятельности.

8.2. Группировка расходов по обычным видам деятельности по элементам и статьям затрат

Процесс производства продукции представляет одну из стадий хозяйственного оборота средств организации. На этой стадии выявляются расходы, связанные с изготовлением продукции, выполнением работ и оказанием услуг, которые считаются расходами по обычным видам деятельности. Учет таких расходов, исходя из предмета деятельности организации, дает возможность получить информацию для различных целей. С одной стороны,

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

эта информация необходима для формирования финансового результата деятельности организации, который определяется на основе показателей себестоимости произведенной и проданной продукции, с другой, - она предназначена для принятия управленческих решений, направленных на обеспечение рационального использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Различная информация о расходах по обычным видам деятельности может быть сформирована только на основе экономически обоснованной их классификации.

Расходы по обычным видам деятельности согласно ПБУ 10/99 подразделяются по экономическим элементам и статьям затрат.
Экономический элемент представляет собой однородный вид затрат, который нельзя разложить на какие-либо составные части. Группировка производственных расходов по экономическим элементам дает возможность определить структуру затрат, материалоемкость, трудоемкость, фондоемкость и энергоемкость производства. ПБУ 10/99 «Расходы организации» определяет следующий перечень экономических элементов затрат:
материальные затраты;
затраты на оплату труда;
отчисления на социальные нужды;
амортизация;
прочие затраты.

ПБУ 10/99 содержит только общие указания экономических элементов, включаемых в состав расходов по обычным видам деятельности. Содержание каждого элемента затрат в ПБУ 10/99 не раскрывается. Однако, исходя из определения сущности экономического элемента и сложившейся практики отражения фактов хозяйственной деятельности в системе производственного учета, можно конкретизировать состав расходов, включаемых по каждому элементу затрат.

По элементу «материальные затраты» отражаются:

стоимость материальных ресурсов, приобретенных со стороны и используемых в процессе изготовления продукции как ее основа или необходимый компонент;
стоимость материалов, используемых на различные производственные и хозяйственные нужды с целью обеспечения нормального технологического процесса (проведение испытаний,

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

контроль, содержание, ремонт, эксплуатация оборудования и Других объектов основных средств, а также стоимость запасных частей для ремонта основных средств);
стоимость покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, используемых в процессе производства продукции (работ, услуг), а также стоимость работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями, при этом к услугам производственного характера относятся и услуги транспортных организаций по перемещению грузов, их доставке на склады и др.;
стоимость природного сырья (отчисления на воспроизведет-. во минерально-сырьевой базы, на рекультивацию земель, оплата работ по рекультивации земель, осуществляемых специализированными предприятиями, плата за древесину, отпускаемую на корню, плата за воду, забираемую предприятиями из водохозяйственных систем);
стоимость используемого топлива всех видов, приобретенного со стороны, на технологические и хозяйственные нужды организации;
стоимость покупной энергии всех видов на производственные и другие хозяйственные нужды;
потери от недостачи в пределах норм естественной убыли.
В соответствии с действующими нормативными актами стоимость материальных ресурсов, отражаемых по элементу «материальные затраты», формируется исходя из покупной стоимости их приобретения (без учета НДС), суммы надбавок и комиссионных вознаграждений, уплачиваемых различным организациям в процессе заготовления материально-производственных запасов, оплаты за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемую сторонними организациями, и др.

При определении суммы расходов по элементу «материальные затраты» из стоимости израсходованных материальных ресурсов необходимо исключить стоимость возвратных отходов. Возвратные отходы - остатки материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции (работ, услуг) и утратившие полностью или частично свои потребительские свойства (и в силу этого используемые с повышенными затратами или вовсе не используемые по прямому назначению). К возвратным отходам не относят остатки материальных ресурсов, переданные в другие цеха в соответствии с технологическим процессом. Если

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

возвратные отходы признаны организацией как полноценное сырье, которое может быть использовано для реализации сторонним организациям, то они оцениваются по полной фактической себестоимости конкретных материальных ценностей. В иных случаях возвратные отходы должны быть оценены по рыночным ценам.

При определении величины материальных затрат в учетной политике организации необходимо предусмотреть методику определения фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство (по средней себестоимости, по себестоимости единицы расходуемого материала, по себестоимости первых по времени закупок — ФИФО).

По элементу «затраты на оплату труда» признаются расходы в сумме обязательств по оплате труда списочного и несписочного состава работников организации, включая стимулирующие и компенсационные выплаты. К затратам на оплату труда относятся:

оплата труда работников за фактически выполненную работу исходя из принятых в организации форм и систем оплаты труда;

стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты работникам;

выплаты стимулирующего характера (премии за производственные показатели, надбавки за мастерство, высокие достижения и т. п.);

выплаты компенсационного характера, связанные с режимом, характером и условиями работы исходя из особенностей функционирования организации;

стоимость бесплатно предоставляемых работникам коммунальных услуг, продуктов питания, стоимость предметов, бесплатно выдаваемых и остающихся в личном постоянном пользовании работников (обмундирование, форменная одежда) и т. п.;

оплата очередных и дополнительных отпусков, а также компенсаций за неиспользованный отпуск в соответствии с действующим законодательством;

другие выплаты, предусмотренные Трудовым кодексом РФ за не проработанное работниками организации время.

К. данному элементу затрат не относятся и не включаются в себестоимость продукции:

выплаты единовременных премий, материальной помощи и беспроцентных ссуд работникам за счет средств нераспределенной прибыли и целевых поступлений;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

оплата сверх предусмотренных законодательством дополнительных отпусков работников, которая может быть установлена в коллективном договоре;
оплата экскурсий и путешествий, лечения, отдыха и другие расходы, не относящиеся по своему экономическому содержанию к оплате труда.
По элементу «отчисления на социальные нужды» отражаются отчисления единого социального налога по установленным ставкам в государственные внебюджетные фонды: Пенсионный фонд, Фонд обязательного медицинского страхования, Фонд социального страхования. По каждому фонду отчисления осуществляются в соответствии с порядком, установленным второй частью Налогового кодекса РФ.
По элементу «амортизация» отражается сумма амортизационных отчислений на полное восстановление объектов основных средств, находящихся на балансе организации. Кроме того, в составе данного элемента затрат отражается амортизация нематериальных активов.
По элементу «прочие затраты» относят налоги, сборы и платежи, отчисления в страховые фонды и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с действующим законодательством, платежи за выбросы загрязняющих веществ, затраты на командировки, на организованный набор сотрудников, на подготовку и переподготовку кадров, плата за переоценку основных средств, платежи за получение лицензии на право пользования патентом, оплата услуг сторонних организаций за сторожевую и пожарную охрану, судебные издержки и арбитражные сборы, а также некоторые другие расходы, включаемые в состав себестоимости продукции, но не нашедшие отражения в составе вышеперечисленных элементов затрат.
На основе информации о сумме расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, определяется себестоимость продукции (работ, услуг).
Себестоимость продукции - это затраты организации на производство продукции (работ, услуг) в размере стоимости используемых при этом материальных, трудовых и иных ресурсов, а также стоимости потребленных услуг, выполненных сторонними организациями, в целях осуществления своей уставной деятельности.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Перечень статей расходов устанавливается в настоящее время отраслевыми инструкциями по вопросам производственного учета и калькулирования себестоимости продукции.

Номенклатура калькуляционных статей затрат включает:

1) сырье и материалы,
2) возвратные отходы (вычитаются);
3) покупные изделия и полуфабрикаты, услуги производственного характера сторонних организаций,
4) топливо и энергию на технологические цели,
5) оплату труда производственных рабочих;
6) отчисления на социальные нужды,
7) расходы на подготовку и освоение производства,
8) общепроизводственные расходы;
9) общехозяйственные расходы;
10) потери от брака;
11) прочие производственные расходы.

Группировка затрат и формирование себестоимости продукции производятся на каждой стадии кругооборота средств организации (производство продукции - продажа). В связи с этим себестоимость продукции как объекта учета затрат подразделяется на производственную себестоимость и себестоимость продаж

Производственная себестоимость продукции, выполненных и оказанных услуг представляет собой затраты на их производство в отчетном периоде, которые состоят из прямых и косвенных затрат. В зависимости от полноты состава затрат, отражаемых в себестоимости продукции, работ и услуг, выделяют полную производственную себестоимость продукции, производственную себестоимость в размере прямых затрат и части косвенных расходов (общепроизводственных) и производственную себестоимость в размере прямых затрат.

Себестоимость продаж состоит из производственной себестоимости проданной продукции и коммерческих затрат, связанных с ее продажами.

При формировании себестоимости применяется принцип начисления, что означает включение в себестоимость производственных затрат в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени оплаты, предварительной или последующей. Это в первую очередь относится к отражению потребления материально-производственных запасов, работ и услуг в процессе производства продукции. При этом оплата этих мате-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

риально-производственных запасов не имеет какого-либо значения. Услуги промышленного характера, оказываемые сторонними организациями, отражаются в составе себестоимости продукции при условии подписания в общеустановленном порядке акта приемки работ независимо от момента оплаты указанных услуг. Аналогично этому в себестоимость продукции включаются заработная плата персонала, стоимость консультационных, информационных, маркетинговых услуг и т д

Следует отметить, что в себестоимость продукции (работ, услуг) относятся расходы организации, которые корректируются в целях налогообложения.

К таким расходам в соответствии с НК РФ относятся:

компенсация за использование личного автотранспорта для служебных поездок, нормативы по которым утверждены постановлением Правительства РФ «Об установлении норм расходов организаций на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией» от 08.02.02 № 92 и составляют (руб в месяц): легковые автомобили с рабочим объемом двигателя до 2000 куб. см включительно - 1200; свыше 2000 куб. см - 1500; мотоциклы - 600;

суточные расходы за время нахождения работников организации в командировках, нормативы по которым утверждены в соответствии с постановлением Правительства РФ «Об установлении норм расходов организаций на выплату суточных или полевого довольствия, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией» от 08.02.02 № 93. За каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации установлен норматив в размере 100 руб. Размер норматива суточных расходов за каждый день нахождения в заграничной командировке устанавливается в зависимости от страны пребывания;

представительские расходы в размере, не превышающем 4% от расходов на оплату труда за отчетный (налоговый) период;

расходы на рекламу в размере, не превышающем 1 % выручки от реализации продукции;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

потери при транспортировке и хранении товарно-материальных ценностей определяются в соответствии с постановлением Правительства РФ «О порядке утверждения норм естественной ' убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей» от 12.11.02 № 814.

Затраты на производство продукции классифицируются и по другим признакам:
а) по отношению к объему производства; f
б) по способу отнесения на себестоимость продукции;
в) по времени периодичности произведенных затрат.
В зависимости от объема производства затраты делятся на постоянные, переменные и прочие. Постоянные затраты (расходы на период) означают затраты, которые не зависят от объема производства продукции и более или менее остаются постоянными при незначительных колебаниях объема производства и деловой активности организации. Примером таких затрат является амортизация зданий общепроизводственного и общехозяйственного назначения, отчисления на страхование, арендные платежи, заработная плата управленческого персонала организации. К переменным затратам относятся те затраты, которые изменяются пропорционально величине объема производства продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Прочие затраты являются комплексными и состоят как из постоянных, так и переменных затрат.

По способу отнесения на себестоимость продукции затраты подразделяются на прямые и косвенные. Прямые расходы могут быть отнесены непосредственно по прямому назначению на себестоимость продукции и конкретных ее видов, они зависят от объема выпускаемой продукции. К ним относятся: стоимость израсходованных материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, топливо и энергия на технологические цели, затраты по оплате труда производственных рабочих с соответствующей суммой отчислений на социальные нужды, расходы на подготовку и освоение производства и другие затраты.
Косвенные расходы отражаются независимо от объема производства продукции и формируются в течение отчетного периода. Они включают затраты, которые не могут по данным первичного учета быть списаны прямым методом на себестоимость продукции. В связи с этим применительно к косвенным затратам каждая организация в учетной политике предусматривает специальные методы их включения в себестоимость продукции.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

По периодичности возникновения производственных затрат выделяют текущие и единовременные затраты. К текущим затратам относят затраты данного периода, связанные с производством продукции, выполнением работ и услуг. К единовременным затратам относят затраты, однократно или периодически производимые организацией (работы по поиску, разведке и использованию природных ресурсов, их охране и воспроизводству, подготовке и освоению производства, ремонту основных средств). Единовременные затраты включаются в себестоимость продукции в момент их возникновения или учитываются в составе расходов будущих периодов. Расходы будущих периодов — затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но не признанные в качестве производственных затрат данного периода. К ним относятся расходы по рекультивации земель; по освоению новых организаций, производств, цехов, агрегатов, пусковые расходы (кроме затрат на индивидуальное апробирование всех видов оборудования с целью проверки качества монтажа, выполняемого поставщиком оборудования или привлеченной для этих целей организацией), затраты по подготовке и освоению выпуска новых видов продукции и технологических процессов, по неравномерно производимому ремонту основных средств. Данные расходы в себестоимость продукции включаются в течение определенного периода на основе произведенного расчета их списания.

Для обобщения информации о расходах по обычным видам деятельности и формирования производственной себестоимости продукции используется система счетов. Перечень этих счетов установлен Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации. Вместе с тем организации исходя из конкретных условий хозяйствования и отраслевых особенностей могут использовать дополнительные счета.

К счетам для учета расходов по обычным видам деятельности организации относятся следующие счета:

20 «Основное производство» - предназначен для обобщения информации о затратах на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг, которые являются предметом деятельности организации;

21 «Полуфабрикаты собственного производства» - для обобщения информации о наличии и движении полуфабрикатов собственного производства в условиях обособленного их учета;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

23 «Вспомогательные производства» - для учета затрат вспомогательных производств, занятых оказанием услуг по ремонту основных средств, транспортным обслуживанием, производством пара, сжатого воздуха, электрической энергии с целью обеспечения нормальных условий функционирования цехов основного производства и других структурных подразделений организации,

25 «Общепроизводственные расходы» -для отражения расходов по обслуживанию основного и вспомогательных производств организации,

26 «Общехозяйственные расходы» - для обобщения управленческих и хозяйственных расходов, не связанных непосредственно с производством продукции, работ и услуг;

28 «Брак в производстве» — для обобщения информации о потерях от брака в производстве;

29 «Обслуживающие производства и хозяйства» - для обобщения информации о затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами организации.

Таким образом, формирование себестоимости продукции, работ и услуг, произведенных организациями всех форм собственности, осуществляется по общим правилам, вытекающим из действующих нормативных актов на основе классификации расходов по различным основаниям. Использование системы производственных счетов дает возможность отразить весь комплекс затрат по обычным видам деятельности, распределить их по объектам учета и определить себестоимость выпущенной продукции, работ, услуг и остатков незавершенного производства

8.3. Учет прямых затрат на производство

Классификация затрат по способу их отнесения на себестоимость продукции позволяет разделить затраты в постатейном разрезе и определить круг затрат, относящихся к прямым и косвенным затратам на производство.

Прямые затраты на производство продукции, работ и услуг включают:

сырье и материалы;

покупные изделия и полуфабрикаты;

топливо и энергию на технологические цели;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

оплату труда производственных рабочих и соответствующие отчисления на социальные нужды;
расходы на подготовку и освоение производства;
потери от брака.

Сырье и материалы являются основой производства продукции, различного рода работ и услуг, составляя важнейшую часть материальных затрат производства. Расход сырья и материалов оформляется первичными документами (требованиями, лимитно-заборными картами, расходными накладными, комплектовочными ведомостями и т. п.). В этих документах должны содержаться все необходимые реквизиты, подтверждающие направленность производственных затрат, а также обоснованность произведенного расхода материалов, в частности: указания на назначение расхода, наименование структурного подразделения, куда отпущены материалы, наименование объекта учета, с производством которого связан отпуск материалов. Правильно заполненные первичные документы являются основанием для подтверждения расхода материалов в производстве и составления достоверных регистров аналитического и синтетического учета по учету себестоимости продукции. Первичные документы по расходу материалов по окончании учетного периода подвергаются обработке, в результате которой составляется ведомость распределения расхода сырья и материалов по синтетическим счетам, внутри синтетических счетов по объектам учета и аналитическим позициям. Ведомость распределения расхода сырья и материалов содержит информацию о стоимости израсходованных материалов по учетным ценам и является основанием для отражения израсходованных материалов по счетам синтетического учета.

Отпущенные в производство материалы оцениваются одним из методов, предусмотренных в Положении по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), конкретизация которых содержится в учетной политике каждой организации. При этом возможно сочетание в использовании установленных методов оценки отпущенных в производство материалов применительно к различным группам сырья и материалов и к конкретному их наименованию.

В первичном учете аналогично отражается расход вспомогательных материалов, используемых для обеспечения нормального течения производственного процесса. При этом если данный расход вспомогательных материалов имеет непосредственное отно-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

шение к конкретным видам продукции, что вытекает из первичных документов, то оценка таких вспомогательных материалов производится так же, как и основных материалов, и отражается в составе производственных затрат по статье «Сырье и материалы»
На основе ведомости распределения расхода сырья и материалов, а также ведомости распределения суммы транспортно-заготовительных расходов за отчетный период или ведомости распределения отклонений фактической себестоимости материалов от их учетной стоимости определяется фактическая себестоимость израсходованных материалов по объектам учета основного производства — видам продукции В зависимости от варианта учета приобретения и заготовления материалов по счетам бухгалтерского учета отражаются

фактическая себестоимость материалов, израсходованных на производство продукции, работ и услуг, -
Д-т сч 20 «Основное производство»
К-тсч. 10 «Материалы»,
стоимость израсходованных на производство продукции, работ и услуг материалов по учетным ценам -
Д-т сч. 20 «Основное производство»
К-т сч. 10 «Материалы»,
сумма отклонений фактической себестоимости от учетной стоимости, соответствующих величине израсходованных материалов по учетной стоимости, -
Д-т сч 20 «Основное производство»
К-т сч. 16 «Отклонение в стоимости материалов»
Расход покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий списывается на затраты производства на основе соответствующих первичных документов аналогично расходу сырья и материалов.

К топливу и энергии на технологические цели относятся сжатый воздух, электроэнергия, вода и другие энергетические ресурсы, используемые непосредственно для осуществления технологических операций. Достоверность определения расходов на технологическое топливо зависит прежде всего от того, насколько рабочие места оснащены измерительными приборами и каким образом строятся системы первичного учета расходования энергии на технологические нужды. Вместе с тем общий расход топлива и энергии на технологические цели, включая и покупную электро- и теплоэнергию, отражается на

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

основе предъявленных счетов энергетических и дружх организаций бухгалтерской записью
Д-т сч. 20 «Основное производство» (технологические нужды)
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на стоимость энергии на технологические цели без НДС,
Д-т сч 19, субсчет 3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»
К-т сч 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Соответственно группировке затрат по статьям калькуляции учет сырья и материалов предполагает выявление отходов материальных ресурсов (возвратных отходов) Стоимость возвратных отходов отражается в сумме исходя из характера отходов и их оценки в данной организации бухгалтерской записью
Д-тсч. 10 «Материалы»
К-т сч. 20 «Основное производство»
Основанием для такой записи является приходная накладная или акт приемки отходов
Затраты на оплату труда производственных рабочих с соответствующими отчислениями на социальные нужды относятся к прямым затратам. Первичные документы (табель использования рабочего времени, наряды, маршрутные листы, сменные задания, листки о простое, акты о браке и т. д) являются основой для составления ведомости распределения расходов на оплату труда и единого социального налога, зачисляемого согласно главе 24 Налогового кодекса РФ в государственные внебюджетные фонды, и образования резерва на оплату очередных отпусков рабочим. Согласно ведомости распределения расходов на оплату труда на сумму начисленной заработной платы производственным рабочим делается бухгалтерская запись
Д-т сч. 20 «Основное производство»
К-т сч 70 «Расчеты по оплате труда».
Одновременно наряду с отнесением заработной платы в состав себестоимости продукции отражается сумма отчислений на социальные нужды в соответствии с действующим законодательством:
Д-т сч 20 «Основное производство»
К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Кроме того, от суммы затрат на оплату труда производственных рабочих начисляется резерв предстоящих расходов, используемый на оплату очередных отпусков производственным рабочим, с целью исключения колебаний в себестоимости продукции, обусловленные неравномерностью выплат заработной платы за время очередного отпуска. Резерв на оплату рабочим очередных отпусков создается при условии, если учетной политикой организации предусматривается создание резерва на эти цели. Величина отчислений в резерв на оплату отпусков зависит от предполагаемой суммы заработной платы за время очередных отпусков производственным рабочим и соответствующей суммы отчислений на социальное страхование за отчетный период. Соответственно этой сумме определяется процент отчислений в резерв на оплату отпусков, исходя из которого рассчитывается ежемесячная сумма резерва. Резервирование суммы на предстоящую оплату отпусков, включая платежи на социальное страхование и обеспечение, отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 20 «Основное производство»
К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов»

Отметим, что резервы предстоящих расходов создаются организациями также с целью возмещения затрат, связанных с гарантийным ремонтом продукции и гарантийным обслуживанием. Различия в использовании резервов делают необходимым аналитический учет создаваемых резервов. Тем не менее сумма резерва предстоящих расходов, созданного на оплату очередных отпусков, гарантийный ремонт продукции и гарантийное обслуживание, включается прямым путем в себестоимость продукции.

Расходы, связанные с подготовкой производства и освоением новых видов продукции, непосредственно учитываемые в составе себестоимости продукции как прямые затраты, относятся к расходам будущих периодов. Последние учитываются прежде всего по определенной номенклатуре статей, которая предусматривается учетной политикой организации. Фактическая сумма произведенных расходов представляет собой комплексную величину и состоит из многочисленных затрат материальных, трудовых и иных ресурсов. Произведенные и документально оформленные затраты отражаются записью по счетам синтетического учета:

Д-тсч. 97 «Расходы будущих периодов»

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

К-т счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты по оплате труда», 69 «Расходы по социальному страхованию и обеспечению», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

По завершении освоения новых видов продукции и их передаче в серийное производство затраты, ранее учтенные по счету 97 «Расходы будущих периодов», списываются по частям в течение установленного срока (двух и более лет). Сумма ежемесячного списания расходов по освоению новых видов продукции рассчитывается в зависимости от объема выпускаемой продукции за весь период списания и фактического количества выпущенной продукции за учетный период.

На основе первичных документов о выпуске освоенной продукции и аналитических сведений к счету 97 «Расходы будущих периодов» о затратах на освоение новых видов продукции производится запись на сумму списания расходов будущих периодов:

Д-т сч. 20 «Основное производство»

К-т сч. 97 «Расходы будущих периодов».

Пример. Затраты на освоение производства нового вида продукции составили 72 000 руб. (материалы - 40 000, расходы на оплату труда производственных рабочих - 20 000, отчисления на социальные нужды — 7700, услуги сторонних организаций - 4300) Произведенные расходы по освоению новых видов продукции отражаются бухгалтерскими записями: Д-т сч. 97 «Расходы будущих периодов» 72 000 руб

К-т счетов 10 «Материалы» 40 000 руб.,

70 «Расчеты по оплате труда» 20 000 руб.,

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» 7700 руб.,

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 4300 руб.

Указанные расходы относятся к освоению двух видов продукции. По данным аналитического учета к счету 97 «Расходы будущих периодов» установлено, что расходы по освоению изделия № 1215 составляют 45 000 руб., а расходы по освоению изделия № 1243 - 27 000 руб.

В отчетном периоде освоение изделия № 1215 окончено, следовательно, к списанию на счет 20 «Основное производство» будет принята сумма расходов по освоению изделия № 1215 - 45 000 руб Согласно предполагаемым расчетам бизнес-плана данной организации выпуск изделий № 1215 за 2 года составит 210 единиц Величина расходов будущих периодов, включаемая в себестоимость продукции, определяется делением суммы расходов на общий выпуск изделия за 2 года. В нашем примере расходы по освоению списываются на производство по мере выпуска каждого изделия в сумме 214,29 руб. (45 000/210) В отчетном

только для ознакомления

PDF-версия специально для МирКниг

периоде выпуск изделий 1215 составил 30 единиц Тогда сумма расходов будущих периодов, подлежащая включению в себестоимость продукции, равна 6428,7 руб (214,29 30)
Расчет суммы расходов на освоение новых видов продукции оформляется в бухгалтерии справкой, на основе которой производится бухгалтерская запись
Д-т сч 20 «Основное производство»
К-т сч. 97 «Расходы будущих периодов»

Таким образом, расходы будущих периодов, учитываемые по счету 97 «Расходы будущих периодов», состоят из различных расходов, которые возникают в организациях в данном отчетном периоде, но относятся к будущим отчетным периодам, они включаются в себестоимость в зависимости от содержания этих расходов в соответствии с действующими нормативными актами
Производственная деятельность организации предполагает возможное возникновение непроизводительных потерь, которые увеличивают объем затрат на производство К такого рода расходам непроизводительного характера относятся потери от брака. Для выявления суммы потерь от брака используется счет 28 «Брак в производстве» Основанием для записи по данному счету являются извещения или акты, которыми оформляется допущенный брак в производстве, а также первичные документы, фиксирующие выработку изделий, годных и забракованных В зависимости от возможности исправления брака он подразделяется на исправимый и окончательный. К исправимому браку относятся детали, узлы, изделия, признанные негодными соответствующими службами организации, но которые могут быть доведены до заданного качества при условии дополнительных затрат Затраты, связанные с исправлением брака, отражаются по дебету счета 28 «Брак в производстве» в корреспонденции с кредитом различных счетов (10 «Материалы», 70 «Расчеты по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и пр.). Неисправимый брак включает забракованные изделия (детали), которые полностью изымаются из производства В связи с этим организация рассчитывает себестоимость неисправимого брака в соответствии со статьями затрат (материалы, заработная плата, общепроизводственные расходы и пр). При этом на стоимость окончательного брака производится запись.
Д-т сч. 28 «Брак в производстве»
К-т сч. 20 «Основное производство».
Таким образом, по дебету счета 28 «Брак в производстве» отражаются расходы по исправлению брака и стоимость неиспра-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

вимого брака; по кредиту - возмещенные суммы за брак, которые состоят из удержаний из заработной платы рабочих за допущенный брак и стоимости оприходованных на склад возвратных отходов, полученных в результате неисправимого брака. Счет 28 «Брак в производстве» ежемесячно закрывается, и сумма потерь от брака определяется как разность между величиной окончательного брака и расходами по исправлению брака за вычетом сумм, полученных в результате возмещения стоимости брака (удержаний за брак) и оприходования материальных ценностей Рассчитанные таким образом потери от брака отражаются бухгалтерской записью-
Д-т сч. 20 «Основное производство»
К-т сч. 28 «Брак в производстве».
Для иллюстрации порядка отражения брака, выявления потерь от брака и включения их в себестоимость продукции рассмотрим следующий пример.

Пример. В ноябре 2001 г при изготовлении изделия № 1215 рабочим организации был допущен брак, который зафиксирован в акте о браке, а также в сменном рапорте о выработке Служба технического контроля и стандартов установила, что данный брак не подлежит исправлению Себестоимость его составляет 600 руб Удержания из заработной платы рабочего за брак произведены в сумме 80 руб в соответствии с действующим законодательством в зависимости от степени его виновности Стоимость возвратных отходов по рыночной цене составляет 150 руб
Данные хозяйственные операции отражаются по счетам синтетического учета следующим образом:
себестоимость забракованного изделия № 1215 -Д-т сч. 28 «Брак в производстве» 600 руб
К-т сч. 20 «Основное производство» 600 руб.,
удержания из заработной платы рабочего -Д-т сч. 70 «Расчеты по оплате труда» 80 руб.
К-т сч. 28 «Брак в производстве» 80 руб ;
оприходование возвратных отходов по рыночной цене -Д-т сч. 10 «Материалы» 150 руб
К-т сч. 28 «Брак в производстве» 150 руб ,
списание потерь от брака на себестоимость продукции (600 - 80 - 150) —
Д-т сч. 20 «Основное производство» 370 руб.
К-т сч. 28 «Брак в производстве» 370 руб.
Нами рассмотрен порядок учета внутреннего брака. Что касается потерь от внешнего брака, то они определяются следующим образом.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Внешний брак, обнаруженный покупателем оформляется значительно позднее даты отгрузки продукции. Поэтому сюимость такой продукции уже отражена как выпуск готовой продукции по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство». Это обстоятельство влияет на оценку внешнего неисправимого брака, он оценивается по полной производственной себестоимости, т. е. включая и общехозяйственные расходы. Необходимо отметить, что в этих случаях особое значение имеет документирование внешнего брака участниками сделки, при этом основанием для отнесения уже проданной продукции к внешнему браку является только двусторонний акт, в котором подробно конкретизируются причины признания продукции негодной. Более того, к потерям от внешнего брака следует отнести и транспортные расходы, которые были включены в счет покупателя, и транспортные расходы по возврату забракованного изделия.

Регистром по учету брака в производстве является ведомость, основанием для составления которой выступают первичные документы: акт на окончательный брак, справка бухгалтерии на сумму удержаний из заработной платы, приходные накладные на склад, справка-расчет бухгалтерии о сумме окончательных потерь от брака.

Регистром синтетического учета прямых затрат на производство является ведомость, в которой отражаются затраты по дебету счета 20 «Основное производство» с кредита различных счетов. Данные этой ведомости в разрезе видов деятельности производственных подразделений используются для составления сводной ведомости затрат на производство.
Таким образом, как показано выше, документирование и учет прямых затрат обусловливаются необходимостью формирования информации о величине прямых затрат, так как в системе финансового учета последние играют особо важную роль при оценке запасов незавершенного производства и готовой продукции, а также для определения показателей, используемых для исчисления себестоимости выпущенной из производства продукции.

8.4. Учет косвенных затрат на производство

Затраты, связанные с управлением и обслуживанием производства, составляют косвенные затраты. Подразделение этих расходов на общепроизводственные и общехозяйственные характер-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

но для организаций с цеховой структурой управления, организаций с многопрофильными видами деятельности. Необходимость в локализации указанных расходов объясняется различиями в содержании каждой группы расходов. В калькуляции себестоимости продукции, работ и услуг рассматриваемые расходы отражаются самостоятельными статьями: «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы».

В организациях с бесцеховой структурой управления общепроизводственные и общехозяйственные расходы и их учет на счете 26 «Общехозяйственные расходы» объединяются. И в этом случае в системе аналитического учета выделяют экономически однородные группы затрат на обслуживание производства и управление им.

Различия в составе общепроизводственных и общехозяйственных расходов не исключают их общей сущности и единых методологических подходов к учету. Расходы, учитываемые по каждому счету, носят комплексный характер; все экономические элементы затрат отражаются на этих счетах. Указанные расходы не могут быть отнесены прямо на конкретные виды продукции, они распределяются между готовой продукцией и незавершенным производством.

Для каждого вида затрат характерны признаки постоянных и переменных расходов. Соотношение между указанными частями различно. Так, в статьях расходов, связанных с содержанием и эксплуатацией оборудования, преобладает переменная часть расходов, и наоборот — по статьям общепроизводственных расходов, связанных с управлением цеха, преобладают постоянные расходы. Что касается общехозяйственных расходов, то они, как правило, считаются постоянными.

Учет по каждому виду расходов ведется по единой схеме: для их учета применяются счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Весь комплекс расходов отражается в течение месяца по дебету вышеназванных счетов, а по кредиту – сумма возврата излишков (материалов и незавершенного производства) и списание расходов на производственные счета на основе расчета распределения в соответствии с порядком, предусмотренным учетной политикой организации с целью определения производственной себестоимости готовой продукции, выполненных работ и услуг. Счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» — со-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

бирательно-распределительные, остатков не имеют после завершения операционного месяца.

На основе данных первичных документов, а также группировочных ведомостей расходы по счетам 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» учитывают в разрезе структурных подразделений и статей расходов, что позволяет не только определить фактическую их сумму, но и осуществить контроль за их уровнем в разрезе конкретных статей.

Общепроизводственные расходы, учтенные по цехам вспомогательного производства, списываются на счет 23 «Вспомогательные производства» с целью определения себестоимости услуг вспомогательных производств.

Часть общепроизводственных расходов списывается на другие счета. Так, при начислении заработной платы за исправление брака продукции относится соответствующая доля общепроизводственных расходов на счет 28 «Брак в производстве». Аналогично при начислении заработной платы рабочим за освоение новых видов продукции соответственно доля расходов списывается на дебет счета 97 «Расходы будущих периодов». Кроме того, со счета 26 «Общехозяйственные расходы» на дебет счетов 23 «Вспомогательные производства» или 29 «Обслуживающие производства» может быть списана доля затрат по выполненным аказам капитального строительства.

В составе общепроизводственных расходов учитываются зат-1аты на содержание, организацию и управление производствен-1ыми структурными подразделениями основного, вспомогательного и обслуживающих производств. Многообразие расходов, связанных с обслуживанием производственных подразделений, вызывает необходимость их учета в разрезе статей, по которым составляются сметы расходов. Общепроизводственные расходы учитываются по следующей номенклатуре аналитических статей:

1) расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, к которым относятся:

расходы на ремонт и содержание производственного оборудования, машин, механизмов, транспортных средств;

заработная плата с соответствующей суммой единого социального налога персонала цехов, занятого обслуживанием и ремонтом производственного оборудования, транспортных средств и механизмов;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

амортизация производственного оборудования и транспортных средств, непосредственно находящихся в цехе;
расходы по внутреннему перемещению грузов (погрузка, перевозка по технологическому маршруту движения деталей, узлов, полуфабрикатов и прочих материальных ценностей, используемых в производстве);
2) цеховые расходы, которые включают:
заработную плату цехового персонала с соответствующей суммой единого социального налога;
амортизацию зданий, сооружений и инвентаря производственных подразделений (цехов основного и вспомогательного производств), содержание вышеуказанных объектов основных средств производственных подразделений;
расходы на ремонт зданий, сооружений и хозяйственного инвентаря, относящихся к основным средствам конкретных производственных подразделений;
потери от порчи материальных ценностей при их хранении в цехах (фактические потери в пределах норм естественной убыли);
недостачи материальных ценностей и незавершенного производства (в пределах норм естественной убыли материалов, топлива, сырья, узлов, деталей и т.д.);
затраты на испытания, опыты, исследования, рационализацию, изобретения;
потери от простоев по вине производственных подразделений организации;
потери от недоиспользования комплекта деталей, узлов и технологической оснастки;
прочие расходы, связанные с обслуживанием и управлением производственных подразделений организации, не предусмотренные вышеназванными статьями;
прочие расходы аналогичного содержания, связанные с обслуживанием и управлением цехов и других структурных подразделений предприятий.
К общехозяйственным расходам относят расходы по управлению организацией в целом, и в их составе отражаются следующие комплексы затрат:
1) расходы по содержанию аппарата управления, включающие заработную плату аппарата управления с отчислениями единого социального налога, во внебюджетные фонды; командиро-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

вочные расходы, почтово-телеграфные расходы, амортизацию и расходы на содержание легковых автомобилей, расходы на содержание вычислительных центров, автоматизированных систем управления;

2) общехозяйственные расходы, включающие заработную плату персонала, не относящегося к аппарату управления, амортизацию, ремонт и содержание зданий и сооружений общехозяйственного назначения и других объектов основных средств; расходы на изобретательство и рационализаторство, расходы на подготовку кадров,

3) налоги, сборы, платежи и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с НК РФ плата за воду, за право пользования недрами, транспортный налог, земельный налог, платежи за загрязнение окружающей среды в пределах установленных нормативов и др.;

4) прочие управленческие расходы оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг, амортизация объектов нематериальных активов, затраты на проведение сертификации продукции и услуг, затраты организации по приему и обслуживанию представителей других организаций с целью установления взаимного сотрудничества, текущие затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения, расходы по захоронению экологически опасных отходов, (оплата услуг сторонних организаций за прием, хранение и уничтожение экологически опасных отходов, очистку сточных вод, другие виды текущих природоохранных затрат);

5) общехозяйственные непроизводительные расходы, включающие недостачи и потери от порчи материальных ценностей и готовой продукции при их хранении на складах общехозяйственного назначения; потери от простоев не по вине производственных подразделений организации

Приведенный перечень общехозяйственных и общепроизводственных расходов применяется для их отражения в аналитическом учете с целью контроля за уровнем этих расходов в рамках принятого бюджета затрат. При учете общепроизводственных и общехозяйственных расходов основанием для записей по дебету одноименных счетов являются ведомости распределения расхода материалов, расходов на оплату труда, расчета амортизации основных средств организации, акты о выполненных работах и услугах, оказанных предприятию сторонними организациями, ави-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

зо и другие первичные документы, подтверждающие характер затрат, связанных с управлением и обслуживанием производства При этом организация делает следующие записи по счетам синтетического учета

Д-т счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»

К-т счетов 02 «Амортизация основных средств», 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и других счетов

Общепроизводственные расходы, обобщенные в течение отчетного месяца, по окончании месяца списываются, что отражается бухгалтерской записью

Д-т счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др

К-т сч 25 «Общепроизводственные расходы»

Порядок распределения общепроизводственных расходов между объектами калькулирования, выбор и обоснование баз их распределения относятся к сфере управленческого учета. В связи с этим отметим, что отраслевые инструкции предусматривают различные способы распределения общепроизводственных расходов, которые вытекают из специфики функционирования самих организаций. Наиболее распространенными базами распределения общепроизводственных расходов считаются сумма начисленной заработной платы производственных рабочих по видам продукции или сумма прямых затрат на производство продукции.

Организация списывает общехозяйственные расходы в соответствии с учетной политикой, в которой предусматривается один из двух вариантов:

1) по окончании месяца в порядке, аналогичном списанию общепроизводственных расходов,

2) считаются периодическими расходами и исходя из этого по окончании учетного периода (ежемесячно) списываются с кредита счета «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи». Этот вариант списания общехозяйственных расходов соответствует международным стандартам бухгалтерского учета.

Обороты по счетам 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» формируются в ведомости по

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

учету названных расходов, сведения ее используются при составлении сводной ведомости затрат на производство.

Таким образом, отражение косвенных затрат в калькуляционном разрезе дает возможность обеспечить формирование информации, необходимой для определения полной производственной себестоимости продукции (работ, услуг), а также информации, используемой для определения неполной (сокращенной) производственной себестоимости Кроме того, учетная информация о величине общехозяйственных расходов применяется при составлении финансовой отчетности, в которой предусматривается выделение отдельной позиции «Управленческие расходы».

8.5. Обобщение затрат на производство и определение фактической себестоимости продукции, выполненных работ и оказанных услуг

Формирование информации о затратах по обычным видам деятельности предполагает следующую последовательность этапов учетных работ.

Одним из основных этапов отражения производственных затрат является определение первичных затрат, группировка которых производится по структурным подразделениям организации, видам изделий, работ и услуг, статьям затрат. В результате выполнения этого этапа учетных работ составляются, как известно, ведомости распределения расхода материалов, начисления и распределения оплаты труда работников организации, отчислений в государственные внебюджетные фонды, расчеты амортизации основных средств и нематериальных активов и др.

Указанные выше ведомости являются основанием для отражения расходов по дебету счетов учета производственных затрат и кредиту соответствующих счетов.

Второй этап процесса отражения затрат заключается в распределении затрат вспомогательных цехов. Затраты вспомогательного производства списываются согласно отчету о выполненных работах, услугах и распределяются на общепроизводственные и общехозяйственные расходы и другие направления Это распределение отражается на счетах бухгалтерскими записями:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Д-т счетов 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др
К-т сч 23 «Вспомогательные, производства»
Третий этап учетных работ включает списание и распределение расходов на обслуживание производства и управление им. Эти расходы по окончании отчетного месяца перечисляются на счет 20 «Основное производство» В результате проведенных учетных работ на счете 20 «Основное производство» собираются все прямые и косвенные затраты на производство продукции, выполненные работы и оказанные услуги за отчетный месяц
Четвертый этап - заключительный, позволяет разграничить затраты между остатками незавершенного производства на конец месяца и выпуском готовой продукции, что дает возможность определить фактическую себестоимость выпущенной из производства готовой продукции.
Последовательность выполнения учетных работ представлена на рис 81
Вся информация о затратах на производство группируется по корреспондирующим счетам, и составляется ведомость затрат на производство по счету «Основное производство» за отчетный месяц. В затратах на производство, учитываемых в ведомости, не отражаются различного рода списания затрат, а также остатки незавершенного производства на начало и конец месяца В связи с этим возникает необходимость сводного учета затрат на производство в дополнение к синтетическому и аналитическому их учету за отчетный месяц.
Сводный учет затрат представляет обобщение по объектам учета затрат всех оборотов за месяц с учетом изменения остатков незавершенного производства и выявления фактической себестоимости выпуска продукции. Остатки незавершенного производства переносятся из аналогичной ведомости по статьям затрат, включаемых в себестоимость заделов незавершенного производства, расчет которой предусматривается учетной политикой организации.
Затраты за отчетный месяц определяются по данным ведомости затрат на производство, составляемой за отчетный месяц Себестоимость забракованной продукции, а также сумма выявленных недостач незавершенного производства и другие списания отражаются на основании соотэетствующих документов в ведомости сводного учета затрат на производство.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг



Рис. 8.1. Последовательность выполнения учетных работ

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Данные об остатках незавершенного производства на конец месяца отражаются после их инвентаризации и оценки.

Фактическая себестоимость выпущенной из производства готовой продукции определяется по каждой статье расходов следующим образом: из общей суммы затрат с остатком незавершенного производства на начало месяца исключаются списанная себестоимость окончательного брака, недостачи и остатки незавершенного производства на конец месяца

Сумма ведомостей сводного учета затрат по всем объектам учета затрат должна соответствовать остаткам и оборотам по счету 20 «Основное производство».

Для иллюстрации порядка заполнения ведомости сводного учета затрат на производство и ее использования для определения фактической себестоимости готовой продукции приведем пример (см. с. 362).

Заключительной стадией учетных работ по отражению производственных затрат является сводный учет затрат на производство, основная цель которого заключается в обобщении издержек, связанных с производством продукции (работ, услуг), а также в определении фактической себестоимости выпущенной из производства продукции. Затраты на производство продукции, обобщенные по всем производственным подразделениям организации, суммируются и отражаются в ведомости сводного учета затрат на производство. Эта ведомость составляется по статьям затрат, включаемых в себестоимость продукции, и содержит, кроме того, все необходимые данные, позволяющие обеспечить как дебетовый, так и кредитовый обороты по счету 20 «Основное производство». К таким данным относятся: остатки незавершенного производства на начало и на конец месяца, окончательный брак продукции, недостача и порча товарно-материальных ценностей и прочие списания. Эти же данные отражаются в постатейном разрезе в соответствии с разработанной учетной политикой. Прежде всего существенным моментом при обобщении издержек является отражение незавершенного производства, поскольку его величина, изменения в остатках незавершенного производства на начало и конец периода влияют на себестоимость выпущенной продукции. В этой связи разграничение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством вызывает необходимость рассмотрения учета и оценки незавершенного производства.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Ведомость сводного учета затрат на производство

ОАО «Вымпел» за январь 20__ г. (руб.)

№ п/п	Наименование статей расходов	Остаток незавершенного строительства на начало месяца	Затраты за отчетный месяц	Итого затрат с остатком	Списанная себестоимость за январь 20__ г.			
					окончательного брака	недостач незавершенного производства	выпущенной продукции	остаток незавершенного производства на конец месяца
	1	2	3	4	5	6	7	8
1	Материалы	130 000	280 000	293 000	1 000	2 000	280 000	10 000
2	Основная заработная плата производственных рабочих	16 000	440 000	456 000	3 500	1 500	420 000	31 000
3	Прочие затраты	60 000	1 700 000	1 760 000	12 500	8 500	1 538 000	201 000
4	Всего по организации	89 000	2 420 000	2 509 000	17 000	12 000	2 238 000	242 000

стр. 362 ~~~

PDF-версия специально для МирКниг
только для ознакомления

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Незавершенное производство - продукция, не прошедшая всех стадий (фаз, переделов) в соответствии с технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытаний и технической приемки. Стоимость незавершенного производства включает затраты материальных, трудовых и иных ресурсов, потребленные в процессе изготовления продукции, не прошедшей всех стадий технологического цикла. Незавершенное производство отражается в балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, по прямым статьям затрат, по стоимости сырья, материалов или полуфабрикатов. Себестоимость задела незавершенного производства на конец учетного периода может быть определена путем прямого счета исходя из степени готовности деталей, узлов и полуфабрикатов и применяемых способов оценки. В этом случае для оценки задела НЗП применяют различные приемы. Так, исходя из особенностей нарастания затрат в НЗП возможны выявления тенденций, когда затраты нарастают более или менее равномерно от одной производственной операции к другой или затраты вначале растут медленно, а на последней стадии технологической обработки их величина резко возрастает. Последнее характерно для организаций, которые осуществляют сборку изделий с использованием дорогостоящих покупных комплектующих (предприятия машиностроения, радиопромышленности и пр.).

И наконец, затраты могут нарастать вначале быстро по мере производственного потребления материальных ресурсов, а затем их рост несколько замедляется. Такое нарастание затрат характерно для материалоемких производств (молочная, пивоваренная, текстильная и другие отрасли). При условии равномерного нарастания затрат продукция, не прошедшая всех стадий обработки, условно считается готовой только на 50%. Исходя из указанной готовности продукции, в себестоимость включают затраты по ее обработке, которые состоят из заработной платы производственных рабочих, отчислений на социальные нужды, расходов на управление и обслуживание производства. При этом если материалы в таких производствах используются на первой стадии обработки, то в себестоимость каждого незаконченного изделия материалы включаются в размере 100%, а расходы по обработке -на уровне 50%. Такой способ оценки применяется в массовых производствах.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Оценка задела незавершенного производства может быть осуществлена при помощи коэффициентов или процента готовности, которые применяются для перевода этих заделов в готовые изделия условно. Общая сумма затрат за месяц вместе со стоимостью незавершенного производства на начало месяца делится на общее количество готовых и условно готовых изделий, после чего полученный результат умножается на количество условно готовых изделий. Полученная таким образом фактическая себестоимость условно готовых изделий принимается за фактическую себестоимость задела незавершенного производства на конец месяца.

В себестоимость незавершенного производства включаются либо все статьи, образующие полную производственную себестоимость, кроме затрат, которые списываются на выпуск продукции (затраты на подготовку и освоение продукции, потери от брака и др.). При условии определения неполной производственной себестоимости в себестоимость незавершенного производства, кроме названных выше статей, не включаются общехозяйственные расходы.

Основой расчета фактической себестоимости выпущенной продукции являются выявленные за месяц затраты на производство, которые должны быть скорректированы на сумму изменений остатков незавершенного производства. Затраты за месяц отражаются в регистре синтетического учета — ведомости по счету 20 «Основное производство», в которой обобщаются все записи по дебету счета 20 «Основное производство», т. е. прямые и косвенные затраты. Ведомость сводного учета составляется на основании сведений, содержащихся в регистрах по списанию общепроизводственных и общехозяйственных расходов, а также расходов будущих периодов. Кроме того, используется ведомость начисления резерва предстоящих расходов. Остатки незавершенного производства берутся из ведомости остатков незавершенного производства, оценка которых ведется одним из способов, указанных выше и предусмотренных учетной политикой организации. Что касается данных об остатках незавершенного производства на начало учетного периода, то они берутся из ведомости сводного учета затрат на производство как конечные остатки за период, предшествующий отчетному. Так, при изменении незавершенного производства за отчетный период, которое устанавливается путем сопоставления его остатков на начало и конец

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

учетного периода, следует исходить из того, что уменьшение заделов незавершенного производства к концу отчетного периода ведет к увеличению затрат, списываемых на себестоимость выпущенной продукции в данном отчетном периоде.

В ведомости сводного учета затрат отражаются суммы выявленных производственных потерь, в частности, от недостачи незавершенного производства за вычетом его излишков; от списания производственных затрат, выявленных вследствие порчи полуфабрикатов при наладке оборудования; от брака в производстве, прочие списания, включая хищения. Основанием для отражения перечисленных видов потерь являются специально составленные справки, которые вместе с первичными документами используются для ведения соответствующих регистров.

Затраты на производство продукции обобщаются в разрезе структурных подразделений, если организация занимается многономенклатурным производством и имеет несколько цехов. Однако отметим, что во всех случаях сводная ведомость учета затрат на производство, составляемая в разрезе статей затрат, позволяет определить расходы, произведенные в отчетном периоде, по дебету счетов 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и себестоимость готовой продукции, которая рассчитывается по формуле

$$СГП = З + НЗП_{нп} - НЗП_{кп} - С,$$

где СГП – себестоимость готовой продукции отчетного периода;
З – затраты отчетного периода;
$НЗП_{нп(кп)}$ – незавершенное производство на начало (конец) периода;
С – списанные валовые суммы производственных потерь.

Таким образом, методика определения себестоимости продукции должна быть закреплена в учетной политике организации, при этом используется один из двух методов.

1. На основании данных инвентаризации определяется фактическая себестоимость незавершенного производства. Затраты, относящиеся к готовой продукции, списываются с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция».

2. Определяется непосредственно размер затрат, относящихся к стоимости продукции, выпущенной в отчетном периоде и подлежащей списанию с кредита счета 20 «Основное производство»

только для ознакомления

PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

в дебет счета 43 «Готовая продукция» и счета 90 «Продажи». Такой метод используется в производствах, где отсутствуют остатки незавершенного производства или их колебания в течение отчетного периода несущественны. Это относится к производствам добывающих отраслей промышленности и к производствам отдельных отраслей легкой промышленности.

Отметим, что в организациях при определении себестоимости продукции должны быть использованы единые методологические подходы к оценке незавершенного производства исходя из особенностей конкретных видов деятельности организации, что, несомненно, должно быть отражено в учетной политике.

Учет затрат на производство по обычным видам деятельности организации и определение фактической себестоимости продукции рассмотрены нами в рамках единой системы счетов, используемой в российской практике бухгалтерского учета. Между тем в западной практике наблюдается четкое разграничение финансового и управленческого учета и соответственно этому имеются различные варианты построения системы счетов,, используемых для финансового и управленческого учета.

Рассмотрим схему построения учета расходов и доходов по обычным видам деятельности, представленную одним из разработчиков Плана счетов бухгалтерского учета Л. 3. Шнейдманом.

Планом счетов для учета расходов по экономическим элементам выделяются следующие счета: 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты», 35 «Расходы по обычной деятельности», 39 «Остатки материальных ценностей», 90 «Продажи».

По дебету счета 30 «Материальные затраты» отражаются расходы, связанные с приобретением материально-производственных запасоэ в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др,;

по дебету счета 31 «Затраты на оплату труда» - суммы начисленной заработной платы персоналу организации в корреспонденции с кредитом счета 70 «Расчеты по оплате труда»;

по дебету счета 32 «Отчисления на социальные нужды» — суммы начисленных страховых взносов от заработной платы персонала организации в корреспонденции с кредитом счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

по дебету счета 33 «Амортизация» - суммы начисленной амортизации основных средств, принадлежащих организации, в корреспонденции с кредитом счета 02 «Амортизация основных средств»;
по дебету счета 34 «Прочие расходы» - расходы, входящие в себестоимость продукции, работ и услуг, но не нашедшие отражения в составе других элементов затрат, в корреспонденции с кредитом различных счетов: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

По окончании отчетного месяца определяется общая сумма расходов по обычным видам деятельности организации путем списания расходов, отраженных на различных счетах в разрезе конкретных экономических элементов, что оформляется бухгалтерской записью:
Д-т сч. 35 «Расходы по обычной деятельности»
К-т счетов 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальное страхование», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты».
Расходы по обычной деятельности списываются по окончании отчетного периода и отражаются бухгалтерской записью:
Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 35 «Расходы по обычной деятельности».

Указанная запись означает не только закрытие счета 35 «Расходы по обычной деятельности», но и признание расходов организации по обычной деятельности. Таким образом, применяемые счета для отражения расходов в разрезе экономических элементов, а именно 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация основных средств», 34 «Прочие расходы», 35 «Расходы по обычной деятельности» являются собирательно-распределительными и остатков наконец отчетного месяца не имеют.
Для определения финансового результата от обычной деятельности организации необходимо знать не только расходы организации, но и выручку от продажи продукции покупателям. Признание доходрв от обычной деятельности отражается бухгалтерской записью:
Д-т сч. 62 «Расчетм с покупателями и заказчиками»
К-т сч. 90 «Продажи».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Однако расходы организации от обычной деятельности не во всех случаях соответствуют полученным доходам организации. В частности, остатки материальных ценностей на конец отчетуОго месяца указывают на отсутствие такого равенства. В связи с этим для учета остатков материальных ценностей применяется счет 39 «Остатки материальных ценностей» К таким остаткам относятся материалы, незавершенное производство, готовая продук_ ция. Информация об остатках материальных ценностей необходима для определения финансового результата деятельности организации. С этой целью сумма остатков материальных ценностей на конец отчетного периода в соответствующей оценке отражается бухгалтерской записью:

Д-тсч. 39 «Остатки материальных ценностей»

К-т сч. 90 «Продажи».

Отметим, что остатки материальных ценностей определяются по счетам 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция».

Основанием для отражения расходов и доходов от обычной деятельности являются первичные документы, обобщение и группировка которых ведутся в различных направлениях. Так, в системе финансового учета формируется информация о наличии и движении активов организации с целью исчисления конечных результатов ее деятельности; в системе управленческого учета*- информация о затратах на производство продукции, фактической себестоимости готовой и проданной продукции.

Для обеспечения взаимосвязи между финансовым и управленческим учетом применяются счета 30—34, которые используются как отражающие в управленческом учете. В управленческом учете затраты на производство продукции формируются по дебету счетов 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» с кредита отражающих счетов. Например, при начислении заработной платы основным производственным рабочим, общепроизводственному персоналу, общехозяйственному персоналу производятся бухгалтерские записи:

Д-т счетов 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»

К-тсч. 31 «Затраты на оплату труда»;

при начислении платежей на социальное страхование и обеспечение от заработной платы основных производственных рабо-

только для ознакомления

PDF-версия специально для МирКниг

чих, общепроизводственного персонала, общехозяйственного персонала –

Д-т счетов 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»

К-т сч. 32 «Отчисления на социальные нужды».

Аналогично отражаются общепроизводственные и общехозяйственные затраты в корреспонденции с кредитом счетов 33 «Амортизация» и 34 «Прочие затраты»

Таким образом по отражающим счетам, используемым в системе управленческого учета формируются затраты по их направлениям. Если в финансовом учете по дебету счета 31 «Затраты на оплату труда» отражается общая сумма заработной платы персонала организации, то в управленческом учете по кредиту одноименного счета – сумма начисленной заработной платы по направлениям производственных затрат (счета 20, 25, 26).

По окончании отчетного месяца общепроизводственные и общехозяйственные расходы списываются в соответствии с порядком, установленным учетной политикой организации. Запись по счетам бухгалтерского учета по этим операциям не претерпевает каких-либо изменений

Результаты же производственной деятельности в системе управленческого учета собираются на одноименном счете 27 «Результаты производственной деятельности», по дебету которого отражается фактическая производственная себестоимость проданной продукции в корреспонденции с кредитом счета 43 «Готовая продукция»; а по кредиту счета 27 «Результаты производственной деятельности» – выручка от продажи продукции в корреспонденции с дебетом счета 90 «Продажи». При этом счет 90 «Продажи» также выступает в роли отражающего счета.

Контрольные вопросы

1. В чем заключается экономическая сущность расходов по обычным видам деятельности?
2. Каково значение информации о расходах по обычным видам деятельности в системе финансового учета?
3. При каких условиях к бухгалтерскому учету принимаются расходы по обычным видам деятельности?
4. Каким образом группируются расходы по обычным видам деятельности в подэлементном разрезе и по статьям затрат?

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

5 В чем отличие группировки расходов по обычным видам деятельности по элементам от их группировки по статьям затрат?
6 Каковы условия признания расходов по обычным видам деятельности?
7 Какие счета предусматриваются действующим Планом счетов для отражения расходов по обычным видам деятельности организации9
8 Какие затраты включаются в состав прямых и на каких счетах они учитываются9
9 Какие затраты включаются в состав косвенных и на каких счетах они учитываются?
10 Каким образом выявляются остатки незавершенного производства; каков порядок их оценки?
11 Какие затраты считаются непроизводительными, каков порядок их документирования и определения потерь от брака?
12 На основе каких учетных данных осуществляется обобщение затрат на производство с целью определения фактической себестоимости выпущенной готовой продукции?
13 Каково значение информации о фактической себестоимости выпущенной готовой продукции (полной или сокращенной) для расчета фактической себестоимости продаж?
1 Каким образом используются счета бухгалтерского учета для отражения элементов расходов по обычным видам деятельности?
j, Какова взаимосвязь между счетами, используемыми для отражения расходов по обычным видам деятельности по элементам, и счетами, используемыми для учета этих расходов по статьям калькуляции?

Задания в тестовой форме

Укажите номера правильных ответов.

1. Расходами по обычным видам деятельности в производственных и торговых организациях являются расходы, связанные с:
а) участием в уставных капиталах других организаций;
б) продажей (выбытием) объектов основных средств;
в) изготовлением и продажей продукции;
г) оплатой услуг кредитных организаций;
д) приобретением и продажей товаров

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

2. Расходами по обычным видам деятельности в производственных организациях являются расходы.
а) возникшие в процессе переработки производственных запасов с целью изготовления продукции,
б) связанные с участием в уставных капиталах других организаций,
в) возникшие вследствие чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности,
г) связанные с продажей и выбытием основных средств;
д) управленческие;
е) коммерческие.

3. Для целей исчисления себестоимости продукции и отдельных ее видов затраты на производство и продажу группируются по:
а) элементам затрат,
б) статьям калькуляции.

4. Статьями калькуляции являются:
а) сырье и материалы;
б) возвратные отходы (вычитаются);
в) затраты на оплату труда;
г) оплата труда производственных рабочих;
д) амортизация.

5. Расходы по обычным видам деятельности могут быть признаны в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении условий:
а) выручка зачислена на счета денежных средств организации,
б) расходы осуществлены в соответствии с конкретными договорами, требованиями законодательных и нормативных актов;
в) величина расходов может быть определена;
г) величина расходов не может быть точно определена;
д) имеется уверенность, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

6. По элементу «затраты на оплату труда» отражаются:
а) оплата труда работников за фактически выполненную работу;
б) выплаты стимулирующего и компенсационного характера;
в) выплаты материальной помощи;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

г) оплата очередных и дополнительных отпусков, компенсации за неиспользованный отпуск;
д) стоимость бесплатно предоставляемых работникам коммунальных услуг, питания.

7. Себестоимость готовой продукции (работ, услуг) формируется на основе расходов
а) операционных;
б) внереализационных,
в) по обычным видам деятельности,
г) чрезвычайных

8. Элементами расходов по обычным видам деятельности являются:
а) сырье и материалы;
б) расходы на подготовку и освоение производства;
в) затраты на оплату труда,
г) оплата труда производственных рабочих;
д) отчисления на социальные нужды;
е) материальные затраты.

9. Материальными затратами по обычным видам деятельности организации является стоимость израсходованных:
а) топлива всех видов для производственных целей;
б) энергии всех видов на производственные и хозяйственные нужды;
в) сырья и материалов для изготовления продукции и обеспечения условий для нормального технологического процесса.

10. Начисление единого социального налога от оплаты труда рабочих, занятых изготовлением продукции, отражается в учете записью:
а) Д-т сч. 20 «Основное производство»
К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
б) Д-т сч. 25 «Общехозяйственные расходы»
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
в) Д-т сч. 25 «Общехозяйственные расходы»
К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».
11. По объему включаемых затрат различают себестоимость:
а) производственную; б) плановую; в) фактическую; г) полную; д) нормативную; е) сокращенную.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

12. По способу включения в себестоимость продукции затраты делятся на:
а) основные; б) накладные, в) прямые; г) косвенные; д) постоянные; е) переменные.

13. Под косвенными расходами на производство продукции понимаются расходы.
а) связанные с изготовлением конкретных изделий;
б) возникшие в конкретном цехе,
в) все производственные;
г) связанные с изготовлением двух и более видов продукции

14. Начисление амортизации по объектам основных средств, сданным в аренду (в организациях, где сдача в аренду является предметом деятельности), отражается записью по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» и дебету счета:
а) 20 «Основное производство»,
б) 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
в) 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
г) 91 «Прочие доходы и расходы».

15. Под прямыми расходами на производство продукции понимаются расходы:
а) связанные с изготовлением конкретных изделий;
б) возникшие в конкретном цехе;
в) все производственные;
г) связанные с изготовлением двух и более видов продукции

16. Под полной фактической себестоимостью продукции понимают:
а) сметную себестоимость производства и продажи;
б) фактическую себестоимость производства и продажи;
в) фактическую себестоимость изготовленной продукции.

17. По однородности затраты на производство продукции подразделяются на:
а) основные; б) одноэлементные (простые); в) накладные; г) комплексные (сложные).

18. Единый социальный налог, начисленный от оплаты труда административно-управленческого персонала, относится на:
а) прибыль;
б) общепроизводственные расходы;
в) резервный капитал;
г) общехозяйственные расходы.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Глава 9. УЧЕТ ДОХОДОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

Цели изучения главы:

определение готовой продукции, раскрытие методов ее оценки;
документирование движения готовой продукции и ее отражение в системе синтетического учета в зависимости от учетной политики организации;
определение доходов от обычных видов деятельности организации, условия их признания;
рассмотрение порядка формирования фактической себестоимости проданной продукции (работ, услуг) на счетах синтетического учета в соответствии с учетной политикой органи-щии, характеристика состава коммерческих расходов и определе-е финансового результата от продажи продукции и поступле-й от выполненных работ и услуг.

9.1. Учет движения готовой продукции

Продукция относится к готовой при условиях
окончания производственного цикла в соответствии с технологическим режимом ее изготовления;
приемки продукции в соответствии с установленными техническими параметрами и другими стандартами, используемыми в организации;
документального оформления и сдачи продукции на склад или передачи продукции на месте ее изготовления, минуя склад, непосредственно заказчику (покупателю),
Продукция, не отвечающая какому-либо из перечисленных выше условий, учитывается в составе незавершенного производ-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

ства. Так, не укомплектованная полностью продукция или не сданная на склад до 24 часов последнего дня отчетного месяца не отражается как готовая продукция

Сдача готовой продукции из производственных цехов документируется приемо-сдаточными накладными, приемными актами и другими первичными документами, применяемыми в организациях исходя из особенностей производства, Перечисленные документы должны содержать следующие реквизиты подразделение - сдатчик продукции, склад, номенклатурный номер и наименование продукции, единица измерения, количество, предъявленное подразделением к сдаче и принятое складом Первичные документы по сдаче продукции подписываются представителем подразделения, заведующим складом, а также представителем службы технического контроля Обязательные реквизиты сдаточной накладной могут быть дополнены в зависимости от характера и особенностей произведенной продукции. Например, исходя из специфики производства в накладную может быть внесен номер акта технической приемки Это особенно относится к готовой продукции, выпускаемой предприятиями машиностроения, судостроения и других отраслей промышленности.

Учет готовой продукции ведется в натуральных, условно-натуральных и стоимостных показателях Условно-натуральные показатели характерны для тех производств, в которых осуществляется выпуск однородной продукции и имеет место значительное количество их наименований. К таким производствам относятся предприятия химической, металлургической, пищевой и других отраслей.

Порядок учета готовой продукции на складах аналогичен учету материально-производственных запасов, поэтому в организации должны быть разработаны номенклатура-ценник по наименованиям продукции, различного рода справочники. Готовая продукция на складе учитывается в карточках складского учета по отдельным наименованиям, ее видам, местам хранения и материально ответственным лицам Записи в карточках осуществляются на основе приемо-сдаточных накладных или других аналогичных первичных документов. После каждой записи в карточках выводится остаток. Карточки сортового учета на скла-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

де можно вести по группам и видам однородной готовой продукции, а на каждое сложное дорогостоящее изделие (ювелирные изделия, автомашины и т. д.) заводится отдельная карточка.

Вся первичная документация по приходу и расходу готовой продукции после записей в карточках складского учета сдается в бухгалтерию, при этом в процессе приемки этой документации проверяется правильность записей, сделанных в карточках складского учета. На основе поступивших в бухгалтерию первичных документов, подтверждающих движение готовой продукции, определяется учетная стоимость, поскольку фактическая себестоимость продукции в момент поступления на склад еще не известна. Она может быть определена только после окончания отчетного периода как результат обобщения производственных затрат на изготовление продукции и оказание услуг. Оценка, по которой ведется текущий учет готовой продукции, называется учетной ценой. В качестве учетной цены могут быть использованы фактическая производственная себестоимость, нормативная (плановая) производственная себестоимость и продажные цены.

В настоящее время использование средств автоматизации складского хозяйства позволяет получать информацию об остатках готовой продукции, ее движении в разрезе наименований и видов. Полученные ведомости дают возможность отказаться от ведения карточек складского учета и таким образом разработать бескарточную систему учета. При сокращении трудоемкости учетного процесса движения готовой продукции на складе целесообразно проводить выборочные проверки наличия, своевременности оформления движения готовой продукции на любую дату учетного периода по распоряжению руководителя организации. Такие выборочные проверки оформляются актом, в котором отражаются их результаты, с последующим использованием этой информации при инвентаризации запасов готовой продукции.

Сведения, содержащиеся в карточках, обобщаются в оборотных ведомостях или в сальдовой книге (ф, № М-14). По окончании месяца бухгалтерия на основании первичных документов составляет сортовые оборотные ведомости движения готовой продукции по материально ответственным лицам и местам ее хранения.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Готовая продукция отражается в синтетическом учете и бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и других затрат на производство продукции, либо по прямым статьям затрат.

Для учета готовой продукции применяется одноименный счет 43 «Готовая продукция», по дебету которого отражается поступление готовой продукции из производства по данным ведомости выпуска готовой продукции. Ведомость составляется на основании первичных документов: приемо-сдаточных накладных, приходных накладных, актов и т д. Данный регистр аналитического учета должен содержать следующие сведения, номенклатурный номер и наименование продукции, единицу измерения, количество, принятое складом, учетную цену единицы продукции и стоимость выпуска продукции. Ведомость выпуска готовой продукции является основанием для отражения поступления продукции из производства по учетным ценам по счетам бухгалтерского учета:
Д-т сч. 43 «Готовая продукция»
К-т сч. 20 «Основное производство»
По окончании учетного периода определяется фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции по данным ведомости сводного учета затрат на производство и выявляются отклонения фактической производственной себестоимости готовой продукции от ее учетной цены. Так, если фактическая себестоимость меньше нормативной (плановой), то сумма выявленной экономии сторнируется по указанным выше счетам. Если имеет место превышение фактической себестоимости готовой продукции над нормативной (плановой), то на сумму этого превышения дается аналогичная дополнительная бухгалтерская запись.

В учетной политике организации может быть предусмотрено использование счета40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».
При рассматриваемом варианте движение готовой продукции в течение месяца на одноименном счете отражается по нормативной (плановой) себестоимости. При этих условиях выпуск продукции отражается бухгалтерской записью:
Д-т сч. 43 «Готовая продукция»
К-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

По окончании отчетного периода определяется фактическая производственная себестоимость продукции, выпущенной из производства, и движение этой продукции отражается бухгалтерской записью:
Д-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»
К-т счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».
Таким образом, счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» применяется для отражения выпущенной из производства продукции в различных оценках, что позволяет по окончании отчетного месяца выявить отклонения фактической производственной себестоимости продукции от нормативной (плановой).
По окончании отчетного периода счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывается, выявленные отклонения фактической производственной себестоимости продукции от нормативной (плановой) списываются на дебет счета 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж», независимо от того, совершались ли операции по отгрузке и реализации продукции. На сумму превышения нормативной себестоимости над фактической - экономии, дается сторнировочная запись:
Д-т сч. 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж»
К-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».
Сумма превышения фактической себестоимости над нормативной (плановой) - перерасход, отражается дополнительной записью:
Д-тсч. 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж»
К-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».
Применение сопоставляющего по своему характеру счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» позволяет получить информацию о величине отклонений фактической производственной себестоимости продукции от ее нормативной (плановой) себестоимости с различной степенью детализации (по группам однородных видов выпущенной продукции, отдельным ее наименованиям).

Для иллюстрации порядка отр;ажения выпуска продукции рассмотрим пример.
Пример. Фактическая себестоимость готовой продукции по данным ведомости сводного учета затрат на производство составила I 973 000 руб., в том числе общехозяйственные расходы - 456 000 руб.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Ведомость выпуска продукции за январь 2003 г.

№ и дата документов	Наименование продукции	Количество продукции, ед.	Нормативная (плановая) себестоимость единицы изделия	Нормативная (плановая) себестоимость фактического выпуска изделий	Договорная цена единицы изделия без НДС	Стоимость продукции по договорным ценам без НДС	Стоимость продукции по договорным ценам с НДС
№ 124 от 05.01.2001 и др.	Набор электроинструментов	120	2 000	240 000	2 500	300 000	295 000
№ 156 от 12.01.2001 и др.	Электропилы	340	4 000	1 360 000	5 000	1 700 000	2 006 000
№ 168 от 18.01.2001 и др.	Трансформаторы	800	740	592 000	1 000	800 000	944 000
Итого				2 192 000		2 800 000	3 245 000

Как видно из приведенных данных, плановая себестоимость выпущенной из производства продукции – 2 192 000 руб. Выпуск продукции по плановой себестоимости отражается записью:

Д-т сч. 43 «Готовая продукция» 2 192 000 руб.
К-т сч. 20 «Основное производство» 2 192 000 руб.

По окончании месяца выявляются отклонения фактической себестоимости от плановой по выпуску продукции. Они составляют 219 000 руб. (1 973 000 – 2 192 000) (экономия). На выявленную сумму отклонений дается сторнировочная запись:

Д-т сч. 43 «Готовая продукция» 219 000 руб.
К-т сч. 20 «Основное производство» (сторно) 219 000 руб.

Второй вариант отражения поступления готовой продукции предусматривает оценку готовой продукции по сокращенной себестоимости (по прямым затратам и части общепроизводственных расходов), что обязательно должно быть указано в учетной политике организации. При таком варианте делается бухгалтерская запись:

Д-т сч. 43 «Готовая продукция» 1 517 000 руб.
К-т сч. 20 «Основное производство» 1 517 000 руб.
(1 973 000 – 456 000)

только для ознакомления

PDF-версия специально для МирКниг

и

Д-т сч. 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж» 456 000 руб.
К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» 456 000 руб,

Третий вариант отражения движения готовой продукции, как указывалось ранее, связан с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

При этом варианте отражается плановая себестоимость выпущенной продукции бухгалтерской записью

Д-т сч. 43 «Готовая продукция» 2 192 000 руб.
К-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» 2 192 000 руб.

По окончании месяца отражается фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции на основе данных ведомости сводного учета затрат на производство бухгалтерской записью:

Д-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» 1 973 000 руб
К-т сч. 20 «Основное производство» 1 973 000 руб.

По окончании месяца выявляется разность между фактической себестоимостью выпущенной продукции и нормативной себестоимостью. В нашем примере экономия - 219 000 руб (1 973 000 - 2 192 000). Данная сумма отражается сторнировочной записью:

Д-т сч. 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж» 219 000 руб,
К-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». 219 000 руб.

Приведенный пример иллюстрирует технику расчета данных, необходимых для отражения движения готовой продукции и ее оценки в зависимости от варианта, принятого учетной политикой организации.

В соответствии с действующими нормативными актами разрешается производить уценку готовой продукции на конец отчетного года, если в течение года потребительские качества ее утеряны. Уценка готовой продукции оформляется актом, составленным комиссией, назначенной руководителем организации. В этом акте указывается цена возможной реализации. В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» сумма уценки активов включается в состав внереализационных расходов, что отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы»
К-тсч. 43 «Готовая продукция».

Для подтверждения учетных данных наличия готовой продукции на складе организации ежегодно перед составлением годового баланса в сроки, предусмотренные учетной политикой организации, провидится инвентаризация готовой продукции. Процедура инвентаризации готовой продукции и оформления ее результатов установлены Методическими указаниями по инвен-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

таризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина РФ от 13.06.95 № 49. Если по результатам инвентаризации выявлены излишки готовой продукции, то они должны быть оприходованы и отражены бухгалтерской записью.
Д-т сч. 43 «Готовая продукция»
К-т сч. 91, субсчет 1 «Прочие доходы»;
выявленные недостачи -
Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
К-т сч. 43 «Готовая продукция».
При установлении лица, виновного в допущенной недостаче, оформляется бухгалтерская запись:
Д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»
К-т сч 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».
Если виновные не установлены, то выявленные недостачи списываются на расходы по обычным видам деятельности:
Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»
К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».
На эту сумму корректируется величина производственных затрат, учитываемых при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Таким образом, готовая продукция - часть имущества, относящаяся к материально-производственным запасам организации, соответствующая установленным стандартам, производимая с целью ее продажи для получения дохода от обычных видов деятельности.

Аналитический учет готовой продукции подобен учету материалов, однако при этом следует исходить из положений учетной политики, в которой устанавливается оценка готовой продукции в текущем учете и балансе. Обеспечение такой взаимосвязи в условиях автоматизированной обработки учетной информации даст возможность организации получать достоверные данные, используемые как в синтетическом, так и аналитическом учете.

9.2. Учет доходов от обычных видов деятельности организации

Продажа продукции и поступления от выполненных работ и услуг представляют собой завершающую стадию оборота средств любой организации.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Выручка от продажи продукции и поступления, связанные с выполнением работ и услуг, представляютсобой доходы от обычных видов деятельности.

Выручка от продажи определяется в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» как сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине поступления денежных средств и иного имущества и величине дебиторской задолженности, кроме тех поступлений, которые не признаются доходами. В соответствии с ПБУ 9/99 установлены особенности определения выручки в зависимости от условий договоров. Так, при продаже продукции и товаров, выполнении работ и услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности. Такой подход к определению выручки означает, что сумма процентов за коммерческий кредит должна отражаться в составе выручки от продажи товаров, продукции, работ и услуг.
Кроме того, величина поступления и дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров, полученных или подлежащих получению организацией. При этом их стоимость устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров.
Следует отметить, что ПБУ 9/99 установлены правила отражения в бухгалтерском учете суммовых разниц, возникающих при оформлении договоров, оплата по которым предусматривается в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Возникающие суммовые разницы в соответствии с условиями выполнения договоров в настоящее время признаются доходами от обычных видов деятельности, которые отражаются в составе суммы поступления.
Порядок отнесения поступлений к доходам от обычных видов деятельности определен в ПБУ 9/99 «Доходы организации» исходя из предмбтАяеятельности организаций.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступлемия, получение которых связано с этой деятельностью (арендная плата).

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности).

В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, выручкой считаются поступления, связанные с этой деятельностью.

Если перечисленные выше услуги не являются предметом деятельности организации, то поступления, получаемые организациями от их предоставления, относятся к операционным доходам.

Указанным Положением подчеркивается, что доходы по обычным видам деятельности признаются в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Сделки по продаже продукции (работ, услуг) осуществляются организациями в соответствии с договорами, оформленными исходя из положений ГК РФ. К ним относятся договоры купли-продажи, поставки, мены, комиссии и др. Несмотря на многообразные формы договоров, в них обязательно должен быть сформулирован предмет договора – конкретные наименования и количество товаров или услуг, подлежащих реализации (ст. 455 ГК РФ), а также сроки и условия выполнения договора. Как показывает хозяйственная практика, цена товара представляет собой существенное условие любого договора. Соблюдение требований, предъявляемых к оформлению договоров, весьма важно.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

поскольку их содержание предопределяет порядок документального оформления и отражения сделок в системе бухгалтерского учета.

Одним из наиболее существенных моментов в договорах купли-продажи является условие о переходе права собственности на продукцию (работы, услуги), переданную организацией покупателю. Другими словами, момент отчуждения имущества обязательно предусматривается в договоре между сторонами сделки (ст. 458,459 ГК РФ), поскольку это условие является определяющим для отражения совершения факта продажи на счетах бухгалтерского учета. Если в договоре не указываются условия перехода права собственности, то в таких случаях право собственности у покупателя-контрагента возникает с момента передачи продукции. При этом моментом передачи продукции является не только момент ее вручения непосредственно приобретателю, но и сдача ее перевозчику для отправки покупателю или предприятию связи для пересылки (ст. 223,224 ГК РФ). Вместе с тем следует отметить, что в договорах возможно установление иных условий перехода права собственности. Так, например, переход права собственности на отгруженную продукцию может быть предусмотрен договором по мере оплаты товара или выполненных работ, услуг или по исполнении любого иного условия.

Продажа продукции (работ, услуг) производится организаци-и по договорным ценам, включая сумму НДС, а также по госу-эственным регулируемым ценам и тарифам, увеличенным на мму НДС. Государственные регулируемые цены и тарифы при-еняются на продукцию топливно-энергетического комплекса и услуги производственно-технического назначения. Кроме того, в настоящее время реализация товаров населению и оказание ему услуг осуществляются по государственным регулируемым розничным ценам и тарифам, включающим в себя НДС. В договорах обязательно указывается, за счет какой из сторон сделки будет произведена оплата расходов по доставке продукции в адрес покупателя.

Цена франко-станция назначения означает, что расходы по доставке продукции покупателю производятся за счет поставщика и что данные расходы входят в состав продажной стоимости. Цена франко-станция отправления означает, что поставщик оплачивает расходы только до станции отправления либо до пункта погрузки продукции в какие-либо транспортные средства. При

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

этих условиях расходы по транспортировке продукции, произведенные поставщиком (оплата железнодорожного тарифа, водного фрахта), должны быть возмещены покупателем.

Как отмечалось ранее, действующими нормативными актами установлено, что момент перехода права собственности наступает по мере отгрузки продукции, если договором не предусмотрено иное. Исходя из этого продажа продукции, работ, услуг отражается по методу начисления, что полностью соответствует допущениям и требованиям бухгалтерского учета: имущественной обособленности и временной определенности фактов хозяйственной деятельности. На балансе организации отражается только то имущество, которое принадлежит ей на праве собственности, и именно до тех пор, пока это право собственности не передано в соответствии с договором другой организации. Фактическая отгрузка продукции считается фактом совершения сделки, который отражается на счете 90 «Продажи».

Если договором установлен переход права собственности по мере оплаты отгруженной продукции, то факт продажи отражается на счете 90 «Продажи» в момент ее фактической оплаты.
Операции по продаже продукции отражаются на счете 90 «Продажи», Этот счет используется для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. К счету 90 «Продажи» могут быть открыты субсчета:
1 «Выручка», 2 «Себестоимость продаж», 3 «Налог на добавленную стоимость», 4 «Акцизы», 9 «Прибыль/убыток от продаж».
На субсчете 1 «Выручка» учитываются доходы от обычных видов деятельности, признаваемые выручкой; на субсчете 2 «Себестоимость продаж» - себестоимость проданной продукции, работ и услуг, по которым на субсчете 1 «Выручка» признана выручка; на субсчете 3 «Налог на добавленную стоимость» — суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчики); на субсчете 4 «Акцизы» - суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров). Субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Продажа продукции осуществляется в соответствии с планами, составленными отделами маркетинга организации либо менеджерами по продажам, которые ведут, как правило, оператив-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

ный контроль за выполнением договоров купли-продажи и других договоров и выписывают приказы на отпуск продукции со склада. Данный документ является основанием для оформления отгрузки продукции в адрес покупателя и выписки первичных документов на отпуск продукции со склада. В настоящее время применяют унифицированные формы первичных документов, которые содержат обязательный перечень реквизитов: наименование продукции, наименование и адрес покупателя, его реквизиты, количество продукции, цена за единицу продукции с НДС и без НДС, стоимость продукции, подписи лиц, ответственных за свершение данной хозяйственной операции. К документам, используемым для оформления отгрузки продукции, относятся приказ-накладная, расходная накладная, извещение об отправке и др. Документация на отпуск продукции покупателям является основанием для выписки счетов-фактур. Первичные документы на отпуск продукции покупателям служат основой для составления ведомости отгрузки и продажи продукции, которая содержит следующие реквизиты: наименование продукции, дату и номер накладной на отгрузку продукции, количество, цену за единицу, стоимость отгруженной Продукции, включая НДС и без НДС.

Ниже приводится пример заполнения ведомости отгрузки и продажи продукции по одному ее наименованию.

Сумма в гр, 7 означает факт продажи продукции в результате ее отгрузки покупателям, которая отражается бухгалтерской записью:

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

К-т сч. 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка».

Указанная запись по счетам синтетического учета дается по итогам ведомости отгрузки и продаж продукции, в которой обобщаются сведения всех ведомостей, составленных по отдельным наименованиям продукции за отчетный месяц, а также по предъявлении покупателям расчетных документов к оплате. По итоговым данным ведомости отгрузки продукции за отчетный месяц производится запись на сумму НДС, причитающегося в бюджет:

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»

К-т сч. 68 «Расчеты с бюджетом».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Ведомость отгрузки и реализации продукции за январь 200 __ г.
Наименование продукции — трансформатор М-41

Дата, номер счета-фактуры	Дата, номер накладной на отгрузку продукции	Наименование покупателя	Количество отгруженной продукции	Договорная цена за единицу продукции, руб.	Стоимость отгруженной продукции по договорным ценам, руб.	
					без НДС	включая НДС
1	2	3	4	5	6	7
08.01.20__ г. № 375	05.01.20__ г. №127	АО «Мосэнерго»	300	1000	300 000	354 000
15.01.20__ г. № 388	09.01.20__ г. № 135	АО «НПО Энергия»	80	1000	80 000	94 400
16–30.01 20__ г. № 428 и т.д.	08–30.01.20__ г. № 147 и т.д.	Прочие покупатели	120	1000	120 000	141 600
Итого			500	1000	500 000	59 000

Факт совершения сделки и перехода права собственности на отгруженную продукцию делает необходимым списание ее фактической производственной себестоимости, что отражается бухгалтерской записью:
Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»
К-т сч. 43 «Готовая продукция».
Если коммерческие расходы организация-поставщик по условиям договора производит за свой счет, то они должны быть включены в полную фактическую себестоимость реализованной продукции, что отражается записью:
Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»
К-т сч. 44 «Расходы на продажу».
Отдельные бухгалтерские записи по отражению операций на счетах синтетического учета изменяются, если признание выручки от продаж предусмотрено учетной политикой по мере поступления денежных средств на расчетные или валютные счета за отгруженную продукцию, товары, выполненные работы и ока-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

занные услуги. Это, в частности, касается начисления НДС, которое отражается по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с выделением соответствующего субсчета без формирования задолженности перед бюджетом. Приведем записи по счетам бухгалтерского учета по отражению продажи продукции при определении выручки для целей налогообложения по методу поступления денежных средств от покупателей. Стоимость отгруженной продукции покупателю или даже ее перевозчику по договорным ценам, включая НДС, отражается записью:
Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
К-тсч. 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка».

При начислении НДС, причитающегося к получению с покупателей, не формируется задолженность перед бюджетом, так как в целях налогообложения выручка учитывается по оплате. Поэтому в этих условиях используется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС», который отражает задолженность организации по НДС в соответствии с предъявленными счетами на отгруженную продукцию.
Начисление НДС, причитающегося к получению с покупателей, без формирования задолженности перед бюджетом отражается записью:
Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС».
Признание этой задолженности перед бюджетом происходит только в момент оплаты покупателем расчетных документов, что отражается записью:
Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»
К-т сч. 68 «Расчеты с бюджетом».

Списание фактической себестоимости проданной продукции и выявление финансового результата от ее продажи отражаются записью:
Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»
К-т сч. 43 «Готовая продукция».
Финансовый результат от продаж определяется ежемесячно путем сопоставления совокупного дебетового оборота по счету «Продажи», по субсчетам 2 «Себестоимость продаж», 3 «Налог на

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

добавленную стоимость», 4 «Акцизы», и кредитового оборота по субсчету 1 «Выручка», и отражается на субсчете 9 «Прибыль/убыток от продаж». По окончании отчетного периода производятся внутренние записи по соответствующим субсчетам:
Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж»
К-т сч. 90 «Продажи», субсчета 2 «Себестоимость продаж», 3 «Налог на добавленную стоимость», 4 «Акцизы»;
Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»
К-т сч. 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж».
Указанные записи раскрывают информацию о признанных доходах от обычных видов деятельности и соответствующих им расходах.
Синтетический счет 90 «Продажи» не имеет сальдо на конец отчетного периода, так как прибыль или убыток от продаж, выявленные по окончании отчетного периода, списываются с субсчета 9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Для иллюстрации порядка отражения продаж продукции и соответственно расчета фактической себестоимости продаж приведем пример.
Пример. Согласно ведомости выпуска продукции плановая (нормативная) себестоимость единицы продукции для набора электроинструментов составляет 2000 руб., электропилы - 4000, трансформатора -740 руб.; плановая себестоимость выпуска продукции, как показывалось
ранее, за январь 200__г. составляет 2 192 000 руб., в том числе плановая
себестоимость фактического выпуска набора инструментов — 240 000, электропилы - 1 360 000 руб., трансформатора - 592 000 руб.
На основе приведенных данных отразим по счетам бухгалтерского учета выручку от продажи в соответствии с расчетными документами, предъявленными покупателям, и определим фактическую себестоимость продаж.
Выручка от продажи продукции, исчисленная по договорным ценам на основании ведомости отгрузки продукции, в нашем примере отражается записью:
Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 2 301 000 руб.
К-т сч. 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» 2 301 000 руб.
начисление НДС, причитающегося в бюджет, -
Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на
добавленную стоимость» 351 000 руб.
К-т сч. 68 «Расчеты с бюджетом» 351 000 руб.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Итоговые данные ведомости отгрузки продукции
АО «Светлана» за январь 200 __ г.

Наименование продукции	Количество	Договорная цена за единицу без НДС, руб.	Договорная цена за единицу с НДС, руб.	Стоимость отгруженной продукции по договорным ценам без НДС, руб.	Стоимость отгруженной продукции по договорным ценам с НДС, руб.
Набор электроинструментов	80	2500	3000	200 000	236 000
Электропилы	250	5000	5000	1 250 000	1 475 000
Трансформаторы	500	1000	1200	500 000	590 000
Итого				1 950 000	2 301 000

Для определения фактической себестоимости проданной продукции (1 373 970 руб.), которая списывается с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж», необхо-цимо определить соотношение фактической себестоимости выпущенной продукции и стоимости этой же продукции по договорным ценам 5ез учета НДС. Рассчитанное таким образом соотношение умножается на стоимость отгруженной продукции по договорным ценам без НДС за отчетный месяц. В нашем примере фактическая себестоимость выпущенной продукции составляет 1973 000 руб., а выпуск продукции по договорным ценам без НДС - 2 800 000 руб. (1 973 000/2 800 000 ¦ 100), или 70, 46 %. Тогда фактическая себестоимость проданной продукции равна 1 373 970 руб. (1 950 000 • 70,46 %/100). Прибыль от продажи продукции в нашем примере составит 576 030 руб., что отражается записью:

Д-тсч. 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» 576 030 руб.
К-т сч. 90 «Продажи», субсчет 9
«Прибыль/убыток от продаж» 576 030 руб.

Если момент перехода права собственности на отгруженную продукцию от поставщика к покупателю определен договором и обусловлен поступлением денежных средств в оплату этой продукции на расчетные и иные счета либо в кассу организации-поставщика, то продажа этой продукции отражается на дату поступ-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ления денежных средств. В этих условиях применяется иной порядок отражения хозяйственных операций, связанных с продажей продукции. Это объясняется тем, что до перехода права собственности к покупателю продукция считается собственностью продавца и отражается на его балансе, несмотря на то, что она отгружена и может находиться в любом месте — на станции отправления или передана представителю покупателя по накладной, или уже отправлена автотранспортом покупателю.
Передача продукции до перехода права собственности на нее покупателю согласно накладным, приказам на отпуск и другим документам, фиксирующим момент отгрузки по учетной стоимости, отражается бухгалтерской записью:
Д-т сч. 45 «Товары отгруженные»
К-т сч. 43 «Готовая продукция».

Фактическая себестоимость отгруженной продукции рассчитывается на основе данных о сумме выявленных отклонений фактической себестоимости от учетной, остатка готовой продукции на начало месяца плюс ее поступление за отчетный месяц. Другими словами, информация по счету 43 «Готовая продукция» об остатках и поступлении представляет собой основу для определения отклонений фактической себестоимости от учетной стоимости, процента этих отклонений, которые необходимы для определения фактической себестоимости отгруженной продукции. Фактическая себестоимость отгруженной продукции определяется путем умножения учетной стоимости продукции, отгруженной за отчетный месяц, на процент отклонений фактической ее себестоимости от учетной стоимости.

По окончании месяца величина отклонений фактической себестоимости от учетной стоимости списывается в той же корреспонденции обычной записью, если есть перерасход, или сторнировочной записью, если - экономия.
Данные об отгрузке продукции обобщаются на основе первичных документов по отпуску продукции покупателю в «Ведомости учета отгрузки и продажи продукции».

При поступлении денежных средств за отгруженную продукцию и одновременном переходе права собственности на нее от продавца к покупателю отражается факт продажи продукции.
Зачисление на расчетный счет денежных средств от покупателей согласно предъявленным расчетным документам оформляется бухгалтерской записью:
391

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-тсч. 90 «Продажи», субсчет 1 «Продажи»;
при списании фактической себестоимости проданной продукции на основании справки-расчета фактической себестоимости -
Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»
К-т сч. 45 «Товары отгруженные»;
начисление НДС от суммы проданной продукции —
Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»
К-т сч. 68 «Расчеты с бюджетом».

Способ отражения на счетах синтетического учета выявленного финансового результата не зависит от определения момента перехода права собственности от поставщика к покупателю. В связи с этим используются записи по счетам бухгалтерского учета, приведенные ранее.

Таким образом, фактическая производственная себестоимость отгруженной продукции исчисляется на основе расчета средних процентов ее отклонения от стоимости отгруженной продукции по учетным ценам. Методика расчета фактической себестоимости проданной продукции основана на определении процента отклонений фактической себестоимости отгруженной продукции от плановой либо на определении процентного соотношения фактической себестоимости отгруженной продукции к стоимости этой же продукции в договорных ценах.

Если учетной политикой организации предусматривается оценка готовой продукции, товаров отгруженных по нормативной (плановой) производственной себестоимости, то такая же оценка используется при отражении передачи продукции покупателям до перехода права собственности на нее. При этом оформляется бухгалтерская запись:
Д-т сч. 45 «Товары отгруженные»
К-т сч. 43 «Готовая продукция» — нормативная или плановая производственная себестоимость отгруженной продукции.

В этой же оценке осуществляется списание отгруженной продукции с кредита счета 45 «Товары отгруженные» на дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж», если за эту продукцию поступили денежные средства.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Расчет фактической производственной себестоимости отгруженной продукции

Показатели	По учетным ценам (плановой или нормативной себестоимости), руб.	По фактической производственной себестоимости, руб	Отклонения (+, –)	
			сумма, руб	%
Остаток продукции на складе на начало месяца	10 000	10 500	500	
Выпуск продукции из производства за отчетный месяц	90 000	87 500	–2500	
Итого	100 000	98 000	–2000	–2
Отгружено товаров за отчетный месяц	70 000	68 600	–1400	
Остаток продукции на конец месяца	30 000	29 400	–600	

Таким образом, оценка готовой и отгруженной продукции по нормативной (плановой) себестоимости упрощает технику расчетов, связанных с выявлением финансового результата от продаж.

В случаях нарушения условий выполнения сделки, а именно отгрузки продукции не того качества или в большем количестве, чем было установлено договором, покупатель обязан принять груз на ответственное хранение до момента получения указаний поставщика о переотправке груза другому покупателю или о возврате его поставщику. Продукция, принятая покупателем на ответственное хранение, должна быть отражена у последнего за балансом как товары, принятые на ответственное хранение. Возврат продукции по причинам, не зависящим от покупателя, делает необходимым корректировку всех записей, произведенных ранее по отражению продажи продукции.

Некоторые особенности имеются при отражении на счетах бухгалтерского учета продажи работ и услуг, выполненных на сторону. Указанные работы документируются актами приемки выполненных работ и отражаются, минуя счет 43 «Готовая продукция», записью:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»
К-т сч. 20 «Основное производство» - на фактическую себестоимость, выявленную в результате обобщения затрат на производство по услугам и работам, выполненным на сторону;
одновременно отражается договорная стоимость выполненных работ и услуг, сданных заказчику на основании акта сдачи-приемки выполненных работ, -
Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
К-тсч. 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»
Что касается суммы начисленного НДС, то он отражается в установленном порядке
Формирование фактической себестоимости проданной продукции непосредственно связано и обусловлено вариантами учета фактической себестоимости выпущенной из производства продукции, при которых, как известно, используется счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» для отражения выпуска готовой продукции по плановой (нормативной) себестоимости и выявления разницы по окончании месяца между фактической себестоимостью выпущенной продукции и ее плановой себестоимостью, которая списывается на счет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж». Таким образом, при использовании счета 40 Выпуск продукции (работ, услуг)» фактическая себестоимость юданной продукции формируется из двух слагаемых:
плановой (нормативной) себестоимости готовой продукции, сражаемой по дебету счета 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж», и кредиту счета 43 «Готовая продукция»;
разницы, выявленной между фактической себестоимостью и плановой (нормативной) себестоимостью по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», списываемой в дебет счета 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж».
При определении фактической себестоимости продукции по методу сокращенной себестоимости готовая продукция оценивается по прямым статьям затрат и части косвенных производственных расходов, т. е, общехозяйственные расходы списываются по окончании отчетного периода в дебет счета 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж», с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы». При определении фактической себестоимости проданной продукции в расчет принимается оценка готовой продукции по прямым затратам и части косвенных производственных затрат. Таким образом, фактическая себестоимость продан-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ной продукции и в этом случае состоит из двух слагаемых прямых затрат и части косвенных расходов, приходящихся на проданную продукцию.

Себестоимость продаж состоит из производственной себестоимости проданной продукции и расходов, связанных с их продажей Особенность их заключается в том, что они непосредственно не связаны с производственным процессом, но направлены на получение доходов организацией.

В составе расходов на продажу учитываются: расходы на упаковку продукции; расходы на хранение продукции; расходы, связанные с транспортировкой продукции до пункта, обусловленного договором; затраты по погрузке в транспортные средства, расходы на рекламу, включая участие в выставках, ярмарках, стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными документами непосредственно покупателям или посредническим организациям бесплатно и не подлежащих возврату; другие аналогичные расходы, в том числе комиссионные сборы, уплачиваемые сбытовым и иным посредническим организациям.

К расходам На упаковку продукции относятся расходы на создание, приобретение и иное заготовление средств по защите продукции от повреждений или потерь. Упаковкой считаются операции по укладке и затариванию товара в специальные приспособления, необходимые для его перевозки и транспортировки. Затраты на упаковку продукции включают фактическую стоимость материалов, потребленных при упаковке товаров, плату за услуги сторонних организаций по упаковке товаров и др.

Хранение продукции представляет содержание продукции в местах ее размещения в соответствии с установленными правилами, предусматривающими обеспечение ее сохранности до использования по назначению в течение заданного срока. В расходы по хранению включаются: плата за временное хранение товаров на складах сторонних организаций; расходы по содержанию собственных складов готовой продукции, расходы на содержание холодильного оборудования, если это обусловлено спецификой производства; другие расходы (вентиляция, охлаждение и пр.).

При хранении на одном складе готовой продукции, материалов и оборудования необходимо вести раздельный учет затрат по хранению готовой продукции, материалов и оборудования.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Транспортные расходы, учитываемые в составе коммерческих, включают: оплату транспортных услуг сторонних организаций за перевозки; расходы по погрузке продукции в транспортные средства и выгрузке из них, оплату экспедиционных операций; стоимость материалов, израсходованных на оборудование транспортных средств; плату за временное хранение грузов на станциях, пристанях, в портах, аэропортах и т. п.; плату за обслуживание подъездных путей и складов не общего пользования и т. п.

В соответствии с действующим законодательством в себестоимость включаются только те расходы, связанные с транспортировкой продукции, которые произведены до пункта, обусловленного договором. В международной практике и при заключении внешнеторговых контрактов стороны обычно определяют условия поставки путем использования Международных правил по толкованию торговых терминов - «Инкотермс».

В этой связи надо отметить, что при реализации продукции стороны несут расходы по транспортировке продукции от поставщика к покупателю. В одних случаях такого рода расходы несет продавец, а в других — покупатель продукции. Чаще всего.эти расходы распределяются между поставщиком и покупателем продукции согласно условиям поставки. Порядок распределения согла-овывается при определении сторонами цены на продукцию и ожет изменяться в каждом конкретном случае. Обычно в усло-яя поставки включается указание на то, что цена установлена л-оронами франко-определенное место. Это значит, что расходы по доставке продукции до этого места берет на себя поставщик. Все же другие расходы оплачивает или возмещает покупатель.

В отечественной практике обычно применяется четыре вида цен: франко-склад поставщика (самовывоз); франко-вагон станции отправления; франко-вагон станции назначения; франко-склад покупателя.

В первом случае все транспортные расходы осуществляются за счет покупателя, во втором и третьем случаях транспортные расходы по доставке продукции распределяют согласно условиям поставки, а в последнем случае все транспортные расходы оплачивает поставщик. Условиями договора могут устанавливаться и другие франко-цены.

Расходы на рекламу - расходы организации по целенаправленному информационному воздействию на потребителя для

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

продвижения продукции (работ, услуг) на рынках сбыта. К ним относятся расходы на:

разработку и издание рекламных изделий, разработку и изготовление эскизов этикеток, образцов фирменных пакетов, упаковки;

рекламу через средства массовой информации;

световую и иную наружную рекламу;

приобретение, изготовление, копирование, дублирование и демонстрацию рекламных кино-, видео-, диафильмов и т. п.;

изготовление стендов, муляжей, рекламных щитов, указателей и др.;

хранение и экспедирование рекламных материалов;

оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов;

уценку товаров, полностью или частично потерявших свое первоначальное качество при экспонировании в витринах;

проведение иных рекламных мероприятий, связанных с предпринимательской деятельностью.

Расходы на рекламу включаются в фактическую себестоимость продукции полностью, но для целей налогообложения необходимо проводить корректировку данных видов расходов с учетом действующих нормативов. При этом налог на рекламу относится на финансовые результаты организации без ограничений.

Произведенные в отчетном периоде коммерческие расходы отражаются по дебету счета 44 «Расходы на продажу» на основании соответствующих документов и расчетов в корреспонденции со счетами 02 «Амортизация основных средств», 04 «Амортизация нематериальных активов», 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 89 «Резервы предстоящих расходов» и др. Для включения этих расходов в себестоимость проданной продукции их списывают либо на счет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж», прямым методом либо пропорционально базе, зафиксированной в учетной политике организации. Таким образом, на себестоимость продаж в данном отчетном периоде относятся только те коммерческие расходы, которые были произведены и списаны на проданную продукцию в отчетном периоде, остаток коммерческих расходов присоединяется в балансе к сумме, отражаемой по строке «Прочие запасы и затраты».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Контрольные вопросы

1. Какова экономическая сущность доходов от обычных видов деятельности организации?
2. Что такое предмет деятельности организации и каковы критерии его определения?
3. Какие варианты учета и оценки выпуска продукции организация может предусмотреть в учетной политике?
4. Каким образом отражается выпуск продукции в системе синтетического учета с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»?
5. Для каких целей используется ведомость учета выпуска готовой продукции?
6. В чем проявляются особенности определения выручки в зависимости от условия договора?
7. Каковы правила отражения в бухгалтерском учете суммовых разниц, возникающих при оплате за продукцию и услуги в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте?
8. При каких условиях признаются доходы от обычных видов деятельности?
9. Какие условия договоров купли-продажи определяют систему учета доходов от обычных видов деятельности?

Какие варианты учета продажи продукции используют организации в зависимости от определения момента перехода права собственности к покупателю?

На основе каких данных рассчитывается фактическая себестоимость проданной продукции по методу начисления и кассовому методу?

12. Каков порядок отражения хозяйственных операций по счету 90 «Продажи»?
13. Каков состав расходов на продажу и порядок их учета?
14. Каким образом определяется финансовый результат от продажи продукции?
15. Какими первичными документами оформляется движение готовой продукции из производства и по мере ее отпуска покупателям?

Задания в тестовой форме

Укажите номера правильных ответов.

1. Готовой продукцией считается продукция:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

а) прошедшая все стадии обработки и сборки, находящаяся в цехах основного производства;
б) продукция, полностью не укомплектованная;
в) не принятая отделом технического контроля;
г) прошедшая все стадии обработки и сборки в цехах, принятая отделом технического контроля и сданная на склад готовой продукции.

2. Бухгалтерская запись
Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 90 «Продажи» означает:
а) отражение задолженности по НДС перед бюджетом;
б) получение от покупателей выручки за проданную продукцию по ценам, включающим НДС (кассовый метод);
в) вычет суммы НДС;
г) перечисление сумм НДС в бюджет.

3. В бухгалтерском учете применяются виды оценки готовой продукции:
а) фактическая производственная себестоимость;
б) сокращенная производственная себестоимость;
в) среднегодовая себестоимость прошлого отчетного периода;
г) плановая (нормативная) производственная себестоимость;
д) отпускные цены и тарифы.

4. Текущий учет движения готовой продукции ведется по:
а) учетным ценам;
б) ценам продажи с налогом на добавленную стоимость;
в) договорной цене, увеличенной на сумму налога на добавленную стоимость.

5. Оприходование готовой продукции на склад по фактической производственной себестоимости отражается записью:
а) Д-т сч. 43 «Готовая продукция»
К-т сч. 20 «Основное производство»;
б) Д-т сч. 43 «Готовая продукция»
К-т сч. 21 «Полуфабрикаты собственного производства»;
в) Д-т сч. 20 «Основное производство»
К-т сч. 43 «Готовая продукция».

6. Дебетовый оборот по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» показывает:
а) плановую себестоимость реализованной продукции;
б) фактическую производственную себестоимость выпущенной готовой продукции;

только для ознакомления

PDF-версия специально для МирКниг

в) плановую себестоимость готовой продукции;
г) фактическую себестоимость проданной продукции.

7. Отклонения фактической производственной себестоимости готовой продукции от плановой списываются с кредита счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета:
а) 90 «Продажи»;
б) 43 «Готовая продукция».

8. Списание фактической производственной себестоимости выпушенной продукции отражается записью:
а) Д-т сч 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» К-тсч 20 «Основное производство»,
б) Д-т сч 20 «Основное производство»
К-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»,
в) Д-т сч. 43 «Готовая продукция»
К-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

9. Отклонения фактической себестоимости от нормативной (плановой), выявленные по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», списываются записью:
а) Д-т сч. 20 «Основное производство»
К-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
б) Д-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» К-т сч. 20 «Основное производство»;
в)Д-тч 90 «Продажи»
К-т сч, 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»,

10. Выявленная недостача готовой продукции отражается записью:
а) Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» К-т сч 43 «Готовая продукция»;
б) Д-т сч. 43 «Готовая продукция»
К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;
в) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 43 «Готовая продукция».

11. Полная себестоимость проданной продукции представляет собой:
а) фактическую себестоимость выпущенной готовой продукции;
б) сумму фактической производственной себестоимости проданной продукции и расходов на продажу;
в) сумму фактической производственной себестоимости товаров отгруженных;
г) сумму затрат по изготовлению продукции.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

12. Доходами от обычных видов деятельности являются:
а) поступления от продажи основных средств;
б) выручка от продажи продукции, товаров за вычетом НДС и акцизов;
в) курсовые разницы;
г) суммы дооценки активов;
д) поступления, связанные с выполнением работ и услуг, которые являются предметом деятельности организации за вычетом НДС и акцизов.

13. Суммы арендной платы, причитающиеся к получению арендодателем, если сдача в аренду является предметом деятельности, отражаются арендодателем записью:
а) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-тсч. 90 «Продажи»;
б) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»;
в) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
г) Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

14. Списание расходов на продажу продукции отражается записью:
а) Д-т сч. 44 «Расходы на продажу» К-т сч. 90 «Продажи»;
б) Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 44 «Расходы на продажу»;
в) Д-т сч. 44 «Расходы на продажу»
К-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

15. Запись
Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 90 «Продажи» означает:
а) оплату продукции;
б) отгрузку продукции;
в) признание выручки и возникновение долга покупателей за поставленную продукцию.

16. Запись
Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 43 «Готовая продукция» означает:
а) списание себестоимости проданной продукции;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

б) оплату продукции;
в) долг покупателя за продукцию.

17. Запись
Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» означает списание.
а) расходов на продажу,
б) убытка от продажи,
в) прибыли от продажи.

18. Образование резерва под снижение стоимости готовой продукции отражается записью:
а) Д-т сч. 43 «Готовая продукция»
К-т сч. 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;
б) Д-т сч 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» К-т сч 91 «Прочие доходы и расходы»;
в) Д-тсч 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч, 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

19. Восстановление резерва под снижение стоимости готовой продукции отражается записью:
а) Д-т сч. 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
б) Д-т сч. 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;
в) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Глава 10. УЧЕТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ

Цели изучения главы:

определение кредитов и займов как объектов бухгалтерского учета, ознакомление с порядком документирования операций по получению кредитов и займов;
отражение информации о движении задолженности по кредитам и займам на счетах синтетического и аналитического учета;
формирование информации о кредитах и займах, состоянии расчетов с банками и заимодавцами и других показателей для целей составления бухгалтерской отчетности.

10.1. Кредиты и займы

В условиях постоянно меняющейся конъюнктуры рынка формирование оборотных активов только за счет собственных источников уставного капитала, резервного капитала, нераспределенной прибыли, целевого финансирования не представляется возможным. Дополнительная (временная) потребность в оборотных активах покрывается за счет привлеченных источников: кредитов и займов, предоставляемых банками и некредитными организациями,
В зависимости от объектов кредитования, состава участников сделки, величины процента различают банковский и коммерческий кредит.
Банковский кредит выдается банками и другими кредитно-финансовыми институтами в виде денежных ссуд, используемых как для расширения производства, так и в качестве платежного средства при погашении долгов.
По срокам погашения различают краткосрочные и долгосрочные кредиты. Краткосрочными кредитами организации пользуются, как правило, для удовлетворения временной потребности в оборотных активах, на цели производственного характера. Средний срок погашения такого кредита - до одного года.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

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

В первом разделе кредитного договора указываются объект кредитования, сроки и особые условия обеспечения возврата кредита.

Во втором разделе кредитного договора в обязательствах банка указываются сумма предоставляемого кредита, срок, ставка ссудного или банковского процента, комиссионное вознаграждение и др.

Обязанности заемщика — обеспечить целевой характер использования ссуды, своевременность ее возврата, уплату процентов (комиссионных).

Для отражения в кредитном договоре целевого использования кредита необходимо определить объект кредитования:
кредиты общего характера, которые используются для удовлетворения любых потребностей в финансовых ресурсах (краткосрочные кредиты);
целевые кредиты, которые могут использоваться организацией исключительно для решения задач, определенных условиями кредитного договора.
Нарушение обязательств влечет за собой применение к заемщику санкций в форме досрочного отзыва кредита или увеличения процентной ставки.
В договоре определяются и способы погашения кредитов. Они могут быть погашены как единовременным взносом (краткосрочный кредит), так и в рассрочку в течение всего срока действия кредитного договора.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Важным моментом в современных условиях кредитования организаций является возвратность, гарантом которой выступает обеспечение кредита. В роли обеспечения может выступить любое имущество - недвижимость, ценные бумаги, товары, гарантии, поручительства, страхование кредитного риска, переуступка в пользу банка требований и счетов заемщика третьему лицу. При нарушении обязательств договора имущество заемщика переходит в собственность банка. Размер кредита, определенного в кредитном договоре, как правило, меньше стоимости залогового имущества, оцененного по соглашению сторон.

Обеспечением могут служить финансовые гарантии третьих лиц и непосредственно кредитный договор, подкрепленный страховым полисом.

Проценты по кредитам могут выплачиваться в момент общего погашения ссуды, равномерными долями в течение всего срока действия кредитного договора и непосредственно в момент ее получения.

В третьем разделе указываются обстоятельства, при которых будут применены санкции (пени, штрафы, неустойки и т.д.), определяется срок, после которого наступает право банка взыскать задолженность с клиента в денежной или залоговой форме.
Четвертый раздел договора предусматривает возможность изменения его условий в случае ряда обстоятельств (замены поставщика или покупателя, форм оплаты и т.д., не влекущих за собой расторжение кредитного договора).
Кредитный договор должен быть заключен только в письменной форме (п.1 ст. 820 части второй ГК). Несоблюдение письменной формы влечет недействительность этого договора. Все изменения и дополнения, возникшие после подписания договора, должны оформляться юридическим протоколом.
Российские организации (резиденты) могут получать кредиты и займы в иностранной валюте от резидентов и нерезидентов (юридических или физических лиц с постоянным местом жительства за пределами Российской Федерации).
В этом случае резидент для получения кредита в иностранной валюте от нерезидента предоставляет в банк заемщика (заимодавца), кроме кредитного договора, документы, определенные Инструкцией ЦБ РФ «О порядке учета уполномоченными банками валютных операций резидентов, связанных с получением от нерезидентов кредитов и займов в иностранной валюте и предос-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

тавлением нерезидентам займов в иностранной валюте» от 10.09.01 № 101-и.

Зачисление, списание или покупка иностранной валюты клиентом осуществляются банком заемщика (заимодавца) на основе кредитного договора и обосновывающих документов, представленных в банк не позднее чем за три рабочих дня до проведения валютной операции.

В настоящее время используются следующие виды кредитования.

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

банк предоставляет учетный кредит векселедержателю путем покупки (учета) векселя до наступления срока платежа. Владелец векселя получает от банка сумму, указанную в векселе, за вычетом учетной ставки, комиссионных платежей и других расходов. Закрытие учетного кредита проводится на основании извещений банка об оплате векселя;

банк приобретает у организации право на взыскание дебиторской задолженности покупателей продукции, работ, услуг за определенное вознаграждение. После получения платежа по этим счетам от покупателей банк перечисляет организации около 80—90% суммы счетов за отгруженную продукцию, выполненные работы и услуги. В момент их предъявления, после получения платежа по этим счетам от покупателей банк перечисляет организации оставшиеся 10—20% суммы счетов за вычетом процентов и комиссионного вознаграждения (такая форма кредитования носит название «факторинг»).

Для совершения факторинговых операций организация-продавец заключает с факторинг-банком соглашение в виде заявления-обязательства, в котором имеются следующие реквизиты: получатель средств, наименование организации и ее адрес, все данные факторинг-банка, фраза «просим согласия на проведение факторинговых операций по следующим счетам-фактурам», суммы. В документе должны быть оговорены причины неплатежей и суммы по ним, комиссионные в процентах, которые должна заплатить организация со своего счета на счет факторинг-банка.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Факторинг-банк оплачивает организации-поставщику необходимую сумму, а в дальнейшем взыскивает ее с плательщика.
Если организация-плательщик не заплатит сумму в срок, то факторинг-банк имеет право взыскать с нее проценты в свою пользу за каждый просроченный день Одновременно банк получает и комиссию в процентах от суммы оплаченных доку-ментов
Факторинг-банк может принимать к оплате и такие документы, оплата которых просрочена из-за временного отсутствия средств у плательщика, при этом оговариваются особые условия (премии) при оплате таких сумм

К факторинговым операциям не принимаются документы, частично оплаченные, или документы, по которым был полный отказ от акцепта, а также документы, не предъявленные к оплате, и документы, по которым истек срок исковой давности.

Заявление-обязательство составляется в трех экземплярах факторинг-банку (в соответствующий отдел), в бухгалтерию банка, в бухгалтерию организации для контроля за такими операциями. Одновременно с этим факторинг-банк направляет в банк плательщика телеграмму с просьбой об изменении реквизитов получателя средств. За изменения реквизитов банк плательщика взимает определенный процент от суммы пени, уплаченной за просрочку платежа (до 5%).

Бухгалтерия факторинг-банка оплачивает счет-фактуру и взыскивает с получателя сумму комиссии. На счетах получателя средств делаются записи
на сумму платежа -
Д-тсч 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 90 «Продажи»;
на сумму процента комиссии -
Д-т сч 99 «Прибыли и убытки»
К-тсч 51 «Расчетные счета».

При других формах расчетов за продукцию и услуги документы в банк представляет покупатель.
Коммерческий кредит предоставляется одной организацией другой в виде продажи товаров с отсрочкой платежа. Цель кредита - ускорение процесса продажи товаров. Объектом кредитования является движение товаров из сферы производства в сферу потребления. Размеры коммерческого кредита, как правило, ограничиваются величиной резервного капитала, которым располагает организация. Проценты по коммерческому кредиту

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

включаются в цену товара и сумму векселя. Через вексель выражаются финансовые обязательства заемщика по отношению к кредитору.

Другой формой привлечения денежных средств является выпуск в обращение займа в виде ценных бумаг По договору займа одна из сторон передает заемщику в пользование деньги на условиях возврата в указанный срок. Заем, предоставленный хозяйствующему субъекту, является платным. Размер платежа определяется соглашением сторон. Как правило, проценты по займам устанавливаются на уровне средней ставки банковского процента.

Учет расчетов по кредитам и займам организации осуществляют на основе Положения по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/01), всоответствии с которым задолженность по полученным кредитам и займам подразделяется на краткосрочную и долгосрочную. В аналитическом учете в зависимости от своевременности погашения выделяют срочную и просроченную задолженность. Учетной политикой организации может быть предусмотрен перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную. Срочная краткосрочная и долгосрочная задолженность по кредитам и займам переводится в состав просроченной задолженности на следующий день после истечения срока возврата основной суммы долга.

Расходы, связанные с получением кредитов и займов, относятся к текущим расходам, кроме той их части, которая включается в отчетность инвестиционных активов.

10.2. Учет расчетов с банками по кредитам

Организации могут подучить в банке кредит на;
приобретение материально-производственных запасов, ценностей;
восполнение недостатка собственных оборотных средств;
погашение задолженности перед персоналом по оплате труда;
осуществление инвестиционных вложений в активы и др.

Для получения кредита организация должна представить в банк заявление нли ходатайство. В этих документах содержатся основные сведения о заемщике и характере кредита: целевое направление кредита, размер, вид, срок, возможное обеспечение, а

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

также краткая характеристика кредитуемого мероприятия и экономический эффект от его осуществления. В соответствии с предъявляемыми банком требованиями к ходатайству прилагаются необходимые документы в зависимости от характера кредитной операции Для различных групп клиентов могут разрабатываться различные пакеты документов:

- копии учредительных документов, положений, договоров аренды, регистрационных удостоверений и патентов; документы, удостоверяющие право на пользование или полное хозяйственное ведение земельным участком, заверенные нотариально; паспорта граждан и другие документы, подтверждающие правомочность клиента в получении кредита;
- аналитические данные по балансовым статьям клиента на 1-е число последнего месяца и последнюю квартальную дату;
- расшифровки по отдельным статьям баланса;
- технико-экономические расчеты, характеризуюшие уровень рентабельности сделки, сроки окупаемости;
- копии договоров с целью подтверждения обоснованности объекта кредитования по сделкам (на поставку и реализацию материальных ценностей, копии счетов на товарно-материальные ценности и т.п.);
- сведения о кредитах, полученных в других банках (выписки по счетам),
- документы, подтверждающие право собственности заемщика на имущество, которое передается в залог в целях обеспечения обязательства;
- отчетность для определения кредитоспособиости заемщика: отчет по труду, отчет о финансовых результатах и их использовании, отчет об обороте кассы, расчет налога от фактической прибыли за год;
- документы, подтверадашцие обеспечение обязательств по возврату кредита;
- бизнес-план, если кредит приставляется начинающей организации, которая не имеет финансовых отчетов и другой документации;
- расчет эффективности коммерческой «едки;
- справка из Пенсионного фонда
- расчет потребности в кредитных ресурсах
- расчет срока возврата кредагаш ресурсе».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

В необходимых случаях банк может потребовать от организации-заемщика и другие документы и сведения, подтверждающие обеспеченность возврата кредита, а также платежеспособность заемщика и гаранта. В то же время для заемщиков, имеющих постоянные кредитные отношения с банком, перечень представляемых для кредитования документов может быть банком сокращен.

Проанализировав представленные документы, кредитный отдел в случае положительного решения о кредитовании дает распоряжение бухгалтерии об открытии ссудного счета клиенту с приложением к нему кредитного договора и договора залога. Для открытия ссудного счета организация представляет в бухгалтерию банка следующие документы:

распоряжение или копию распоряжения о предоставлении банку заемщика права на списание в безакцептном порядке средств со счетов заемщика по платежному требованию в погашение задолженности по договору;
платежное требование-поручение на банк, обслуживающий данного клиента, для списания в безакцептном порядке средств в случае их непоступления в установленный срок;
справку из налоговой инспекции о намерении открыть ссудный счет, а также обязательство-поручение, предусматривающее траво банка на списание средств со счета заемщика при наступ-*.нии срока соответствующего платежа по договору.
Организация, получившая в банке кредит, должна достоверно разить в учете и отчетности сумму возникшего перед банком бязательства по возврату основного долга, а также правильно (ыбрать источник списания затрат на оплату процентов за пользование кредитом.
Для учета расчетов с банком по полученным кредитам Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций предусмотрены счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», записи по которым производятся на основании выписок банка с соответствующих счетов.
Информация о состоянии расчетов по этим кредитам Дается в российской и иностранной валюте, полученной организацией в банках на территории страны и за рубежом.
Учет краткосрочных кредитов в организациях ведется на пассивном счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Расчеты по краткосрочным кредитам»

Д-т	К-т
	$С_н$ – задолженность перед банками по краткосрочным кредитам на начало периода
$Об_д$ – погашение долга перед банками (возврат кредита) в отчетном периоде	$Об_к$ – получение кредитов (увеличение задолженности перед банками)
	$С_к$ – задолженность перед банками на конец периода

Операции по учету расчетов организации с банком по краткосрочным кредитам отражаются следующим образом:

Сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Расчеты по краткосрочным кредитам»

Д-т	К-т
Сч. 50 – возврат остатков неиспользованного кредита, например, на заработную плату	Сч. 50 – получение сумм наличными в рублях и в валюте (в соответствии с порядком выдачи кредитов, установленным ЦБ РФ) по соответствующим кредитным соглашениям
Счета 52, 51, 55 – погашение краткосрочного кредита, возврат неиспользованного кредита	Счета 51,52 – зачисление кредитов на счета денежных средств. Такой же записью отражается получение кредита для выкупа имущества муниципального или унитарного предприятия, если кредит будут погашать работники (переход на коллективную собственность через аренду с последующим правом выкупа)
Сч. 66 –суммы кредитов, направленные на погашение просроченной задолженности по ранее выданному кредиту. Запись делается внутри счета 66 по его субсчетам	Сч. 55, субсчета 1,2 – депонирование денежных средств на выставление аккредитива и на покупку чековых книжек
Сч. 91 – положительные курсовые разницы по краткосрочным кредитам банков в иностранной валюте, в том числе разницы от переоценки задолженности на дату составления баланса; по операциям погашения кредитов и займов, полученных от банков и организаций	Сч. 76, субсчет 2 – суммы, ошибочно списанные банком и не восстановленные до конца месяца. Такой же записью отражаются все другие претензии к банку по краткосрочным кредитам
	Сч. 66 – погашение заемных обязательств организаций (кроме банков) полученными краткосрочными ссудами

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Пример 1. Получен краткосрочный кредит в сумме 1 000 000 руб. на приобретение материалов со сроком погашения через два месяца.

Поступление денег на расчетный счет организации с одновременным увеличением задолженности перед банком по краткосрочному кредиту оформляется бухгалтерской записью

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»	1 000 000 руб.
К-т сч 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Расчеты по краткосрочным кредитам»	1 000 000 руб.

При возврате банку средств на счетах бухгалтерского учета будет сделана обратная запись.

Пример 2. Приобретено топливо на сумму 300 000 руб. Зачислен на расчетный счет организации предоставленный банком кредит под эту сделку.

На счетах бухгалтерского учета данная хозяйственная операция отражается записями:

зачисление краткосрочного кредита на расчетный счет –	
Д-т сч. 51 «Расчетные счета»	300 000 руб.
К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Расчеты по краткосрочным кредитам»	300 000 руб.;
акцепт счетов поставщиков –	
Д-т сч. 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»	300 000 руб.
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	300 000 руб.;
погашение задолженности перед поставщиком за счет кредита банка –	
Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	300 000 руб.
К-т сч. 51 «Расчетный счет»	300 000 руб.

Учет расчетов по *долгосрочным кредитам* осуществляется на пассивном счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Строение его аналогично счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Операции по учету расчетов организации с банком по долгосрочным кредитам отражаются следующим образом:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Сч 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»,
субсчет «Расчеты по долгосрочным кредитам»

Д-т	К-т
Счета 51, 52 – погашение кредитов. Такой же записью отражается и возврат сумм недоиспользованного кредита	Сч. 07 – оплата услуг посредников по приобретению оборудования Сч. 08 – получение кредита для вложения в инвестиционные активы, если они осуществляются на основе долевого участия Счета 51, 52 – зачисление сумм полученных кредитов на счета денежных средств

Суммы полученных долгосрочных кредитов отражаются по кредиту счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», субсчет «Расчеты по долгосрочным кредитам», в корреспонденции со счетами денежных средств или расчетов.

Погашение задолженности перед банками по долгосрочным кредитам отражается по дебету счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», субсчет «Расчеты по долгосрочным кредитам», в корреспонденции с кредитом счетов 51, 52, 55.

Пример. Получен долгосрочный кредит банка в сумме 5 600 000 руб на приобретение объекта основных средств на срок два года. Долг может быть погашен двумя способами.

Первый способ предусматривает единовременное погашение долга по истечении срока договора, что в системе счетов бухгалтерского учета отражается записью:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета» 5 600 000 руб.
К-т сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»,
субсчет «Расчеты по долгосрочным кредитам» 5 600 000 руб

При возврате такого кредита будет сделана обратная запись.

Второй способ. Долгосрочный кредит может погашаться равномерными долями в течение всего срока, предусмотренного договором, например один раз в квартал. В этом случае на счетах бухгалтерского учета ежеквартально следует делать запись:

Д-т сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»,
субсчет «Расчеты по долгосрочным кредитам» 700 000 руб.
К-т сч. 51 «Расчетные счета» 700 000 руб.

только для ознакомления

PDF-версия специально для МирКниг

Учет расчетов по валютным кредитам ведется в соответствии с ПБУ 15/01. Получение краткосрочных кредитов в иностранной валюте от иностранных и российских банков оформляется записями по дебету счета 52, субсчет «Транзитный валютный счет», и кредиту счета 66, субсчет «Расчеты по краткосрочным кредитам в валюте».

Аналогичными записями оформляют получение долгосрочных кредитов в иностранной валюте.

Погашение задолженности перед банками по краткосрочным и долгосрочным кредитам в иностранной валюте отражается по дебету счетов 66, субсчет «Расчеты по краткосрочным кредитам в валюте», и 67, субсчет «Расчеты по долгосрочным кредитам в валюте», и кредиту счета 52, субсчет «Транзитный валютный счет». В развитие счетов 66, 67 в организациях ведут аналитические счета для учета отдельных видов выданных кредитов. Это позволяет контролировать целевое использование средств, выявлять остатки кредитов по их видам и в целом по счету.

10.3. Учет займов

В настоящее время кредиты можно получать и от других организаций и лиц. Но чтобы подчеркнуть, что эти заемные средства получены не в банках, их принято называть «займы». Заем — договор, по которому одна из сторон (заимодавец) предлагает другой стороне (заемщику) в пользование деньги или вещи, определенные родовыми признаками — числом, весом, мерой, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег или равное количество вещей того же рода "и качества. Займы также можно получить на срок до года - краткосрочные займы, и на срок свыше года — долгосрочные займы. Для учета этих заемных средств используются два счета: 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Расчеты по краткосрочным займам», И 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», субсчет «Расчеты по долгосрочным займам».

На указанных счетах отражаются задолженность по полученным займам, задолженность по векселям выданным, суммы средств от выпуска и реализации краткосрочных и долгосрочных ценных бумаг (акций, облигаций).

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

По счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» должен вестись развернутый аналитический учет:
по формам получения займов (акции, облигации и др.);
заимодавцам;
срокам погашения.

Краткосрочные займы чаще всего выступают в виде коммерческого кредита (под векселя) и партнерского кредита (под долговые обязательства).
Пример. Получен коммерческий кредит под товарно-материальные ценности в сумме 500 000 руб. с уплатой процентов за отсрочку платежа в размере 10% кредита.
Данная операция будет отражена следующими бухгалтерскими записями:
при получении коммерческого кредита -
Д-т счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 500 000 руб., 91 «Прочие доходы и расходы» (на сумму процента) 50 000 руб.
К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным
кредитам и займам», субсчет «Векселя выданные» 550 000 руб.;
при погашении долга поставщику -
Д-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным
кредитам и займам»,
субсчет «Векселя выданные» 550 000 руб.
К-т сч. 51 «Расчетные счета» 550 000 руб.
При получении партнерского кредита на счетах бухгалтерского учета отражается только движение задолженности:
Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».
Привлечение денежных средств путем реализации ценных бумаг (долгосрочных и краткосрочных) отражается бухгалтерскими записями:
Д-т счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета»
К-т счетов 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» — на сумму поступления денежных средств.

В случае приобретения ценных бумаг работником организации привлечение денежных, средств осуществляется непосредственно из заработной платы, что оформляется бухгалтерскими записями:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Д-т сч. 70 «Расчеты по оплате труда»
К-т счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».
Возврат займов (всех) отражается бухгалтерскими записями:
Д-т счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»
К-т счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета».
Такими же записями в бухгалтерском учете отражается выкуп облигаций

Организации могут получать займы в иностранной валюте. Отражение задолженности по займами и ее погашение осуществляется на счетах 66 и 67, в развитие которых открываются субсчета: «Краткосрочные займы в валюте», «Долгосрочные займы в валюте»
Коммерческие банки могут предоставлять кредиты векселями, выпущенными банком. Заемщик использует кредиты в вексельной форме для расчетов с поставщиками за товарно-материальные ценности, выполненные работы и услуги. Срок обращения векселя определяется кредитным договором. Организация-заемщик использует полученный пакет векселей для погашения задолженности перед поставщиками. Для этого на оборотной стороне векселя делаются передаточные надписи, количество которых не ограничено. По окончании срока обращения векселя последний векселедержатель предъявляет вексель в банк для его оплаты. По окончании срока действия кредитного договора заемщик перечисляет банку сумму кредита и проценты.

В бухгалтерском учете операции по получению и погашению вексельного кредита отражаются в следующем порядке:

1) на сумму предоставленного кредита -Д-т сч. 58 «Финансовые вложения»
К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
2) погашение процентов за пользование кредитом — Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
3) при возврате кредита банку —
Д-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» К-т сч 51 «Расчетные счета»;
4) погашение задолженности перед поставщиком векселем — Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
К-т сч. 90 «Продажи»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

5) списание номинальной стоимости векселя — Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 58 «Финансовые вложения»;
6) отражение дисконта по векселю -Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 90 «Продажи».
Проценты по займам могут отражаться по-разному.
1. Суммы процентов по займам включены в номинальную стоимость ценных бумаг или сумму задолженности по векселям.
В этом случае сумма процентов и разница между ценой реализации и номинальной стоимостью ценных бумаг отражаются бухгалтерскими записями:
Д-т счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов».
2 Проценты по займам выплачиваются заимодавцу при возврате долга ежемесячно Причитающиеся суммы равными долями отражаются бухгалтерскими записями.
Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Организация может выдавать займы своим работникам на индивидуальное жилищное строительство, строительство садового домика, а также на другие цели, в частности на возмещение торговым организациям сумм за товары, проданные ими в кредит.
Механизм получения такого рода кредитов заключается в том, что организация, подучив кредит в банке, выдает его работнику, а в дальнейшем по мере погашения им кредита (удержания из оплаты его труда, внесение наличными в кассу) она выполняет свои обязательства перед банком, выдавшим кредит.
Договор о предоставлении организацией займа работнику должен быть заключен в письменной форме с указанием порядка и сроков его погашения. Ограничений по сроку действия такого договора законодательством не предусмотрено. В договоре целесообразно предусмотреть и порядок досрочного погашения займа в случае увольнения работника.

Если договор займа заключался с условием использования заемщиком полученных средств на определенные цели, заемщик

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

обязан обеспечить возможность осуществления заимодавцем контроля за целевым использованием суммы займа. Работник в свою очередь предоставляет организации информацию о том, на что и в какие сроки был использован заем. В случае нецелевого использования работником сумм предоставленного займа договором может быть предусмотрен досрочный его возврат.

Для отражения информации о движении кредитов банков, полученных для работников организации, в соответствии с Планом счетов открывается пассивный субсчет «Расчеты по кредитам банков для работников».

Сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Расчеты по кредитам банков для работников»

Д-т	К-т
	$С_н$ – задолженность организации банку по кредитам, выданным работникам, на начало периода
$Об_д$ – получение кредитов (увеличение задолженности перед банками)	$Об_д$ – суммы погашенной задолженности в отчетном периоде (возврат кредитов)
	$С_к$ – задолженность перед банками по кредитам, выданным работникам, на конец периода

В зависимости от сущности отражаемых операций по предоставлению кредитов формируется первичная документация, которая является основанием для записей по данному счету. К таким документам, в частности, следует отнести договор с работником организации, выписки из счетов, приходные и расходные ордера.

Для обобщения информации о расчетах по предоставленным займам работникам используется счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по предоставленным займам». Аналитический учет расчетов с персоналом по предоставленным займам на данном субсчете должен быть организован по следующим направлениям:

«Расчеты за товары, проданные в кредит»,

«Расчеты по индивидуальному жилищному строительству»,

«Расчеты по строительству садовых домиков» и др.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Зачисление кредита на расчетный счет организации отражается по кредиту счета 66 (67), субсчет «Расчеты по кредитам банков для работников», в корреспонденции с дебетом счета 51 «Расчетные счета» на основании выписки из расчетного счета.
Отражение операций по покупке товаров, проданных в кредит, осуществляется на счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Расчеты по кредитам банков для работников».
Бухгалтерия организации при оплате поручений-обязательств на счетах делает бухгалтерскую запись:
Д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по предоставленным займам»
К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Расчеты по кредитам банков для работников».
По мере погашения работником долга удерживаемые суммы отражаются по кредиту счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по предоставленным займам», и дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (при удержании задолженности из заработной платы) или 50 «Касса» (если работник вносит деньги в кассу).
Выполнение обязательств перед банком, выдавшим кредит, отражается бухгалтерской записью:
Д-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Расчеты по кредитам банков для работников» '
К-т сч. 51 «Расчетные счета».
Отражение операций по получению работниками организации займов на индивидуальное жилищное строительство и строительство садовых домиков аналогично:
получение в банке кредита на указанные мероприятия оформляется бухгалтерской записью:
Д-т сч. 50 «Касса»
К-т сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», субсчет «Расчеты по кредитам банков для работников»;
выдача полученного кредита по назначению -
Д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по предоставленным займам»
К-т сч. 50 «Касса» или 51 «Расчетные счета»;
по мере возвращения работниками долгов организации —
Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
К-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по предоставленным займам»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

погашение долга организации перед банком —
Д-т сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», субсчет «Расчеты по кредитам банков для работников»
К-т сч. 51 «Расчетные счета».
Работникам организации займы могут быть предоставлены на возмездной и безвозмездной основе. Безвозмездные займы предоставляются из прибыли, остающейся в распоряжении организации после уплаты налога на прибыль.
При получении работником краткосрочного беспроцентного займа действует определенный порядок отражения операций.

При выдаче из кассы денежных средств работнику по договору займа делается запись:
Д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»
К-т сч. 50 «Касса».
Удержание денежных средств в счет частичного погашения задолженности по договору займа отражается в бухгалтерском учете записью:
Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
К-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
внесение денежных средств работником в окончательный расчет —
Д-т сч. 50 «Касса»
К-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

При удержании с работника налога на доходы за пользование процентным займом делается бухгалтерская запись:
Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
перечисление налога на доходы в бюджет -
Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»
К-т сч. 51 «Расчетные счета».
Учет операций по предоставлению работникам займов на возмездной основе рассмотрим на примере.

Пример, Работнику предоставлен заем в сумме 30 000 руб. сроком на два месяца с уплатой процентов из расчета 12% годовых по окончании срока договора займа:
выдача денежных средств работнику -
Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» 30 000 руб.
К-т сч. 50 «Касса» 30 000 руб.;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

начисление процентов по займу -
Д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» 600 руб.
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» 600 руб ,
погашение задолженности работником по договору займа -
Д-т сч 41 «Товары» или 50 «Касса» 30 600 руб.
К-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» 30 600 руб.

10.4. Учет затрат по обслуживанию займов и кредитов

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» затраты по займам и кредитам являются операционными расходами и относятся на финансовый результат работы организации. Исключением являются случаи, когда осуществляется предварительная оплата приобретаемых материально-производственных запасов, работ, услуг или выдача задатков в счет оплаты. В этом случае расходы по обслуживанию кредитов и займов заемщик относит на увеличение дебиторской задолженности, возникшей в результате предварительной оплаты ценностей (работ, услуг). При оприходовании ценностей затраты по обслрсиванию кредитов и займов относятся на операционные расходы.

Пример. 10.03.200_ г. были получены материалы на сумму 23 600 руб., в том числе НДС - 3600 руб.

Заемщик 15.03.200_г. получил от банка кредит в сумме 118 000 руб. на приобретение материалов сроком на два месяца под 24% годовых с ежемесячным погашением. В тот же день поставщику материалов было перечислено 23 600 руб. (в том числе НДС - 3600 руб.).

Перечислена 20.03„200_ г. поставщику предоплата на сумму 94 400 руб. (в том числе НДС -14 400 руб.).

Поступили 31.03.200_ г. от поставщиков материалы на сумму 94 400 руб. Кредит погашен в установленный срок.

В бухгалтерском учете следует сделать следующие записи:

1. 10.03.200_г.

Оприходованы поступившие от поставщика материалы — Д-т счетов 10 «Материалы» 20 000 руб.,
19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» 3600 руб.
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 23 600 руб.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

2. 15.03.200_г.

а) зачислен на расчетный счет краткосрочный кредит банка под материалы –

Д-т сч. 51 «Расчетные счета» 118 000 руб.
К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» 118 000 руб.

б) погашена задолженность перед поставщиком за поступившие от него материалы –

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 23 600 руб.
К-т сч. 51 «Расчетные счета» 26 600 руб.

в) осуществлен зачет НДС по приобретенным материалам –

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 3600 руб.
К-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» 3600 руб.

3 20.03.200 _ г.

Произведена предоплата за материалы –

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 94 400 руб.
К-т сч. 51 «Расчетные счета» 94 400 руб.

4. 31.03.200 _ г.

а) поступили материалы от поставщика –

Д-т счетов 10 «Материалы» 80 000 руб.,
19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» 14 400 руб.
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 94 400 руб.

б) осуществлен зачет НДС по приобретенным материалам –

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 14 400 руб.
К-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» 14 400 руб.

5. Начислены проценты за пользование кредитом за март, относимые на себестоимость материалов (94 400 руб. · 24% · 11 дн. : 365 дн.):

Д-т сч. 10 «Материалы» 682,8 руб.
К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» 682,8 руб.

6. 31.03.200_ г.

Начислены проценты за пользование кредитом, включаемые в состав операционных расходов (118 000 руб. · 24% · 11 дн. : 365 дн.):

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» 1319,0 руб.
К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» 1319,0 руб.

7. Уплачены проценты за март (682,8 руб. + 1319,0 руб.):

Д-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» 2001,8 руб.
К-т сч. 51 «Расчетные счета» 2001,8 руб.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

8. 30.04.200_ г.
Начислены проценты за апрель (118 000 руб. · 24% · 30 дн. : 365 дн.):
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» 2327,7 руб.
К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» 2327,7 руб.
9. Уплачены проценты за апрель —
Д-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» 2327,7 руб.
К-т сч. 51 «Расчетные счета» 2327,7 руб.
10. 14.05.200_ г.
Начислены проценты за май (118 000 руб. · 24% · 365 дн.) —
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» 1086,2 руб.
К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» 1086,2 руб.
11. Перечислены проценты за май и сумма долга (118 000 руб. + 1086,2 руб.) —
Д-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» 119086,2 руб.
К-т сч.51 «Расчетные счета» 119086,2 руб.

Для целей налогообложения

Налоговый кодекс РФ расходы по обслуживанию кредитов и займов относит к внереализационным расходам. Расходы, включенные в себестоимость приобретенных предметов труда, должны быть скорректированы. Для целей исчисления налога на прибыль НК РФ предусматривает ряд ограничений для учета расходов по обслуживанию кредитов и займов.

Для расчета налогооблагаемой прибыли проценты по кредитам и займам учитываются:

в полном объеме, если величина начисленных процентов существенно не отличается (не более 20%) от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях;

в размере, не превышающем ставку рефинансирования ЦБ РФ в 1,1 раза при оформлении обязательств в рублях.

Налоговый учет расходов по обслуживанию кредитов и займов налогоплательщик осуществляет по данным аналитического учета. В ведомостях суммы расхода в виде процентов учитываются по каждому виду обязательств и сроку их действия в отчетном периоде на дату признания расходов.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Если доходы (расходы) определяются методом начисления, то в целях налогообложения прибыли расходы признаются и включаются в состав соответствующих расходов в конце определенного отчетного периода.

Пример. Получен 1О.О4.20О_ г. кредит в сумме 120 000 руб. на оплату материалов под 18% годовых сроком на один месяц. Проценты погашаются вместе с суммой основного долга. В тот же день перечислены средства поставщику в счет предстоящей поставки материалов. Поступили 30 апреля материалы от поставщика, а 3 мая все материалы отпущены в производство Ставка рефинансирования ЦБ РФ — 12%.

Расходы по обслуживанию кредитов и займов

Месяцы	Для целей бухгалтерского учета	Для целей налогообложения прибыли
Апрель (до момента оприходования)	120 000 руб. · 18% : 365 дн. · 21 дн. = 1243 руб. (в себестоимость материалов)	120 000 руб. · 12% · 1,1 : 365 дн. · 21 дн. = 911 руб.
Май	120 000 руб. · 18% : 365 дн. · 10 дн. = 592 руб. (в состав операционных расходов)	120 000 руб. · 12% · 1,1 : 365 дн. 9 дн. = 391 руб.

Проценты за пользование кредитами на вложения в инвестиционные активы включаются в их первоначальную стоимость при:
возникновении расходов на приобретение и(или) строительство инвестиционного актива;
фактическом начале работ, связанных с формированием инвестиционного актива;
4 наличии фактических затрат по займам и кредитам или обязательств по их осуществлению.
При погашении процентов после ввода объекта в эксплуатацию (основные средства, НМА) их включают в состав операционных расходов.
В случае нецелевого расходования заемных средств на приобретение инвестиционного актива проценты по ним начисляются по средневзвешенной ставке.
В условиях компьютеризации учета используемые бухгалтерские программы предусматривают получение информации: по

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

видам кредиторов, срокам погашения, что позволяет сформировать данные для составления бухгалтерского баланса и других форм отчетности.

В учетной политике организации раскрываются состав и порядок списания дополнительных затрат по займам, способы начисления и распределения доходов по заемным обязательствам и порядок учета доходов от временного вложения заемных средств
Бухгалтерская отчетность организации должна содержать информацию о:
наличии и движении задолженности по заемным средствам и срокам их погашения;
суммах затрат по кредитам и займам, включенных в состав операционных расходов и в стоимость инвестиционных активов;
величине средневзвешенной ставки кредитов и займов.
Движение заемных средств в течение года отражается в Приложении к балансу (ф. № 5), а остатки не погашенных к концу года кредитов и займов показываются по статьям баланса: долгосрочные и краткосрочные кредиты банков и долгосрочные и краткосрочные займы.

Данные, показываемые по статьям «Долгосрочные кредиты банков», «Краткосрочные кредиты банков», должны быть подтверждены выписками банков по ссудным счетам.
Достоверность остатков невозвращенных заемных средств, полученных у других организаций (кроме банков и иных кредитных учреждений), должна быть подтверждена результатами сверки данных с заимодавцами.

Контрольные вопросы

1. Чем отличается банковский кредит от коммерческого?
2. Какие документы требует банк от клиента для решения вопроса о возможности выдачи кредита?
3. Какие документы не принимаются к факторинговым операциям?
4. Что является источником погашения процентов по краткосрочным кредитам?
5. Что является источником погашения процентов по просроченным кредитам?
6. В каком регистре бухгалтерского учета содержится информация по задолженности банкам по кредитам и займам?

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

7. В какой форме отчетности содержится информация по задолженности банкам по кредитам и займам?
8. На какие цели организация может получить в банке кредит для своих работников?
9. Какой бухгалтерской записью отражается задолженность по долгосрочным займам?
10. Какой бухгалтерской записью отражается задолженность по краткосрочным кредитам?
11. На какие цели выдаются краткосрочные кредиты?
12. На какие цели выдаются долгосрочные кредиты?
13. На каком счете обобщается информация о расчетах по займам, предоставленным своим работникам?
14. На какие цели выдается кредит в вексельной форме?

Задания в тестовой форме

Укажите номера правильных ответов.

1. Размер обеспечения ссуды исчисляется в виде разницы между стоимостью остатка кредитуемых ценностей и затрат, из которых исключаются:
а) запасы, не подлежащие кредитованию;
б) кредиторская задолженность по кредитуемым ценностям;
в) вся кредиторская задолженность;
г) запасы, не подлежащие кредитованию, кредиторская задолженность, собственные оборотные средства.
2. Товарно-материальные ценности и затраты принимаются к кредитованию по оценке:
а) нормированной;
б) балансовой;
в) фактической;
г) плановой.
3. Погашение задолженности перед поставщиком за счет краткосрочного кредита отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-тсч. 51 «Расчетные счета»;
б) Д-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
в) Д-тсч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

г) Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,

4. Возврат денежных средств, полученных по векселю, из-за невыполнения обязательств отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
б) Д-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» К-тсч. 51 «Расчетные счета»;
в) Д-тсч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
г) Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

5. Дисконт векселей отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
б) Д-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»;
в) Д-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» К-тсч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
г) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»
К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

6. На сумму предоставленного кредита в вексельной форме делается запись по кредиту счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и дебету счета:
а) 51 «Расчетные счета»; «
б) 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
в) 58 «Финансовые положения»;
г) 90 «Продажи».

7. Получение долгосрочного кредита на погашение задолженности перед поставщиками отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 67 «Расчеты до долгосрочным кредитам и займам» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
б) Д-тсч. 51 «Расчетныесчета»
К-тсч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

в) Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-тсч. 51 «Расчетные счета»;
г) Д-тсч. 51 «Расчетные счета»
К-тсч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

8. Бухгалтерская запись:
Д-т сч 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам*, субсчет «Расчеты по кредитам банков для работников» К-т сч. 52 «Валютные счета» отражает:
а) погашение кредитов для работников организации;
б) погашение кредитов, полученных для работников с валютного счета;
в) оплату товаров, купленных в кредит;
г) удержание с работников платежей за товары, купленные в кредит.

9. Бухгалтерская запись
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,
субсчет «Расчеты по краткосрочным займам», отражает:
а) начисление процента по полученным краткосрочным займам;
б) проценты по краткосрочным займам по мере их выплаты;
в) погашение ранее полученных займов;
г) задолженность по выданным краткосрочным займам.

10. Бухгалтерская запись
Д-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Расчеты по кредитам банков для работников» К-т сч. 52 «Валютные счета» отражает:
а) погашение ранее полученных займов; • б) проценты по краткосрочным займам по мере их выплаты;
в) погашение задолженности перед банком по краткосрочным кредитам в валюте;
г) начисление процентов по полученным краткосрочным займам.

11. Поступление средств от других организаций в погашение задолженности по долгосрочным займам оформляется бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», субсчет «Расчеты по долгосрочным займам»

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
б) Д-тсч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-тсч. 51 «Расчетные счета»;
в) Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-тсч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», субсчет «Расчеты по долгосрочным займам»;
г) Д-тсч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». 12. Информация о задолженности банку по кредитам содержится в следующем учетном регистре:
а) журнале-ордере № 4;
б) журнале-ордере №5;
в) выписке банка,
г) балансе.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Глава 11. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Цели изучения главы:

- первоначальная и последующая оценки различных видов финансовых вложений;
- классификация финансовых вложений для отражения в учете и отчетности;
- определение обесценения финансовых вложений;
- формирование информации о финансовых вложениях для составления бухгалтерской отчетности

11.1. Понятие и классификация финансовых вложений

Финансовые вложения представляют собой активы организации, предназначенные для увеличения ее капитала посредством участия в распределении прибыли других организаций (в форме дивиденда, процента и т.п.) или получения ею иных экономических выгод. Иными экономическими выгодами в данном случае могут быть: доход от перепродажи финансовых вложений; выгоды, получаемые через долговременные деловые связи; возможность контролировать деятельность других организаций; создание определенных коммерческих преимуществ и др. К финансовым вложениям относят инвестиции в ценные бумаги, уставные (складочные) капиталы других организаций, не являющихся акционерными обществами, вклады в простые товарищества, предоставленные другим юридическим лицам займы, дебиторскую задолженность, приобретенную на основании уступки права требования. В составе финансовых вложений учитываются инвестиции в следующие ценные бумаги: акции, облигации, государственные облигации, депозитные сертификаты и другие документы, которые законодательством (или в установленном им порядке) отнесены к ценным бумагам.

К финансовым вложениям не относят: собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования; вложения организа-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ции в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму и предоставляемое за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода; векселя, выданные организацией продавцам в расчет за приобретенную продукцию, выполненные работы и потребленные услуги; инвестиции в драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные организацией не для ведения обычных видов деятельности.

Финансовые вложения имеют ряд особенностей. Как правило, они обладают большей ликвидностью по сравнению с другими активами — их проще обратить в деньги. Эти инвестиции дают возможность достаточно быстрого получения большего дохода, складывающегося обычно не только из суммы процента, дивиденда и т.п., но и прироста капитала, вложенного в них, вследствие роста их цены. Благодаря большей доходности финансовые вложения обеспечивают лучшую защиту накоплений от инфляции.
В то же время финансовые вложения — достаточно рискованные активы. Риск инвестора заключается в отсутствии гарантий получения фиксированного дохода, а также в потенциальной возможности обесценения инвестированных сбережений или даже их полной потери. Рыночная стоимость финансовых вложений подвержена значительным колебаниям, которые могут происходить на протяжении достаточно коротких периодов. Причем колебания стоимости обусловливаются главным образом внешними факторами экономического и неэкономического свойства.

Финансовые вложения являются частью получающего все большее распространение в бухгалтерской практике общего понятия «финансовые активы». Последнее охватывает широкий круг объектов. В состав финансовых активов включают: денежные средства; возникающее из договора право на получение денежных средств или другого финансового актива от другой организации (право требования по договору займа, предоставленного денежными средствами или ценными бумагами, фьючерсный контракт на поставку акций другой организации, переуступка права требования по договору займа, приобретенная на рынке облигация другой организации и др.); возникающее из договора право на обмен финансовыми инструментами с другой организацией на условиях, потенциально выгодных для первой организа-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

ции (например, право на обмен привилегированных акций одной организации на ее же обыкновенные акции, рыночная цена которых выше); любой долевой инструмент другой организации. Применение данного общего понятия позволяет упорядочить формирование в бухгалтерском учете информации как о базовых финансовых инструментах (дебиторская задолженность, долевые ценные бумаги), так и о производных инструментах (финансовые опционы, фьючерсы, форварды, процентные и валютные свопы).
Для целей бухгалтерского учета наибольшее значение имеют следующие основания классификации финансовых вложений: по назначению, ликвидности, характеру отношений с получателем инвестиций.

По назначению различают долевые и долговые финансовые вложения. К долевым вложениям относятся, например, акции и вклады в уставные (складочные) капиталы. Обладатель их является совладельцем (или единственным владельцем) другого хозяйственного общества. Акция представляет собой ценную бумагу, удостоверяющую право ее владельца на долю в собственных средствах акционерного общества, на получение дохода от его деятельности и, как правило, на участие в управлении этим обществом. Она является частной ценной бумагой, выпускается только негосударственными организациями. Как правило, акции выпускают на длительные сроки. В отличие от долговых обязательств они не имеют установленных сроков обращения. Большинство акций приносит изменяющийся (плавающий) доход.

Долговые вложения представляют собой заимствования на рынке денежных средств, необходимых эмитентам (должникам) для решения текущих и перспективных задач. Наиболее распространенными долговыми вложениями являются инвестиции в государственные облигации, облигации коммерческих организаций, депозитные сертификаты, предоставленные другим организациям займы.

Облигация — ценная бумага, удостоверяющая внесение ее владельцем денежных средств и подтверждающая обязательство возместить ему номинальную (нарицательную) стоимость этой ценной бумаги в предусмотренный в ней срок с уплатой фиксированного процента (если иное не предусмотрено условиями выпуска). Выпускают государственные и частные (негосударственные) облигации. Они, особенно государственные, считаются одним из наиболее ликвидных и наименее рискованных видов

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

имущества на балансе организации, приносящим гарантированный доход. Однако в отличие от акций облигации не дают их владельцам право на участие в управлении деятельностью эмитента

Особое значение для учета и отчетности имеет группировка финансовых вложений по ликвидности, т.е. возможности в случае необходимости'легко в кратчайший срок превратить их в наличные денежные средства. По этому основанию выделяют прежде всего легкореализуемые финансовые вложения. Приобретение их производится в интересах выгодного помещения временно свободных денежных средств, а не с целью завоевания рынков сбыта или распространения влияния на другие организации. Обычно легкореализуемые финансовые вложения осуществляются на то время, пока не возникает потребность в наличных деньгах для погашения срочных обязательств организации. Реализуемость финансовых вложений означает существование емкого рынка для их продажи в любой требуемый момент.
Прочие финансовые вложения приобретаются не столько с целью хранения временно свободных денежных средств и получения дополнительного дохода, сколько для содействия, поддержания и приоритетного развития определенной предпринимательской деятельности либо коммерческих связей. Решения о таких вложениях имеют под собой намерение финансировать другую организацию и/или ведение хозяйства в определенном секторе экономики. Эти финансовые вложения представляют собой помещение капитала в юридически самостоятельные организации на длительный срок (минимально - более года).

Иногда финансовые вложения подразделяют в зависимости от срока, на который они произведены (по срочности), на долгосрочные и краткосрочные. При этом к долгосрочным инвестициям относят вложения на срок более 12 месяцев, а к краткосрочным - менее 12 месяцев. Однако такая группировка вложений не всегда возможна с практической точки зрения. Трудность связана с применимостью и обоснованностью традиционно используемого формального критерия в виде периода в 12 месяцев. Во-первых, финансовые вложения в некоторые ценные бумаги не имеют установленного срока обращения или погашения. Наиболее ярким примером являются акции. В депозитном сертификате может не оговариваться срок обращения; по такому сертификату банк несет обязательство оплатить означенную в нем сумму немедленно по первому требованию владельца. Во-вторых, применительно к ценным бумагам (особенно государственным облигациям) краткосрочность

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

практически невозможно соотнести с периодом в 12 месяцев. В мировой практике краткосрочными считают облигации со сроком обращения ДО 5 лет (так как они могут быть гарантированы активами эмитента или застрахованы)

По характеру отношений с получателем инвестиций выделяют финансовые вложения в дочерние общества, зависимые общества и прочие организации. Это деление основывается на возможности и степени контроля инвестора за деятельностью получателя инвестиций

Инвестиции в дочернее общество обеспечивают инвестору возможность определять решения, принимаемые этим обществом, с целью получения выгод от деятельности последнего. Возможность контроля над организацией, являющейся объектом инвестиций, обусловливается прежде всего преобладающей степенью участия инвестора в уставном капитале и связанным с этим объемом прав на участие в управлении Применительно к акционерным обществам это выражается во владении акционером преобладающей долей голосующих акций Считается, что контроль организации над акционерным обществом существует, если организация владеет прямо или косвенно через другие дочерние общества более чем половиной голосующих акций этого акционерного общества. Контроль существует также, если организация владеет меньшим количеством голосующих акций, но имеет возможность какими-либо иными способами определять решения данного акционерного общества. Среди таких способов — возможность по соглашению с другими инвесторами управлять более чем половиной голосующих акций данного акционерного общества, наличие согласно уставу акционерного общества или по договору с ним полномочий принимать соответствующие решения; определяющее влияние на совет директоров или аналогичный орган управления акционерного общества и др.

Вложения в зависимое общество предполагают значительное влияние инвестора на такое общество, т е. возможность участвовать в принятии решений по оперативным и финансовым вопросам деятельности другой организации, отличная от контроля над ней. Основой достижения значительного влияния на деятельность другой организации являются участие в капитале и связанный с этим объем прав на участие в управлении. Такое участие может быть как прямым, так и косвенным через дочерние обще-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ства инвестора. Применительно к акционерным обществам участие в капитале выражается во владении инвестором не менее 20 % голосующих акций. При меньшей доле участия в капитале значительное влияние может быть достигнуто такими способами, как: представительство в совете директоров объекта инвестиций, участие в процессе выработки решений; крупные операции между инвестором и объектом инвестиций, обмен управленческим персоналом; предоставление важной технической информации и др Помимо перечисленных классификаций в последнее время финансовые вложения часто подразделяют (в составе финансовых активов) на торговые, удерживаемые до погашения, предоставленные организацией займы и дебиторскую задолженность, имеющиеся в наличии для продажи. К первой группе относятся активы, приобретенные главным образом с целью получения прибыли за счет кратковременных колебаний цены на них или в виде маржи дилера Финансовые вложения, удерживаемые до погашения, - это объекты с фиксированным или рассчитываемым доходом и фиксированным сроком погашения, в отношении которых организация имеет твердое намерение и способна держать до наступления срока погашения (кроме предоставленных организацией займов и дебиторской задолженности) В состав третьей группы включаются созданные самой организацией в результате предоставления денежных средств, товаров или услуг непосредственно дебитору активы, отличные от образуемых с намерением продать немедленно или в течение короткого времени, последние рассматриваются в качестве предназначенных для торговли. Наконец, финансовые вложения признаются имеющимися в наличии для продажи, когда они не могут быть отнесены ни к одной из предыдущих групп, например, из-за неопределенности рынка или позиции руководства организации в отношении их.

С точки зрения инвестора, существует несколько оценок приобретенных им ценных бумаг: номинальная, рыночная (курсовая), учетная, балансовая, бухгалтерская. Номинальная (нарицательная) цена - это цена, обозначенная на бланке ценной бумаги. Рыночная стоимость ценных бумаг представляет собой ту цену, за которую они могут покупаться и продаваться на рынке. Эта оценка является определяющей для инвестора, ибо, как известно, акция стоит столько, сколько покупатель согласен за нее заплатить. Учетная стоимость - сумма, по которой ценная бумага отражается в бухгалтерском учете организации в данный мо-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

мент времени. При этом различают первоначальную учетную стоимость ценных бумаг, которая определяется при первичном признании их в учете организации, и последующую учетную оценку, устанавливаемую организацией систематически на протяжении всего времени признания данных активов в учете.
Балансовая стоимость — величина, в которой ценная бумага отражена в бухгалтерском балансе. Бухгалтерская стоимость акций показывает величину капитала акционерного общества, приходящегося на одну акцию.

По долговым ценным бумагам и займам, предоставленным другим организациям, рассчитывается также дисконтированная стоимость (приведенная стоимость), Она определяется путем дисконтирования стоимости будущих чистых поступлений денежных средств, которые предположительно будут созданы данным активом в ходе обычной деятельности. Расчет осуществляется на основе коэффициента дисконтирования, избираемого организацией исходя из общей экономической ситуации, текущей величины рыночной ставки процента в банковском секторе, уровня инфляции и инфляционных ожиданий. Эта оценка финансовых вложений предназначена главным образом для бухгалтерской отчетности; в системном бухгалтерском учете она не используется.

В международной практике для оценки финансовых вложений широко применяется справедливая стоимость (fair value). Она представляет собой сумму, на которую актив может быть обменен при совершении сделки между информированными, заинтересованными и независимыми сторонами. Справедливая стоимость финансовых вложений определяется, как правило, при наличии активного рынка для конкретного объекта, Это означает, что; торговля на рынке ведется объектами, однородными с рассматриваемым объектом; в любое время на рынке существуют заинтересованные покупатели и продавцы; сведения о ценах являются публичной информацией. Примерами такого рынка являются фондовая биржа, дилерский рынок. Однако справедливая стоимость устанавливается и при отсутствии активного рынка, когда сделки с конкретным объектом финансовых вложений совершаются нерегулярно, эпизодически. В этом заключается одно из отличий справедливой стоимости от рыночной стоимости, которая выявляется исключительно на активном рынке.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Для обобщения информации о наличии и движении финансовых вложений в бухгалтерском учете открывается синтетический счет 58 «Финансовые вложения». Аналитический учет по нему ведут по видам инвестиций (в акции, облигации, вклады в уставные капиталы других организаций, депозиты, предоставленные займы и др.) и объектам, в которые осуществлены эти вложения (эмитентам ценных бумаг, заемщикам, дебиторам и т.п.), При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получать данные о финансовых вложениях в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется консолидированная бухгалтерская отчетность. Так, головная организация такой группы должна обособленно учитывать инвестиции в дочерние и зависимые общества, а дочерние общества - вложения в головную организацию и другие дочерние общества группы.

Организация самостоятельно избирает единицу бухгалтерского учета конкретного вида финансовых вложений. Принятые единицы учета должны быть индивидуальны, качественно различимы и обладать всеми признаками, необходимыми и достаточными для обособленного учета. Они должны обеспечивать условия для формирования полной и достоверной информации о соответствующих финансовых вложениях, а также контроль за их наличием и движением, В зависимости от вида финансовых вложений, порядка приобретения их и других факторов единицей учета могут быть серия, партия, однородная группа, договор, например, партия ценных бумаг одного вида, выпущенная одним эмитентом и приобретенная организацией на одних условиях; вклад в уставный капитал одной организации; предоставленный заем; банковский вклад.

11.2. Учет приобретения ценных бумаг

При принятии к бухгалтерскому учету ценные бумаги оцениваются по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость формируется при принятии ценных бумаг к учету. Порядок определения первоначальной стоимости ценных бумаг во многом зависит от источника их приобретения.
При приобретении ценных бумаг за плату у других организаций и лиц первоначальная стоимость рассчитывается путем суммирования всех фактически произведенных при этом затрат, за

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, когда согласно законодательству такие налоги подлежат включению в первоначальную стоимость финансовых вложений). Основной составляющей фактических затрат на приобретение является покупная стоимость Она слагается из номинальной цены и суммы премии, уплаченной продавцу, или скидки, предоставленной продавцом

Кроме того, при покупке ценных бумаг возникают дополнительные расходы, обусловленные спецификой данного товара Среди них - оплата услуг инвестиционного консультанта (за информационные и консультационные услуги), вознаграждение инвестиционному посреднику (финансовому брокеру), через которого приобретен актив Эти и другие расходы, непосредственно связанные с приобретением ценных бумаг, также признаются фактическими затратами на приобретение. Однако если при приобретении ценных бумаг общая величина таких расходов несущественна по сравнению с суммой, уплачиваемой по договору продавцу то организация может признать их прочими операционными расходами без включения в первоначальную стоимость. Когда организации оказаны информационные и консультационные ус-туги, связанные с принятием решения о приобретении ценных >умаг, но она решает не осуществлять инвестиции, стоимость ус-уг включается в операционные расходы отчетного периода. Не лслючаются в фактические затраты общехозяйственные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением конкретных ценных бумаг.

Ценные бумаги, внесенные в счет вкладов в уставный (складочный) капитал создаваемой организации, принимаются к учету по стоимости, согласованной (определенной) всеми участниками этой организации. В основе этой стоимости лежит, как правило, рыночная стоимость ценных бумаг. По требованию законодательства для определения согласованной денежной оценки их может быть привлечен независимый оценщик.
Ценные бумаги, полученные организацией безвозмездно, в том числе по договору дарения, принимают к бухгалтерскому учету по текущей рыночной стоимости, под которой понимают рыночную цену, рассчитанную организатором торговли (биржей) на рынке ценных бумаг. По ценным бумагам, для которых организатор торговли не рассчитывает рыночную цену, первоначальной стоимостью считается определенная на дату принятия к уче-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ту сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи этих ценных бумаг Как правило, оценка ценных бумаг, полученных безвозмездно, должна быть подтверждена документально или экспертным путем.

Если ценные бумаги приобретены в обмен на другое имущество организации (кроме денежных средств), то первоначальной стоимостью их признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Последняя рассчитывается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей. Например, организация приобрела ценные бумаги в обмен на продукцию собственного изготовления. Первоначальной стоимостью приобретенных ценных бумаг считается стоимость обмененной продукции, рассчитанная исходя из цены, по которой обычно организация торгует своей продукцией.

При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость ценных бумаг, полученных организацией в обмен на другое имущество (кроме денежных средств), определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах осуществляются аналогичные финансовые вложения. Например, организация приобрела государственные облигации в обмен на принадлежащие ей акции закрытого акционерного общества. Данные акции не обращаются на фондовом рынке; ранее операции по продаже акций этого общества не проводились. Следовательно, установить рыночную стоимость обмениваемых акций невозможно В этих условиях за первоначальную стоимость полученных государственных облигаций принимается сумма, за которую в сравнимых обстоятельствах приобретаются эти .же или аналогичные долговые ценные бумаги. Такая сумма устанавливается экспертным путем.

Денежные средства в оплату ценных бумаг и связанных с этим расходов перечисляются на основе соответствующих договоров. При этом на уплаченные суммы в учете делается запись.
Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
К-т сч. 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета».
При оплате ценных бумаг неденежным имуществом записи по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» осуществляют в корреспонденции с кредитом счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы, и расходы» в зависимости от вида передаваемых ценностей. Одновременно по дебету этих счетов

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

списывают имущество с кредита счетов учета соответствующего имущества. Основанием для соответствующих записей в системном учете служат документы, подтверждающие факт передачи объектов инвестором акционерному обществу (например, акт приемки-передачи основных средств или нематериальных активов, накладная на отпуск материалов на сторону с приложением доверенности на получение этих ценностей)
Для того чтобы приобретенные ценные бумаги были зачислены на бухгалтерский счет 58 «Финансовые вложения», те признавались финансовыми вложениями, а не дебиторской задолженностью организации, необходимо единовременное выполнение следующих условий
они должны находиться под контролем организации в результате прошлых событий ее деятельности. При этом наличие контроля над активом означает, что именно данная организация будет получать экономические выгоды от него и может ограничить доступ других лиц к этим выгодам,
к организации должны перейти финансовые риски, порождаемые данными ценными бумагами, в частности риски изменения цены, неплатежеспособности должника, ликвидности и др.;
они должны обладать способностью приносить организации экономические выгоды в будущем (в форме дивиденда, процента, прироста стоимости и др.).

Возможность организации контролировать будущие экономические выгоды, заключенные в активе, признаваемом финансовыми вложениями, как правило, проистекает из юридических прав, в частности права собственности, которое охраняется законом и может быть защищено в суде. Момент перехода прав на ценные бумаги определяется законодательством и зависит от вида ценных бумаг, а также способа хранения и учета их (табл. 11.1). Свидетельством контроля являются, например, надлежаще оформленные документы, подтверждающие наличие у организации прав на данный объект и на получение денежных средств или иных активов, вытекающее из этих прав. При отсутствии права собственности значительно труднее демонстрировать наличие конроля.Однако правовая защищенность не является единственным условием контроля, поскольку организация может контролировать будущие экономические выгоды другими способами.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Таблица 111

Момент перехода прав на ценные бумаги

Вид ценной бумаги	Порядок хранения и/или учета		
	у владельца	в депозитарии	в системе ведения реестра
Акция			
Именная бездокументарная	×	Внесение приходной записи по счету депо приобретателя	Внесение приходной записи по лицевому счету приобретателя
Именная документарная	×	Внесение приходной записи по счету депо приобретателя	Получение приобретателем сертификата акции (после внесения приходной записи по его лицевому счету)
Долговые ценные бумаги			
Облигация предъявительская документарная	Получение сертификата	Внесение приходной записи по счету депо приобретателя	×
Облигация именная бездокументарная	×	Внесение приходной записи по счету депо приобретателя	Внесение приходной записи по лицевому счету приобретателя
Облигация именная документарная	×	Внесение приходной записи по счету депо приобретателя	Получение приобретателем сертификата акции (после внесения приходной записи по его лицевому счету)
Казначейское обязательство	×	Получение выписки со счета депо (в уполномоченном Минфином РФ депозитарии)	×
Вексель	Составление акта приемки-передачи	×	×

только для ознакомления

PDF-версия специально для МирКниг

При выполнении перечисленных выше условий в бухгалтерском учете инвестора полная стоимость приобретенных ценных бумаг переносится со счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в дебет счета 58 «Финансовые вложения». Если условия признания ценных бумаг выполнены, но эти бумаги не Оплачены полностью инвестором, то на счет 58 «Финансовые вложения» зачисляется полная сумма затрат на приобретение согласно договору, а непогашенная сумма продолжает учитываться на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в качестве кредиторской задолженности. В остальных случаях суммы, внесенные в счет подлежащих приобретению ценных бумаг, учитываются в качестве дебиторской задолженности.

Если облигации продаются с нарастающими процентами, то при покупке их в дни, не совпадающие с днями выплаты процентов, покупатель и продавец должны разделить между собой соответствующую сумму. Покупатель уплачивает продавцу, помимо рыночной стоимости облигации, проценты, причитающиеся за период, прошедший с момента их последней выплаты. При наступлении срока выплаты процентов покупатель получает их полг ностью за весь процентный период.

В бухгалтерском учете покупателя эти операции отражаются следующим образом:

покупная стоимость облигации, включающая рыночную стоимость и сумму процентов, причитающихся за период, прошедший с момента их последней выплаты, —
Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
К-т счетов учета денежных средств;
рыночная стоимость облигации -
Д-т сч. 58 «Финансовые вложения»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
сумма процентов, причитающихся за период, прошедший с момента их последней выплаты, —
Д-т сч. 97 «Расходы будущих периодов»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
сумма процентов, причитающихся за период, прошедший с момента покупки облигации, -
Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;
сумма процентов, причитающихся за период, прошедший с момента их последней выплаты, —

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Д-т сч, 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
К-т сч. 97 «Расходы будущих периодов».

Если организация не включает или не имеет возможности включить расходы, связанные с приобретением ценных бумаг, в первоначальную их стоимость, то суммы отражаются в бухгалтерском учете по мере осуществления соответствующих расходов по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетами учета денежных средств или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».
В связи с необходимостью обслуживания приобретенных ценных бумаг (равно как и других финансовых вложений) организация несет определенные расходы. Среди них - оплата услуг банка и/или депозитария за хранение ценных бумаг, предоставление выписки со счета депо и др. Они признаются операционными расходами организации и по мере осуществления списываются в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

11.3. Последующая оценка ценных бумаг

Финансовые вложения в ценные бумаги — достаточно рискованная операция. С целью обеспечения надежности и полезности отчетной информации об этом виде активов первоначальная стоимость их может корректироваться. Это позволяет в отчетности полнее отражать риски, связанные с негативными тенденциями на фондовом рынке. Тем самым пользователи финансовой информации получают объективное представление о величине финансовых вложений организации.
Допускаются два вида корректировок первоначальной стоимости: 1) в связи с изменением текущей рыночной стоимости и 2) в связи с обесценением финансовых вложений.
Изменение текущей рыночной стоимости. За текущую рыночную стоимость ценных бумаг принимается рыночная цена, рассчитанная организатором торговли (биржей и др.) на рынке ценных бумаг. Как правило, порядок расчета организатором торговли рыночной цены ценных бумаг устанавливается органом, регулирующим фондовый рынок, т. е. Федеральной комиссией по рынку ценных бумаг. Обычно используются рыночные цены того организатора торговли, у которого торгуется наибольший объем соответствующих бумаг. Рыночная цена принадлежащих организации ценных бумаг, наибольший объем торговли которыми приходит-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

ся на иностранные биржи, определяется исходя из котировок на признанных биржах за рубежом (например, Нью-Йоркской, Лондонской, Токийской).

В зависимости от возможности определения текущей рыночной стоимости вложения в ценные бумаги (равно как и иные финансовые вложения) делятся на две группы: по которым можно и по которым нельзя определить текущую рыночную стоимость.
Если по ценным бумагам возможно определить текущую рыночную стоимость, то установленная организацией текущая рыночная стоимость на отчетную дату сопоставляется с текущей рыночной стоимостью на предыдущую отчетную дату. Если эти две величины различаются, то балансовой стоимостью инвестиций в ценные бумаги считается их текущая рыночная стоимость на отчетную дату. Текущая рыночная стоимость по состоянию на предыдущую отчетную дату подлежит корректировке. При этом выявленная в результате сопоставления разница в текущей рыночной стоимости на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату относится на финансовый результат деятельности организации Она включается в состав операционных доходов или расходов.
Когда текущая рыночная стоимость ценных бумаг на отчет-то дату превышает текущую рыночную стоимость их на преды-щую отчетную дату, в бухгалтерском учете делается запись:

Д-т сч. 58 «Финансовые вложения»
К-т сч 91 «Прочие доходы и расходы».

Когда текущая рыночная стоимость ценных бумаг на отчетную дату оказывается ниже текущей рыночной стоимости их на предыдущую отчетную дату, в учете осуществляется следующая запись:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 58 «Финансовые вложения».

Ценные бумаги, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, продолжают учитываться и отражаться в отчетности все время нахождения у организации по первоначальной стоимости. Исключение могут составить лишь долговые ценные бумаги. Суммы, в которых они приняты к учету (первоначальная стоимость), постепенно доводятся до величины номинальной цены этих ценных бумаг, Если первоначальная стоимость выше номинальной цены, то разница между ними списывается. Если первоначальная стоимость ниже номинальной цены, то разница до-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

начисляется. Корректировка первоначальной стоимости ведется таким образом, что:

к моменту погашения (выкупа) долговых ценных бумаг учетная стоимость их должна соответствовать номинальной цене;
списание или доначисление разницы между первоначальной стоимостью и номинальной ценой производятся за счет процентов, получаемых организацией по принадлежащим ей долговым ценным бумагам;
часть разницы между первоначальной стоимостью и номинальной ценой, списываемая или доначисляемая при каждом начислении причитающегося организации дохода, определяется исходя из общей суммы разницы и установленной периодичности выплаты дохода по долговым ценным бумагам. Эта часть разницы может быть рассчитана по формуле
Ч = (П - Н). (О К),
где Ч — часть разницы между первоначальной стоимостью и номинальной ценой долговой ценной бумаги,
П — первоначальная стоимость долговой ценной бумаги, т.е сумма фактических затрат на приобретение ценной бумаги;
Н - номинальная цена долговой ценной бумаги, т.е сумма, обозначенная на бланке ценной бумаги,
О - срок обращения долговой ценной бумаги (в месяцах), т.е. период с даты эмиссии до даты, когда владелец ценной бумаги получает право востребовать внесенные денежные средства;
К - количество выплат дохода по долговой ценной бумаге в течение года.

В результате применения данного механизма оценки учетная стоимость долговых ценных бумаг изменяется по сравнению с первоначальной стоимостью. С течением времени она снижается или возрастает,
Если по каким-то долговым ценным бумагам организация не осуществляет корректировку первоначальной учетной стоимости, то разница между первоначальной стоимостью и номинальной ценой проявляется лишь при погашении, продаже или ином выбытии ценной бумаги. При этом такая разница рассматривается в качестве составляющей общего финансового результата деятельности организации.

Рассмотрим порядок отражения данной корректировки на счетах бухгалтерского учета. Если первоначальная стоимость

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

долговой ценной бумаги выше номинальной цены, то при каждом начислении причитающегося организации дохода делается следующая запись:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» -на сумму причитающегося к получению дохода
К-т сч. 58 «Финансовые вложения» — на часть разницы между первоначальной стоимостью и номинальной ценой,
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» - на разницу между суммами, отнесенными на счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и 58 «Финансовые вложения».
Пример. Организация 1 июля 2003 г. приобрела облигацию некоего акционерного общества за 20 400 руб. Номинальная цена облигации составляет 20 000 руб. По облигации предусмотрен доход в размере 6% в год, который выплачивается 2 раза в год, т е. каждое полугодие организация будет получать 3% номинальной цены облигации. Погашение облигации намечено через 5 лет — 30 июня 2008 г.

При покупке облигации 1 июля 2003 г. делается бухгалтерская запись на сумму 20 400 руб.:
Д-т сч. 58 «Финансовые вложения» 20 400 руб.
К-т сч 51 «Расчетные счета» 20 400 руб.;
при начислении процентов за первые полгода, т. е. 31 декабря 2003 г., производятся записи:
Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
(20 000 • 3 : 100) 600 руб.
К-т сч. 58 «Финансовые вложения» [(20 400 - 26 000): (5 • 2)]
40 руб. К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» 560 руб.;
при получении начисленных процентов запись на сумму 600 руб.:
Д-т сч. 51 «Расчетные счета» 600 руб.
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 600 руб.
В бухгалтерском балансе организации по состоянию на 1 января 2004 г. стоимость облигации будет показана в размере 20 360 руб. (20 400 - 40).

К моменту погашения облигации, т.е. к 30 июня 2008 г., стоимость облигации по данным учета составит 20 000 руб.

Если первоначальная стоимость приобретенных долговых ценных бумаг ниже номинальной цены, то при каждом начислении причитающихся организации процентов ведется следующая запись:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на сумму причитающегося к получению дохода
К-т сч. 58 «Финансовые вложения» - на часть разницы между первоначальной стоимостью и номинальной ценой,
91 «Прочие доходы' и расходы» - на общую сумму, отнесенную на счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и 58 «Финансовые вложения».

Пример. Организация 1 июля 2003 г. приобрела облигацию некоего акционерного общества за 19 600 руб. Номинальная цена облигации составляет 20 000 руб. По облигации предусмотрен доход в размере 6% в год, который выплачивается 2 раза в год, т. е. каждое полугодие организация будет получать 3 % номинальной цены облигации. Погашение облигации намечено через 5 лет, т.е. 30 июня 2008 г.
При покупке облигации 1 июля 2003 г. делается бухгалтерская запись:
Д-т сч. 58 «Финансовые вложения» 19 600 руб.
К-т сч. 51 «Расчетные счета» 19 600 руб.;
при начислении процентов за первые полгода, т. е. 31 декабря 2003 г.,-
Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (20 000-3:100) 600 руб.
К-т счетов 58 «Финансовые вложения» 40 руб.
[(20 000—19 600): (5 • 2)]
91 «Прочие доходы и расходы» 640 руб.
при получении начисленных процентов —
Д-т сч. 51 «Расчетные счета» 600 руб.
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 600 руб.
В бухгалтерском балансе организации по состоянию на 1 января 2004 г. стоимость облигации будет показана в размере 19 640 руб. (19 600 + 40). К моменту погашения облигации, т. е. к 30 июня 2008 г., стоимость облигации по данным учета составит 20 000 руб.

Обесценение финансовых вложений. Корректировки данного вида производятся в отношении ценных бумаг (равно как и иных финансовых вложений), по которым не определяется текущая рыночная стоимость.
Под обесценением финансовых вложений понимается устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений ниже величины экономической выгоды, которую организация рассчитывает получить от этих финансовых вложений в обычных условиях деятельности. Важнейшими характеристиками обесце-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

нения финансовых вложений являются устойчивость и существенность снижения их стоимости. Кратковременное, спекулятивное снижение котировок ценных бумаг нельзя расценить как обесценение финансовых вложений. Не может характеризоваться как обесценение финансовых вложений и незначительное, несущественное колебание стоимости финансовых вложений.

Примерами ситуаций, в которых может происходить обесценение финансовых вложений, являются:
появление у организации — эмитента ценных бумаг признаков банкротства либо объявление ее банкротом;
совершение на рынке ценных бумаг значительного количества сделок с аналогичными ценными бумагами по цене существенно ниже их учетной стоимости,
отсутствие или существенное снижение поступлений от финансовых вложений в виде процентов или дивидендов при высокой вероятности дальнейшего уменьшения таких поступлений в будущем.

На основе анализа состояния фондового рынка и принадлежащего организации портфеля ценных бумаг выявляются те ценные бумаги, по которым имеет место или возможно обесценение. Тест на обесценение проводится не реже одного раза в год при составлении годовой бухгалтерской отчетности по состоянию на 31 декабря; возможно тестирование также при составлении промежуточной отчетности. Для ценных бумаг, по которым имеет место или возможно обесценение, организация устанавливает расчетную стоимость, которая равна учетной стоимости за минусом величины обесценения. Расчетная стоимость вложений в ценные бумаги сопоставляется с их учетной стоимостью. В результате такого сопоставления подтверждаются признаки обесценения финансовых вложений. Оно имеет место, когда одновременно наличествуют следующие условия:
на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость финансовых вложений существенно выше их расчетной стоимости;
в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений лишь существенно уменьшалась;
на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости финансовых вложений.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

При обесценении финансовых вложений организация создает резерв под обесценение финансовых вложений. Он выполняет две функции. С одной стороны, с его помощью формируется балансовая стоимость вложений в ценные бумаги на основе их учетной стоимости. С другой стороны, он обеспечивает покрытие возможного убытка от негативного развития ситуации с определенными ценными бумагами на фондовом рынке в новом году

Резерв создается по каждому виду ценных бумаг (те ценных бумаг одного и того же вида, типа или категории, а также одного и того же эмитента) в отдельности на разницу между учетной и расчетной стоимостью независимо от сохранения или увеличения стоимости всех ценных бумаг, принадлежащих организации. Сумма резерва относится на финансовый результат деятельности организации в отчетном году (в составе операционных расходов).
Учет резервов под обесценение финансовых вложений ведется на счете 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений». Аналитический учет по этому счету ведут на каждый резерв. Большинство записей по этому счету осуществляется, как правило, заключительными оборотами отчетного периода.
Создание резерва отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений». В результате этой записи образуется соответствующий резерв, но не меняется учетная стоимость инвестиций в ценные бумаги, числящихся на инвентарном счете 58 «Финансовые вложения». Балансовая стоимость этих финансовых вложений представляет собой алгебраическую сумму учетной стоимости и резерва. В валюту баланса включается расчетная стоимость вложений в ценные бумаги.
Пример 1. Во вступительном балансе организации за 2003 г. числится 100 акций некоего акционерного общества. Общая покупная стоимость этих акций составляет 1 млн руб. (10 тыс руб. за единицу).

Надень заключения бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2003 г рыночная стоимость этих акций составляет 9 тыс. руб за единицу (при цене продавца 9,2 тыс руб. и цене покупателя 8,8 тыс. руб), т.е. рыночная стоимость акций оказалась ниже их покупной стоимости.

В связи с этим организация должна создать резерв под обесценение акций в сумме 100 тыс. руб. (1000 руб. • 100 акций), что найдет отражение в учете в виде следующей записи:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» 100 000 руб.
К-т сч. 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» 100 000 руб.
В бухгалтерском балансе по состоянию на 31 декабря 2003 г. стоимость рассматриваемых акций должна быть показана следующим образом:
покупная стоимость 1 000 000 руб.
резерв под обесценение 100 0QO руб.
рыночная стоимость 900 000 руб.
Пример 2. Во вступительном балансе организации за 2003 г. числится 100 акций некоего акционерного общества. Покупная стоимость этих акций составляет 1 млн. руб. (10 тыс. руб. за единицу).
На день заключения бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2003 г. рыночная стоимость этих акций составляет 11 тыс. руб. за единицу (при цене продавца 11,5 тыс. руб. и цене покупателя — 10,5 тыс. руб.), т.е. рыночная стоимость акций оказалась выше их покупной стоимости.
В данной ситуации никакие записи в бухгалтерском учете не делаются.
В бухгалтерском балансе по состоянию на 31 декабря 2003 г. стоимость рассматриваемых акций должна быть показана по-прежнему в ~ше 1 млн. руб.

При выбытии вложений в ценные бумаги, по которым рацее [создан резерв под обесценение, одновременно с записями по юанию этих вложений сумма резерва по ним перечисляется со ~^ета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы». Аналогичная запись делается, когда условия обесценения финансовых вложений прекращаются.

Если по итогам года рыночная стоимость вложений в ценные бумаги, для которых ранее был создан резерв под обесценение, повысилась сверх рыночной стоимости, которая использовалась в качестве базовой для создания резерва год назад, то сумма резерва под обесценение данных вложений корректируется вплоть до полного перечисления средств из резерва на счет прочих доходов и расходов отчетного года. При этом делается бухгалтерская запись:

Д-т сч. 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений* К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы*.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Пример. В 2002 г. на учет организации поставлены 100 акций некоего акционерного общества. Покупная стоимость этих акций составляет 1 млн руб. (10 тыс. руб. за единицу). В связи со снижением к концу 2002 г рыночной стоимости на данные акции до 9 тыс. руб. за единицу в балансе был создан резерв под обесценение акций в сумме 100 тыс. руб.

1. Надень заключения бухгалтерского баланса за 2003 г. рыночная стоимость этих акций составляет 9,5 тыс. руб. за единицу (при цене продавца 9,7 тыс. руб. и цене покупателя 9,3 тыс. руб.).

В связи с этим организация должна скорректировать величину резерва под обесценение акций на сумму 50 тыс. руб. (500 руб. • 100 акций), что найдет отражение в учете в виде следующей записи:

Д-т сч. 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» 50 000 руб.

К-т с ч. 91 «Прочие доходы и расходы» 50 000 руб.

В бухгалтерском балансе по состоянию на 31 декабря 2003 г. стоимость рассматриваемых акций должна быть показана следующим образом:

покупная стоимость 1 000 000 руб.

резерв под обесценение 50 000 руб.

рыночная стоимость 950 000 руб.

2. На день заключения бухгалтерского баланса за 2003 г. рыночная цена этих акций составляет 1] тыс. руб. за единицу.

В связи с этим организация должна скорректировать величину резерва под обесценение акций на сумму 100 тыс. руб. (1000 руб. • 100 акций), что найдет отражение в учете в виде следующей записи:

Д-т сч. 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» 100 000 руб.

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» 100 000 руб.

В бухгалтерском балансе по состоянию на 31 декабря 2003 г. стоимость рассматриваемых акций должна быть показана в сумме 1 млн руб., т. е. в оценке 2002 г. по покупной стоимости.

Альтернативным описанному является порядок, при котором перед составлением бухгалтерского отчета за год, следующий за годом создания резерва под обесценение финансовых вложений, любая неиспользованная часть этого резерва присоединяется к финансовому результату отчетного года. Тем самым в учете восстанавливается сумма прибыли, ранее (в прошлом году) направленная в резерв под обесценение финансовых вложений. После этого при необходимости создается новый резерв на полную сумму обесценения финансовых вложений.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

11.4. Учет выбытия ценных бумаг и других операций с ними

Выбытие ценных бумаг означает прекращение отражения их в бухгалтерском учете организации. Оно наступает, когда объект перестает удовлетворять условиям признания в бухгалтерском учете (см п. 11.3). Выбытие ценных бумаг происходит при продаже и погашении ценных бумаг, передаче их в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, передаче во вклад простого товарищества и в других случаях.

Стоимость выбывающих ценных бумаг, по которым определяется текущая рыночная стоимость, принимается равной величине последней оценки, проведенной организацией. Выбывающие ценные бумаги, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, оцениваются по средней первоначальной стоимости или по первоначальной стоимости первых по времени приобретения ценных бумаг (способ ФИФО).
Средняя первоначальная стоимость определяется по каждому виду выбывающих ценных бумаг. При этом первоначальная стоимость ценных бумаг данного вида делится на общее количество их. Исчисленная таким образом средняя первоначальная стоимость умножается на количество выбывающих ценных бумаг. В расчет принимается как остаток ценных бумаг данного вида на начало месяца выбытия, так и поступление их в течение этого месяца.
Пример. Примем в качестве исходных следующие данные об операциях за месяц с одним видом облигаций:

Показатели	Количество	Цена за единицу, тыс. руб.	Сумма, млн руб
Остаток на начало месяца	200	100	20,0
Поступило – всего	290	×	32,3
в том числе по дням:			
5	80	100	8,0
9	90	110	9,9
16	120	120	14,4
Выбыло – всего	260		
в том числе по дням:			
15	60		
27	200		
Остаток на конец месяца	230		

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Средняя первоначальная стоимость одной облигации с учетом остатка на начало месяца и поступления за месяц составила 106,7 тыс руб. [(20,0 + 32,3) : (200 + 290)]. Отсюда стоимость выбывших облигаций -27,7 млн руб. (260 106,7). Стоимость остатка на конец месяца — 24,6 млн руб. (230 ¦ 106,7, или 52,3 - 27,7)

Оценка способом ФИФО основана на допущении, что ценные бумаги выбывают в течение месяца или иного периода в той же последовательности, в какой организация приобретает их, т.е. те ценные бумаги, которые первыми выбывают, должны быть оценены по первоначальной стоимости первых по времени приобретения ценных бумаг (с учетом первоначальной стоимости ценных бумаг, числящихся на начало месяца выбытия). Следствием применения этого способа является оценка остатка ценных бумаг на конец отчетного периода по первоначальной стоимости последних по времени приобретения, а в стоимости проданных ценных бумаг учитывается стоимость ранних приобретений.

Пример. За исходные примем те же данные об операциях с облигациями, что приведены в предыдущем примере. При применении способа ФИФО стоимость выбывших облигаций составит 26,0 млн руб. (200 • 100 + 60 ¦ 100). Стоимость всего остатка на конец месяца - 26,3 млн руб. (20,0 + 32,3 - 26,0), а стоимость единицы остатка - 114,3 тыс. руб. (26,3: 230).
Операции по продаже (перепродаже) приобретенных ранее ценных бумаг (акций, облигаций) на биржевом и внебиржевом рынках проводят по счету 91 «Прочие доходы и расходы». Сумма, фактически причитающаяся с покупателя за проданные ему ценные бумаги, отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Одновременно учетная стоимость продаваемых ценных бумаг списывается с кредита счета 58 «Финансовые вложения» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». В дебет последнего счета также списываются дополнительные расходы, непосредственно связанные с продажей (перепродажей) ценных бумаг.

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 91 «Прочие доходы и расходы» определяют финансовый результат от продажи (перепродажи) ценных бумаг. Доход или убыток

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

от этой операции списывают в составе сальдо прочих доходов и расходов на счет 99 «Прибыли и убытки». Доход, т.е. превышение продажной цены над учетной стоимостью, относится в кредит этого счета, а убыток, или превышение учетной стоимости над продажной ценой, - в дебет счета. Доход или убыток от продажи (перепродажи) ценных бумаг является одной из разновидностей операционных результатов.

Аналогичные записи в бухгалтерском учете ведутся при ликвидации акционерного общества, акции которого были ранее приобретены инвестором. В организациях, предметом деятельности которых является купля-продажа ценных бумаг, для отражения операций по продаже (перепродаже) ценных бумаг вместо счета 91 «Прочие доходы и расходы» используется счет 90 «Продажи».

Облигации могут быть погашены путем выкупа по истечении срока обращения либо путем досрочного выкупа. Наиболее распространенной ситуацией является возврат облигаций по истечении срока их обращения по их номинальной цене. В учете данная операция отражаются следующими записями:
на учетную стоимость вложений в облигации -
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 58 «Финансовые вложения»;
на номинальную стоимость облигаций -
Д-т счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

На счете 91 «Прочие доходы и расходы» выявляется результат погашения долгового обязательства, представляющий собой азницу между учетной стоимостью и номинальной ценой обли--ации.
По вложениям в облигации, учетная стоимость которых к моменту погашения доведена до номинальной цены, не исключен также вариант отражения данных операций на счетах без использования счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При продаже облигаций со сроком погашения свыше года, выплата дохода по которым осуществляется периодическими платежами по процентным купонам, сумма процентов, начисленная с даты начала процентного периода по дату продажи облигации, может быть включена в продажную цену облигации как ее составная часть. Эта сумма процентов относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы». При этом оформляются бухгалтерские записи:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

на учетную стоимость вложений в облигации -
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 58 «Финансовые вложения»;
на фактическую цену продажи, в том числе начисленные проценты, -
Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
К-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы»;
на разницу между фактической ценой продажи облигации и учетной стоимостью ее (в составе сальдо прочих доходов и расходов за период) -
Д-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 99 «Прибыли и убытки».

Сумма процентов в данном случае может быть исчислена по следующей формуле:
П = (Н-Д:100)-(о:О),
где П - сумма процентов, начисленная с даты начала процентного периода по дату продажи облигаций; Н - номинальная цена облигации;
Д - размер процента, предусмотренного по данной облигации (процентов); о - время с даты начала текущего процентного периода по дату продажи облигации (дней); О - общая продолжительность текущего процентного периода (дней).
Принадлежащие организации-инвестору акции могут быть по решению общего собрания акционеров разделены или консолидированы. В первом случае имеющиеся у организации акции заменяются несколькими другими меньшего номинала. При консолидации акции прежних выпусков обмениваются на меньшее число новых акций с повышенным номиналом. И в первом, и во втором случае совокупная учетная стоимость акций, а также доля участия инвестора в капитале акционерного общества не изменяются. В связи с этим в бухгалтерском учете не ведутся никакие записи, кроме записей по аналитическим счетам, отражающим выпускные данные каждой группы акций.

Иногда, владея привилегированными акциями, организация имеет право в течение некоторого периода по собственному желанию обменять их на определенное число обыкновенных акций, т.е. конвертировать акции одного вида в акции другого вида. Дан-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

ная операция также не сопровождается никакими записями по синтетическим счетам (при условии, что в результате обмена не изменяется совокупная учетная стоимость акций). Изменения имеют место лишь в аналитическом учете, раскрывающем детальные данные об акциях.

Покупая конвертируемые облигации акционерных обществ, инвестор приобретает право обмена их в определенный момент на акции этого общества. При реализации такого права (по желанию организации) в бухгалтерском учете производятся внутренние записи по счету 58 «Финансовые вложения»: учетная стоимость инвестиций в ценные бумаги переносится с аналитических счетов, открытых для учета облигаций, на счета, предназначенные для отражения акций.

При передаче ценных бумаг в залог в учете ведется внутренняя запись по счету 58 «Финансовые вложения»: стоимость этих акций выделяется на специально открываемом субсчете (аналитическом счете) «Ценные бумаги, переданные в залог». На данном субсчете (аналитическом счете) информация дополнительно группируется по залогодержателям. Исполнение обязательств, обеспеченных залогом акций, влечет в учете обратную запись.
Дивиденды, получаемые организацией по принадлежащим ей акциям, являются для нее операционными доходами. Размер выплачиваемых дивидендов и порядок выплаты объявляются решением общего собрания акционеров. На основе такого решения инвестор может начислить соответствующие суммы:
Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, причитающиеся дивиденды рассматриваются как форма выручки от обычной деятельности и зачисляются в кредит счета 90 «Продажи».
Фактическое поступление денежных средств в счет начисленных дивидендов отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам». Однако данная сумма средств может отличаться от обмвленного размера дивиденда. Разница возникает в том случае, когда по налоговому законодательству инвестор уплачи-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

вает налог на доходы у источника выплаты дивидендов, т.е. акционерное общество, перечисляющее дивиденды, взимает этот налог и перечисляет инвестору сумму объявленных дивидендов за минусом налога на доходы. При зачислении на банковский счет денежных средств в счет дивидендов в учете делаются записи-
на сумму зачисленных на счет инвестора денежных средств -
Д-тсч. 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
на сумму налога на доходы, уплачиваемого у источника выплаты дивидендов, -
Д-тсч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «По налогу на доходы»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
и одновременно на ту же сумму -
Д-тсч. 91 «Прочиедоходы и расходы»
К-тсч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «По налогу на доходы».

Если организация получает дивиденды в форме продукции (услуг) акционерного общества или иным имуществом, отличным от денежных средств, то погашение суммы задолженности по начисленным дивидендам отражается следующим образом:
Д-т счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы» (объекты основных средств, нематериальных активов), 58 «Финансовые вложения» (новые акции акционерного общества), 10 «Материалы» (сырье, материалы, комплектующие изделия и т.п.), учета затрат на производство (услуги производственного характера), 41 «Товары» (товары для последующей перепродажи) и др.
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».
Дивиденды по акциям и проценты по облигациям включаются в общий финансовый результат деятельности организации в качестве операционных доходов. Сумма начисленных по облигациям процентов отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» н кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (кроме организаций, которые отражают эту операцию на счете 90 «Продажи»). При этом сумма, относимая на счет прочих доходов и расходе», терректируется на часть разницы между первоначальной стоимостью и номинальной ценой (если таковая имела место щж покупке ценной бумаги и организация корректирует учетную етоясмость).

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

11.5. Учет прочих финансовых вложений

Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (обществ с ограниченной ответственностью и др.) учитывают на отдельном субсчете, открываемом к счету 58 «Финансовые вложения». Порядок оценки и записей в текущем бухгалтерском учете по этому виду активов аналогичен порядку, принятому для инвестиций в акции.
Вкладом в простое товарищество (совместную деятельность) признается все то, что организация (именуемая в данном случае товарищем) вносит в общее дело, т.е. совместные действия двух или нескольких организаций без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели. Вклады товарищей предполагаются равными по стоимости, если иное не следует из договора или фактических обстоятельств. Денежная оценка каждого вклада осуществляется по соглашению между товарищами. Внесенное товарищами имущество признается, как правило, их общей долевой собственностью.

Взнос денежных средств в счет вклада в общее имущество простого товарищества отражается по дебету счета 58 «Финансовые вложения» в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Передача иных активов проводится в учете аналогично, но с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы», на котором выявляется разница между учетной стоимостью этих активов и оценкой их по договору простого товарищества. При прекращении договора простого товарищества возвращаемые товарищу объекты, первоначально переданные во вклад в общее Имущество, приходуются им по дебету счетов учета активов и кредиту счета 58 «Финансовые вложения».
Депозитный сертификат является ценной бумагой, удостоверяющей сумму вклада, внесенного в банк (депозит), и права вкладчика (держателя сертификата) на получение по истечении установленного срока суммы вклада и обусловленных в сертификате процентов в банке, выдавшем сертификат. Депозитный сертификат считается: краткосрочным, если вклад осуществлен на условиях возврата по истечении срока, не превышающего 12 месяцев, и долгосрочным, когда срок возврата, определенныйдого-вором, больше 12 месяцев.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Перечисление денежных средств во вклады, оформляемые депозитными сертификатами, отражается бухгалтерской записью:
Д-тсч. 58 «Финансовые вложения»
К-т сч. 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета».

Продажа депозитного сертификата другой организации или физическому лицу, а также возврат банком суммы вклада и причитающихся по нему процентов проводятся в учете записью:
Д-тсч 51 «Расчетныесчета» или 52 «Валютные счета»
К-т счетов 58 «Финансовые вложения»,
91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет депозитных сертификатов организуется по каждому вкладу в разрезе банков, принявших эти вклады.
Депозитные сертификаты в иностранной валюте принимают к учету в сумме в рублях, определенной путем пересчета номинальной величины вклада по официальному курсу данной иностранной валюты к рублю на дату зачисления средств в депозит. По мере изменения валютного курса и по состоянию на каждую отчетную дату ведется пересчет средств во вкладе. Возникающие при этом курсовые разницы списывают со счета учета финансовых вложений на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Организация может предоставлять денежные и иные займы другим организациям и физическим лицам. Средства, предоставленные в заем, учитываются в качестве финансовых вложений. Если заем выдан на срок более 12 месяцев, то он считается долгосрочным, на срок менее 12 месяцев - краткосрочным. Для учета предоставленных займов к счету 58 «Финансовые вложения» открывается субсчет «Предоставленные займы». Аналитический учет по нему ведется в разрезе организаций-заемщиков по каждому заключенному договору займа. Займы, обеспеченные залогом, поручительством, векселями, учитываются на этом субсчете обособленно. Данные о займах работникам организации обобщаются на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Денежные и иные ценности, переданные в займы, отражаются бухгалтерской записью:
Д-т сч. 58 «Финансовые вложения»
К-т сч. 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» и др.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Расходы, связанные с предоставлением организацией другим организациям и лицам займов, признаются по мере осуществления операционными расходами и учитываются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы». При возврате займа осуществляется обратная запись. Начисление процентов, предусмотренных договором займа, оформляется в учете следующим образом:
Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»
К-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Организация может приобрести дебиторскую задолженность другой организации на основе уступки права требования к третьему лицу. В результате этой сделки к организации переходит право требовать от третьего лица возврата долга, а также иные права и обязанности первоначального кредитора. Например, права, обеспечивающие исполнение обязательства, право на неуплаченные проценты. Для перехода права требования дебиторской задолженности к другому лицу не требуется согласия должника, если иное не предусмотрено договором купли-продажи между организацией-кредитором (у которой учитывается дебиторская задолженность) и организацией - покупателем продукции, работ, услуг (дебитором по первоначальной сделке). Вместе с тем должника необходимо уведомить о переуступке права требования и сообщить ему новые платежные реквизиты. Уступка права требования (цессия) осуществляется за соответствующую плату. Как правило, организация приобретает дебиторскую задолженность с дисконтом, а затем предъявляет ее к погашению третьему лицу по полной стоимости; разница составляет доход организации.

Дебиторская задолженность, приобретенная на основе уступки права требования, отражается в сумме, фактически уплаченной организацией, бухгалтерской записью:
Д-т сч. 58 «Финансовые вложения»
К-тсч. 51 «Расчетные счета».
При погашении этой задолженности организацией-должником в учете делаются две записи:
на сумму, фактически поступившую от должника, -
Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

на учетную стоимость дебиторской задолженности -
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-тсч. 58 «Финансовые вложения».
Выявившаяся на счете 91 «Прочие доходы и расходы» разница между фактически поступившей от должника суммой и учетной стоимостью погашенной дебиторской задолженности (суммой, уплаченной организацией при приобретении данной задолженности) в составе общего сальдо прочих доходов и расходов по окончании отчетного периода переносится на счет 99 «Прибыли и убытки».

Контрольные вопросы

1. Какие виды активов включаются в финансовые вложения?
2. По каким признакам финансовые вложения группируются в бухгалтерском учете?
3. Из каких затрат слагается первоначальная стоимость приобретенных ценных бумаг?
4. В какой момент приобретенные организацией акции признаются на счете 58 «Финансовые вложения»?
5. В какой оценке отражаются ценные бумаги в учете после первоначального признания?
6. Как изменяется первоначальная стоимость инвестиций в долговые ценные бумаги с течением времени?
7. Что понимается под обесценением финансовых вложений и как оно определяется?
8. В каком случае и как создаются резервы под обесценение финансовых вложений?
9. Как оцениваются ценные бумаги при выбытии?
10. Как отражаются на счетах бухгалтерского учета операции, связанные с получением инвестором дивидендов на акции?
11. Как учитываются приобретенные организацией депозитные сертификаты?
12. В каком порядке в текущем учете ведутся записи по займам, предоставленным другим организациям?
13. Как учитывается вклад организации в простое товарищество?
14. Какими бухгалтерскими записями отражаются приобретение дебиторской задолженности на основе уступки права требования и ее погашение?
15. Как организуется аналитический учет финансовых вложений?

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Задания в тестовой форме

Укажите номера правильных ответов.
1. Финансовые вложения - это инвестиции в:
а) основные средства;
б) ценные бумаги;
в) предметы труда;
г) дебиторскую задолженность за отгруженную продукцию.

2. Не является объектом бухгалтерского учета финансовых вложений:
а) привилегированная акция;
б) конвертируемая облигация;
в) вексель, выданный организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары;
г) вклад в уставный капитал общества с ограниченной ответственностью.

3. Инвестиции в акции, осуществленные с целью перепродажи в течение 12 месяцев, считаются:
а) долгосрочными финансовыми вложениями;
б) краткосрочными финансовыми вложениями;
в) не признаются финансовыми вложениями.

4. К моменту погашения облигаций их балансовая стоимость должна быть равна:
а) номинальной цене;
б) фактическим затратам на приобретение;
в) фактическим затратам на приобретение за минусом величины накопленного купонного дохода;
г) рыночной стоимости.
5. Если по состоянию на отчетную дату рыночная стоимость вложений в ценные бумаги ниже учетной стоимости их, то за балансовую стоимость этих вложений принимается:
а) учетная стоимость;
б) рыночная стоимость.
6. Дивиденды по акциям принимаются к бухгалтерскому учету по мере:
а) утверждения советом директоров акционерного общества предложения о размере дивидендов;
б) утверждения общим собранием акционеров размера дивидендов;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

в) принятия акционерным обществом к учету задолженности по выплате дивидендов;
г) получения денежных средств в счет дивидендов.

7. Депозитный сертификат принимается к бухгалтерскому учету:
а) в номинальной сумме;
б) в сумме, подлежащей получению при погашении его.

8. Резерв под обесценение финансовых вложений создается, когда:
а) учетная стоимость ниже рыночной стоимости;
б) учетная стоимость выше рыночной стоимости;
в) номинальная цена ниже рыночной стоимости;
г) номинальная цена выше рыночной стоимости.

9. При принятии облигации к бухгалтерскому учету фактические затраты на ее приобретение:
а) равны номинальной цене;
б) не равны номинальной цене.

10. Безвозмездно полученные акции приходуются по:
а) номинальной цене;
б) фактическим затратам на приобретение;
в) текущей рыночной стоимости.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Глава 12. УЧЕТ ВНЕШНЕТОРГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

Цели изучения главы:

характеристика внешнеторговой деятельности организации и инвалютных объектов учета, связанных с этой деятельностью;
отражение курсовых разниц на счетах бухгалтерского учета;
раскрытие действующего порядка документирования внешнеторговых сделок, а также учета покупки и продажи иностранной валюты;
использование информации по учету внешнеторговых операций по экспорту и импорту товаров и расчетов в иностранной валюте с зарубежными партнерами для составления финансовой отчетности.

12.1. Учет валютных ценностей и операций

Валюта представляет собой основную составляющую денеж-юй системы конкретного государства или группы государств. Каждая валюта имеет государственную (национальную) принадлежность, представлена своими национальными денежными знаками (банкнотами, монетами), имеющими соответствующую денежную единицу измерения — доллар США, доллар канадский, марка немецкая, марка финляндская, франк французский, франк швейцарский, рубль российский и др.
Внешнеторговый оборот, заключающийся в международном обмене товарами и услугами, цена которых установлена в национальной денежной единице, возможен только при эквивалентном обмене валют разных государств, в основании которого, в свою очередь, лежит покупательная способность каждой национальной денежной единицы. Внешнеторговая деятельность российских организаций связана с расчетами в иностранной валюте и регулируется валютным законодательством, соблюдение которого является необходимым условием для правового обеспечения ведения бухгалтерского учета валютных операций.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Российское валютное законодательство (Закон РФ «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10.12.03 № 173-83), регулирующее принципы обращения иностранной валюты в стране, дает определение валютных ценностей, классифицирует валютные операции, устанавливает порядок приобретения и использования, а также оценки иностранных валют в виде котировки их курса по соотношению с российской денежной единицей.

В соответствии с валютным законодательством российские юридические и физические лица именуются резидентами, а иностранные - нерезидентами. Резиденты могут производить расчеты и платежи между собой только в российской валюте - рублях и осуществлять внешнеторговую деятельность при условии обязательной продажи установленной части выручки от экспорта ЦБ РФ и покупки иностранной валюты только для осуществления импортных операций и перевода дивидендов нерезидентам.
К валютным относятся операции, связанные с переходом права собственности на валютные ценности, а также с расчетами в иностранной валюте при осуществлении внешнеэкономической деятельности и с ввозом в Россию валютных ценностей и вывозом их обратно.

Для осуществления бухгалтерского учета валютных операций важное значение имеет их деление на текущие валютные операции со сроком проведения до 180 дней и валютные операции, связанные с движением капитала, которые, как правило, не приводят к образованию инвалютных объектов бухгалтерского учета, требующих периодической переоценки их рублевого эквивалента. К текущим операциям относятся переводы в Россию и из России денежных средств в иностранной валюте для осуществления расчетов без отсрочки платежа по экспорту и импорту товаров, работ и услуг, по кредитованию экспортно-импортных операций, получению и предоставлению финансовых кредитов на срок не более 180 дней, для расчетов по процентам, дивидендам и иным формам доходов на вложенный иностранный капитал. К валютным операциям, связанным с движением капитала, относятся операции, выраженные в форме прямых инвестиций, — вложения в уставный капитал другой организации, приобретение ценных бумаг (портфельных инвестиций), переводы в оплату приобретенных в виде собственности зданий, сооружений и другого недвижимого имущества (включая землю и ее недра), а также иных прав на недвижимость.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

К валютным ценностям относятся также драгоценные металлы и природные драгоценные камни, по которым Правительством РФ установлен особый порядок осуществления учета и контроля.
Методология бухгалтерского учета валютных операций регламентируется Федеральным законом «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (от 29.07.98 № 34-н) и ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте».

ПБУ 3/2000 регламентирует не только вопросы отражения в учете курсовых валютных разниц, как это делает международный стандарт по бухгалтерскому учету № 21 «Влияние изменений обменных курсов иностранных валют», но и определяет методику ведения бухгалтерского учета иностранной валюты и других инвалютных объектов. В соответствии с ПБУ 3/2000 инвалютные объекты учета разделены на два вида - денежные, по которым возникают курсовые валютные разницы, и неденежные, по которым курсовые валютные разницы возникать не должны. К денежным инвалютным объектам относятся денежное имущество и обязательства: иностранные денежные знаки в кассе в виде банкнот, казначейских билетов и монет, инвалютные денежные средства на счетах в банках и иных кредитных учреждениях, включая остатки инвалютных денежных средств целевого финансирования из бюджета и иностранных источников, платежные документы (чеки, векселя, аккредитивы и др.) и краткосрочные ценные бумаги (акции, облигации) с инвалютным номиналом и другие долговые обязательства в иностранной щалюте, а также инвалютные средства в расчетах с любым юридическим и физическим лицом (включая бюджетные и кредитные), заемные обязательства.

К неденежным инвалютным объектам относится имущество в виде товарно-материальных ценностей (основные средства, материалы, полуфабрикаты, товары и т. п.) и нематериальных активов, стоимость которых выражена в иностранной валюте. К этому виду объектов относится также инвалютная часть уставного капитала.
Бухгалтерский учет валютных ценностей и операций призван обеспечить процесс управления внешнеэкономической деятельностью организации путем формирования необходимой инфор-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

мации об объеме внешнеторгового оборота и связанных с ним издержках обращения, о полученном финансовом результате, состоянии валютных ресурсов и расчетов с иностранными партнерами.

Так как накопление, систематизация и обобщение информации о хозяйственной деятельности организации возможны лишь в едином денежном измерителе, то для этого необходимо разные денежные единицы (валюты) привести к одному знаменателю, т. е. пересчитать в одну базовую валюту.

В соответствии со сложившейся международной практикой национальная валюта в каждой стране используется в бухгалтерском учете и отчетности в качестве базовой денежной единицы измерения и оценки имущества и обязательств.
Российский Федеральный закон «О бухгалтерском учете» обязывает все действующие на его территории организации, в целях защиты ее экономического суверенитета, вести бухгалтерский учет и составлять финансовые отчеты в валюте Российской Федерации, денежной единицей которой выступает российский рубль.

Однако в целях контроля и принятия решений по дебиторской задолженности и кредиторским обязательствам, контроля за законностью и целесообразностью инвалютных сделок, наличием инвалютных средств, их сохранностью и правильным расходованием необходимо обеспечить наряду с применением в учете единой денежной единицы (рубля) одновременно и параллельное ведение учета в валюте, фактически применяемой для расчетов и платежей.
Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (п. 24) установлено, что «записи в бухгалтерском учете по валютным счетам организаций, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату совершения операции. Одновременно указанные записи производятся в валюте расчетов и платежей». Датой совершения операции считается день, когда у организации возникает право отразить в бухгалтерском учете имущество или обязательства как результат этой операции. В некоторых случаях она определяется законодательством или другими нормативными ак-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

тами. Дата пересчета в большинстве случаев определяется исходя из экономического и юридического содержания операции. Как правило, конкретную дату совершения операции определить несложно: по дате выписок банка с валютного счета, дате отчетов кассира валютной кассы и по датам других фактов совершения отдельных валютных операций, например:

Операция в иностранной валюте	Дата совершения операции в иностранной валюте
Банковские операции по валютным счетам	Дата зачисления денежных средств на валютный счет или их списания с валютного счета организации в кредитной организации
Кассовые операции с иностранной валютой	Дата оприходования денежных знаков в кассу организации или выдачи денежных знаков из кассы организации
Доходы организации в иностранной валюте	Дата признания доходов организации в иностранной валюте
Расходы организации в иностранной валюте	Дата признания расходов организации в иностранной валюте
Импорт материально-производственных запасов, иного имущества	Дата перехода права собственности к импортеру на импортированные товары, иное имущество
Импорт услуги	Дата фактического потребления услуги
Погашение задолженности в иностранной валюте по суммам, выданным работникам организации под отчет на осуществление определенных расходов	Дата утверждения авансового отчета
Формирование уставного (складочного) капитала организации и образование задолженности его собственников по вкладам в него	Дата приобретения статуса юридического лица

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

В некоторых случаях при определении конкретных дат совершения операций могут возникать спорные моменты, трактуемые по-разному налоговыми органами и организациями. К их числу относятся споры по поводу определения момента перехода права собственности от продавца к покупателю. Для предотвращения подобных разногласий момент перехода права собственности на товар следует указывать во внешнеторговых контрактах отдельным пунктом, максимально конкретизируя его содержание.

Бухгалтерский учет операций, имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, отличается от обычных объектов, отраженных в учете в рублях, в основном необходимостью пересчета их инвалютной стоимости в рублевый эквивалент (инвалютные рубли) на основе валютного курса. Суть такого пересчета состоит в установлении курса, по которому следует вести пересчет иностранной валюты в рубли, определении даты, по состоянию на которую необходимо проводить пересчет, осуществлении самого пересчета и исчислении суммы курсовой валютной разницы для последующего отражения ее в учете.

Валютный курс - это своеобразная цена одной валюты, выраженная в сумме денежных единиц другой валюты. Валютный курс определяется количеством денежных единиц одной национальной валюты, необходимым для покупки одной денежной единицы другой национальной валюты.

По использованию в международном торговом обороте и других направлениях внешнеэкономической деятельности национальные валюты подразделяются на свободно конвертируемую, клиринговую и замкнутую. Свободно конвертируемая валюта (СКВ), так называемая «твердая» валюта, - это валюта, свободно и неограниченно обмениваемая по соответствующему биржевому курсу как внутри, так и вне страны на другие иностранные валюты, имеющая незначительные «маятниковые» колебания обменного курса между СКВ (доллар США, английский фунт стерлингов, французский франк, немецкая марка, японская иена и др.). К ним теперь относится и единая валюта стран ЕС — евро.

Валюта клиринга — валюта, установленная участниками платежного соглашения на основе взаимного кредитования поставок товаров и услуг путем взаимного зачета встречных требований и обязательств. Она функционирует главным образом в безналичной форме - только в виде бухгалтерских записей на банковских счетах и счетах взаиморасчетов. Валюта клиринга – это

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

лишь условная расчетная единица, которая не обменивается на наличную свободно конвертируемую валюту.

Замкнутая (неконвертируемая) валюта - национальная валюта стран, в которых запрещен обмен местных валют на иностранные как резидентам, так и нерезидентам.

Российский рубль относится к числу не полностью замкнутых валют, начавших путь к свободной конвертации через ограниченную внутреннюю конвертацию. Российская валюта служит платежным средством только в пределах территории стран, входящих в СНГ. Наиболее эффективное включение в международный торговый оборот возможно на основе свободно конвертируемой валюты.

Реальный курс свободно конвертируемых валют складывается под воздействием спроса и предложения на международном валютном рынке. Банки, которые являются основными посредниками в торговле валютой, стали центрами, где определяется курс иностранных валют.

Обменный курс иностранных валют по отношению к национальной валюте может быть определен прямым или косвенным методом котировки (установки). Наиболее распространенным годом котировки курса двух валют является прямая котировка, и которой цена единицы или определенного количества еди-ц иностранных денег выражается в национальной (местной) ,нежной единице, например, 1 долл. = 22 руб. 50 коп. При такой котировке количество единиц иностранной валюты является величиной постоянной, а равнозначное ей количество единиц местной валюты меняется в зависимости от изменения стоимости обеих валют. При косвенной котировке, наоборот, указывается, сколько единиц иностранной валюты приходится на единицу или определенное количество единиц национальной валюты, например, 100 руб. = 4 долл. 44 цента. Прямая котировка наиболее проста для расчета рублевого эквивалента сумм, выраженных в иностранной валюте.

В Российской Федерации курс иностранных валют складывается на основе спроса и предложения на аукционах и биржах, на межбанковском валютном рынке путем прямой котировки курса. Валютный курс, котируемый ЦБ РФ, именуется официальным курсом и используется в процессе исчисления налогов и других платежей в бюджет от инвалютной налогооблагаемой базы юридических лиц, в бухгалтерском учете для пересчета стоимости ин-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

валютных объектов в рублевый эквивалент и для других целей, установленных валютным законодательством России. Другие валютные курсы устанавливаются для продажи и покупки иностранных валют коммерческими банками и обменными пунктами на валютных аукционах и биржах. Курс продаж, разумеется, устанавливается выше курса покупок, и разница между ними составляет прибыль банков по валютным операциям.

Все иностранные валюты делятся на котируемые и не котируемые ЦБ РФ. В свою очередь котируемые ЦБ РФ иностранные валюты делятся по периодичности котировок на валюты, курс которых устанавливается пять раз в неделю (по рабочим дням), и валюты, курс которых определяется один раз в месяц. Пересчет в рублевый эквивалент иностранных валют, котируемых каждый рабочий день, может осуществляться путем умножения суммы иностранной валюты на курс даты совершения операции, а пересчет других иностранных валют производится по так называемому «кросс-курсу» в два приема. Вначале иностранная валюта, по которой нет котироэок ЦБ РФ, пересчитывается в «промежуточную» котируемую ЦБ РФ иностранную валюту (по курсу, публикуемому британским агентством «Рейтер»), затем полученный промежуточный результат пересчитывается в рублевый эквивалент в общеустановленном порядке. Например, организация получила из-за рубежа товары, контрактная стоимость которых составила 10 000 ден. ед. в валюте, курс которой ЦБ РФ не котируется. Агентство «Рейтер» опубликовало соотношение данной валюты к доллару США как 5:1, Курс доллара США к рублю, котируемый ЦБ РФ, на дату совершения операции - 22,30. руб. Пересчитываем валюту второй группы в доллары США: 10 000 ден. ед.: 5 - 2000 долл., затем следует пересчет долларов США в рубли: 2000 • 22,30 = 44 600 руб.

В российском бухгалтерском учете официальный валютный курс ЦБ РФ на дату составления отчета (как и по международным правилам) называется курсом «закрытия». Валютные курсы между двумя отчетными датами (на дату операции) называются текущими курсами - «слот». Курсовая разница в учете может возникать в результате сравнения либо двух смежных курсов «закрытия», либо двух внутриотчетных курсов «спот», либо между курсами «спот» и «закрытия», Если курс иностранной валюты на последующую дату возрастает, то разница между двумя курсами будет положительной, если снижается, то отрицательной.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Положительная (или отрицательная) курсовая разница возникает при пересчете (переоценке) инвалютных объектов бухгалтерского учета на последующую временную дату по изменяющемуся в положительном или отрицательном значении валютному курсу. К объектам бухгалтерского учета, по которым возникают курсовые разницы, относятся денежные инвалютные средства, ценные бумаги с инвалютным номиналом, инвалютные расчеты с иностранными дебиторами и кредиторами, расчеты с учредителями по инвалютным взносам в уставный капитал.
Неденежные объекты бухгалтерского учета, к которым относятся статьи товарно-материальных ценностей, нематериальные активы, инвалютная часть уставного капитала, имевшие инвалютную оценку в момент появления в балансе организации, переоцениваются в рублевый эквивалент только один раз на дату операции поступления. В связи с этим курсовая разница по ним не возникает, так как эти объекты в дальнейшем перестают быть инвалютными и в бухгалтерском учете и отчетности отражаются только в рублях. Однако это не мешает организации принять решение продолжать вести учет этих объектов для внутрипроизвод-
~>енных целей в иностранной валюте или в условных денежных
еденицах, но без отражения такой оценки в бухгалтерском учете
ютности.

возникающие по инвалютным объектам учета курсовые раз-
ы списываются в бухгалтерском учете (за исключением рас-
ов с учредителями по инвалютным взносам в уставный капитал) на прочие финансовые результаты отчетного года. Курсовая разница, возникающая при погашении задолженности иностранным учредителем по взносам в уставный капитал, относится на изменение суммы добавочного капитала организации.
Бухгалтерские записи по счетам в связи с возникновением курсовых разниц по различным инвалютным объектам учета могут быть представлены (объяснены) на основе принципа двойной записи и изменений баланса под влиянием четырех типов хозяйственных операций, изучаемых в курсе теоретических основ бухгалтерского учета.
На активных счетах, отражающих инвалютные объекты учета: 50 «Касса», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути», 58 «Финансовые вложения», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

79 «Внутрихозяйственные расчеты», положительная курсовая разница приводит к увеличению рублевого эквивалента (дооценке) иностранной валюты, дебиторской задолженности. По принципу двойной записи (с третьим типом изменений в балансе) эта операция увеличения отражается по дебету активного инвалютного счета и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве прибыли. Отрицательная курсовая разница на активных счетах приводит к уменьшению рублевого эквивалента иностранной валюты (уценке). По принципу двойной записи (с четвертым типом изменений в балансе) эта операция уменьшения отражается по кредиту активного инвалютного счета и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» как убыток.

На пассивных счетах, отражающих инвалютные объекты учета (в основном в качестве расчетов по возникшим обязательствам): 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты», 86 «Целевое финансирование», положительная курсовая разница приводит к увеличению рублевого эквивалента кредиторской инвалютной задолженности. По принципу двойной записи (со вторым типом изменений в балансе) эта операция увеличения отражается по кредиту пассивного инвалютного счета и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» как убыток. Отрицательная курсовая разница на пассивных счетах приводит к уменьшению рублевого эквивалента кредиторской инвалютной задолженности. На основе тех же принципов (что и для положительной курсовой разницы) эта операция уменьшения отражается по дебету пассивного инвалютного счета и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве прибыли.

Операции по учету положительных и отрицательных курсовых валютных разниц по взносам учредителей в уставный капитал отражаются на счете 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал», как по активному инвалютному счету, но в корреспонденции со счетом 83 «Добавочный капитал», положительная разница - на кредит, отрицательная - на дебет счета 83.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

С курсовыми валютными разницами не следует смешивать суммовые разницы, возникающие при рублевых расчетах с российскими партнерами в результате использования при заключении сделок иностранной валюты или условных денежных единиц. Для устранения влияния инфляции на объем выручки в соответствии со ст. 317 ГК РФ в денежном обязательстве по договору может быть предусмотрена оплата в рублях в сумме, эквивалентной определенному количеству иностранной валюты (условных денежных единиц). При этом сумма, подлежащая уплате в рублях, определяется по установленному договором курсу на день платежа. Сумма обязательств по договору, выраженная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли на две разные даты (например, отгрузки и оплаты), и в результате изменения курса между двумя датами возникают суммовые разницы, только по форме похожие на курсовые валютные разницы. Суммовые разницы тоже могут быть как положительными, так и отрицательными; в бухгалтерском учете записи по ним осуществляются по аналогии с курсовыми валютными разницами.

Содержание российских правил учета курсовых валютных разниц методологически почти полностью соответствует Международному стандарту бухгалтерского учета. Следует, однако, учесть, что этот стандарт по учету курсовых валютных разниц предполагает использование для пересчета инвалютных объектов учета «рыночного» курса иностранных валют по отношению к национальной денежной единице, фиксируемого на международных валютных биржах. Российский рубль пока не является свободно конвертируемой валютой, он обладает лишь внутренней конвертируемостью, и его «рыночный» курс по отношению к иностранным валютам определяется по соотношению спроса и предложения на внутрироссийских региональных межбанковских валютных биржах с участием узкого круга банков. ЦБ РФ в целях достижения финансовой стабилизации, укрепления национальной денежной единицы сдерживает падение курса рубля и устанавливает котировки курсов иностранных валют к рублю, как правило, на заниженном уровне по сравнению с биржевыми котировками иностранных валют. Поэтому организации для осуществления импортных операций вынуждены покупать иностранную валюту через обслуживающие их банки на валютных биржах по курсу, выше устанавливаемого ЦБ РФ.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

При конвертации организацией рублевых денежных средств в иностранную валюту для последующего осуществления импортных операций на бухгалтерских счетах делаются записи:
на сумму купленной валюты по курсу ЦБ РФ -
Д-т сч. 52 «Валютные счета»
К-тсч. 51 «Расчетные счета»;
на сумму превышения курса покупки над курсом ЦБ РФ -
Д-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-тсч. 51 «Расчетныесчета».
Уполномоченные российские банки, имеющие соответствующую лицензию ЦБ РФ на ведение валютных операций, открывают юридическим лицам-резидентам по их заявлению валютный счет, состоящий в зависимости от назначения использования полученной иностранной валюты из трех счетов: транзитного, специального транзитного и текущего. В соответствии с валютным законодательством России валютная экспортная выручка организаций-резидентов подлежит в установленном размере обязательной продаже на торгах межбанковской валютной биржи. Этот размер равен 25% суммы экспортной валютной выручки с учетом возмещаемых из нее инвалютных накладных расходов по экспорту. Для целей банковского валютного контроля вся экспортная валютная выручка до ее обязательной продажи зачисляется на транзитный валютный счет. Оставшаяся после продажи экспортная валютная выручка с транзитного счета перечисляется на текущий валютный счет. Организации могут оплачивать с транзитных валютных счетов расходы по транспортировке, страхованию и экспедированию грузов, таможенные платежи, комиссионное вознаграждение и иные расходы в случаях, разрешенных ЦБ РФ. На сумму этих расходов уменьшается сумма экспортной выручки до определения ее части, подлежащей обязательной продаже. Если вышеуказанные расходы организация оплатила с текущего валютного счета, то на их сумму иностранная валюта перечисляется с транзитного на текущий валютный счет.

Никакие другие, операции по транзитному валютному счету не производятся. На текущий валютный счет валютные денежные средства поступают также в результате их покупки на бирже или валютном аукционе для осуществления расчетных операций по импорту товаров и уедут. Действующий в настоящее время порядок покупки валюты под импортные контракты устанавливает, что приобретенная импортером на внутреннем рынке инвалюта

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

должна быть перечислена зарубежному партнеру в течение семи дней. В противном случае она должна быть продана. При этом купленная валюта должна храниться на специальном транзитном счете, с которого ее можно использовать только для оплаты внешнеторговой импортной сделки или продажи в результате несостоявшегося в установленный срок платежа зарубежному партнеру.

Для пресечения незаконного вывоза иностранной валюты ЦБ РФ установил импортерам порядок обязательного предварительного резервирования на специальном счете в банке суммы денежных средств, равной величине контрактной стоимости ввозимых импортных товаров. Зарезервированные импортером суммы в случае непоступления товаров от зарубежного партнера в установленные сроки на таможенную территорию Российской Федерации будут списываться в доход государства.
Продажа иностранной валюты со специального транзитного счета в результате несостоявшегося в установленный срок платежа зарубежному партнеру отражается аналогичными бухгалтерскими записями, что и для обязательной продажи экспортной выручки.
Организация в соответствии с действующим Планом счетов ожет также открывать субсчета для учета валютных денежных эедств по месту их нахождения - «Валютные счета внутри стра-ы» и «Валютные счета за рубежом».

Для учета движения денежных средств в иностранных валютах на текущем валютном счете действует тот же порядок, который установлен ЦБ РФ для организаций по учету денежных средств на расчетном счете. Валютные счета открываются на каждый вид валюты; все учитываемые иностранные валюты подлежат пересчету в рублевый эквивалент по общеустановленному порядку на дату совершения операции: ее поступление на транзитные и текущие валютные счета и списание с них, а также на последний день котировки валют в данном месяце.

С текущих валютных счетов осуществляются операции по:
переводу иностранной валюты за границу в связи с расчетами по внешнеторговой деятельности;
оплате задолженности банку по валютному кредиту, банковской комиссии, почтово-телеграфных расходов, командировочных расходов в соответствии с действующими правилами;
оплате посреднических услуг банка, связанных с конвертацией валюты и ее куплей-продажей.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Отражение на бухгалтерских счетах операций по обязательной продаже иностранной валюты от экспорта товаров

№ п/п	Краткое содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		д-т	к-т	
1	Поступила от иностранного покупателя на транзитный счет оплата экспортного товара (1 000 000 долл. × 28 = 40)	52,1	62	28 400 000
2	Поступило на текущий валютный счет в возмещение израсходованной валюты на накладные расходы по экспорту (100 000 долл. × 28 = 40)	52,2	52,1	2 840 000
3	Списано для продажи на валютной бирже 25% валютной выручки по официальному курсу на дату списания для продажи (225 000 долл. × 28 = 40)	57	52,1	6 390 000
4	Зачислена на расчетный счет рублевая выручка от продажи иностранной валюты по курсу продажи (225 000 долл. × 28 = 35)	51	91	6 378 750
5	Списана проданная иностранная валюта по официальному курсу на дату зачисления на расчетный счет ее рублевого эквивалента (225 000 долл. × 28 = 45)	91	57	6 401 250
6	Списывается на финансовый результат разница между курсами продажи и официальным курсом проданной иностранной валюты	99	91	22 500
7	После продажи 25% экспортной выручки отражается зачисление оставшейся инвалюты на текущий валютный счет (675 000 долл. × 28 = 45)	52,2	52,1	19 203 750

только для ознакомления

PDF-версия специально для МирКниг

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Продолжение

№ п/п	Краткое содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		д-т	к-т	
8	Списывается курсовая валютная разница по транзитному валютному счету	52,1	91	33 750
9	Списывается курсовая валютная разница со счета «Переводы в пути»	57	91	11 250
10	Перечислено комиссионное вознаграждение за услуги банка по продаже 25% экспортной инвалютной выручки	91	51	135 000

Отражение на бухгалтерских счетах операций по покупке иностранной валюты под импортный контракт

№ п/п	Краткое содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		д-т	к-т	
1	С расчетного счета перечислена банку сумма в рублях на покупку 10 000 долл. США по курсу продажи (28,60)	57	51	286 000
2	Зачислена на специальный транзитный счет купленная иностранная валюта по официальному курсу (10000 долл. × 28 = 40)	523	57	284 000
3	Отражается превышение курса покупки над курсом ЦБ РФ, установленным в день покупки	91	57	2000
4	Перечислено комиссионное вознаграждение за услуги банка по покупке иностранной валюты	91	51	2250

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Учет движения наличной иностранной валюты в виде банкнот, казначейских билетов и монет в кассе организации осуществляется в том же порядке, который установлен ЦБ РФ для учета кассовых операций в российской национальной валюте. Кассовый отчет составляется отдельно по каждой иностранной валюте с соответствующим пересчетом каждой операции в рублевый эквивалент по соответствующему курсу на дату операции. Общие итоги по движению денежных средств подводятся как в инвалюте (натуре), так и в инвалютных рублях.

Текущий учет иностранной валюты и валютных операций на бухгалтерских счетах ведется обособленно на соответствующих субсчетах параллельно в иностранной валюте («натура») и инвалютных рублях (инвалюта, умноженная на текущий курс рубля), так как рублевый эквивалент иностранной валюты в бухгалтерском учете и отчетности без этого нельзя рассчитать.
«Натуральный» учет валюты необходим для контроля ее сохранности. В этих целях составляется баланс движения инвалюты в «натуре» и инвалютных рублях по отдельным видам иностранных валют (входящий остаток плюс приход минус расход равняется исходящему остатку).

Значительно больше особенностей по сравнению с национальной российской валютой валютное регулирование в России устанавливает для учета подотчетных сумм денежных средств, выданных в иностранной валюте. Это обусловлено особым порядком покупки и использования иностранной валюты для оплаты организациями командировочных расходов. За время пребывания в загранкомандировке в соответствии с законодательством работнику выплачиваются суточные, возмещаются расходы по найму жилого помещения, проезду и провозу багажа, по прописке паспорта и на комиссионные при обмене чека в банке на иностранную валюту. Суточные в иностранной валюте соответствующего государства выплачиваются только за время пребывания на иностранной территории. Суточные за день пересечения границы из России оплачиваются в иностранной валюте, а в Россию — в рублях. Суммы на питание и другие личные расходы, включенные в счета за наем жилого помещения (гостиницы), оплачиваются за счет суточных и возмещению не подлежат.

Предельные нормы возмещения расходов по найму жилых помещений за границей, суточных и транспортных расходов устанавливаются Правительством РФ и по его поручению Министерством финансов и МИД России. Порядок покупки и выдачи

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

иностранной валюты для оплаты командировочных расходов регламентируется Положением ЦБ РФ от 25.06.97 № 62. Данным Положением установлено, что иностранную валюту на командировочные расходы организация покупает только в уполномоченном банке в безналичном порядке с зачислением ее на текущий валютный счет. Покупка организацией для этих целей наличной иностранной валюты не допускается.

Иностранная валюта, зачисленная на текущий валютный счет, может быть получена в кассу организации или перечислена уполномоченным банком по его поручению на счет командируемого за пределы Российской Федерации работника в банк-нерезидент. Открытие счета на имя командируемого лица в банке-нерезиденте допускается только на период его пребывания в загранкомандировке. Наличная иностранная валюта организации уполномоченным банком выдается по специальной справке, форма которой утверждается ЦБ РФ. Эта справка служит основанием для контроля за полным и целевым использованием выданных организации денежных средств в иностранной валюте.
По окончании срока командировки работник должен в установленный срок представить в бухгалтерию организации утвержденный авансовый отчет. Остаток использованной наличной шостранной валюты, выданной на командировочные расходы, юлжен быть возвращен работником в кассу организации в уста-ювленный срок. Средства, полученные работником на командировочные расходы, не могут быть им использованы на иные цели, в частности на представительские расходы, оплату телефонных разговоров, покупку имущества и т. п.

При наличии инвалютной задолженности допускается внесение подотчетным лицом иной иностранной валюты, котируемой ЦБ РФ, или возврат вместо инвалюты суммы в рублях, эквивалентной сумме неиспользованной инвалюты, исчисленной по курсу, установленному ЦБ РФ на дату погашения задолженности.
Наличные иностранные валютные средства, не использованные в случае несостоявшейся командировки, а также возвращенные в кассу организации работниками как не израсходованные за границей, подлежат зачислению на текущий валютный счет в уполномоченном банке в течение установленного ЦБ РФ срока.
В установленные сроки организация представляет в уполномоченный банк для целей валютного контроля отчет об использовании валюты, полученной для оплаты командировочных расходов.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

12.2. Учет внешнеторговых операций

Экономические реформы в России затронули и внешнеэкономическую деятельность государства. В результате реформы государство отказалось от монополии во внешней торговле в пользу ее либерализации. Предприниматели получили право самостоятельного прямого выхода на внешний рынок. Федеральным законом «О государственном регулировании внешнеторговой деятельности» установлено, что любое предприятие независимо от организационно-правовой формы имеет право осуществлять внешнеторговые операции, связанные с импортом и экспортом товаров, работ, услуг и результатов интеллектуальной деятельности. Однако, несмотря на отмену государственной монополии на внешнюю торговлю, внешнеэкономическая деятельность организаций остается одним из основных объектов государственного таможенного и валютного контроля.

Значительный удельный вес во внешнеэкономической деятельности организаций составляют внешнеторговые сделки по экспорту и импорту товаров, продукции, работ и услуг.
Бухгалтерский учет внешнеторговой деятельности организаций должен выполнять следующие основные задачи:
1) соблюдение требований валютного, таможенного и налогового законодательства и нормативных актов в области бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности организации;
2) проверка правильности документального оформления денежных, расчетных и товарных операций;
3) формирование достоверной информации об объемах внешнеторговых операций по экспорту и импорту товаров, о состоянии расчетов с иностранными партнерами, о покупной стоимости импортных поставок, о движении инвалютных денежных средств, экспортных и импортных товаров, о курсовых валютных разницах, о расчетах по налоговым и таможенным платежам;
4) правильное исчисление финансового результата внешнеторговой деятельности.
Экспортные и импортные торговые сделки оформляются внешнеторговым контрактом, заключаемым продавцом и покупателем в письменной форме на основе общепризнанных принципов и норм международного права, а также с учетом нацио-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

нальных законодательств участников сделки в области торговли, таможенного и валютного регулирования.

Гражданским кодексом Российской Федерации (п. 2 ст. 7) предусмотрен приоритет правил международного договора по сравнению с нормами гражданского законодательства Российской Федерации. Контракт, заключенный с иностранным торговым партнером, служит юридическим основанием, определяющим права и обязанности участвующих в сделке сторон, и является подтверждением законности осуществления торговой сделки. Основное содержание внешнеторгового контракта состоит в определении предмета сделки, требований, предъявляемых к поставке, и валютно-финансовых условий его выполнения. Предмет сделки состоит в четком определении наименования, количества и характеристики товаров или услуг, предоставляемых продавцом покупателю. При необходимости указываются тип, вид, сорт товара (изделий), его предназначение, состав и т. п. Все это очень важно для исключения разночтений контракта и возможности предъявления претензий по качеству поставленного вара: чем точнее и четче определен предмет договора, тем боль- уверенности у сторон в том, что при необходимости они смо- г защитить свои интересы в суде.

Одним из важнейших пунктов контракта являются условия оставки, включающие целый ряд требований при переходе това- а от продавца к покупателю. К ним относятся моменты перехода рава собственности и риска случайной гибели (утраты) товара и распределение затрат между продавцом и покупателем по транспортировке товара и его доставке к месту назначения, страхованию и таможенной очистке товара. Все условия поставки могут быть оговорены в контракте отдельно, с описанием всех прав и обязанностей, сроков, возможных непредвиденных обстоятельств и т. п. В международной практике принято пользоваться едиными унифицированными нормами, содержащими базисные условия поставок, изданными Международной торговой палатой, – Международные правила толкования торговых терминов «Инкотермс-90».

Так, например, выглядит перечень условий поставок «Инкотермс-90», включающий следующие термины:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Группа E (отгрузка с завода)	EXW	с завода или склада продавца
Группа F (основная перевозка не оплачена)	FCA	франко перевозчик
	FAS	свободно вдоль борта судна
	FOB	свободно на борту
Группа C (основная перевозка оплачена)	CFR	стоимость и фрахт
	CIF	стоимость, страхование и фрахт
	CPT	перевозка оплачена до...
	CIP	перевозка и страхование оплачены до...
Группа D (прибытие)	DAF	поставка на границе
	DES	поставка с судна
	DEQ	поставка с причала
	DDU	поставка без оплаты таможенных пошлин
	DDP	поставка с оплатой таможенных пошлин

Внешнеторговый контракт обязательно предусматривает, каким видом транспорта должен быть доставлен товар к месту его назначения - воздушным, морским, автомобильным, железнодорожным и иным.

Неотъемлемой частью контракта является определение его стоимости или цены (контрактная стоимость) в виде денежной суммы, которую покупатель обязуется перечислить поставщику товара (работ или услуг). Контрактная стоимость устанавливается в определенной свободно конвертируемой валюте (валюта контракта) и по взаимному согласию сторон фиксируется в договоре.

В контракте обязательно оговариваются условия оплаты товара, включающие порядок и форму расчетов, сроки и валюту платежа.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Расчеты за товар могут осуществляться в иностранной валюте в форме банковского перевода, документарного инкассо или аккредитива, открытого счета или чеками по одному из следующих вариантов оплаты:

с полной (100-процентной) предоплатой товара; в этом случае покупатель должен перевести всю сумму договора на счет организации-поставщика до момента фактической отгрузки товара;
с частичной предоплатой; при таком варианте предоплаты покупатель переводит на счет поставщика заранее обусловленную сумму (часть общей суммы договора) до отгрузки товара, а оставшуюся часть - после;
с отсрочкой оплаты товара (коммерческий кредит); при этом покупатель оплачивает договор в заранее обусловленные сроки после поставки товара поставщиком (обычно от 5 дней до месяца);
с открытием аккредитива покупателя в иностранном банке и последующей отгрузкой поставщиком товара в адрес покупателя. Затем на основе предъявленных документов об отгрузке товара банк переводит денежные средства на счет поставщика.
И наконец, внешнеторговым контрактом обусловливаются шмоотношения сторон в случае непредвиденных форсмажор-
х обстоятельств или пожелания одной из сторон расторгнуть т>вор, а также предусматриваются штрафные санкции за несо-.юдение сторонами сроков отгрузки и оплаты товара, устанавливаемые обычно в процентах к контрактной стоимости сделки.

Подписанный и оформленный в полном соответствии с действующими международными правилами контракт является основным и наиболее важным юридическим документом в бухгалтерском учете внешнеторговой деятельности организации. Процесс выполнения контракта сопровождается оформлением соответствующих товаросопроводительных, расчетных (платежных) и страховых документов по установленным международным формам, а также с учетом особенностей, вытекающих из законодательства Российской Федерации.

Все документы, связанные с экспортными и импортными операциями, должны быть оформлены юридически и технически безукоризненно, составляться в отпечатанном виде на стандартных бланках типографского изготовления, и никаких подчисток, помарок и исправлений на них делать не разрешается. Бланки внешнеторговых документов предусматривают возможность их

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

заполнения и обработки как традиционными способами, так и с помощью компьютера.

Во внешней торговле расчеты осуществляются не против товара, а против документов, представляющих товар. При этом в подавляющем большинстве случаев документы передаются и оплачиваются через банки, поэтому товарораспорядительные документы на какой-то отрезок времени приобретают самостоятельную роль, как бы не зависящую от самого товара, который они представляют.

Главными среди любого комплекта товарораспорядительных документов являются транспортные: коносамент или железнодорожная накладная (по видам транспорта), страховой полис и коммерческий счет (инвойс). Отгрузка товаров осуществляется поставщиком, оформляется транспортно-экспедиторскими и страховыми документами. Сюда относятся транспортные накладные, подтверждающие передачу груза от грузоотправителя грузоперевозчику и содержащие необходимую информацию об отправленном грузе, пункте его назначения, стоимости перевозки и ее оплате (железнодорожные, водные и авианакладные).

Особое место среди товарораспорядительных транспортных документов занимает коносамент, представляющий собой документ, владелец которого может означенный в нем груз продать, заложить и т.д. Коносамент оформляется при перевозке груза морским путем, этот документ выдается грузоперевозчиком распорядителю груза. Он подтверждает принятие груза к перевозке и обязывает перевозчика передать груз в порту назначения грузополучателю. Коносамент может быть выписан на определенного получателя (именной) или содержать указание, что он выдан «приказу отправителя груза» или «приказу получателя» - ордерный или на предъявителя. Именной коносамент передается от одного держателя другому в порядке, установленном для передачи долгового требования: ордерный — путем именного или бланкового индоссамента (т. е. передаточной надписи), а предъявительский - посредством простого вручения.

Коносамент составляется в нескольких экземплярах, при этом три или четыре являются подлинными, поэтому при выдаче груза по одному экземпляру остальные теряют силу. Обычно коносамент выписывается на формулярах, содержащих подробные условия перевозки, название судна, наименование отправителя,

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

перевозчика, место погрузки и назначения, наименование груза с указанием числа мест, веса или объема, обозначение получателя, размер фрахта и других причитающихся перевозчику платежей, время и место выдачи коносамента, число подлинных экземпляров. Коносамент должен быть подписан капитаном судна. Коносамент является одним из основных документов обеспечения ссуд при кредитовании внешнеторговых сделок, поскольку залог товара, отправленного морским путем, устанавливается посредством передачи коносамента залогодержателю (банку).

Страхование внешнеторговых грузов на период перевозки часто непосредственно обусловливается контрактом. Для представления иностранному партнеру подтверждения о том, что груз застрахован, страховая организация выдает страхователю страховой полис (сертификат) на каждую партию товара, отправляемую по отдельному счету. При этом сторона, которая фактически заключила договор страхования, не всегда является стороной, несущей расходы по страхованию. Нередко покупатель, даже если на нем лежат расходы по страхованию, просит продавца заключить договор страхования проданных ему товаров с отнесением расходов на счет покупателя.

Товарные документы, включающие счет-фактуру (инвойс), спецификации, упаковочный лист и извещение об отгрузке, выписываются продавцом или изготовителем товара. Основным среди товарных документов выступает *счет-фактура (инвойс)*, выписываемый на имя покупателя при отгрузке товара, фактически оформляющий поставку и свидетельствующий о количестве и цене товара. Количество экземпляров этого документа определяется необходимостью его представления покупателю, банку, страховой организации и таможне (для совершения расчетов, определения страховой суммы и суммы таможенной пошлины).

Спецификация – документ, содержащий перечень видов, типов товара, их количество, размеры, объем. Она выписывается при подписании контракта или при фактической отгрузке и должна соответствовать не только особенностям товара, но и требованиям таможенных правил страны-партнера, так как правильность обозначения товаров определяет размер таможенного обложения.

Упаковочный лист выписывается изготовителем при упаковке товара и содержит перечень видов, сортов, ассортимент товаров,

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

упакованных в одно товарное место. При этом один экземпляр документа вкладывается вместе с товаром внутрь каждого места.
Извещение об отгрузке товара направляется продавцом или по его поручению транспортно-экспедиторской организацией портов, станций, как правило, по телеграфу. В извещении указываются дата выхода судна и возможное время прибытия в порт назначения, количество отправленного товара, реквизиты транспортных документов и другие данные, необходимые покупателю для оплаты товара, если контрактом предусмотрен платеж против телеграфного извещения об отгрузке товара.

При экспорте машин, оборудования поставщик подготавливает техническую документацию, которая оформляется и направляется покупателю в соответствии с условиями контракта Вся товаросопроводительная, товарная, техническая и другая документация составляется на языке контракта или другом языке по согласованию сторон.

Доставка товара от продавца к покупателю по внешнеторговым сделкам требует значительных издержек, связанных с перемещением груза как по территории Российской Федерации (оплачиваемых в рублях), так и иностранных государств, включая страны СНГ (оплачиваемых в соответствующей иностранной валюте). Эти издержки составляют от 40 до 50 % контрактной стоимости товара и представляют собой накладные расходы по осуществлению внешнеторговой деятельности организации. Большая часть этих расходов распределяется между продавцом и покупателем по взаимному согласию сторон, что фиксируется условиями внешнеторгового контракта. Некоторые накладные расходы делятся между продавцом и покупателем по принципу установления (расчета) франко-цены поставки с включением в контрактную стоимость товара соответствующих расходов по перемещению груза до определенного пункта назначения. Распределение других накладных расходов обусловливается непосредственно заключенным внешнеторговым контрактом, в котором оговаривается перечень накладных расходов, не вошедших в контрактную стоимость товара, за чей счет они осуществляются и при необходимости указывается, кто производит их оплату.

Накладные расходы, производимые экспортерами и импортерами, отличаются разным порядком отражения в учете расходов, связанных с процессом реализации продукции и товаров у одних (экспортеров), и расходов, связанных с процессом заготовления и

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

приобретения производственных запасов и товаров у других (импортеров). Российские экспортеры к ним относят все накладные расходы, вошедшие в контрактную стоимость товара и покрываемые выручкой от его продажи. Если эти расходы не были включены по условиям договора в контрактную стоимость товара, то при отсутствии оговорки в контракте об их оплате за счет покупателя они также должны быть отнесены к накладным расходам экспортера. И, таким образом, юридическая оплошность со стороны экспортера повлечет за собой увеличение его накладных расходов и соответствующее снижение экономического эффекта от осуществленной внешнеторговой сделки. При наличии в контракте указанной оговорки экспортер в дополнение к контрактной стоимости товара указывает в счете (инвойсе) сумму компенсации соответствующих расходов со ссылкой на условия контракта. При этом одинаковые суммы полученной компенсации и оплаченных расходов отражаются обособленно в порядке взаимных расчетов на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (на дебете - расходы, на кредите — их компенсация).

Накладные расходы по экспорту товаров отражаются в учете отдельно от других подобных расходов как у производственных, чк и у торговых организаций на отдельном субсчете «Накладные асходы по экспорту» к счету 44 «Расходы на продажу».
Если все накладные расходы по экспорту товаров включают-я в полную себестоимость реализованной продукции и списывается на дебет счета 90 «Продажи», то накладные расходы, произведенные импортером, включаются в покупную стоимость приобретенного импортного товара, оцениваемую по стоимости приобретения, которая формируется на специально открываемом калькуляционном субсчете 1 «Приобретение импортных товаров» к счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».
Покупная стоимость товара как учетный показатель в сочетании с его отпускной стоимостью (ценой) определяет важный финансовый показатель — валовой доход торговой организации, сутью которого является реализованная торговая наценка, исчисляемая в процентах к покупной стоимости товара. По отечественным товарам покупная стоимость определяется в учете как сумма, уплаченная поставщику покупателем за товар. А все другие затраты по доставке товара покупателю отражаются им в составе издержек обращения.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Покупная стоимость импортных товаров формируется иначе. Она включает в себя не только контрактную стоимость, уплачиваемую покупателем иностранному поставщику, но и все накладные расходы покупателя, оплаченные им в иностранной валюте, по продвижению груза до пересечения таможенной границы (стоимость транспортировки, расходы на погрузку, выгрузку, перегрузку и перевалку, страховая сумма и т.п.). Исходя из контрактной стоимости и указанных накладных расходов на таможне определяется таможенная стоимость товара как цена сделки, фактически уплаченная или подлежащая уплате за ввозимый товар на момент пересечения им таможенной границы.

Все ввозимые на территорию Российской Федерации товары должны проходить таможенный контроль, который связан с включаемыми в их покупную стоимость накладными расходами импортера на оплату таможенных платежей, размер которых во многом зависит от этой таможенной стоимости. Таможенные платежи включают импортную пошлину, сбор за таможенное оформление товаров (услуга таможни по составлению грузовой таможенной декларации и т. п.) и акцизный налог по подакцизным товарам. Следует иметь в виду, что при таможенном оформлении груза с импортеров, являющихся, как правило, оптовыми торговыми организациями, взимается по большинству товаров и налог на добавленную стоимость (НДС), не включаемый, однако, в покупную стоимость товара как подлежащий зачету при последующих расчетах с бюджетом. Базой для исчисления НДС при этом служит сумма, полученная от сложения таможенной стоимости, импортной пошлины и акциза. Таким образом, покупная стоимость импортного товара определяется в результате прохождения всех таможенных процедур и оплаты таможенных платежей (стоимости «растаможивай™» груза), не считая оплаченной суммы'НДС. Процедура растаможивания импортных товаров завершается полным оформлением грузовой таможенной декларации (ГТД), вьщаваемой представителю владельца груза только после оплаты всех таможенных платежей. Таможенная пошлина, акцизный налог и НДС могут оплачиваться импортером как в российской, так и в иностранной свободно конвертируемой валюте по курсу на дату платежа. В целях ускорения таможенного оформления грузов импортеры зачастую предварительно перечисляют денежные рублевые и инвалютные средства на соответ-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ствующии депозит таможенных органов для предстоящей оплаты таможенных платежей. С этого депозитного счета и осуществляется их оплата.

В итоге покупная стоимость импортного товара в отличие от отечественного формируется как многостатейный комплекс расходов, на основе которого она должна калькулироваться по отдельным наименованиям товаров еще до того, как в учете будут отражены записи по их оприходованию. Полный перечень статей накладных расходов по внешнеторговой деятельности организации может быть представлен примерно в следующем виде (см. с. 491).
Большинство содержащихся в перечне статей относится как к экспортным, так и импортным сделкам. В учете, разумеется, они должны группироваться и отражаться обособленно, хотя на практике зачастую в этом нет необходимости, потому что организации в большинстве случаев специализируются на одном из двух видов внешнеторговых сделок — либо экспортных, либо импортных. Инвалютные накладные расходы из-за необходимости их пересчета в рублевый эквивалент в свою очередь тоже требуют обособления в учете от рублевых затрат перед их обобщением на счете 15, субсчет 1 «Приобретение импортных товаров». Для целей предварительной группировки инвалютных и рублевых накладных расходов, относимых на покупную стоимость импортных товаров, можно при необходимости раздельно отражать их начисление через счет 76, выделив по нему два субсчета: один для инвалютных, а другой — для рублевых расчетов, а при непосредственном списании для инвалютных расходов использовать счет 15, субсчет 2.

В целях правильного отнесения накладных расходов на индивидуальную покупную стоимость импортных товаров они делятся на прямые и косвенные. При этом базой для косвенного распределения расходов чаще всего выступает контрактная стоимость товара.

Таким образом, в покупную стоимость импортных товаров включаются, во-первых, их контрактная стоимость, во-вторых, те накладные расходы, что были включены в таможенную стоимость товара, и, в-третьих, уплаченные на таможне таможенные платежи, за исключением суммы НДС, относимой на счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Примерный перечень внешнеторговых накладных расходов

№ п/п	Наименование статей расходов	Деление по отношению			
		вида внешнеторговых сделок		денежного измерителя	
		экспорт	импорт	рубли	инвалюта
1	Расходы на подготовку товара к отгрузке	×		×	
2	Расходы на погрузочно-разгрузочные и перевалочные работы	×	×	×	×
3	Расходы по оплате грузовых перевозок:	×	×	×	×
	а) внутри страны	×	×	×	
	б) за рубежом	×	×	×	×
4	Расходы по страхованию и хранению товаров в пути	×	×	×	×
5	Расходы на оплату комиссионных услуг транспортно-экспедиторским организациям	×	×	×	×
6	Расходы на оплату таможенных пошлин и других таможенных платежей	×	×	×	×
7	Расходы по оплате налогов и сборов	×	×	×	×
8	Расходы по оплате рекламных услуг	×	×	×	×
9	Расходы по оплате маркетинговых услуг	×	×	×	×
10	Потери от недостач товарно-материальных ценностей в пути и при хранении в пределах норм естественной убыли	×	×	×	×
11	Прочие накладные расходы	×	×	×	×

только для ознакомления

PDF-версия специально для МирКниг

Все остальные накладные расходы по импорту товаров, не вошедшие в их покупную стоимость, относятся на издержки обращения и отражаются на дебете счета 44 «Расходы на продажу».

Таможенно-банковский валютный контроль осуществляется совместно таможенными органами и банковскими учреждениями путем организации ими систематического наблюдения за своевременностью поступления экспортной валютной выручки на счета экспортеров или поступления на таможенную территорию России импортных товаров в счет платежей, произведенных в иностранной валюте организациями-импортерами. Базовым документом такого контроля выступает оформляемый организацией на каждый внешнеторговый контракт паспорт экспортной или импортной сделки (ПС), на основании которого в сочетании с грузовой таможенной декларацией (ГТД) осуществляются контрольные функции таможенных и банковских органов.

По действующей в настоящее время методологии бухгалтерского учета **основные операции торговой организации по импорту товаров** (при условии прямой отправки из-за рубежа) и их дальнейшей реализации на российской территории отражаются на бухгалтерских счетах следующими записями:

№ п/п	Краткое содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		д-т	к-т	
1	Акцептован счет-фактура иностранного поставщика за товар, отправленный в адрес организации в прямом международном грузовом сообщении (9000 долл. × 22,50)	15	60	202 500
2	С текущего валютного счета оплачены накладные расходы в иностранной валюте по доставке товара (500 долл. × 22,55)	15	52	11 275
3	Кроме того, оплачен НДС	19	51	771
4	С расчетного счета оплачены накладные расходы по доставке товара по территории России	44	51	3854

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Продолжение

№ п/п	Краткое содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		д-т	к-т	
5	Со специального транзитного валютного счета оплачен счет-фактура иностранного поставщика за прибывший товар (9000 долл. × 22,60)	60	52	203 400
6	Списывается курсовая валютная разница на убыток	91	60	900
7	Перечислены с расчетного счета причитающиеся таможне при растаможивании импортного груза платежи:			
	а) включаемые в покупную стоимость импортного товара	15	51	22 500
	б) сумма НДС, подлежащая в дальнейшем зачету	19	51	46 955
8	Отражается оприходование на склад импортного товара по покупной стоимости (фактической внешнеторговой себестоимости)	41	15	236 275
9	Оплачены расходы по отгрузке (отправке) импортного товара в адрес российских покупателей	44	51	7860
10	Кроме того, оплачен НДС	19	51	1572
11	За отправленный покупателю товар выставлен счет (включая НДС)	62	90	348 000
12	Списывается фактическая внешнеторговая себестоимость реализованного импортного товара	90	41	236 275
13	Начисляется НДС за проданный товар	90	68	58 000

только для ознакомления

PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Продолжение

№ п/п	Краткое содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб
		д-т	к-т	
14	Списываются издержки обращения на реализованный товар	90	44	11 714
15	Поступила от покупателя на расчетный счет сумма задолженности за проданный товар	51	62	348 000
16	Списывается подлежащая зачету сумма НДС	68	19	49 298
17	Списывается реализационный финансовый результат	90	99	42 011

Организация может осуществлять импорт товаров и через торговых посредников на основе договора комиссии на закупку чаров, который во внешнеторговой деятельности называется оворон консигнации. Консигнационный договор может заклю-ься на условиях участия в расчетах торгового посредника нсигнатора), который самостоятельно рассчитывается с зару-шым поставщиком товаров. При этом организация (консиг-нт) перечисляет консигнатору необходимые денежные средст-для закупки товаров у зарубежных поставщиков на оговоренных договором консигнации условиях. За посреднические услуги консигнатор получает от консигнанта комиссионное вознаграждение, сумма которого в соответствии q Законом о таможенном тарифе не включается в покупную стоимость импортных товаров. Приобретенные консигнатором за счет консигнанта товары являются собственнрстью последнего и у консигнатора при хранении на его складах отражаются в учете на забалансовом бухгалтерском счете 004 «Товары, принятые на комиссию» в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах. Переоценка товаров в связи с изменением валютного курса не производится, а их сортовой учет ведется в разрезе консигнантов.

В бухгалтерском учете консигнанта основные операции по импорту товаров на основе договора консигнации отражаются следующими записями:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

№ п/п	Краткое содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб
		д-т	к-т	
1	Перечислен аванс консигнатору по договору консигнации в инвалюте (100 000 долл. × 22,50)	76	52	2 250 000
2	Перечислен аванс консигнатору в соответствии с договором в рублях	76	51	225 000
3	Отражается контрактная стоимость поступившего товара	15	76	2 227 500
4	Отражаются инвалютные накладные расходы по импорту товаров	15	76	22 550
5	Отражаются накладные расходы по импорту товаров в рублях (без НДС)	44	76	15 000
6	Отражается сумма начисленного комиссионного вознаграждения консигнатору	44	76	172 493
7	Отражается подлежащий зачету НДС, содержащийся в сумме рублевых накладных расходов и в сумме комиссионного вознаграждения консигнатору	19	76	37 507
8	Приходуется поступивший товар на склад по внешнеторговой стоимости	41	15	2 250 050
9	Списывается курсовая валютная разница	76	91	50

В бухгалтерском учете консигнатора те же операции отражаются иными записями (см. с. 496).

По договору консигнации, заключенному на условиях неучастия консигнатора в расчетах, консигнант самостоятельно производит расчеты с зарубежным поставщиком, а насчет консигнато-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

№ п/п	Краткое содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб
		д-т	к-т	
1	Получен аванс по договору консигнации от консигнанта в инвалюте (100 000 долл × 22,50)	52	76	2 250 000
2	Поступил в соответствии с договором аванс от консигнанта, руб.	51	76	225 000
3	Перечислено иностранному поставщику за товар (99 000 долл. × 22,50)	76	52	2 227 500
4	Поступил товар от иностранного поставщика по дебету забалансового счета 004 «Товары, принятые на комиссию»	004	—	2 227 500
5	Передан товар консигнанту с кредита забалансового счета 004 «Товары, принятые на комиссию»	—	004	2 227 500
6	Оплачены накладные расходы по импорту: а) в инвалюте (1000 долл × 22,55)	76	52	22 550
	б) в рублях, в том числе НДС 3000 руб.	76	51	18 000
7	Начислено комиссионное вознаграждение за осуществление сделки, включая НДС	76	90	207 000
8	Начислен НДС с суммы комиссионного вознаграждения	90	68	34 507
9	Списывается курсовая валютная разница	91	76	50

ра перечисляет только причитающееся ему комиссионное вознаграждение, и все основные бухгалтерские записи на счетах у консигнатора по выполнению консигнационного договора сводятся к следующему:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

№ п/п	Краткое содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		д-т	к-т	
1	Начислено комиссионное вознаграждение (включая НДС) за осуществление сделки по договору консигнации	76	90	207 000
2	Начислен НДС с суммы комиссионного вознаграждения	90	68	34 507
3	Сумма комиссионного вознаграждения поступила на расчетный счет консигнатора	51	76	207 000
4	Отражается поступление товара от иностранного поставщика по дебету забалансового счета 004 «Товары, принятые на комиссию»	004	—	2 227 500
5	Отражается передача товара консигнанту с кредита забалансового счета 004 «Товары, принятые на комиссию»	—	004	2 227 500

В целях осуществления контроля за нахождением импортного или экспортного товара в пути его следования от продавца к покупателю, отправленного не в прямом грузовом сообщении (не по прямым отправкам), в бухгалтерском учете российского импортера или экспортера отражаются на основе соответствующих документов все передачи груза по пути его следования до момента перехода к покупателю права собственности и риска утраты товара. В этих целях у импортера к синтетическому счету 41 «Товары», а у экспортера к синтетическому счету 45 «Товары отгруженные» открываются субсчета, соответствующие месту нахождения товара: «Товары в пути за границей», «Товары на складах и в переработке (на комиссии) за границей», «Товары в портах и на складах СНГ», «Товары в пути в СНГ».

Так, отражение в бухгалтерском учете хозяйственных операций **по экспорту товаров** (не по прямым отправкам) осуществляется следующими записями:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

№ п/п	Краткое содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб
		д-т	к-т	
1	Отгружен товар зарубежному покупателю через СНГ (на субсчет «Товары в пути в СНГ») по железнодорожной накладной	45-1	43	4 800 000
2	Принят портом груз на склад по приемному акту (на субсчет «Товары в портах и на складах СНГ»)	45-2	45-1	4 800 000
3	Отправлен груз портом через границу в страну покупателя на основе коносамента (на субсчет «Товары в пути за границей»)	45-3	45-2	4 800 000
4	Прибыл товар за границу в док порта на основе доковой расписки либо на коммерческий склад с оформлением варранта (на субсчет«Товары на складах и в переработке (на комиссии) за границей»)	45-4	45-3	4 800 000
	Предприятие-экспортер оформляет счет за товар и сдает необходимые документы в уполномоченный банк и включает его в объем реализации по дате перехода права собственности к покупателю в сумме инвалютных рублей по текущему курсу (270 000 долл. × 22,50)	62	90	6 075 000
6	Дебетуется счет продаж на сумму производственной себестоимости проданного товара 4 800 000	90	45-4	4 800 000
7	Оплачены экспортером коммерческие расходы по реализации товара в рублях, включая таможенную пошлину и сбор за таможенное оформление	44	51	47 350

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Продолжение

№ п/п	Краткое содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб
		д-т	к-т	
8	Оплачены накладные расходы по реализации товара в иностранной валюте на территориях других стран (2500 долл. × 22,55)	44	52	56 375
9	Списываются рублевые и инвалютные коммерческие расходы на реализованный товар	90	44	103 725
10	Закрывается счет продаж списанием финансового результата (прибыли)	90	99	1 171 275

Экспорт товаров организации могут осуществлять также через российских торговых посредников на основе договора консигнации, являющегося во внешнеторговых сделках разновидностью договора комиссии на реализацию товаров. Торговый посредник (консигнатор) от своего имени по поручению предприятия-экспортера (консигнанта), поставляющего экспортные товары на склад консигнатора, в соответствии с заключенным договором реализует эти товары зарубежным покупателям за определенное комиссионное вознаграждение, предназначенное для покрытия экспортных накладных расходов и налоговых платежей посредника и образования его прибыли. Кроме того, консигнатор может взять на себя по условиям договора оплату определенных расходов по экспорту с их последующим возмещением за счет консигнанта. Консигнатор выставляет иностранным покупателям счета за поставленный товар и получает от них на свой транзитный валютный счет экспортную валютную выручку

В консигнационном договоре могут быть указаны разные условия перевода валютной выручки консигнанту, предусматривающие, однако, безусловное выполнение требований российского валютного законодательства по обязательной продаже в установленном размере экспортной валютной выручки на МВБ. Во всех случаях консигнатор из поступившей валютной выручки оставляет себе сумму причитающегося по договору комиссионного

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

вознаграждения, 25% которой он продает на МВБ, с учетом возмещения своих инвалютных накладных расходов по экспорту товаров, предусмотренных условиями договора.

Сумму экспортной валютной выручки за минусом своего комиссионного вознаграждения консигнатор перечисляет на транзитный валютный счет консигнанта, который продает на МВБ 25% своей части валютной выручки, оставшейся после возмещения из нее консигнанту инвалютных накладных расходов по экспорту товаров (если он их производит по условиям договора).

В бухгалтерском учете **консигнанта** основные операции по экспорту товаров на основе договора консигнации отражаются следующими записями:

№ п/п	Краткое содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		д-т	к-т	
1	Отгружена консигнатору продукция (товары) в оценке по производственной себестоимости	45	43	600 000
2	Сумма выставленного консигнатором счета на отгруженный покупателю товар отражается в объеме реализации экспортера (консигнанта) (50 000 долл. × 22,50)	62	90	1 125 000
3	Оплачены с расчетного счета накладные расходы консигнанта по экспорту товаров	44	51	110 000
4	Отражаются оплаченные консигнатором накладные расходы по экспорту товаров, произведенные им за счет консигнанта	44	76	30 000
5	Начислено консигнатору комиссионное вознаграждение (5000 долл. × 22,50)	44	76	112 500
6	Засчитывается удержанная консигнатором сумма валютной выручки в счет комиссионного вознаграждения (5000 долл. × 22,50)	76	62	112 500

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Продолжение

№ п/п	Краткое содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		д-т	к-т	
7	Зачисляется на транзитный валютный счет сумма экспортной выручки за минусом комиссионного вознаграждения (45 000 долл. × 22,60)	52,1	62	1 017 000
8	Перечислено консигнатору в возмещение произведенных им накладных расходов по экспорту	76	51	30 000
9	Списывается производственная себестоимость реализованных товаров	90	45	600 000
10	Списываются накладные расходы по экспорту товаров	90	44	252 500
11	Списывается реализационный финансовый результат консигнанта (прибыль)	90	99	272 500
12	Списывается курсовая валютная разница	62	91	4500

В бухгалтерском учете **консигнатора** те же основные экспортные операции отражаются иными записями:

№ п/п	Краткое содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		д-т	к-т	
1	Поступил на консигнационный склад от консигнанта (экспортера) товар	004		1 125 000
2	Отгружен товар со склада зарубежному покупателю		004	1 125 000
3	Отражается задолженность зарубежного покупателя за отгруженный товар (50 000 долл. × × 22,50)	62	76	1 125 000

только для ознакомления

PDF-версия специально для МирКниг

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Продолжение

№ п/п	Краткое содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		д-т	к-т	
4	Оплачены с текущего валютного счета накладные расходы консигнатора по экспорту товаров, включая таможенные платежи (1000 долл. × 22,60)	44	52,2	22 600
5	Оплачены с расчетного счета накладные расходы консигнатора по экспорту товаров	44	51	10 000
6	Оплачены с расчетного счета накладные расходы по экспорту товаров, по условиям договора производимые за счет консигнанта	76	51	30 000
7	Начислено комиссионное вознаграждение по условиям договора консигнации (5000 долл. × 22,50)	76	90	112 500
8	Поступила на транзитный валютный счет экспортная выручка от зарубежного покупателя (50 000 долл. × 22,60)	52-1	62	1 130 000
9	Сумма валютной выручки за минусом комиссионного вознаграждения перечисляется по условиям договора консигнанту (45 000 долл. × 22,60)	76	52-1	1 017 000
10	Поступило на расчетный счет от консигнанта в возмещение произведенных за его счет накладных расходов по экспорту	51	76	30 000
11	Списываются накладные расходы консигнатора по экспорту товаров	90	44	32 600
12	Начислен НДС с суммы комиссионного вознаграждения (112 500 руб. × 16,67)	90	68	18 754

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Продолжение

№ п/п	Краткое содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		д-т	к-т	
13	Списывается реализационный финансовый результат консигнатора (прибыль)	90	99	61 146
14	Списываются курсовые валютные разницы	62 91	91 76	5000 4500

Организации при ограниченности валютных ресурсов заключают внешнеторговые бартерные сделки, осуществляемые без денежной оплаты и имеющие характер натурального обмена товарами, эквивалентного сумме, указанной во внешнеторговом контракте и исчисленной в свободно конвертируемой валюте, избранной по обоюдному согласию сторон. В заключенном участниками бартерной сделки контракте определяются наименование и количество взаимно поставляемых товаров, их согласованная оценка и другие установленные международными правилами условия. По осуществленным взаимным поставкам товаров партнеры предъявляют друг другу счета-фактуры (инвойсы) и другие обусловленные соглашением документы.

Хозяйственные операции, осуществляемые организацией по выполнению обменной сделки, учитываются на бухгалтерских счетах как обычные операции экспорта и импорта, только без отражения в учете платежей за поставленные товары. В бухгалтерском учете обменный объем реализованной продукции рассчитывается по моменту ее отгрузки покупателю, как того требуют правила составления финансовой отчетности организации.

Общая схема отражения бухгалтерских записей операций обменной сделки на счетах выглядит следующим образом (см. с. 504).

Внешнеторговые сделки, имеющие одновременно импортное и экспортное содержание, могут заключаться организациями в виде компенсационных сделок по импортным поставкам с последующим расчетом за них производимой готовой продукцией. Например, российский кожевенный завод заключает контракт с зарубежной фирмой на поставку оборудования и монтаж технологической линии по обработке кожевенного сырья. Стоимость поставленного импортного оборудования и его монтажа российское предприятие компенсирует суммой поставленных на экспорт

только для ознакомления

PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

№ п/п	Краткое содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		д-т	к-т	
1	Отражается на объеме реализации сумма выписанного счета иностранному покупателю за отгруженный на экспорт товар (1 000 000 долл. × 22,50)	62	90	22 500 000
2	Списывается на реализацию производственная себестоимость отгруженного экспортного товара	90	43	20 700 000
3	Оплачены с расчетного счета накладные расходы по экспорту, включая пошлину и сбор за таможенное оформление	44	51	750 000
4	Списываются и включаются в полную себестоимость рублевые накладные расходы по экспорту	90	44	750 000
5	Списывается финансовый результат от реализации экспортного товара	90	99	950 000
6	Отражается акцепт счета иностранного партнера за поступивший от него по бартеру товар (1 000 000 долл. × 22,60)	15	60	22 600 000
7	Отражается оплата накладных расходов по импорту в иностранной валюте (1000 долл. × 22,50)	15	52	22 500
8	Отражается оплата накладных расходов по импорту в рублях	15	51	150 000
9	Отражается зачет взаимных требований по обменной сделке	60	62	22 500 000
10	Отражена в учете курсовая валютная разница	60	91	100 000

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Продолжение

№ п/п	Краткое содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		д-т	к-т	
11	Перечислены с расчетного счета таможенные платежи (импортная пошлина, сбор за таможенное оформление и акциз), подлежащие включению в импортную стоимость товара	15	51	2 520 000
12	С расчетного счета перечислен НДС, подлежащий зачету	19	51	4 628 500
13	Поступил товар на склад по покупной стоимости (внешнеторговой себестоимости его приобретения)	41	15	25 292 500

зарубежному партнеру выделанных кожевенных материалов после пуска в эксплуатацию смонтированной линии. Для заключения подобных внешнеторговых сделок необходимы условия финансовой стабильности в течение всего срока их осуществления. Внешнеторговые посреднические сделки по реализации импортных товаров зарубежным партнерам в других иностранных государствах без завоза их на российскую таможенную территорию называются реэкспортными торговыми операциями. Существуют и другие виды внешнеторговых сделок.

Контрольные вопросы

1. Что представляют собой валюта и валютный курс?
2. Какие операции называются валютными?
3. В чем состоит отличие текущего валютного курса от курса закрытия?
4. Чем отличается положительная курсовая валютная разница от отрицательной?
5. Как регулируется курсовая валютная разница, возникающая по большинству денежных инвалютных объектов учета?
6. Что собой представляет инвалютный рубль?
7. Чем отличается таможенная стоимость от контрактной стоимости товара?

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

8. Чем отличается покупная стоимость импортного товара от отечественного?

9. Какую роль выполняет счет 15, субсчет 1 «Приобретение импортных товаров»?

10. На каком бухгалтерском счете отражаются накладные расходы по экспорту товаров и как происходит их списание?

11. Чем отличается порядок учета и списания импортных накладных расходов от экспортных?

12. Какую роль выполняет паспорт внешнеторговой сделки?

Задания в тестовой форме

Укажите номера правильных ответов.

1, Поступила на счет в банке сумма денежных средств в иностранной валюте от зарубежного покупателя в оплату экспортного товара, которая отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
б) Д-т сч, 57 «Переводы в пути»
К-т сч, 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
в) Д-т сч, 52 «Валютные счета»
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
г) Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
К-т сч. 50 «Касса»;
д) Д-т сч. 50 «Касса»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

2. Списываются со счета в банке 25% экспортной валютной выручки для обязательной продажи на МВБ, которые отражаются бухгалтерской записью;
а) Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-тсч. 51 «Расчетные счета»;
б) Д-т сч. 57 «Переводы в пути» К-т сч. 52 «Валютные счета»;
в) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 57 «Переводы в пути»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

г) Д-т сч. 57 «Переводы в пути»
К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
д) Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
К-т сч. 52 «Валютные счета».

3. Поступил на банковский счет остаток экспортной валютной выручки после обязательной продажи на МВБ, что отражается бухгалтерской записью:

а) Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 57 «Переводы в пути»;
б) Д-т сч. 52 «Валютные счета»
К-т сч. 57 «Переводы в пути»;
в) Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
г) Д-т сч. 52.1 «Валютные счета», субсчет текущий счет
К-т сч. 52.2 «Валютные счета», субсчет специальный счет;
д) Д-т сч. 57 «Переводы в пути»
К-т сч. 52 «Валютные счета».

4. Поступил на счет в банке рублевый эквивалент проданной на МВБ экспортной валютной выручки, который отражается бухгалтерской записью:

а) Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;
б) Д-т сч. 52 «Валютные счета»
К-т сч. 57 «Переводы в пути»;
в) Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
г) Д-т сч. 57 «Переводы в пути»
К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
д) Д-т сч. 57 «Переводы в пути»
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

5. С расчетного счета перечислена сумма для приобретения иностранной валюты под заключенный импортный контракт, которая отражается бухгалтерской записью:

а) Д-т сч. 52 «Валютные счета»
К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
б) Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 52 «Валютные счета»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

в) Д-т сч. 57 «Переводы в пути» К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
г) Д-тсч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
д) Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-т сч. 51 «Расчетные счета».

6. Отражается покупка банком иностранной валюты по курсу на день приобретения, что оформляется бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 52 «Валютные счета» К-т сч. 57 «Переводы в пути»;
б) Д-т сч, 51 «Расчетные счета» К-т сч. 57 «Переводы в пути»;
в) Д-т сч. 57 «Переводы в пути»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
г) Д-т сч. 52 «Валютные счета» К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
д) Д-т сч. 51 «Расчетные счета»
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

7. Отражается зачисление на счет организации иностранной валюты на следующий день после ее приобретения на МВБ, что оформляется бухгалтерскими записями:
а) Д-т сч. 51 «Расчетные счета» К-т сч. 57 «Переводы в пути»;
б) Д-т сч. 52 «Валютные счета», субсчет специальный счет К-т сч. 57 «Переводы в пути»;
в) Д-т сч. 52 «Валютные счета» К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
г) Д-т сч. 57 «Переводы в пути» К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
д) Д-т сч. 51 «Расчетные счета» К-т сч. 52 «Валютные счета».

8. Акцептован счет-фактура (инвойс) иностранного поставщика за товар, отправленный в адрес организации в прямом международном грузовом сообщении, что отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 40 «Выпуск продукции»
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

б) Д-т сч. 41 «Товары»
К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
в) Д-т сч. 41 «Товары»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
г) Д-т сч. 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
д) Д-т сч. 44 «Расходы на продажу»
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

9. Перечислено с банковского счета организации в оплату счета-фактуры (инвойса) зарубежного поставщика, что отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 52 «Валютные счета»;
б) Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т сч. 52 «Валютные счета»;
в) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 57 «Переводы в пути»;
г) Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
д) Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т сч. 52 «Валютные счета».

10. Импортный товар оприходован на склад организации по покупной стоимости (фактической внешнеторговой себестоимости), что отражается бухгалтерской записью;
а) Д-т сч, 41 «Товары»
К-т сч. 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
б) Д-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
в) Д-т сч. 44 «Расходы на продажу»
К-т сч. 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
г) Д-т сч. 41 «Товары»
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
д) Д-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

11. Отражается в учете у консигнанта сумма начисленного вознаграждения за посреднические услуги следующей бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-тсч 90 «Продажи»,
б) Д-т сч 90 «Продажи»
К-т сч 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,
в) Д-т сч 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч 90 «Продажи»,
г) Д-т сч 90 «Продажи»
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
д) Д-т сч 44 «Расходы на продажу»
К-т сч 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

12. Отражается в учете у консигнатора сумма начисленного ему комиссионного вознаграждения за оказанные посреднические услуги следующей бухгалтерской записью:
а) Д-т сч 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-т сч. 90 «Продажи»;
б) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 90 «Продажи»;
в) Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т сч. 90 «Продажи»;
г) Д-т сч 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
д) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

13. Отражается на объеме реализации сумма выписанного счета иностранному покупателю за отгруженный в его адрес экспортный товар следующей бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
б) Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-т сч. 90 «Продажи»;
в) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

г) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 90 «Продажи»;
д) К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т сч. 90 «Продажи».

14. Списывается производственная себестоимость отгруженной экспортной продукции следующей бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 43 «Готовая продукция»;
б) Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
в) Д-т сч, 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
г) Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 44 «Расходы на продажу»;
д) Д-т сч. 44 «Расходы на продажу»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

15. Списываются и включаются в полную себестоимость накладные расходы по экспорту продукции, что отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 44 «Расходы на продажу»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
б) Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-т сч. 44 «Расходы на продажу»;
в) Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 44 «Расходы на продажу»;
г) Д-т сч. 44 «Расходы на продажу» К-т сч. 41 «Товары»;
д) Д-т сч. 41 «Товары»
К-т сч. 44 «Расходы на продажу».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Глава 13. УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА И РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ПРИБЫЛИ

Цели изучения главы:

раскрытие принципов учета формирования бухгалтерской прибыли отчетного года и порядка учета ее распределения;
определение показателей финансового результата деятельности организации в виде прибыли или убытка и отражение их в текущем бухгалтерском учете на счетах;
использование учетной информации о финансовом результате для составления финансовой отчетности организации.

13.1. Учет формирования финансового результата

Финансовый результат хозяйственной деятельности организации определяется показателем прибыли или убытка, формируемым в течение календарного (хозяйственного) года.
Финансовый результат представляет разницу между суммами доходов и расходов организации. Превышение доходов над расходами означает прирост имущества - прибыль, а расходов над доходами - уменьшение имущества - убыток. Полученный организацией за отчетный год финансовый результат в виде прибыли или убытка соответственно приводит к увеличению или уменьшению ее собственного капитала.
Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и «Расходы организации» (ПБУ10/99), утвержденные приказами Минфина России от 06.05.99 № 32н и № 33н соответственно (с изменениями и дополнениями), признают доходами увеличение, а расходами — уменьшение экономических выгод в результате поступления или выбытия активов, а также погашения или возникновения обязательств, приводящие к соответствующим изменениям капитала организации. В указанных

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

нормативных актах приводится группировка доходов и расходов для отражения их в бухгалтерском учете и отчетности, даются их определение и порядок признания в учете.

Согласно ПБУ 10/99 (п. 16) расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:
расход осуществляется в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
сумма расхода может быть определена;
имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, если организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.
Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.
Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).
Расходы 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).
Если организацией принят в разрешенных случаях порядок признания выручки от продажи продукции и товаров не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках:
с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);
путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обусловливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;
по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов;
независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;
когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.
Согласно ПБУ 9/99 расходами от обычных видов деятельности являются выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее - выручка).
Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий (п. 12 ПБУ 9/99):
а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
б) сумма выручки может быть определена;
в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции увеличится экономическая выгода организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции увеличит: ся экономическая выгода организации, имеется в случае, если организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;
г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
д) расходы, которые были произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.
Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Для признания в бухгалтерском учете выручки от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных капиталах других организаций должны быть одновременно соблюдены условия, определенные в пп. а, б и в п. 12 ПБУ 9/99.
Организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

Выручка от выполнения конкретной работы, оказания конкретной услуги, продажи конкретного изделия признается в бухгалтерском учете по мере готовности, если возможно определить готовность работы, услуги, изделия,

В отношении разных по характеру и условиям выполнения работ, оказания услуг, изготовления изделий организация может применять в одном отчетном периоде одновременно разные способы признания выручки, предусмотренные п. 13 ПБУ 9/99.
Если сумма выручки от продажи продукции, выполнения работы, оказания услуги не может быть определена, то она принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по изготовлению этой продукции, выполнению этой работы, оказанию этой услуги, которые будут впоследствии возмещены организации.

Арендная плата, лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации) признаются в бухгалтерском учете исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности и условий соответствующего договора.
Арендная плата, лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации) признаются в бухгалтерском учете в порядке, аналогичном предусмотренному п. 12 ПБУ 9/99.,
Прочие поступления признаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

поступления от продажи основных средств и иных актив отличных от денежных средств (кроме иностранной валютьп продукции, товаров, а также проценты, полученные за Предос тавление в пользование денежных средств организации, и дохо~ ды от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации) — в По_ рядке, аналогичном предусмотренному п. 12ПБУ9/99. При этом для целей бухгалтерского учета проценты начисляются за каждый истекший отчетный период в соответствии с условиями договора;
штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров а также возмещения причиненных организации убытков — в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником;
суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой срок исковой давности истек, - в отчетном периоде, в котором срок исковой давности истек;
суммы дооценки активов — в отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена переоценка;
иные поступления — по мере образования (выявления).

Финансовый результат хозяйственной деятельности формируется из двух его слагаемых, основным из которых является реализационный результат, полученный от продажи продукции, товаров, работ и услуг, а также от хозяйственных операций, составляющих предмет деятельности организации, таких, как сдача в платную аренду основных средств, передача в платное пользование объектов интеллектуальной собственности и вложение средств в уставные капиталы других организаций.

Вторая часть в виде доходов и расходов, непосредственно не связанных с формированием основного реализационного финансового результата, образует прочий финансовый результат, включающий операционные и внереализационные доходы и расходы. Если за отчетный период организация от продажи продукции, товаров, работ и услуг и других операций, составляющих предмет ее деятельности, получила прибыль, то весь финансовый результат будет равен прибыли от продаж плюс прочие доходы минус прочие расходы. Если организация получит убыток от продаж, то общий финансовый результат будет равен сумме убытка от продаж плюс прочие расходы минус прочие дожиы. Полученный таким образом общий финансовый результат кар-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

ректирмется на сумму потерь, расходов и доходов в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности организации.

Реализационный финансовый результат от продаж выявляется на бухгалтерском счете 90 «Продажи» и определяется в виде разницы между суммой выручки (без косвенных налогов и платежей - НДС, акцизы и др.), отражаемой по кредиту счета 90, и суммой фактической себестоимости проданных продукции, работ и услуг, отражаемой по дебету этого же счета^ При этом в расчет принимаются доходы н расходы от операций, составляющих предмет деятельности предприятия.

Реализационный финансовый результат от продаж определяется в конце каждого отчетного периода. Если в качестве финансового результата организация получила прибыль, то она отражается бухгалтерской записью:

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»
Д-т сч. 90 «Продажи»;
если убыток -
Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»
К-т сч. 90 «Продажи».

Особенность опрежжшя финансового результата от продаж в торговых (садбженческо-сбытовых) организациях состоит в предварительмом нсчисленки валового дохода, который представляет собой сумму решисэованной торговой наценки, определяемой в шее разницы между покупной и отпускной ценой проданного товара. Для определения финансового результата торговой организации от ггрсдаж из суммы ее валового дохода вычитается величин* издержек обращения, относящаяся к проданным товарам и шиевдщш с кредита, счета 44 «Расходы на продажу» на дебет счета 90 «Преда»».

По де1ет»ржвш »р»шяжж об*ьем продаж в бухгалтерском учете и отчетмостм 0прадс.шется по моменту отпуска (сдачи) или отгрузи продукций, товаре», работ и услуг. Если учетной политикой организации дна целей налогообложения исчисление объема продаж определяется «кассовым» методом, ориентировании* на сумму выручки, поступившей на счета денежных средств, то отчетами финансовый резудшат от продаж для целей налого-обзажгаш регулируется до уровня, определяемого оплаченным объемом продаж. Прм жт прибыль по данным бухгалтерского

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

учета (бухгалтерская прибыль) пересчитывается по «кассовому» методу путем корректировки, с одной стороны, объема выручки от продажи продукции, работ и услуг и, с другой - себестоимости проданной продукции, работ и услуг.

Прочие доходы и расходы, включаемые в общий финансовый результат организации, отражаются в бухгалтерском учете обособленно от финансового результата продаж на счете 91 «Прочие доходы и расходы» путем «развернутого» отражения отдельных статей доходов и расходов в течение отчетного периода.

В финансовой отчетности о прибылях и убытках операционные и внереализационные доходы в отдельных случаях могут показываться за минусом соответствующих расходов, относящихся к этим доходам, в случае, если это предусмотрено или не запрещено правилами бухгалтерского учета или если отдельные статьи доходов и связанные с ними аналогичные статьи расходов не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

К операционным доходам в соответствии с Планом счетов 2000 г. относятся:

1) поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) актинов организации;

2) поступления за предоставление за плату прав, возникаю-их из патентов на изобретения, промышленные образцы и дру-е виды интеллектуальной собственности;

3) поступления, связанные с участием в уставных капиталах ругих организаций, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам;

4) прибыль, полученная организацией по договору простого товарищества;

5) поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, продукции, товаров;

6) поступления от операций с тарой;

7) проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации;

8) прочие операционные доходы.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Доходы, указанные в пунктах 1-3, относятся к операционным, если они не составляют предмет основной (постоянной) деятельности организации.

К внереализационным доходам относятся:
1) штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению;
2) поступления, связанные с безвозмездным получением активов (в корреспонденции со счетом 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления»);
3) поступления в возмещение причиненных организации убытков;
4) прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
5) суммы кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности;
6) курсовые разницы;
7) прочие внереализационные доходы.

Прочие операционные и внереализационные доходы отражаются на кредите счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов денежных средств, расчетов, товарно-материальных ценностей и т. п.

К операционным расходам относятся:
1) расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы, и других видов интеллектуальной собственности, а также расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (если хозяйственные операции, связанные с указанными расходами, не составляют Предмет основной (постоянной) деятельности организации);
2) остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией;
3) расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, товаров, продукции;
4) расходы от операций с тарой;
5) проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

6) расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

7) прочие операционные расходы.

К *внереализационным расходам* относятся:

1) штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате;

2) расходы на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации,

3) возмещение причиненных организацией убытков,

4) убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

5) отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам;

6) суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, не реальных для взыскания;

7) курсовые разницы;

8) расходы, связанные с рассмотрением дел в суде;

9) прочие внереализационные расходы.

Прочие операционные и внереализационные расходы отражаются на дебете счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств, расчетов, товарно-материальных ценностей и соответствующих счетов.

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому их виду. 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.

Следует иметь в виду, что записи по бухгалтерскому счету 91, как и по счету 90, осуществляются накопительным путем с начала отчетного года с таким расчетом, чтобы обеспечить формирование необходимой информации для составления отчета о прибылях и убытках (ф. № 2).

Один из вариантов такой накопительной техники путем ведения специальных субсчетов к счетам 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» предложен в Плане счетов бухгалтерского учета 2000 г. Возможны и более простые варианты, бухгалтерская практика их обязательно подскажет.

Сальдированный результат счета 91 «Прочие доходы и расходы» в виде прибыли и убытка ежемесячно списывается, как и

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

сальдо счета 90 «Продажи», на итоговый накопительный счет финансовых результатов 99 «Прибыли и убытки»- сальдо в виде прибыли - на кредит счета 99 с дебета счета 91 «Прочие доходы и расходы», а сальдо в виде убытков — на дебет счета 99 с кредита счета 91.

Чрезвычайные доходы и расходы отражаются непосредственно на счете 99 «Прибыли и убытки», доходы - по кредиту, расходы - по дебету в корреспонденции с соответствующими счетами по учету денежных средств, товарно-материальных ценностей, расчетов и т. д.

К чрезвычайным доходам относятся суммы страхового возмещения из других источников для покрытия убытков от стихийных бедствий, пожаров, национализации имущества и других чрезвычайных событий
К чрезвычайным расходам относятся потери от стихийных бедствий, убытки в результате пожаров, аварий, национализации имущества и других чрезвычайных событий
Финансовый результат деятельности организации формируется накопительным путем в течение всего года на счете 99 «Прибыли и убытки» в виде его «свернутого» остатка, отражающего прибыль по кредиту счета либо убыток по дебету счета.

На этом счете по завершении I квартала выявляется промежуточный финансовый результат за I квартал, по завершении II квартала - за первое полугодие, по завершении III квартала - за 9 месяцев года и по завершении IV квартала — итоговый финансовый результат за весь отчетный период.
Информационная структура счета 99 «Прибыли и убытки» для накопления итогов формирования финансового результата должна обеспечить получение:

системной достоверной информации о бухгалтерской прибыли как о показателе, необходимом для определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль путем соответствующей налоговой корректировки бухгалтерской прибыли;
информации о формировании итогового показателя чистой, нераспределенной прибыли, поступающей в распоряжение учредителей (участников) организации для распределения по итогам завершения хозяйственно-финансового года и переносимой в декабре отчетного года на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

В системе счетов, отражающих финансовые результаты деятельности организации за отчетный год, должна сформироваться вся необходимая информация о показателях, содержащихся в финансовой отчетности о прибылях и убытках (ф. № 2). К этим счетам по Плану счетов 2000 г. относятся три накопительных счета: 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки» Итоговым среди них является счет 99 «Прибыли и убытки». Аналитические данные по всем счетам этой группы участвуют в качестве оборотов и остатков в формировании показателей отчета о прибылях и убытках за отчетный год

При этом расходы представлены в соответствующих дебетовых оборотах счетов данной группы, а доходы — в соответствующих кредитовых оборотах этих же счетов. Сравнение определенных доходов и расходов дает сальдированный результат в виде соответствующего промежуточного или конечного показателя прибыли или убытка.

При составлении финансового отчета о прибылях и убытках (ф. № 2) используется многоступенчатый способ, широко применяемый в международной учетной практике, при котором расчет балансового показателя нераспределенной (чистой) прибыли (убытка) осуществляется с исчислением промежуточных показателей финансового результата:

первый шаг - определение прибыли (убытка) от продаж как 1зницы между доходами в виде выручки и расходами в виде се-хтоимости продаж. При этом у организаций, деятельность ко-орых имеет торговый характер, кроме того, в качестве начального промежуточного показателя определяется валовой доход (маржа) как реализованная торговая наценка. Информация об этих показателях формируется на счете 90 «Продажи»;
второй шаг — определение прибыли (убытка) от обычной финансово-хозяйственной деятельности путем сложения результата от продаж с прочим, операционным и внереализационным, результатом, отраженным на бухгалтерском счете 91 «Прочие доходы и расходы». Размер именно этой прибыли корректируется для целей налогообложения;
третий шаг — определение нераспределенной (чистой) прибыли или убытка от обычной хозяйственно-финансовой деятельности путем вычета из предыдущего показателя суммы начисленных платежей по налогу на прибьшь и штрафных налоговых и приравненных к ним санкций, информация о которых содер-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Схема взаимосвязей бухгалтерских счетов для отражения финансового результата

Д-т — **Сч 99 «Прибыли и убытки»** — **К-т**

Сальдо на начало и конец года отсутствует

Д-т — **Сч 90 «Продажи»** — **К-т**

расходы	доходы убыток от продаж (1а) →

Д-т — **Сч 90 «Продажи»** — **К-т**

расходы прибыль от продаж (1) ←	доходы

Д-т — **Сч 91 «Прочие доходы и расходы»** — **К-т**

прочие расходы	прочие доходы прочие убытки (2а) →

Д-т — **Сч 91 «Прочие доходы и расходы»** — **К-т**

прочие расходы прочие прибыли (2) ←	прочие доходы

Д-т — **Д-т счетов 68, 69** — **К-т**

	налог на прибыль, штафн., налог санкции (3) →

Разные счета

Д-т — **К-т**

чрезвычайные расходы (4а) →	

Разные счета

Д-т — **К-т**

← чрезвычайные доходы (4)	

Оборот по дебету

Сальдо – чистый, непокрытый убыток

Сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Д-т — **К-т**

← нераспределенная прибыль (5а)	

Запись в декабре отчетного года

Оборот по кредиту

Сальдо – чистая нераспределенная прибыль

Сч 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Д-т — **К-т**

непокрытый убыток (5) →	

Запись в декабре отчетного года

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Условные обозначения к схеме (с. 523)
1 - ежемесячное списание прибыли или (1а) - убытков от продаж;
2 - ежемесячное списание прочей прибыли или (2а) прочих убытков;
3 - начисление по срокам в течение отчетного года налога на прибыль и штрафных налоговых и приравненных к ним санкций;
4 - списание чрезвычайных доходов или (4а) расходов;
5 - в декабре отчетного года счет 99 закрывается списанием на дебет счета 84 непокрытого убытка или на кредит того же счета (5а) нераспределенной прибыли.

жится на итоговом счете финансовых результатов 99 «Прибыли и убытки»;
четвертый шаг - определение нераспределенной (чистой) прибыли (или непокрытого убытка) от обычной хозяйственно-финансовой деятельности с учетом чрезвычайных обстоятельств в деятельности организации путем сложения предыдущего показателя, учитывающего чрезвычайные доходы и расходы, на осно- информации, содержащейся на итоговом счете финансовых /льтатов деятельности 99 «Прибыли и убытки». Схема взаимосвязей бухгалтерских счетов для отражения тисового результата отчетного года приведена на с. 523.

13.2. Учет распределения прибыли

По окончании календарного года от суммы фактической бухгалтерской прибыли, полученной организацией за отчетный год, в первоочередном порядке производится окончательный расчет причитающейся бюджету суммы налога на прибыль по установленной налоговой ставке. При этом сумма налогооблагаемой прибыли отличается от бухгалтерской прибыли организации на величину предоставленных законом льгот по налогу на прибыль, а также тех положительных и отрицательных корректировок, которые установлены Налоговым кодексом РФ по налогообложению прибыли.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Полный перечень всех корректировок отчетной прибыли до уровня налогооблагаемой приведен в форме справки, прилагаемой к налоговой декларации по расчету налога от фактической прибыли.
Авансовое использование прибыли текущего отчетного года на нужды организации Планом счетов (2000 г.), кроме авансовых платежей налога на прибыль и уплату штрафных налоговых и приравненных к ним санкций за сокрытие налоговых платежей и нарушение правил налогообложения, не предусмотрено.
В связи с тем, что показатель прибыли в текущей квартальной отчетности организации не представляет собой окончательный финансовый результат, то текущие платежи налога на прибыль, исчисленные по квартальным расчетам, как и внутриквартальные платежи, носят авансовый характер. Это текущее (по сути авансовое) распределение прибыли отражается в течение года на дебете счета 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».
Сумма, оставшаяся после вычета из прибыли начисленного с нее налога, в постсоветской экономической теории именовалась чистой прибылью, что не соответствует международной учетной практике. В зарубежной учетной литературе этот термин имеет иное содержание, под ним подразумевается сальдированный результат сравнения всех доходов и расходов организации, т. е. весь финансовый результат.

По мере сближения российской учетной практики с международными стандартами бухгалтерского учета и отчетности такое понятие «чистой прибыли», как остающейся в распоряжении организации, практически перестало существовать. Ее место заняло новое понятие «нераспределенная прибыль отчетного года». Этой частью прибыли теперь и распоряжается организация после завершения процесса ее формирования. За счет чистой прибыли возмещаются платежи по санкциям соответствующих органов за несоблюдение правил налогообложения и уплаты аналогичных обязательных платежей в социальные государственные внебюджетные фонды (Пенсионный фонд РФ, фонды социального и медицинского страхования РФ).
Эти расходы отражаются в бухгалтерском учете по мере их начисления записью;
Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»
К-т счетов 68 «Расчеты по налогам и сборам»,

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Действующим российским законодательством все расходы организации поделены на три группы в зависимости от источников финансирования.

В первую группу входят расходы, включаемые в себестоимость проданной продукции (работ и услуг) и покрываемые выручкой организации от их продажи, в сопоставлении с которой они формируют финансовый результат от продаж. Ко второй группе относятся операционные и внереализационные расходы, которые в сочетании с операционными и внереализационными доходами формируют прочий финансовый результат. Третью группу составляют расходы, источником покрытия которых выступает нераспределенная бухгалтерская прибыль организации, ставшая «чистой». Из полученной бухгалтерской прибыли в первоочередном порядке организация возмещает расходы на уплату текущих платежей по налогу на прибыль, текущих платежей по уплачиваемым налогам в местный бюджет за счет чистой прибыли, а также покрываемые чистой прибылью штрафы, пени за несоблюдение правил налогообложения и нарушение порядка расчетов с государственными внебюджетными социальными фондами, платежи в которые приравниваются к налоговым.

Сумма бухгалтерской прибыли, полученная после вычета пе-ечисленных текущих расходов, представляет собой нераспреде-енную, т. е. чистую, прибыль, поступающую в распоряжение учредителей организации для ее использования после утверждения штагов производственно-финансовой деятельности за истекший отчетный год. В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (п. 83) в бухгалтерском балансе финансовый результат отчетного периода отражается как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), т. е. конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом причитающихся за счет прибыли установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации налогов и иных аналогичных обязательных платежей, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения. В текущей бухгалтерской отчетности этот результат определяется как остаток по счету 99 «Прибыли и убытки». В годовой бухгалтерской отчетности этот показатель отражается после производимой в декабре реформации баланса по данным об

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

остатке по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 1 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года». При этом соответствующий остаток счета 99 в виде прибыли или убытка переносится на счет 84, субсчет 1 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года». Нераспределенная прибыль относится на кредит счета 84, субсчет 1, а непокрытый убыток — на дебет этого же субсчета.

По измененной с 1997 г. методологии Минфина РФ, ориентированной на применение принципов Международных стандартов финансовой отчетности, использование нераспределенной чистой прибыли отчетного года должно отражаться в следующем за отчетным году на основе утвержденных учредителями (участниками) итогов деятельности и распределения прибыли по годовому отчету за истекший год. В текущем бухгалтерском учете сумма нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) за истекший отчетный год переносится с субсчета 84-1 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года» на субсчет 84-2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет».

В связи с изменившейся методологией бухгалтерского учета распределения прибыли произведенные организацией в течение отчетного года расходы, источником покрытия которых является нераспределенная прибыль, должнь! относиться на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет».

При отсутствии у организации нераспределенной прибыли прошлых лет и других аналогичных источников эти расходы должны отражаться на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» по отдельному субсчету как расходы, не обеспеченные соответствующими источниками финансирования. К их числу могут быть отнесены расходы, не содержащиеся в установленном перечне внереализационных затрат и осуществляемые за счет чистой прибыли:

производимые в текущем порядке расходы на уплату платежей по штрафным санкциям таможенных органов;
платежи за превышение предельно допустимых выбросов (сбросов) загрязняющих веществ в природную среду;
выплачиваемое в течение года материальное поощрение;
выплата единовременных пособий персоналу предприятия;
оплата путевок на лечение и отдых, экскурсий и путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках, клубах, посещений

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

культурно-зрелищных и физкультурных (спортивных) мероприятий;
подписка на газеты и журналы;
приобретение товаров для личного потребления работников; другие аналогичные выплаты.
Кроме того, к числу расходов, источником которых должна выступать прибыль, остающаяся в распоряжении организации, может быть отнесен начисляемый и выплачиваемый в течение года промежуточный учредительский доход в виде дивидендов по привилегированным акциям.

За счет суммы нераспределенной прибыли, сформировавшейся у организации по итогам хозяйственного года, учредители в первую очередь обязаны покрыть расходы, произведенные в течение отчетного года авансом в счет этой прибыли и отраженные в бухгалтерском учете как не имеющие источников финансирования по отдельному субсчету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Далее использование нераспределенной прибыли истекшего отчетного года отражается в бухгалтерском учете согласно учредительским документам на основе решения собрания учредителей (акционеров) в установленном порядке.
В соответствии с законодательством Российской Федерации кционерные общества и совместные предприятия производят в ;тановленных процентах от уставного капитала за счет остаются в распоряжении предприятия прибыли обязательные от-исления в резервный капитал, предназначенный для возмещена убытков от хозяйственной деятельности, а также для выплаты доходов инвесторам и кредиторам в случае, если на эти цели не хватает прибыли. Для остальных организаций отчисления в резервный капитал носят добровольный характер и производятся в соответствии с порядком, установленным в учредительных документах организации, или с его учетной политикой. На сумму произведенных отчислений прибыли в резервный капитал в бухгалтерском учете делается запись:

Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет»
К-т сч. 82 «Резервный капитал».

План счетов (2000 г.) в части учета финансовых результатов построен на изменившейся методике бухгалтерского учета фор-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

мирования и использования нераспределенной чистой прибыли организации, на отсутствии возможности ее авансового использования в течение отчетного года, в связи с чем необходимость в формировании фондов специального назначения отпала

Оплачиваемые ранее из фондов специального назначения расходы организации теперь могут относить непосредственно на счет нераспределенной прибыли прошлых лет.

При этих операциях в бухгалтерском учете делают следующие записи:

Д-т сч. 84, субсчет 2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет»

К-т соответствующих счетов расчетов, денежных средств, товарно-материальных ценностей.

Нераспределенная прибыль истекшего отчетного года после погашения расходов, произведенных за ее счет и отраженных в течение года в бухгалтерском учете как не обеспеченные соответствующими источниками финансирования, а также после отчислений на пополнение резервного капитала может быть направлена на выплату учредительского дохода при выполнении определенных условий. Такими условиями для акционерных и иных обществ является полная оплата уставного капитала его участниками, а чистые активы (чистая стоимость имущества) должны быть выше размера уставного и резервного капитала как до, так и после начисления учредительского дохода. Для начисления учредительского дохода определяется окончательный размер дивиденда по результатам хозяйственной деятельности за отчетный год, с учетом произведенного промежуточного квартального авансирования в течение года.

Размер дивиденда исчисляется в процентах к номинальной стоимости акций или в твердой денежной сумме. Размер учредительского годового дохода (дивиденда по обыкновенным акциям) объявляется собранием учредителей (акционеров). Размер дивиденда по привилегированным акциям устанавливается при их выпуске. Он может быть изменен собранием акционеров, в котором принимают участие с правом голоса держатели привилегированных акций. В обществах, уставный капитал которых поделен на доли, размер учредительского дохода устанавливается пропорционально долевому участию каждого соучредителя (участника).

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Учредительский доход, начисляемый как юридическим, так и физическим лицам, подлежит налогообложению по соответствующим налоговым ставкам, установленным НК РФ. Расчеты по начисленному учредительскому доходу с учредителями (участниками), в качестве которых выступают юридические лица, а также физические лица, не состоящие в штате данного предприятия, отражаются в бухгалтерском учете на счете 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов», арасчеты с физическими лицами, состоящими в штате организации, - на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

При начислении учредительского дохода (дивидендов) за счет нераспределенной прибыли истекшего отчетного года в бухгалтерском учете делается запись:
Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет»

К-т счетов 75 «Расчеты с учредителями»-, субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
при удержании налога с учредительского дохода —
Д-т счетов 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».
Оставшаяся после начисления учредительского дохода прибыль накапливается как нераспределенная и представляет собой составную часть собственного капитала организации.
С увеличением капитала организации связано также использование прибыли на отчисления в резервный капитал и накопление имущества в виде основных и оборотных средств. А текущие расходы организации, возмещаемые из ее чистой, нераспределенной прибыли, и начисление учредительского дохода безвозвратно уменьшают ее собственные финансовые ресурсы.
Списанный при реформировании баланса бухгалтерский убыток в текущем отчетном году отражается на дебете счета 84, субсчет 1 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года», а затем в последующем году переносится на дебет субсчета 2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» этого счета. Непокрытые убытки перекрываются в первую очередь нераспределенной прибылью прошлых лет и остатком средств резервного капитала или целевыми взносами учредителей. Не перекрытое за счет этих источняков дебетовое сальдо по

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

счету 84, субсчет 2, показывает еучч\ непокрытого убытка, подлежащую погашению в будущие отчетные периоды

Контрольные вопросы

1. Чем отличается налогооблагаемая прибыль от бухгалтерской?
2. Отличается ли понятие «чистая прибыль» от понятия «нераспределенная прибыль отчетного года»?
3. Как делятся прочие доходы и расходы?
4. За счет каких источников перекрывается непокрытый убыток отчетного года?
5. На какие цели нераспределенная прибыль отчетного года расходуется безвозвратно?
6. Какая часть нераспределенной прибыли отчетного года представляет собой накопление собственного капитала организации?
7. На каких бухгалтерских счетах формируются показатели, отражающие:
   а) бухгалтерскую прибыль до налогообложения,
   б) реализационную прибыль от продаж,
   в) прочий финансовый результат,
   г) текущее использование бухгалтерской прибыли на уплату налога на прибыль;
   д) чрезвычайные доходы и расходы?

Задания в тестовой форме

Укажите номера правильных ответов

1. По результатам инвентаризации расчетов с покупателями создается резерв сомнительных долгов, который отражается бухгалтерской записью:
   а) Д-т сч. 81 «Собственные акции (доли)»
      К-т сч. 86 «Целевое финансирование»,
   б) Д-т сч. 82 «Резервный капитал»
      К-т сч. 80 «Уставный капитал»,
   в) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
      К-т сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам»
   г) Д-т сч. 80 «Уставный капитал»
      К-т сч. 83 «Добавочный капитал».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

д) Д-тсч. 81 «Собственные акции (доли)» К-т сч. 83 «Добавочный капитал».

2. В конце месяца списывается реализационная прибыль от продаж, которая отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 81 «Собственные акции (доли)»;
б) Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
в) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»;
г) Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»;
д) Д-т сч. 80 «Уставный капитал» К-т сч. 90 «Продажи».

3. Начислена причитающаяся поставщику сумма штрафа и пени за несоблюдение условий хозяйственного договора, которая отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
б) Д-т сч, 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
в) Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»
К-тсч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
г) Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
д) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

4. Начислен налог на прибыль по данным отчетности за истекший период, который отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
б) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
в) Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

г) Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
д) Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

5. Начислена сумма платежей по акту проверки налоговой инспекции за нарушение правил налогообложения, которая отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
б) Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
в) Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
г) Д-т сч. 80 «Уставный капитал»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
д) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

6. Начислена сумма по акту за сокрытие и несоблюдение срока платежей в Пенсионный фонд РФ, которая отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»
К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
б) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»
К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
в) Д-т сч, 90 «Продажи»
К-т сч. 68 «Расчеты но налогам и сборам»;
г) Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
д) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 68 «Расчеты до налогам и сборам».

7. Начислена сумма текущих платежей по санкциям таможенных органов за нарушение таможенного режима, которая отражается бухгалтерской записью;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

а) Д-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
б) Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч, 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
в) Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
г) Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
д) Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки».

8. Произведены отчисления от прибыли в резервный капитал, которые отражаются бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 86 «Целевое финансирование» К-т сч 99 «Прибыли и убытки»;
б) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 86 «Целевое финансирование»;
в) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»
К-т сч. 86 «Целевое финансирование»;
г) Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
К-т сч. 82 «Резервный капитал»;
д) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 83 «Добавочный капитал».

л Начислены дивиденды по привилегированным акциям за счет резервного капитала, которые отражаются бухгалтерской записью:,
а) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
б) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»
К-т сч. 86 «Целевое финансирование»;
в) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»
К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов»;
г) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 83 «Добавочный капитал»;
д) Д-т сч. 82 «Резервный капитал»
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

10. Начислены дивиденды по акциям сотрудникам организации за счет прибыли, которые отражаются бухгалтерской записью:
а) Д-т сч, 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
б) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»
К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями»;
в) Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
г) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»
К-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
д) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Глава 14. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ

Цели изучения главы:

характеристика объектов налогообложения в современных условиях развития рыночных отношений;
раскрытие информации о налогооблагаемой базе;
отражение расчетов с бюджетом на счетах бухгалтерского учета по налогу на добавленную стоимость (НДС), налогу на прибыль и др.;
формирование информации, используемой для расчетов'с бюджетом.

14.1. Учет расчетов по налогу на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (НДС) представляет собой орму изъятия в бюджет добавленной стоимости, создаваемой на ,сех стадиях производства товаров, работ и услуг.
В налоговую базу включается выручка от продажи товаров (работ, услуг), определяемая исходя из всех доходов, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), полученных в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами. Указанные доходы учитываются в случае возможности их оценки и в той мере, в какой их можно оценить. Выручка (расходы) в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ соответственно на дату продажи товаров (работ, услуг) или на дату фактического осуществления расходов.
При продаже товаров (работ, услуг) по разным налоговым ставкам налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам. При применении одинаковых ставок НДС налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.
При продаже товаров (работ, услуг), в том числе по товарообменным (бартерным) операциям, продаже товаров (работ, услуг)

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

на безвозмездной основе, передаче права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства, передаче товаров (результатов выполненных работ, оказании услуг) при оплате труда в натуральной форме налоговая база определяется как стоимость указанных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определенных сторонами сделки, при этом предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен с учетом акцизов и без включения в них НДС.

При продаже имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога, налоговая база определяется как разница между ценой имущества, указанной сторонами сделки, с учетом НДС, акцизов, и его остаточной стоимостью с учетом переоценок.
При оказании услуг по производству товаров из давальческо-го сырья (материалов) налоговая база определяется как стоимость их обработки, переработки или иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее НДС.
При продаже товаров (работ, услуг) по срочным сделкам (сделкам, предполагающим поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) по истечении установленного договором (контрактом) срока по указанной непосредственно в этом договоре или контракте цене) налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), указанная непосредственно в договоре (контракте), но не ниже их стоимости, исчисленной исходя из цен, определенных сторонами сделки, и что эти цены соответствуют уровню рыночных цен, действующих на дату продажи, с учетом акцизов и без дключения в них НДС.

При продаже сельскохозяйственной продукции, закупленной у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками), и продуктов ее переработки по перечню, утверждаемому Правительством РФ (кроме подакцизных товаров), налоговая база определяется как разница между ценой, указанной сторонами сделки с учетом НДС, и ценой приобретения указанной продукции.
При осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров налоговая база определяется как сумма доходов, полученная в виде вознаграждений

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

(любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров.
При передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, в том числе через амортизационные отчисления, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен продажи идентичных (а при их отсутствии однородных) товаров (аналогичных работ, услуг), действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии — исходя из рыночных цен с учетом акцизов и без НДС.

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов на их выполнение по мере принятия на учет завершенного капитальным строительством объекта.
При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации налоговая база определяется как сумма таможенной стоимости этих товаров, подлежащей уплате таможенной пошлины, подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).
При ввозе на таможенную территорию Российской Федерации товаров, ранее вывезенных с нее для переработки вне тамо-женной территории Российской Федерации в соответствии с таможенным режимом переработки вне таможенной территории, Залоговая база определяется как стоимость такой переработки, Налоговая база увеличивается на суммы:
авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг, за исключением операций по продаже товаров (работ) на экспорт за пределы таможенной территории Российской Федерации, длительность производственного цикла изготовления (выполнения) крщ>ьдх рортдвляет свывде шести месяцев (по перечню, определяемому Правительством РФ), а также товаров, освобожденных рд> налогообложения;
f полученных за реализованные товары (работы, услуги) в виде финашюрой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг);
полученных в виде процента (дисконта) по полученным облигациям, векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставкой рефинансирования ЦБ РФ;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), продажа которых признается объектом налогообложения.

Налоговый период устанавливается как календарный месяц, а с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без НДС, не превышающими один миллион рублей, - как квартал.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как сумма налога, полученная от покупателей за проданные им товары (работы, услуги), уменьшенная на сумму налоговых вычетов, предъявленных и уплаченных при приобретении товаров (работ, услуг) для производственной деятельности или иных операций, признаваемых объектами налогообложения, а также для перепродажи, либо уплаченная при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации в таможенных режимах, за исключением товаров (работ, услуг), используемых при производстве, продаже или передаче для собственных нужд товаров (работ, услуг), которые освобождены от НДС, а также продаже товаров (работ, услуг), местом продажи которых не признается территория Российской Федерации. По таким товарам сумма НДС включается в расходы организации.

Вычетам подлежат суммы НДС, уплаченные в бюджет с сумм авансовых и иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), после даты продажи этих товаров (выполнения работ, оказания услуг), в том числе на экспорт, в случае расторжения договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей, в случае возврата товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказа от товаров (работ, услуг) не позднее одного года с момента возврата или отказа.

Вычетам подлежат суммы НДС, предъявленные подрядными организациями (заказчиками-засщюйщиками) при проведении капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, по приобретенным товарам для выполнения строительно-монтажных работ, при приобретении ими объектов незавершенного капитального строительства по мере постановки на учет объектов завершенного капитального строитедьства (основных средств) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

этот объект был введен в эксплуатацию, или при реализации объекта незавершенного капитального строительства.
Вычетам подлежат суммы НДС при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, стоимость которых включается в расходы, которые принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организации после уплаты в бюджет с этих сумм НДС, исчисленного при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Вычетам подлежат суммы НДС, уплаченные по расходам на командировки и представительским расходам, при исчислении налога на прибыль организаций.
Все плательщики НДС обязаны составлять счета-фактуры при совершении операций по реализации товаров (работ, услуг), вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок у покупателя и книги продаж у поставщика.

Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм НДС к вычету или возмещению. У поставщика она отражается в книге продаж для начисления НДС.
В организациях, реализующих товары (работы, услуги) насе-ению за наличный расчет с использованием контрольно-кассо-ых машин (ККМ), продавец товара (работы, услуги) должен вы-ать покупателю кассовый чек (счет) и выписать счет-фактуру, /енты ККМ регистрируются в книге продаж.
Счет-фактура выставляется поставщиками при реализации товаров (работ, услуг) не позднее 5 дней, считая со дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг).

При учетной политике у поставщика «по отгрузке» регистрация составленных счетов-фактур в книге продаж осуществляется сразу на всю сумму отгрузки по этим счетам независимо от оплаты. В случае частичной оплаты за отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги) при учетной политике «по оплате» регистрация счета-фактуры в книге продаж поставщиком ведется на каждую сумму, поступившую в порядке частичной оплаты.
Счета-фактуры, получаемые покупателями от поставщиков, регистрируются в журнале учета получаемых счетов-фактур от поставщиков и в книге покупок по мере оплаты и оприходования приобретаемых товаров (работ, услуг).

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Счета-фактуры по строительно-монтажным работам, выполненным для собственного потребления, составленные в момент принятия на учет объекта, завершенного капитальным строительством, регистрируются в книге покупок в целях определения суммы НДС к вычету по мере постановки на учет объектов завершенного капитального строительства (основных средств) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию, или при реализации объекта незавершенного капитального строительства.

При получении авансов или других платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) продавцами выписываются счета-фактуры и регистрируются в книге продаж, при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг) в счет полученных авансов или других платежей с указанием соответствующей суммы НДС. Счета-фактуры регистрируются продавцами в книге покупок.

В момент принятия на учет объекта, завершенного капитальным строительством по строительно-монтажным работам, выполненным для собственного потребления, составляются счета-фактуры и регистрируются в книге продаж.

Ставки налога на добавленную стоимость устанавливаются в следующих размерах:
а) 0% - по перечню, определенному Налоговым кодексом Российской Федерации, частью второй, статьей 164, пунктом 1;
б) 10% - по продовольственным товарам и по товарам для детей согласно перечню, определенному Налоговым кодексом Российской Федерации, частью второй, статьей 164, пунктом 2;
в) 18% - в других случаях и по остальным товарам (работам, услугам). Предприятия, выпускающие товары, облагаемые по ставкам НДС в размере 10 и 18%, должны вести раздельный учет реализации товаров и сумм налога по ним.
Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с НДС, используются активный счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и пассивный счет 68 «Расчеты по налогам и сборам».
Счет 19 «НДС по приобретенным ценностям» имеет следующие субсчета:
1 «НДС при приобретении основных средств»,
2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»,

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам».

По дебету счета 19, соответствующего субсчета организация отражает суммы НДС, уплаченные (причитающиеся к уплате) по приобретенным материально-производственным запасам, основным средствам, нематериальным активам, товарам и другим ценностям, в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Суммы НДС, подлежащие возмещению из бюджета, списываются с кредита счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», соответствующего субсчета в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС», только после оплаты поставщикам (подрядчикам) за оприходованные и принятые на учет материальные ценности. Не уменьшают платежи в бюджет по НДС:

1) суммы налога по товарно-материальным ценностям (работам, услугам), подлежащим использованию на непроизводственные нужды, а также по приобретенным служебным легковым автомобилям и микроавтобусам, которые списываются с кредита "чета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным енностям», соответствующих субсчетов в дебет счетов 84 «Неразделенная прибыль (непокрытый убыток)», 86 «Целевое финансирование»;

2) суммы НДС по материальным ценностям, приобретенным а организациях розничной торговли и у населения за наличный расчет, не выделенные в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, приходных кассовых ордерах, накладных, актах о выполненных работах и др.), расчетным путем не исчисляются, и стоимость приобретенных материальных ресурсов (работ, услуг), включая предполагаемый по ним НДС, приходуется на счет 10 «Материалы» и другие счета на всю сумму предъявленного счета с последующим списанием на счета издержек производства (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.). На счете 08 суммы налога вместе с затратами на приобретение отражаются по основным средствам и нематериальным активам, приобретаемым за счет бюджетных ассигнований и вводимым в эксплуатацию, законченным капитальным строительством;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

3) суммы налога по товарам и материальным ресурсам (работам, услугам), подлежащим использованию при изготовлении продукции и осуществлении операций, освобожденных от налога, которые списываются с кредита счета 19 в дебет счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство, 23 «Вспомогательные производства» и др.), а по основным средствам и нематериальным активам учитываются вместе с затратами по их приобретению на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
4) организации, принимающие безвозмездно основные средства, нематериальные активы, учитывают их по стоимости, указанной передающей стороной, и право на возмещение (зачет) из бюджета налога не имеют.

Суммы НДС, фактически полученные от покупателей и заказчиков за проданные им товары, продукцию, работы, услуги, отражаются по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС», и дебету счетов учета продаж.

Если выручка от продаж принимается к учету по мере отгрузки, то сумма налога, выделенная отдельно в первичных документах по отгруженной продукции (выполненным работам, услугам), иным ценностям, в составе выручки от продажи отражается по кредиту счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Одновременно указанная сумма налога отражается по дебету счетов 90, 91 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»,

При поступлении средств за отгруженную, но неоплаченную продукцию на поступившую сумму оформляется бухгалтерская запись:

Д-т счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».
Если в целях налогообложения выручка от продажи продукции (работ, услуг) принимается по мере ее оплаты (по мере поступления денежных средств за отгруженные товары (работы, услуги), сумма НДС, подлежащая получению от покупателей и заказчиков по проданным товарам (работам, услугам), основным средствам и прочему имуществу, учитывается по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расче-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ты с бюджетом по НДС» в корреспонденции с дебетом счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы».
При оплате товаров (работ, услуг) сумма НДС списывается с дебета счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС», в кредит счета 68, субсчет «Расчеты по НДС». При этом оформляются бухгалтерские записи:
отгружена продукция без перехода права собственности —
Д-т сч. 45 «Товары отгруженные»
К-т сч. 43 «Готовая продукция»;
предъявлены расчетные документы на отгруженную продукцию-
Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
К-т сч. 90 «Продажи»;
начислен НДС, причитающийся к получению от покупателей,-
Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
оплачена продукция -
Д-т счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
начислена задолженность перед бюджетом по НДС на уплаченную сумму —
Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
списана фактическая себестоимость проданной продукции -
Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т. сч. 45 «Товары отгруженные».

При получении авансов (предварительной оплаты) при поставке товаров, продукции, иных ценностей либо под выполнение работ (услуг), а также при оплате продукции и работ, произведенных для заказчиков по частичной готовности, вся сумма, указанная в документах по полученным авансам, отражается по дебету счетов денежных средств (50, 51, 52) и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Одновременно сумма НДС, исчисленная по установленной ставке на основании документов о полученных авансах, отражается в бухгалтерском учете:
Д-т сч, 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

при отгрузке продукции, выполнении работ (услуг) на сумму ранее учтенного НДС корректируется ранее сделанная запись:
Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»
К-тсч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
и отражаются все операции, связанные с реализацией продукции (работ, услуг), сумма НДС -
Д-тсч. 90 «Продажи»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС».
НДС, уплаченный при приобретении основных средств, отражается бухгалтерской записью:
Д-т сч. 19, субсчет «НДС при приобретении основных средств»
К-т счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
в момент принятия на учет основных средств сумма налога списывается —
К-т сч. 19, субсчет «НДС при приобретении основных средств»
Д-тсч. 68, субсчет «Расчеты по НДС».
При выполнении работ по строительству хозяйственным способом сумма НДС отражается бухгалтерской записью:
Д-тсч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»;
в момент ввода объекта в эксплуатацию на основании акта приемки-передачи основных средств сумма учтенного НДС в процессе строительства отражается бухгалтерской записью:
Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»
К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».
Выполненный подрядчиком объем строительно-монтажных работ заказчиком отражается бухгалтерской записью:
Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»
К-т счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
НДС-
Д-т сч. 19, субсчет «НДС при осуществлении капитальных вложений»

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

К-т счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».
Учтенная сумма налога на дебете счета 19, уплаченная подрядным организациям, списывается с кредита счета 19 в дебет счета 68, субсчет «Расчеты по НДС», в момент ввода в эксплуатацию объектов капитального строительства.
Налог, уплаченный при приобретении нематериальных активов, отражается бухгалтерской записью:
Д-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»
К-т счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».
Сумма НДС, подлежащая возмещению, списывается —
К-т сч. 19, субсчет «НДС по приобретенным нематериальным активам»
Д-т сч. 68, субсчет «Расчеты по НДС».

При недостаче, порче или хищении материальных ресурсов до момента отпуска их в производство (эксплуатацию) и до момента оплаты сумма указанного в первичных документах при их приобретении НДС, не подлежащего в соответствии с налоговым законодательством зачету, списывается с кредита счета 19 соответствующих субсчетов в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». В случае обнаружения недостачи, порчи или хищения материальных ресурсов до момента отпуска их в производство (эксплуатацию) после их оплаты суммы НДС, не подлежащего зачету, ранее уже возмещенные из бюджета, восстанавливаются по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС», в корреспонденции с дебетом счетов 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Суммы НДС, перечисленные в бюджет, отражаются бухгалтерской записью:
Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»
К-т счетов учета денежных средств.
Плательщики в сроки, установленные для уплаты налога за отчетный период, представляют налоговым органам по месту своего нахождения расчет (декларацию) по НДС.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

14.2. Учет расчетов с бюджетом по акцизам

Акцизы - косвенные налоги, включаемые в цену товара (продукции).

Налоговая база при реализации (передаче) произведенных подакцизных товаров определяется:

1) по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения), - объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении;
2) по подакцизным товарам, в отношении которых установлены налоговые ставки в процентах (адвалорные), -
стоимость реализованных (переданных) товаров, исчисленная исходя из цены, указанной сторонами сделки (отклонение от рыночной цены в сторону повышения или понижения не может быть более 20%), без учета налога, НДС;
стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних цен продаж, действующих в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии - исходя из рыночных цен без учета налога, НДС. В аналогичном порядке определяется налоговая база при реализации на безвозмездной основе, при совершении товарообменных (бартерных) операций, при передаче по соглашению о предоставлении отступного или новации и при натуральной оплате труда подакцизными товарами.

Налоговая база увеличивается на суммы, полученные за реализованные подакцизные товары и подакцизное минеральное сырье, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов, в виде процента (дисконта) по векселям, процента по товарному кредиту либо иначе связанные с оплатой.

В расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах на подакцизные товары сумма акциза указывается отдельной строкой. Не включаются в налоговую базу полученные налогоплательщиком средства, не связанные с реализацией подакцизных товаров. 35*

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Сумма налога по подакцизным товарам исчисляется как произведение соответствующей твердой (специфической) налоговой ставки и налоговой базы; в отношении адвалорных (в процентах) налоговых ставок сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Сумма налога по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные ставки (твердые (специфические) и адвалорные (в процентах)), исчисляется как сумма налога, полученная от сложения сумм акциза, рассчитанных как произведение твердой (специфической) ставки и объема реализованных (переданных, ввозимых) подакцизных товаров в натуральном выражении и как соответствующая адвалорной (в процентах) ставке процентная доля стоимости таких товаров,

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по операциям реализации (передачи) подакцизных товаров, определяется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на налоговые вычеты.

Вычетам подлежат:

1) суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении подакцизных товаров или уплаченные при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации, выпущенных в свободное обращение, в дальнейшем использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов);

2) суммы налога, уплаченные налогоплательщиком, в случае возврата покупателем подакцизных товаров (в том числе возврата в течение гарантийного срока или отказа от них);

3) суммы авансового платежа, уплаченные при приобретении акцизных марок, по подакцизным товарам, подлежащим обязательной маркировке.

При передаче подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья (материалов), которое является подакцизным товаром, вычетам подлежат суммы налога, предъявленные продавцами и уплаченные собственником этого давальческого сырья (материалов), выпущенного в свободное обращение, при его приобретении или уплаченные им при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации, а также суммы налога, исчисленные и уплаченные собственником этого давальческого сырья при его производстве. Вычетам подлежат суммы налога, уплаченные

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

на территории Российской Федерации по спирту этиловому, произведенному из пищевого сырья, использованному для производства виноматериалов и в дальнейшем для производства алкогольной продукции.

Вычетам подлежат уплаченные суммы акциза в случае возврата покупателем подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) или отказа от них.
Налоговым периодом является календарный месяц.
Для учета хозяйственных операций, связанных с акцизами, используется счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «Акцизы по оплаченным материальным ценностям», и счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по акцизам».

Суммы акцизов, уплаченные поставщиками за подакцизные товары, используемые в качестве сырья для производства подакцизных товаров, по которым засчитывается акцизный платеж, организация отражает бухгалтерской записью:
Д-т сч. 19, субсчет «Акцизы по оплаченным материальным ценностям»
К-т счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.;
суммы акцизов, предусмотренные в составе выручки от реализации товаров, в том числе выработанных из давальческого сырья, -
Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по акцизам».
Суммы акцизов по материальным ценностям, учитываемым по дебету счета 19, субсчет «Акцизы по оплаченным материальным ценностям», списываются в уменьшение задолженности перед бюджетом по акцизам по мере списания на производство оприходованных и оплаченных материальных ценностей с кредита счета 19 в дебет счета 68, субсчет «Расчеты по акцизам».
Если для целей налогообложения выручка от реализации продукции (работ, услуг) принимается по мере ее оплаты (по мере поступления денежных средств за отгруженную продукцию), сумма акцизов, подлежащая получению от покупателей и заказчиков по реализованным товарам, учитывается по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с бюджетом по акцизам», и дебету счета 90 «Продажи».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

При оплате продукции сумма акцизов списывается со счета 76, субсчет «Расчеты с бюджетом по акцизам», в дебет счета 68, субсчет «Расчеты по акцизам».

Перечисление авансовых платежей акцизов в бюджет по подакцизным товарам, подлежащим обязательной маркировке марками акцизного сбора установленного образца, отражается записью по кредиту счетов учета денежных средств в корреспонденции с дебетом счета 97 «Расходы будущих периодов», субсчет «Авансовый платеж по акцизам в форме продажи марок акцизного сбора».

По мере реализации товаров, подлежащих маркировке марками акцизного сбора, сумма акцизов отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч 90 «Продажи»

К-т сч 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по акцизам».

Одновременно авансовый платеж в части расходов, приходящихся на реализацию подакцизных товаров с наклеенными марками акцизного сбора, списывается с кредита счета 97 «Расходы будущих периодов» в дебет счета 68, субсчет «Расчеты по акцизам».

Фактическая себестоимость подакцизных товаров (без учета акцизов), используемых для производства других товаров, необлагаемых акцизами, отражается по кредиту счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» или 43 «Готовая продукция» в корреспонденции с дебетом счета 20 «Основное производство». Одновременно по этим товарам исчисленная сумма акцизов отражается по кредиту счета 68, субсчет «Расчеты по акцизам», в корреспонденции с дебетом счета 20 «Основное производство»; суммы акцизов, перечисленные в бюджет, - по дебету счета 68, субсчет «Расчеты по акцизам», в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета».

14.3. Учет расчетов с бюджетом по налогу на имущество

Объектом обложения налогом на имущество организаций является движимое и недвижимое имущество, в том числе имуще-4 ство, переданное во временное владение, пользование, распоря-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

жение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность, которое учитывается на балансе в качестве объектов основных средств Объекты основных средств отражаются в активе баланса на остатках по счету 01 «Основные средства» за минусом суммы амортизации, учитываемой на счете 02 «Амортизация основных средств».

Если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, то их стоимость для целей налогообложения определяется как разница между первоначальной их стоимостью и величиной износа по установленным нормам амортизационных отчислений, исчисленных для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода, начисленной по забалансовому счету 010 «Износ основных средств».

Налоговая база определяется отдельно в отношении.
имущества по местонахождению организации;
имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;
каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации;
имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.
Если объект недвижимого имущества имеет фактическое местонахождение на территориях разных субъектов Российской Федерации или на территории субъекта Российской Федерации, то в отношении такого объекта недвижимого имущества налоговая база определяется отдельно и принимается при исчислении налога в соответствующем субъекте в части, пропорциональной доле балансовой стоимости объекта на территории соответствующего субъекта.

Налоговой базой для объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, а также для объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства, признается инвентаризационная стоимость этих объектов на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Инвентаризационная стоимость указанных объектов принимается по данным органов технической инвентаризации по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Имущество, переданное в доверительное управление, и имущество, приобретенное в рамках договора доверительного управления, подлежит налогообложению у учредителя доверительного управления.

Налоговым периодом является календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговые ставки устанавливаются субъектами Российской Федерации и не могут превышать 2,2%.

Субъекты Российской Федерации могут устанавливать дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категорий налогоплательщиков и имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Среднегодовая (средняя) стоимость имущества за налоговый (отчетный) период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу.

Пример. Остаточная стоимость основных средств (счет 01 «Основные средства»), числящихся на балансе ООО «Амега» и признаваемых объектом налогообложения, в 2004 г. составила: на 01.01 – 435 000 руб., на 01.02 – 402 800 руб., на 01.03 – 506 200 руб., на 01.04 – 448 300 руб., на 01.05 – 492 000 руб., на 01.06 – 520 000 руб., на 01.07 – 560 000 руб., на 01.08 – 572 000 руб., на 01.09 – 510 000 руб., на 01.10 – 480 000 руб., на 01.11 – 460 000 руб., на 01.12 – 450 000 руб., на 01.01.2005 г. – 420 000 руб.

Средняя стоимость имущества за 1 квартал 2004 г. равна 448 075 руб. [(435 000 руб + 402 800 руб. + 506 200 руб. + 448 300 руб.) : 4].

В течение налогового периода организации уплачивают авансовые платежи по налогу. Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества за отчетный период.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

В нашем примере сумма авансового платежа по налогу на имущество за I квартал составит 2464 руб. (448 075 руб. • 2,2% : 4).

Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода.

В нашем примере средняя стоимость имущества за I полугодие 2004 г. составит 480 614 руб. [(435 000 руб. + 402 800 руб. + 506 200 руб. + + 448 300 руб. + 492 000 руб. + 520 000 руб. + 560 000 руб.) : 7]

Сумма авансового платежа - 2643 руб. (480 614 руб. • 2,2% : 4).

Средняя стоимость имущества за девять месяцев 2004 г. — 492 630 руб. (435 000 руб. + 402 800 руб. + 506 200 руб. + 448 300 руб. + 492 000 руб. + 520 000 руб. + 560 000 руб. + 572 000 руб. +510 000 руб. + 480 000 руб.) : 10.

Сумма авансового платежа за девять месяцев равна 2710 руб. (492 630 руб. • 2,2% : 4).

Среднегодовая стоимость имущества за 2004 г. составит 481 254 руб. (435 000 руб. + 402 800 руб. + 506 200 руб. + 448 300 руб. + 492 000 руб. + + 520 000 руб. + 560 000 руб. +572 000 руб. + 510 000 руб. +480 000 руб. + + 460 000 руб. + 450 000 руб. + 420 000 руб.) : 13. Сумма налога рассчитанная по итогам года - 10 588 руб. (48 1254 руб. ¦ 2,2%).

Сумма налога на имущество организации, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, составит 2771 руб. (10 588 руб. -- 2464 руб. - 2643 руб. - 2710 руб.)

Сумма авансового платежа по налогу в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, исчисляется по истечении отчетного периода как одна четвертая инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую налоговую ставку.

Если в состав организации входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, то налог (авансовые платежи по налогу) уплачивается в бюджет по местонахождению каждого обособленного подразделения, признаваемого объектом налогообложения, находящегося на отдельном балансе, в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки и на-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

лотовой базы (средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период по каждому обособленному подразделению. Причем налоговая ставка берется та, которая действует на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, на которой расположено обособленное подразделение.
В рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) налоговая база определяется исходя из остаточной стоимости признаваемого объектом налогообложения имущества, внесенного организацией по договору простого товарищества, а также исходя из остаточной стоимости имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, составляющего общее имущество товарищей, учитываемого на отдельном балансе простого товарищества участником договора, ведущим общие дела. Каждый участник договора простого товарищества начисляет налог по налогооблагаемому имуществу, переданному им в совместную деятельность.

Исчисление и уплата налога по имуществу, приобретенному и (или) созданному в процессе совместной деятельности, осуществляется участниками договора простого товарищества пропорционально стоимости их вклада в совместную деятельность.
Лицо, ведущее учет общего имущества товарищей, обязано сообщать не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, каждому участнику договора сведения об остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца соответствующего отчетного периода и о доле каждого участника в общем имуществе товарищей.
Налог на имущество подлежит отнесению на финансовые результаты деятельности организации.

Расчеты налога и среднегодовой стоимости имущества за отчетный период представляются организациями в налоговые органы вместе с бухгалтерским отчетом в сроки для представления квартальной и годовой бухгалтерской отчетности.

Учет расчетов с бюджетом по налогу (авансового платежа по налогу) на имущество организаций ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на имущество». Сумма налога отражается по кредиту счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на имущество», и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (начисление суммы налога на имущество).

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Начисление налога за 2004г. отражается бухгалтерской записью.
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» 2771 руб.
К-тсч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет
«Расчеты по налогу на имущество» 2771 руб.
перечисление суммы налога на имущество в бюджет —
Д-т сч. 68, субсчет «Расчеты по налогу на имущество» 2771 руб.
К-тсч. 51 «Расчетныесчета» 2771 руб.
Сумма налога на имущество учитывается в составе внереализационных расходов при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль у каждого участника совместной деятельности по общеустановленным правилам.

14.4. Учет расчетов с бюджетом по налогу на прибыль

Налог на прибыль является прямым налогом. Объектом обложения является прибыль организации, полученная налогоплательщиком.
Прибылью для российских организаций признается доход, уменьшенный на величину произведенных расходов. Доходы включают доходы от продажи продукции (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов.

Прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг) определяется как разница между выручкой от продажи продукции (работ, услуг) без НДС и акцизов и затратами на производство и продажу, включаемыми в себестоимость продукции (работ, услуг).
Для целей налогообложения принимается цена товаров, работ и услуг, указанная сторонами сделки, и предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Прибыль определяется на основе первичных документов и документов налогового учета.

Доходы, стоимость которых выражена в условных единицах, пересчитываются в рубли в зависимости от выбранного в учетной политике для целей налогообложения метода признания доходов и учитываются в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Внереализационными доходами организаций являются доходы:
1) от долевого участия в других организациях;
2) в виде штрафов, пеней и иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба, признанных должником или подлежащих уплате на основе решения суда;
3) от сдачи имущества в аренду (субаренду);
4) от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (в частности, от предоставления в пользование прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности);
5) в виде сумм восстановленных резервов, расходы на которые были приняты в составе расходов;
6) в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав (за исключением средств, не учитываемых при определении налоговой базы) исходя из рыночных цен, но не ниже остаточной стоимости - по амортизируемому имуществу и затрат на производство (приобретение) — по товарам (работам, услугам). Рыночные цены должны быть подтверждены получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки;
7) в виде процентов, получаемых по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;
8) в виде дохода, полученного от участия в простом товариществе;
9) в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном периоде;
10) в виде положительной курсовой разницы, возникшей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю, установленного ЦБ РФ; в виде суммовой разницы, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по курсу условных денежных единиц, установленному на дату реализации (оприходования) товаров, не соответствует фактически поступившей сумме в рублях;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

11) в виде стоимости полученных материалов или другого имущества при демонтаже или разборке при ликвидации основных средств;
12) в виде использованных не по целевому назначению имущества (работ, услуг), которые получены в рамках благотворительной деятельности, использованных не по целевому назначению полученных целевых денежных средств, полученных атомными станциями для формирования резервов на их развитие и обеспечение функционирования и безопасности;
13) в виде сумм, на которые в отчетном периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала (фонда) организации, если такое уменьшение осуществлено с одновременным отказом от возврата стоимости соответствующей части взносов (вкладов) акционера (участника) организации;
14) в виде сумм возврата от некоммерческой организации ранее уплаченных взносов (вкладов) в случае, если такие взносы (вклады) ранее были учтены в составе расходов;
15) в виде сумм кредиторской задолженности, списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям;
16) в виде стоимости излишков товарно-материальных ценностей, выявленных в результате инвентаризации;
17) от операций покупки-продажи иностранной валюты, когда курс продажи (покупки) выше (ниже) официального курса иностранной валюты к рублю, установленного ЦБ РФ на дату перехода права собственности;
18) в виде доходов, полученных от операции с инструментами срочных сделок;
19) в виде стоимости излишков товарно-материальных ценностей и прочего имущества, выявленных в результате инвентаризации,
Расходами признаются обоснованные затраты, подтвержденные документами и оформленные в соответствии с законодательством Российской Федерации при условии, если они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В расходы, связанные с производством и реализацией, входят:
1) расходы, связанные с изготовлением, хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и другого имущества, а также на поддержание их в исправном состоянии;
3) расходы на освоение природных ресурсов;
4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
5) расходы на обязательное и добровольное страхование;
6) прочие расходы, связанные с производством и продажей.
Расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на: материальные расходы, расходы на оплату труда; суммы начисленной амортизации; прочие расходы.
Амортизируемым имуществом является имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 руб

Амортизируемым имуществом являются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и другие объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у организации на правах собственности и используются им для извлечения дохода, стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

В состав амортизируемого имущества в целях налогообложения не включаются:
1) имущество бюджетных организаций, некоммерческих организаций;
2) имущество, приобретенное с использованием бюджетных средств целевого финансирования, за исключением приватизации,
3) объекты внешнего благоустройства и другие аналогичные объекты, сооружение которых производилось с использованием бюджетного или целевого финансирования;
4) продуктивный скот, буйволы, волы, яки, олени и другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота);
5) приобретенные издания (книги, брошюры), произведения искусства;
6) имущество, полученное в рамках целевого финансирования, средства и нематериальные активы, безвозмездно полученные в соответствии с международными договорами Российской Федерации атомными станциями для повышения их безопасности, используемые для производственных целей;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

7) стоимость полученных сельскохозяйственным товаропроизводителем мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения, построенных за счет бюджетных средств

Из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства:

переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;

переведенные по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также находящиеся на реконструкции и модернизации свыше 12 месяцев.

Внереализационными расходами являются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанные с производством и реализацией. К ним относятся:

1) расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества, включая амортизацию;

2) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, полученной от переоценки имущества в виде валютных ценностей и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю, установленного ЦБ РФ;

3) расходы в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса ЦБ РФ на дату перехода права собственности на иностранную валюту;

4) при применении метода начисления расходы на формирование резервов по сомнительным долгам;

5) расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной амортизации, расходы на демонтаж, разработку, вывоз разобранного имущества, охрану недр и другие аналогичные работы;

6) расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов, в том числе затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов;

7) судебные расходы и арбитражные сборы;

8) затраты на аннулированные производственные заказы, а также затраты на производство, не давшее продукции;

9) расходы по операциям с тарой;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

10) расходы в виде сумм штрафов, пеней и других санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также сумм на возмещение причиненного ущерба;
11) расходы на оплату услуг банков;
12) расходы на проведение ежегодного собрания акционеров (участников);
13) расходы в виде сумм налогов, относящихся к поставленным товарно-материальным ценностям, работам, услугам, если кредиторская задолженность по такой поставке списана в отчетном периоде;
14) расходы, не компенсируемые из бюджета, на проведение работ по мобилизационной подготовке, включая затраты на содержание мощностей и объектов, используемых частично;
15) другие обоснованные затраты.

К внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные в отчетном периоде:
1) убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном периоде;
2) суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет резерва по сомнительным долгам;
3) потери от простоев по внутрипроизводственным причи-тм и по внешним причинам, не компенсируемые виновниками;
4) недостачи материальных ценностей в производстве и на кладах, в организациях торговли в случае отсутствия виновных шц, убытки от хищений, виновники которых не установлены;
5) потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с их предотвращением или ликвидацией;
6) убытки по сделке уступки права требования.
Финансовые результаты от реализации продукции (работ, услуг) Отражаются на счете 90 «Продажи», от прочих доходов и расходов - на счете 91 «Прочие доходы и расходы» и определяются как разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами по этим счетам. Дебетовое (убыток) или кредитовое (прибыль) сальдо по счетам 90, 91 списывается в текущем отчетном периоде со счетов 90, 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».
Налоговой базой по налогу на прибыль является денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению. Прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала года.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Если в отчетном периоде получен убыток, то в данном отчетном периоде налоговая база признается равной нулю. Организации, понесшие убытки в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного убытка или на часть этой суммы. При этом совокупная сумма переносимого убытка ни в каком отчетном периоде не может превышать 30 % налоговой базы. Перенос убытка на будущее можно осуществлять в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.
Если убытки получены более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущее осуществляется в той очередности, в которой они получены.
Налог на прибыль, полученный от этих доходов, исчисляется по ставке в размере 24 %, в том числе: сумма налога в размере 6,5% зачисляется в федеральный бюджет, в размере 17,5% — в бюджеты субъектов Российской Федерации.

По доходам, полученным от долевого участия в других организациях в виде дивидендов, применяются следующие ставки:

1) 9% - по дивидендам, полученным от российских организаций российскими организациями и физическими лицами — налоговыми резидентами Российской Федерации;
2) 15% - по дивидендам, полученным от российских организаций иностранными организациями, а также по дивидендам, полученным российскими организациями от иностранных организаций.

Сумма налога, полученная от долевого участия в других организациях, зачисляется в федеральный бюджет. (
По операциям с отдельными видами долговых обязательств применяется ставка 15% - по доходу в виде процентов по, государ,-, ственным и муниципальным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов.

Сумма этого налога также зачисляется в федеральный бюджет.
По налогу на прибыль организаций налоговым периодом является год, а отчетными периодами являются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Отчетными периодами для организаций, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.
Начисление авансовых платежей по налогу на прибыль может быть отражено бухгалтерской записью:
Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
перечисление их в бюджет —
Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»
К-тсч. 51 «Расчетные счета».

Организации по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа на основе прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом, с начала года до окончания отчетного периода и ставки налога на прибыль.
В I квартале сумма ежемесячного авансового платежа принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа послед* него квартала предыдущего налогового периода. Во II квартале сумма ежемесячного авансового платежа принимается в размере одной трети суммы авансового платежа первого отчетного периода текущего года. В III квартале сумма ежемесячного авансового платежа рассчитывается как разница между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам I квартала. В IV квартале сумма ежемесячного авансового платежа принимается в размере одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия.

Организации имеют право перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца, и ставки налога на прибыль. При этом необходимо уведомить об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду. Система уплаты налоговых платежей не может изменяться в течение налогового периода.

Если у организаций за предыдущие четыре квартала доходы от реализации не превышают в среднем 3 млн руб. за каждый квартал, а также бюджетные организации, иностранные органи-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

зации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации товаров (работ, услуг), участники простых товариществ, инвесторы соглашений о разделе продукции в части доходов, полученных от реализации указанных соглашений, выгодоприобретатели по договорам доверительного управления уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода.
По доходам, выплачиваемым российской организацией в виде дивидендов, а также в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, налог удерживается при выплате дохода и перечисляется в бюджет в течение 10 дней со дня выплаты дохода.

В соответствии с требованиями ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, образовавшаяся в результате применения различных правил признания доходов и расходов, которые установлены в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету и законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, состоит из постоянных и временных разниц.

Под постоянными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов. Постоянные разницы образуются в результате: превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения; непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества в сумме стоимости имущества, и расходов, связанных с этой передачей; непризнания для целей налогообложения убытка, связанного с появлением разницы между оценочной стоимостью имущества при внесении его в уставный (складочный) капитал другой организации и стоимостью, по которой это имущество отражено в бухгалтерском балансе передающей стороны; образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени согласно законодательству РФ о налогах и сборах уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и последующих отчетных периодах; прочих аналогичных различий.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Информация о постоянных разницах может формироваться на основе первичных учетных документов в регистрах бухгалтерского учета или в другом порядке, определяемом организацией самостоятельно

Постоянные разницы отчетного периода отражаются в бухгалтерском учете на счетах учета активов и обязательств в аналитическом учете соответствующего счета

Под **постоянным налоговым обязательством** понимается сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Она определяется как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль. Постоянные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 99, субсчет «Постоянное налоговое обязательство», в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Под **временными разницами** понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль - в другом или других отчетных периодах. При формировании налогооблагаемой прибыли временные разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль.
В зависимости от характера влияния временных разниц на налогооблагаемую прибыль они подразделяются на;
а) вычитаемые временные разницы; б) налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.
Вычитаемые временные разницы образуются в результате:
применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
излишне уплаченного налога, сумма которого не возвращена в организацию, а принята к зачету при формировании налогооблагаемой прибыли в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

убытка, перенесенного на будущее, не использованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах;
применения, в случае продажи объектов основных средств, разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей;
наличия кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета - исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
прочих аналогичных различий.

Налогооблагаемые временные разницы образуются в результате:
применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
признания выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения -по кассовому методу;
отсрочки или рассрочки по уплате налога на прибыль;
применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
прочих аналогичных различий.
Вычитаемые временные разницы и налогооблагаемые временные разницы отчетного периода отражаются в бухгалтерском учете особенно: в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла вычитаемая временная разница или налогооблагаемая временная разница.
Под отложенным налоговым активом понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет в следующем за отчетным или последующих налоговых периодах. Отложенные налоговые активы признаются организацией в том отчетном пери-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

оде, когда возникают вычитаемые временные разницы, при условии, что организация получит налогооблагаемую прибыль.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете с учетом всех вычитаемых временных разниц, за исключением случаев существования вероятности, когда вычитаемая временная разница не будет уменьшена или полностью погашена в последующих отчетных периодах.

В аналитическом учете отложенные налоговые активы учитываются дифференцированно по видам активов, в оценке которых возникла вычитаемая временная разница.

Отложенные налоговые активы определяются как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль. Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете на счете 09 «Отложенные налоговые активы».

По дебету счета 09 в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражается отложенный налоговый актив, увеличивающий величину условного расхода (дохода) отчетного периода.

По кредиту счета 09 в корреспонденции с дебетом счета 68 отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов в счет уменьшения условного расхода (дохода) отчетного периода.

Сумма отложенного налогового актива при выбытии объекта актива, по которому она была начислена, списывается с кредита счета 09 в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Пример. Организация «Омега» 10 февраля 2004 г. приняла к бухгалтерскому учету объект основных средств на сумму 120 тыс. руб. со сроком полезного использования 5 лет. Ставка налога на прибыль - 24 %.

Организация «Омега» в целях бухгалтерского учета начисляет амортизацию путем применения метода уменьшаемого остатка, в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль - линейный метод.

При составлении бухгалтерской отчетности и налоговой декларации по налогу на прибыль за 2004 г. получились следующие данные:

Вычитаемая временная разница при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2004 г. составила 20 000 руб. (40 000 руб. - 20 000
руб.).

Отложенный налоговый актив при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2004 г. составил 4800 руб. (20 000 руб. • 24% : 100), который отражается бухгалтерской записью: Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» 4800 руб. К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 4800 руб.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Показатель	Для целей бухгалтерского учета, руб.	Для целей определения налогооблагаемой базы по налогу, на прибыль, руб.
Принят к бухгалтерскому учету объект основных средств 10.02.04 г. со сроком полезного использования 5 лет	120 000	120 000
Сумма начисленной амортизации за 2004 г.	40 000	20 000
Балансовая стоимость объекта основного средства на 01.01 05 г.	80 000	100 000

Под отложенным налоговым обязательством понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Отложенные налоговые обязательства признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы.

Отложенные налоговые обязательства определяются как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль. Отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». В аналитическом учете отложенные налоговые обязательства учитываются по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла налогооблагаемая временная разница.

Пример. Организация «Вымпел» приняла к бухгалтерскому учету объект основных средств 20 декабря 2003 г. на сумму 120 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. Ставка налога на прибыль — 24%.

Организация для целей бухгалтерского учета начисляет амортизацию линейным методом, а для определения налоговой базы — нелинейным методом.

При составлении бухгалтерской отчетности и налоговой декларации за 2004 г. получены данные:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Показатель	Для целей бухгалтерского учета, руб.	Для целей определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, руб.
Принят к бухгалтерскому учету объект основных средств 20.12.03 г. со сроком полезного использования 5 лет	120 000	120 000
Сумма начисленной амортизации за 2004 г. составила	24 000	40 130
Балансовая стоимость объекта основного средства на 01.01.05 г.	96 000	79 870

Налогооблагаемая временная разница при определении налога на прибыль за 2004 г. составила 16 130 руб.

(40 130 руб. – 24 000 руб.);

отложенные налоговые обязательства за 2004 г.

3871 руб. = (16 130 · 24 % : 100);

отложенные налоговые обязательства отражаются

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 16 130 руб.

К-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства» 16 130 руб.

По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые активы в счет уменьшения условного расхода (дохода) отчетного периода. Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в текущем отчетном периоде отложенные налоговые активы, отражаются бухгалтерской записью:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»

К-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы».

Отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, списывается на счет 99 «Прибыли и убытки» в сумме, на которую не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

К-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы».

Уменьшение или полное погашение отложенных налоговых обязательств отражается по дебету счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расходы по налогам и сборам».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Отложенное налоговое обязательство при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается по дебету счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции с кредитом счета 99 «Прибыли и убытки» в сумме, на которую не будет увеличена налогооблагаемая прибыль отчетного и последующих отчетных периодов.

В бухгалтерском балансе организации предоставляется право отражать сальдированную (свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства при одновременном наличии следующих условий:

а) наличие в организации отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств;

б) отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства учитываются при расчете налога на прибыль.

Сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка), является условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль определяется как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль. Учитывается он в бухгалтерском учете на счете 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условный расход (условный доход)». Сумма начисления условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период отражается по дебету счета 99, субсчет «Условный расход по налогу на прибыль», в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Сумма начисленного условного дохода по налогу на прибыль за отчетный период отражается по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» в корреспонденции с кредитом счета 99, субсчет «Условный доход по налогу на прибыль».

Текущим налогом на прибыль (текущим налоговым убытком) признается налог на прибыль для целей налогообложения. Он определяется исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода.

При отсутствии постоянных разниц, вычитаемых временных разниц и налогооблагаемых временных разниц условный расход (условный доход) по налогу на прибыль будет равен текущему налогу на прибыль (текущему налоговому убытку).

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

налог на прибыль (+) (текущий налоговый убыток (–))	=	Условный расход (+) (условный доход (–)) по налогу на прибыль	+	Постоянное налоговое обязательство	+	Отложенный налоговый актив	–	Отложенное налоговое обязательство

Перечисление текущего налога на прибыль в бухгалтерском учете отражается записью-

Д-тсч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»
К-т сч. 51 «Расчетные счета»

Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) за каждый отчетный период должен признаваться в бухгалтерской отчетности в качестве обязательства, равного неоплаченной сумме налога
В бухгалтерском балансе отложенные налоговые активы отражаются в качестве внеоборотных активов (счет 09 «Отложенные налоговые активы»), отложенные налоговые обязательства - в качестве долгосрочных обязательств (счет 77 «Отложенные налоговые обязательства»).

Постоянные налоговые обязательства, отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства и текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) отражаются в отчете о прибылях и убытках.

14.5. Учет расчетов по транспортному налогу

Транспортный налог является региональным налогом. Он устанавливается и вводится Налоговым кодексом РФ и законами субъектов Российской Федерации о налоге.

Законодательные (представительные) органы субъекта Российской Федерации определяют ставку налога в пределах, установленных Налоговым кодексом РФ, порядок и сроки его уплаты, форму отчетности по данному налогу и могут предусматривать налоговые льготы и основания для их использования плательщиком.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Плательщиками налога являются лица, на которых зарегистрированы транспортные средства
Владельцем транспортного средства, зарегистрированного на физическое лицо, приобретенного или переданного на основе доверенности на право владения и распоряжения транспортным средством, является лицо, указанное в этой доверенности Лица, на которых зарегистрированы транспортные средства, уведомляют налоговый орган по месту своего жительства о передаче на основе доверенности транспортных средств.
Объектами налогообложения являются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые) суда и другие водные и воздушные транспортные средства.

Налоговая база определяется.
1) в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, - как мощность двигателя каждого транспортного средства в лошадиных силах,
2) в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, - как валовая вместимость в регистровых тоннах;
3) в отношении водных и воздушных транспортных средств -как единица транспортного средства.

Налоговым периодом является год
Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации соответственно в зависимрсти от мощности двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства.
Налоговые ставки не более чем в пять раз могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов Российской Федерации. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств и с учетом срока их полезного использования.

Организации исчисляют сумму налога самостоятельно. Физическим лицам сумму налога исчисляют налоговые органы на

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

основе сведении, которые представляются органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации, и вручается налоговое уведомление о сумме налога в срок не позднее 1 июня.

Сумма налога исчисляется по каждому транспортному средству как произведение налоговой базы и налоговой ставки.

При регистрации транспортного средства или снятии транспортного средства с регистрации (с учета), исключении из государственного судового реестра и тд. в течение налогового периода сумма налога рассчитывается с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано, к числу календарных месяцев в налоговом периоде. Месяц регистрации транспортного средства или месяц снятия его с регистрации принимается за полный месяц. Если регистрация и снятие с регистрации транспортного средства осуществляются в течение одного календарного месяца, то этот месяц принимается как один полный месяц.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщить в налоговые органы по •есту своего нахождения сведения о транспортных средствах и щах, на которых зарегистрированы транспортные средства, по)стоянию на 31 декабря истекшего календарного года до 1 фев- аля текущего календарного года, а также обо всех связанных с гшми изменениях, произошедших за предыдущий календарный год. Налог уплачивается по месту нахождения транспортных средств в сроки, установленные законами субъектов Российской Федерации.

Учет расчетов по транспортному налогу отражается на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по транспортному налогу». Начисление взносов транспортного налога в составе затрат на производство отражается бухгалтерской записью:

Д-т счетов 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по транспортному налогу»;

перечисление налога -

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по транспортному налогу»

К-тсч. 51 «Расчетные счета».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

14.6. Учет прочих налогов

Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга. Объектом налогообложения при применении единого налога является вмененный доход на очередной календарный месяц. Налоговый период устанавливается в один квартал.

Под вмененным доходом понимается потенциально возможный доход плательщика, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение этого дохода, который используется для расчета величины единого налога.
Ставка единого налога устанавливается в размере 15 % вмененного дохода. Сумма единого налога рассчитывается как произведение ставки, значения базовой доходности и повышающих (понижающих) коэффициентов базовой доходности.
Базовая доходность - условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид деятельности враз-личных сопоставимых условиях.

Корректирующие коэффициенты базовой доходности — коэффициенты, показывающие степень влияния факторов на результат предпринимательской деятельности, осуществляемой на основе свидетельства об уплате единого налога.
К! - корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, время работы, величину доходов и иные особенности;
К2 — коэффициент-дефлятор, соответствующий индексу изменения потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации.
Для расчета суммы единого налога в зависимости от видов предпринимательской деятельности используются следующие физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности, и базовая доходность в месяц:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц, руб.
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7500
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7500
Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	12 000
Оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках	Площадь стоянки (в квадратных метрах)	50
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	Площадь торгового зала (в квадратных метрах)	1800
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, и розничная торговля, осуществляемая через объекты нестационарной торговой сети	Торговое место	9000
Общественное питание	Площадь зала обслуживания посетителей (в квадратных метрах)	1000
Оказание автотранспортных услуг	Количество автомобилей, используемых для перевозок пассажиров и грузов	6000
Разносная торговля, осуществляемая индивидуальными предпринимателями	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4500

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Продолжение

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц, руб
Распространение и (или) размещение печатной и (или) полиграфической наружной рекламы	Площадь информационного поля печатной и (или) полиграфической наружной рекламы (в квадратных метрах)	3000
Распространение и (или) размещение посредством световых и электронных табло наружной рекламы	Площадь информационного поля световых и электронных табло наружной рекламы (в квадратных метрах)	4000

Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты K_2, K_3

При определении величины базовой доходности можно корректировать (умножать) базовую доходность на коэффициент K_2 значения которого определяются субъектами Российской Федерации на календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1.

Изменение суммы единого налога вследствие изменения величин корректирующих коэффициентов возможно только с начала следующего налогового периода.

При изменении величины физического показателя для расчета суммы единого налога учитывается указанное изменение с начала того месяца, в котором произошло изменение величины физического показателя.

Размер вмененного дохода за квартал исчисляется исходя из полных месяцев начиная с месяца, следующего за месяцем государственной регистрации налогоплательщика.

Уплата организациями единого налога заменяет уплату налога на прибыль, НДС, налога с продаж, налога на имущество предприятий и единого социального налога.

Учет показателей, необходимых для исчисления единого налога, ведется раздельно по каждому виду деятельности.

Организации и индивидуальные предприниматели уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование При этом сумма единого налога за налоговый период уменьшает-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ся на сумму страховых взносов на пенсионное страхование, уплаченных за этот же период времени при выплате вознаграждений работникам, а также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование, и на сумму выплаченных пособий по временной нетрудоспособности. Причем сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50% по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

Начисление единого налога на вмененный доход отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на вмененный доход».

Суммы единого налога, уплачиваемые организациями, зачисляются на счета органов федерального казначейства для последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов:

1) в федеральный бюджет — 20% общей суммы единого налога;

2) в бюджеты субъектов Российской Федерации и местные бюджеты - 70 %;

3) в бюджет федерального фонда обязательного медицинско-о страхования — 0,5%;

4) в бюджет территориальных фондов обязательного медицинского страхования - 4,5%;

5) в бюджет фонда социального страхования — 5 %. Отчисления в государственные внебюджетные фонды отражаются бухгалтерской записью:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на вмененный доход»

К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», соответствующий субсчет.

С 1 января 2005 г. для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, объектом налогообложения будет доход, уменьшенный на величину расходов.

Единый социальный налог. Налогоплательщиками этого налога являются:

1) лица, производящие выплаты физическим лицам, - организации, индивидуальные предприниматели, физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;

2) индивидуальные предприниматели, адвокаты.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Объектом налогообложения признаются:

для организаций и индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты физическим лицам, – выплаты и вознаграждения, начисляемые в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг, по авторским договорам;

для физических лиц – не индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты физическим лицам, являются выплаты и вознаграждения по трудовым и гражданско-правовым договорам, предмет которых – выполнение работ, оказание услуг,

для индивидуальных предпринимателей и адвокатов – доходы от предпринимательской или другой профессиональной деятельности за вычетом расходов;

для индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему, – валовая выручка.

Налоговая база для организаций, индивидуальных предпринимателей, физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, производящих выплаты физическим лицам, определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных за налоговый период в пользу физических лиц.

Налоговая база для индивидуальных предпринимателей и адвокатов исчисляется как сумма доходов, полученных за налоговый период в денежной и натуральной формах, полученных от их деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Налоговая база для индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, определяется как произведение валовой выручки на коэффициент 0,1. Причем выплаты и иные вознаграждения в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг) учитываются по рыночным ценам на день их выплаты, а при государственном регулировании цен – исходя из регулируемых розничных цен. В стоимость товаров (работ, услуг) включается сумма НДС, а для подакцизных товаров – сумма акцизов.

Не подлежат налогообложению:

1) государственные пособия, в том числе пособия по временной нетрудоспособности, пособия по уходу за больным ребенком, пособия по безработице, беременности и родам;

2) все виды установленных законодательством компенсационных выплат;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

3) суммы единовременной материальной помощи;
4) суммы оплаты труда (в иностранной валюте), выплачиваемые своим работникам, военнослужащим, направленным на работу за границу, организациями, финансируемыми из федерального бюджета государственными организациями;
5) суммы страховых платежей по обязательному страхованию работников, суммы платежей организации по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, по договорам личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей;
6) стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях;
7) суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, а также из средств избирательных фондов зарегистрированных кандидатов за выполнение работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний;
8) стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам, обучающимся бесплатно или с частичной оплатой;
9) стоимость льгот по проезду отдельным категориям обучающихся работников;
10) суммы материальной помощи, выплачиваемые физическим лицам за счет бюджетных источников организациями, финансируемыми за счет средств бюджетов, не превышающие 3000 руб. на одно физическое лицо за налоговый период.
В налоговую базу не включаются в части налога в Фонд социального страхования РФ любые вознаграждения по договорам гражданско-правового характера, авторским договорам.
Отчетными периодами являются I квартал, полугодие, девять месяцев; налоговым периодом - календарный год.
Для лиц, производящих выплаты физическим лицам, применяются следующие ставки налога;
Сумма налога исчисляется и уплачивается организациями в федеральный бюджет и каждый фонд как соответствующая процентная доля налоговой базы. Сумма налога, подлежащая уплате в Фонд социального страхования РФ, подлежит уменьшению на суммы произведенных организациями расходов на цели государственного социального страхования.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
До 280 000 руб.	20,0%	3,2%	0,8%	2,0%	26,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	56 000 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	8960 руб. + 1,1% с суммы, превышающей 280 000 руб.	2240 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	5600 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	72 800 руб. + 10,0% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000руб.	81280 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	12 480 руб.	3840 руб.	7200 руб.	104 800 руб + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Сумма налога (авансового платежа), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается на сумму начисленных организациями за тот же период страховых взносов (авансовых платежей) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов.

Организации в течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца исчисляют ежемесячные авансовые платежи по налогу исходя из величины выплат и иных вознаграждений. Уплата ежемесячных авансовых платежей осуществляется не позднее 15-го числа следующего месяца.

Индивидуальные предприниматели и адвокаты не исчисляют и не уплачивают налог в части суммы налога, зачисляемой в Фонд социального страхования РФ.

Отчисления единого социального налога относятся на затраты организации. Начисленная сумма единого социального налога отражается по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчетам: 69-1 «Расчеты по социальному страхованию», 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению», 69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию»

в дебет счетов: 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные ;ходы», 44 «Расходы на продажу».

Суммы использованных средств, начисленных по налогу в онд социального страхования РФ, на выплату пособий по вре-(енной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу ia ребенком до достижения им возраста полутора лет, при рождении ребенка и на другие виды пособий по государственному социальному страхованию, направленных на санаторно-курортное обслуживание работников и их детей, и другие расходы, подлежащие зачету, отражаются по дебету счета 69, субсчет «Расчеты по социальному страхованию», и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму пособия по временной нетрудоспособности, счета 50 «Касса», субсчет «Денежные документы», - в части стоимости, относимой на расчеты по социальному страхованию выданной работнику путевки.

Перечисление денежных средств в соответствующие фонды отражается по дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», соответствующий субсчет и кредиту счета 51 «Расчетные счета».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Упрощенная система налогообложения

Для организаций упрощенная система налогообложения предусматривает замену уплаты налога на прибыль, НДС, налога на имущество и единого социального налога, кроме уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплатой единого налога по результатам хозяйственной деятельности за налоговый период.

При применении упрощенной системы налогообложения сохраняется действующий порядок ведения кассовых операций.
Организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев доход от реализации не превысил 11 млн руб. (без учета НДС и налога с продаж), и подать заявление о переходе с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого предприятие переходит на упрощенную систему налогообложения. В заявлении о переходе сообщается размер доходов за девять месяцев текущего года.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не вправе до окончания налогового периода перейти на общий режим налогообложения. Организация считается перешедшей на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено превышение 15 млн руб. дохода или 100 млн руб. остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов организации. Такие организации освобождаются от уплаты ежемесячных авансовых платежей в течение этого квартала.

Организация, перешедшая с упрощенной системы налогообложения на общий режим, вправе вновь перейти на упрощенную систему налогообложения не ранее чем через один год после того, как она утратила это право. Объектом налогообложения признаются: 1) доходы, 2) доходы, уменьшенные на величину расходов. Объект налогообложения выбирается организацией и не может меняться в течение всего срока применения упрощенной системы налогообложения. Организации учитывают следующие доходы.
доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав;
внереализационные доходы.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Организации уменьшают доходы на следующие расходы:
1) расходы на приобретение основных средств:
а) приобретенных в период применения упрощенной системы налогообложения — в момент ввода в эксплуатацию основных средств;
б) приобретенных до перехода на упрощенную систему налогообложения в следующем порядке:
со сроком полезного использования до трех лет включительно—в течение одного года применения упрощенной системы налогообложения;
со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно' в течение первого года применения упрощенной системы — 50% стоимости, второго года — 30% стоимости, третьего года - 20% стоимости;
со сроком полезного использования свыше 15 лет - в течение 10 лет применения упрощенной системы равными долями от стоимости основных средств, по отчетным периодам - равными долями налогового периода.
Причем стоимость основных средств принимается равной остаточной стоимости этого имущества на момент перехода на упоенную систему налогообложения.
При реализации (передаче) ооновных средств, приобретен-лх после перехода на упрощенную систему налогообложения, о истечения трех лет с момента их приобретения, в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет - до истечения 10 лет с момента их приобретения организации обязаны пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами с момента их приобретения до даты реализации (передачи) с учетом положений главы 25 НК. РФ и уплатить дополнительную сумму налога и пени; '
2) расходы на приобретение нематериальных активов;
3) расходы на ремонт основных средств;
4) арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество;
5) материальные расходы;
6) расходы на оплату труда;
7) расходы на обязательное страхование работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование от

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;
8) суммы НДС по приобретаемым товарам (работам, услугам);
9) проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов); расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
10) расходы на обеспечение пожарной безопасности, на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности;
11) суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации и не подлежащие возврату;
12) расходы на содержание служебного транспорта, компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм;
13) расходы на командировки;
14) плату государственному или частному нотариусу за нотариальное оформление документов в пределах тарифов;
15) расходы на аудиторские услуги;
16) расходы на публикацию бухгалтерской отчетности;
17) расходы на канцелярские товары;
18) расходы на почтовые, телефонные и телеграфные услуги, оплату услуг связи;
19) расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем, а также с их обновлением;
20) расходы на рекламу;
21) расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов.
22) суммы, налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах;
23) расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации (уменьшенные на величину расходов, указанных в пп. 8).
Причем расходы, указанные в пп. 5, 6, 7, 9 — 21 применяются в порядке, предусмотренном для исчисления налога на прибыль.
Датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках или в кассу, получения имущества (ра-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

бот, услуг), имущественных прав (кассовый метод). Расходами признаются затраты после их фактической оплаты. При этом расходы на приобретение основных средств отражаются в последний день отчетного периода.

Налоговой базой выступает денежное выражение доходов организации, если объектом налогообложения являются ее доходы.

Налоговой базой считается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов, если объектом налогообложения выступают доходы организации, уменьшенные на величину расходов.

Доходы, полученные в натуральном выражении, учитываются по рыночным ценам.

Доходы и расходы при определении налоговой базы исчисляются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Организации уплачивают минимальный налог, если объектом налогообложения у них являются доходы, уменьшенные на величину расходов Сумма минимального налога исчисляется в размере 1% налоговой базы, которой являются доходы. Минимальный налог уплачивается в случае, если сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального <алога.

Организации имеют право в следующие налоговые периоды ключить сумму разницы между суммой уплаченного минималь-ого налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в асходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить умму убытков, которые могут быть перенесены на будущее для уменьшения налоговой базы. Причем этот убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30%. Оставшаяся часть убытка может быть перенесена на следующие налоговые периоды, но не более чем на 10 лет.

Налоговым периодом является календарный год; отчетными периодами - I квартал, полугодие, девять месяцев,

Налоговая ставка на объекты налогообложения: доходы -6%, доходы, уменьшенные на величину расходов, - 15%.

Сумма налога (квартальных авансовых платежей по налогу) для организаций, выбравших объектом налогообложения доходы, исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. При этом сумма налога не может быть уменьшена более чем на 50%.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Уплаченные авансовые платежи по налогу засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода.
Суммы налога зачисляются на счета органов федерального казначейства для их последующего распределения.
Организации должны вести налоговый учет показателей своей деятельности на основе книги доходов и расходов.

Контрольные вопросы

1. Что является объектом налогообложения НДС, налога на имущество организаций и налога на прибыль организаций, по транспортному налогу?
2. Как формируется налогооблагаемая база НДС, акцизов, налога на имущество организаций, налога на прибыль организаций, транспортного налога?
3. Каковы ставки НДС, акцизов, налога на имущество организаций, налога на прибыль организаций, транспортного налога?
4. Как рассчитать суммы НДС, акцизов, налога на имущество организаций, налога на прибыль организаций, причитающиеся бюджету, отразить операции по начислению задолженности перед бюджетом и ее погашению на счетах бухгалтерского учета?
5. Как рассчитать сумму транспортного налога, отразить операции по начислению задолженности и ее погашению на счетах бухгалтерского учета?

Задания в тестовой форме

Укажите номера правильных ответов.

1. Бухгалтерская запись
Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС» означает:
а) перечислена задолженность по НДС перед бюджетом;
б) отражен НДС по поступившему имуществу;
в) начислен НДС по реализованной продукции;
г) начислен НДС с суммы предоплаты.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

2. Бухгалтерская запись
Д-т сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям»
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» означает:
а) оплачены приобретенные ценности;
б) начислена задолженность по НДС перед бюджетом;
в) отражен НДС по приобретенным ценностям;
г) отражен НДС при безвозмездной передаче ценностей

3. Бухгалтерская запись
Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты по авансам полученным»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС» означает:
а) восстановлена сумма авансового платежа;
б) зачтен авансовый платеж;
в) начислен НДС по проданной продукции;
г) начислен НДС с суммы поступившего аванса.

4. Начисление НДС при реализации продукции при учетной политике «по отгрузке» отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»;
б) Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расче-ы по НДС»;
в) Д-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»;
г) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты по авансам полученным»
К-т сч, 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС».

5. Начисление НДС при реализации продукции при учетной политике «по оплате» отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты по авансам полученным»
К-т сч, 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»;
б) Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по НДС»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

в) Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»;
г) Д-тсч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»
К-тсч. 51 «Расчетные счета».

6. Бухгалтерская запись
Д-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «Акцизы по оплаченным материальным ценностям»
К-тсч .60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» означает:
а) сумму акцизов, уплаченную поставщикам за подакцизные товары, используемые в качестве сырья для производства подакцизных товаров, по которым засчитывается акцизный платеж,
б) сумму акцизов, списанную на производство подакцизных товаров;
в) сумму акцизов, фактически полученную от покупателей за реализованные подакцизные товары;
г) сумму акцизов по приобретенным подакцизным товарам.

7. Бухгалтерская запись Д-т сч. 90 «Продажи»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по акцизам» означает:
а) сумму налога, уплаченную поставщикам за подакцизные товары;
б) сумму акцизов, полученную от покупателей за реализуемые товары;
в) сумму акцизов, перечисленную в бюджет;
г) сумму акцизов по материальным ценностям, списанным на производство оприходованных и оплаченных материальных ценностей.

8. Бухгалтерская запись
Д-т сч. 20 «Основное производство»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по акцизам» означает:
а) отражение фактической себестоимости подакцизных товаров, производимых в организации и используемых для производства товаров, не облагаемых акцизами;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

б) начисление в бюджет суммы акцизов по подакцизным товарам, производимым в организации и используемым для производства товаров, не облагаемых акцизами;
в) перечисление в бюджет акцизов по подакцизным товарам, производимым в организации и используемым для производства других товаров, не облагаемых акцизами;
г) продажу подакцизных товаров.

9. Начисление налога на имущество организаций отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч, 26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
б) Д-т сч 25 «Общепроизводственные расходы» К-т сч, 68 «Расчеты по Налогам и сборам»;
в) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
г) Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

10. Перечисление налога на имущество организаций отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;
б) Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
в) К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» Д-т сч. 51 «Расчетные счета»;
г) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

11. Начисление условного расхода по налогу на прибыль отражается бухгалтерской записью:
а) Д-с сч. 99 «Прибыли и убытки»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
б) К-т сч. 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Прибыль или убыток от обычных видов деятельности»
Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
в) Д-т сч, 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
г) К-т сч. 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условный доход по налогу на прибыль»

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Прибыль или убыток от обычных видов деятельности».

12. Перечисление налога на прибыль отражается бухгалтерской записью;
а) К-т сч. 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условный доход по налогу на прибыль»
Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Прибыль или убыток от обычных видов деятельности»;
б) Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-тсч. 51 «Расчетные счета»;
в) Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»
К-т сч. 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Прибыль или убыток от обычных видов деятельности»
г) К-т сч. 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условный доход по налогу на прибыль»
Д-тсч. 51 «Расчетные счета».

13. Бухгалтерская запись
Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по транспортному налогу» означает:
а) перечисление транспортного налога;
б) начисление транспортного налога;
в) ремонт автотранспортных средств.

14. Бухгалтерская запись
Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по транспортному налогу»
К-тсч. 51 «Расчетныесчета» означает:
а) начисление транспортного налога;
б) включение взносов транспортного налога в состав затрат на производство;
в) перечисление транспортного налога.

15. Транспортный налог включается в:
а) общепроизводственные расходы;
б) общехозяйственные расходы;
в) прибыль или убытки;
г) первоначальную стоимость транспортных средств.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Глава 15. УЧЕТ КАПИТАЛА

Цели изучения главы:

раскрытие капитала как объекта бухгалтерского учета в различных хозяйствующих субъектах;
выявление специфики отражения операций по формированию капитала в организациях различных организационно-правовых форм;
определение порядка проведения приватизации и реорганизации организаций;
отражение операций по приватизации и расчетам за акции на счетах бухгалтерского учета.

15.1. Организационно-правовые формы хозяйственной деятельностии формирование уставного капитала

Гражданским кодексом РФ предусмотрены следующие фор-vibi деятельности коммерческих организаций: хозяйственные товарищества (полное товарищество и товарищество на вере), хозяйственные общества (общество с ограниченной ответственностью, общество с дополнительной ответственностью и акционерное общество — открытое и закрытое), а также специфическая форма коммерческой деятельности, применимая лищь в государственном секторе экономики, - государственные и муниципальные унитарные предприятия (унитарные предприятия, основанные на праве полного хозяйственного ведения, в том числе дочерние предприятия, а также федеральные казенные предприятия).
Хозяйственные товарищества и общества - это коммерческие организации с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным (складочным) капиталом. Хозяйственные товарищества и общества могут быть учредителями (участниками) других хозяйственных товариществ и обществ. Вкладом в имущество хозяйственного товарищества или общества могут

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку.
Денежная оценка вклада участника хозяйственного общества, осуществляемая по соглашению между учредителями (участниками) общества, и в случаях, предусмотренных законом, подлежит независимой экспертной проверке.
Участники хозяйственного товарищества или общества обязаны: вносить вклады в порядке, размерах, способами и в сроки, которые предусмотрены учредительными документами; не разглашать конфиденциальную информацию о деятельности товарищества или общества. Они имеют право: участвовать в управлении; получать информацию о деятельности товарищества или общества и знакомиться с его документацией; принимать участие в распределении прибыли; получать в случае ликвидации товарищества или общества часть имущества, оставшегося после расчетов с кредиторами, или его стоимость.
Хозяйственные товарищества, а также общества с ограниченной ответственностью не вправе выпускать акции. Хозяйственные товарищества и общества одного вида могут преобразовываться в хозяйственные товарищества и общества другого вида или в производственные кооперативы по решению общего собрания участников в порядке, установленном ГК РФ.
Отличие хозяйственных товариществ от хозяйственных обществ заключается в том, что товарищество представляет собой объединение лиц и, следовательно, требует их активного участия в деятельности товарищества, в то время как хозяйственное общество - это объединение капиталов, его учредители не обязаны лично участвовать в деятельности создаваемого хозяйственного общества.
Хозяйственные товарищества могут создаваться в форме полного товарищества и товарищества на вере (коммандитного товарищества).

Полное товарищество представляет собой объединение нескольких граждан, индивидуальных предпринимателей и (или) юридических лиц для совместной хозяйственной деятельности на основании договора между ними. Все участники полного товарищества несут неограниченную солидарную ответственность по обязательствам полного товарищества всем своим имуществом. Имущество полного товарищества формируется за счет вкладов участников, полученных доходов идругихгзакояныхисточников и принадлежит его участникам на праве общей долевой собственности.
591

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Управление деятельностью полного товарищества осуществляется по общему согласию всех участников (или большинства участников). Если учредительным договором установлено, что все его участники ведут дела совместно либо ведение дел поручено отдельным участникам, то участнику для совершения каждой сделки необходимы согласие всех участников или доверенность от участника, на которого возложено ведение дел.
Прибыль или убытки полного товарищества распределяются между его участниками пропорционально их долям в складочном капитале, если иное не предусмотрено учредительным договором или иным соглашением участников.

Товариществом на вере (коммандитным товариществом) признается товарищество, в котором наряду с участниками, осуществляющими от имени товарищества предпринимательскую деятельность и отвечающими по обязательствам товарищества всем своим имуществом (полными товарищами), имеются вкладчики (коммандисты), которые отвечают по обязательствам товарищества на вере только в пределах своих вкладов и не принимают участия в управлении и ведении дел.
Вкладчики могут выступать от имени товарищества на вере только по доверенности и получают часть прибыли товарищества, причитающуюся им согласно их доле в складочном капитале, в порядке, предусмотренном учредительным договором.

Обществом с ограниченной ответственностью признается учрежденное одним или несколькими лицами общество, уставный капитал которого разделен на доли определенных размеров в соответствии с учредительным договором. Участники общества с ограниченной ответственностью не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов. Деятельность обществ с ограниченной ответственностью регулируется ГК РФ, а также Федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.98 № 14-ФЗ.

Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью состоит из стоимости вкладов его участников и определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов. Вкладом в уставный капитал общества могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Обществом с дополнительной ответственностью признается учрежденное одним или несколькими лицами общество, уставный капитал которого разделен на доли. Отличием общества с допол*-нительной ответственностью от общества с ограниченной ответственностью является то, что участники такого общества солидарно несут субсидиарную ответственность по его обязательствам своим имуществом в одинаковом для всех кратном размере к стоимости их вкладов, определяемом учредительными документами общества.

Акционерным обществом признается общество, уставный капитал которого разделен на определенное число акций. Участники акционерного общества не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков только в пределах стоимости принадлежащих им акций.

Акционерное общество, участники которого могут отчуждать принадлежащие им акции без согласия других акционеров, признается открытым акционерным обществом. Оно вправе проводить открытую подписку на выпускаемые им акции и их свободную продажу. Число акционеров открытого общества не ограничено,

Акционерное общество, акции которого распределяются только среди его учредителей или иного заранее определенного круга лиц, признается закрытым акционерным обществом. Оно не вправе проводить открытую подписку на выпускаемые им акции либо иным образом предлагать их для приобретения неограниченному кругу лиц.
Уставный капитал ДО представляет собой номинальную стоимость акций, приобретенных акционерами. Создается он в соответствии с учредительными документами, а его размер определяется минимальной суммой имущества организации с целью обеспечения гарантий интересов его кредиторов. Число акционеров ЗАО не должно превышать 50 человек.
Акционерное общество вправе преобразоваться в общество с ограниченной ответственностью или в производственный кооператив.
Унитарным предприятием признается коммерческая организация, не наделенная правом собственности на имущество, закрепленное за ней. Имущество государственного или муниципального унитарного предприятия находится соответственно в государственной или муниципальной собственности и принадлежит такому предприятию на правах хозяйственного ведения или оперативного управления. Оно неделимо и не может быть распреде-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

лено по вкладам. Унитарное предприятие отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом, но не несет ответственности по обязательствам собственника его имущества.
Таким образом, согласно ГК РФ организационно-правовая форма организации определяет порядок и особенности формирования уставного капитала, который может принимать форму:
складочного капитала — в хозяйственных товариществах (полное товарищество и товарищество на вере);
уставного капитала — в хозяйственных обществах (акционерные общества, общества с ограниченной или дополнительной ответственностью);
паевого фонда - в производственных кооперативах;
уставного фонда — в государственных или муниципальных унитарных предприятиях.

Взносы в уставный капитал могут быть представлены стоимостью различных видов основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов и денежными средствами. Величина уставного капитала, созданного организацией, должна соответствовать ее учредительным документам.
В бухгалтерском учете отражение операций по формирова-ию уставного капитала осуществляется на пассивном счете 80 Уставный капитал». Образование и последующее увеличение его писываются по кредиту счета, уменьшение - по дебету. Креди-овое сальдо отражает величину уставного (складочного) капита-ia, зарегистрированного в учредительных документах как совокупность вкладов (долей, акций по номинальной стоимости, паевых взносов) учредителей (участников) организации.

Аналитический учет ведется в разрезе учредителей (участников) организации, по стадиям формирования капитала и видам акций.

15.2. Учет уставного капитала в организациях различных организационно-правовых форм

Учет складочного капитала в хозяйственных товариществах.
Совокупность вкладов участников полного товарищества и товарищества на вере (коммандитного товарищества), внесенных в товарищество для осуществления хозяйственной деятельности, является складочным капиталом. При создании товарищества

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

сумма складочного капитала в размере, зафиксированном в учредительных документах, отражается записью на счетах:
Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в складочный капитал»
К-т сч. 80 «Уставный капитал», субсчет «Складочный капитал».
Фактическое поступление вкладов участников товарищества отражается по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» и по дебету счета ценностей, вносимых участниками.

Авансовые взносы участников в складочный капитал до момента регистрации товарищества могут аккумулироваться на расчетном и прочих счетах одного из участников, если это возможно. В этом случае банк выдает справку о взносах в складочный капитал участниками создаваемого товарищества. Справка будет тем документом, который представляется в регистрирующий орган, осуществляющий регистрацию предприятия в порядке, установленном Федеральным законом «О государственной регистрации юридических лиц».
Постоянный расчетный счет открывается организации после государственной регистрации и получения свидетельства регистрационной палаты. Если вклад произведен имуществом, на основе первичных документов: акта приема-передачи имущества, накладной и договора хранения, на сумму материальных ценностей оформляется бухгалтерская запись:

Д-т счетов 08, 10, 41 и др.
К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в складочный капитал».

Организационные расходы, связанные с регистрацией товарищества, могут являться с согласия участников вкладом в складочный капитал, если имеется соответствующая запись в учредительных документах, и тогда эти расходы отражаются в учете в составе нематериальных активов:
Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»
К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в складочный капитал».

и соответственно при осуществлении уставной деятельности —
Д-т сч. 04 «Нематериальные активы»
К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Величина уставного капитала остается неизменной на весь период деятельности товарищества. Изменения (увеличение, уменьшение) складочного капитала возможны по причинам объективного и субъективного характера, но это влечет за собой изменения в учредительных документах и соответственно новую регистрацию
Увеличение уставного (складочного) капитала возможно за счет соответствующих источников, что отражается бухгалтерскими записями

за счет средств добавочного капитала —
Д-т сч. 83 «Добавочный капитал»
К-т сч. 80 «Уставный капитал», субсчет «Складочный капитал»,
за счет нераспределенной прибыли -
Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
К-т сч. 80 «Уставный капитал», субсчет «Складочный капитал»;
за счет средств резервного фонда, если его создание и использование предусмотрены учредительными документами, —
Д-т сч. 82 «Резервный капитал»
К-т сч, 80 «Уставный капитал», субсчет «Складочный капитал»;
в результате дополнительных взносов участников товарищества или приема новых товарищей —
Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в складочный капитал»
К-т сч. 80 «Уставный капитал», субсчет «Складочный капитал»;
при поступлении вкладов —
Д-т счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и др.
К-т счетов 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в складочный капитал».

Уставный капитал может быть уменьшен как по желанию самого товарищества, так и в соответствии с требованиями действующего законодательства. Если по окончании второго или каждого последующего финансового года стоимость чистых активов товарищества меньше его уставного капитала, уставный капитал подлежит уменьшению (но не меньше величины чистых активов).

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Если вследствие понесенных товариществом убытков стоимость его чистых активов станет меньше размера его складочного капитала, полученная товариществом прибыль не распределяется между участниками до тех пор, пока стоимость чистых активов не превысит размер складочного капитала. Величина чистых активов определяется путем вычитания из суммы активов, принимаемых к расчету, суммы обязательств, принимаемых к расчету. Размер чистых активов отражается в справке к отчету об изменении капитала (ф. № 3).

Уменьшение уставного (складочного) капитала при выбытии одного из учредителей отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 80 «Уставный капитал», субсчет «Складочный капитал»

К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в складочный капитал»;

а на величину доли (взноса, пая), выдаваемого денежными средствами,—

Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в складочный капитал»

К-т счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета».

Учет уставного капитала (фонда) в государственных и муниципальных унитарных предприятиях. Имущество унитарного предприятия формируется за счет:

имущества, закрепленного за унитарным предприятием на праве хозяйственного ведения или на праве оперативного управления собственником этого имущества;

доходов унитарного предприятия от его деятельности;

иных не противоречащих законодательству источников.

Имущество унитарного предприятия принадлежит на праве собственности Российской Федерации, субъекту Российской Федерации или муниципальному образованию. Оно принадлежит ему на праве хозяйственного ведения или на праве оперативного управления, является неделимым и не может быть распределено на доли. Минимальный размер уставного фонда муниципального предприятия составляет не менее одной тысячи минимальных размеров оплаты труда на момент представления учредительных документов для государственной регистрации муниципального предприятия.

Размер уставного фонда государственного предприятия должен составлять не менее чем пять тысяч минимальных размеров

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

оплаты труда, установленных федеральным законом на дату государственной регистрации государственного предприятия.

i \ Уставный фонд государственного или муниципального предприятия формируется путем выделения организации имуще-, . ства в виде денежных средств, ценных бумаг, материальных ценностей, имущественных прав и иных прав, имеющих денежную оценку. Уставный фонд государственного или муниципального предприятия должен быть полностью сформирован собственником имущества в течение трех месяцев с момента их государ-' ственной регистрации. Уставный фонд считается сформированным с момента зачисления соответствующих денежных сумм на открываемый в этих целях банковский счет и (или) передачи в установленном порядке государственному или муниципальному предприятию иного имущества, закрепляемого за ним на праве хозяйственного ведения, в полном объеме.

Величина уставного фонда, порядок и источники его формирования определены уставом. В бухгалтерском учете используется счет 75 «Расчеты с учредителями» для отражения информации о расчетах с уполномоченными на их создание государственными органами и органами местного самоуправления. К счету 75 открывается субсчет «Расчеты по выделенному имуществу».

На день регистрации унитарного предприятия оформляется бухгалтерская запись:

Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по выделенному имуществу»

К-т сч. 80 «Уставный капитал», субсчет «Уставный фонд».

При поступлении имущества и денежных средств на основе соответствующих документов оформляются бухгалтерские записи:

на стоимость вносимых материальных ценностей (акт приемки-передачи, накладная) -

Д-т счетов 07, 08, 10,41,58

К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по выделенному имуществу»;

на сумму внесенных денежных средств (приходный кассовый ордер, выписка с расчетного счета) —

Д-т счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета»

К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по выделенному имуществу».

Увеличение уставного фонда государственного или муниципального предприятия допускается только после его формирова-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

ния в полном объеме и осуществляется за счет дополнительно передаваемого собственником имущества, а также доходов, полученных в результате деятельности такого предприятия. Решение об увеличении уставного фонда может быть принято собственником только на основе данных утвержденной годовой бухгалтерской отчетности предприятия за истекший финансовый год. Размер уставного фонда с учетом размера его резервного фонда не может превышать стоимость чистых активов такого предприятия.

Уменьшение уставного фонда является обязательным, если по окончании финансового года стоимость чистых активов предприятия окажется меньше размера его уставного фонда. В течение тридцати дней с даты принятия решения об уменьшении своего уставного фонда предприятие обязано в письменной форме уведомить всех известных ему кредиторов об уменьшении уставного фонда и его новом размере, а также опубликовать информацию в органе печати.

Уменьшение уставного фонда может быть связано с решением соответствующих органов и отражается бухгалтерской записью:
Д-тсч. 80 «Уставный капитал», субсчет «Уставный фонд»
К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по выделенному имуществу»;
выбытие имущества (сырья, материалов, основных средств, готовой продукции, ценных бумаг, нематериальных активов) —
Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по выделенному имуществу»
К-т счетов 01, 04,10, 41, 43 и т.д.;
на основе первичных документов (акта (накладной) приема-передачи основных средств, накладной на отпуск материалов на сторону, акта приема-передачи нематериальных активов и др.), составляемых на выбываемое имущество;
при изъятии денежных средств -
Д-тсч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по выделенному имуществу»
К-т сч. 50 «Касса» (51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета») на основе расходного кассового ордера и выписок с расчетного и валютного счетов.

Учет формирования и изменения уставного капитала акционерного общества. Акционерным обществом признается общество, уставный капитал которого разделен на определенное число ак-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ций. Участники акционерного общества не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков только в пределах стоимости принадлежащих им акций. При учреждении акционерного общества его акции размещаются среди учредителей, которыми являются физические и юридические лица, принявшие решение об учреждении общества.

Акционерная форма организации позволяет привлечь капиталы многих лиц и даже тех, которые сами не могут в силу различных причин заниматься предпринимательской деятельностью.

Акционерное общество, участники которого могут отчуждать принадлежащие им акции без согласия других акционеров, признается открытым акционерным обществом. Оно вправе проводить открытую подписку на выпускаемые им акции и их свободную продажу всем желающим на условиях, установленных законом и иными правовыми актами. Акции существуют все время, пока действует общество, их выпустившее, но возможна смена владельцев одной и той же акции.

Акционерное общество, акции которого распределяются только среди его учредителей или иного заранее определенного круга лиц, признается закрытым акционерным обществом. Такое 1бщество не вправе проводить открытую подписку на акции.

Уставный капитал АО представляет собой номинальную сто-мость акций, приобретенных акционерами. Формируется он в оответствии с учредительными документами, а его размер определяется минимальной суммой имущества организации с целью обеспечения гарантий интересов его кредиторов.

Операции с уставным капиталом играют одну из ведущих ролей в деятельности АО, которые могут осуществлять дополнительную эмиссию акций, увеличивать их номинальную стоимость, изымать акции из обращения и т.д. Эти особенности деятельности акционерного общества приводят к соответствующим особенностям бухгалтерского учета в этих организациях.

В российском законодательстве основные требования и ограничения в отношении операций с уставным капиталом акционерных обществ установлены в Гражданском кодексе РФ, Федеральном законе «Об акционерных обществах» от 26.12.95 № 208-ФЗ(вред. Федерального закона от 07.08.01 № 120-ФЗ), Федеральном законе «О рынке ценных бумаг» от 22.04.96 № 39-ФЗ и нормативных актах ФКЦБ России.

Функционирование АО определяется датой государственной регистрации. Сумма уставного капитала на момент регистрации

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

соответствует стоимости денежных и имущественных вкладов участников акционерных обществ. Акционерные общества формируют уставный капитал путем первичной эмиссии ценных бумаг. При создании АО учредители должны утвердить порядок и форму оплаты акции.

Акционерные общества могут выпускать акции обыкновенные и привилегированные. Основные отличия между этими акциями заключаются в характере получения дохода и участия в управлении акционерным обществом. Номинальная стоимость всех обыкновенных акций общества должна быть одинаковой. Номинальная стоимость размещенных привилегированных акций не должна превышать 25% уставного капитала общества

В открытых акционерных обществах (ОАО) участники могут отчуждать принадлежащие им акции без согласия других акционеров и общества. В открытом обществе не допускается установление преимущественного права общества или его акционеров на приобретение акций, отчуждаемых акционерами этого общества.

В закрытых акционерных обществах (ЗАО) акции распределяются только между участниками в соответствии с долей участия каждого либо акции не выпускаются, а доля участия каждого в уставном капитале определяется уставом, являющимся учредительным документом.

Акционеры закрытого акционерного общества пользуются преимущественным правом приобретения акций, продаваемых другими акционерами этого общества. В ЗАО должен быть организован оперативный учет соотношения количества акций, Принадлежащих каждому участнику.

С помощью эмиссионных операций (при которых эмитент продает свои ценные бумаги их первому держателю) формируется собственный капитал акционерного общества. Таким образом, уставный капитал АО формируется путем первичной эмиссии акций (первой).

Если не выполняется требование о соблюдении минимального размера уставного капитала, организация либо должна быть ликвидирована, либо преобразована: ОДО в ЗАО или ООО, а ЗАО в производственный кооператив.

Увеличение уставного капитала возможно путем выпуска новых акций или увеличения их номинальной стоимости, но только после его полной оплаты. Уменьшение возможно при снижении номинальной стоимости акций, приобретении обществом

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

части акций в целях сокращения их общего количества, а также путем погашения приобретенных или выкупленных обществом акций. Минимальная величина уставного капитала АО предусмотрена законом об АО: для ЗАО - 100-кратная сумма минимального размера оплаты труда, а для ОАО - 1000-кратный минимум Согласно п. 1 ст. 34 Закона «Об акционерных обществах» акции общества при его учреждении должны быть оплачены полностью в течение года с момента государственной регистрации общества, при этом не менее 50% акций общества должны быть оплачены в течение трех месяцев с момента регистрации АО. Оно не вправе совершать какие-либо сделки, не связанные с учреждением общества до оплаты первых 50% акций.

Форма оплаты акций при учреждении общества определяется договором о создании общества, а дополнительных акций — решением об их размещении. Оплата иных эмиссионных ценных бумаг может осуществляться только деньгами Денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций при учреждении общества, осуществляется по соглашению между участниками. При оплате акций неденежными средствами для определения рыночной стоимости такого имущества привлекается независимый оценщик. Леличина денежной оценки имущества, произведенной учреди-лями общества и его советом директоров, не может быть выше личины оценки независимого оценщика. Акции общества при о учреждении оплачиваются учредителями по цене не ниже их оминальной стоимости Дополнительные акции общества, размещаемые посредством подписки, оплачиваются по цене, определяемой советом директоров общества, но не ниже их номинальной стоимости. Таким образом, купив акции, их владелец тем самым вкладывает средства в развитие акционерного общества. Возврат вложенных средств возможен только в случае продажи акций на биржевом и внебиржевом рынке. Один раз в год АО вправе принимать решения о выплате дивидендов по размещенным акциям. Дивиденды выплачиваются деньгами (имуществом в случаях, предусмотренных уставом).

Несмотря на различные способы формирования величины уставного капитала для различных организационно-правовых форм, существуют общие правила отражения в бухгалтерском учете подобных операций:

величина уставного капитала, принимаемая к бухгалтерскому учету, должна соответствовать учредительным документам организации;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

величина уставного капитала, объявленная в учредительных документах, отражается в бухгалтерском учете на дату государственной регистрации,
операции, связанные с увеличением или уменьшением уставного капитала, отражаются в бухгалтерском учете организации только после соответствующего решения собственников, подтвержденного регистрацией в государственных органах

В бухгалтерском учете отражение операций по формированию уставного капитала АО осуществляется на пассивном счете 80 «Уставный капитал». Образование и последующее увеличение его отражаются записями по кредиту счета, а уменьшение — по дебету. Кредитовое сальдо отражает величину уставного капитала, зарегистрированного в учредительных документах как совокупность вкладов (акций по номинальной стоимости) учредителей (участников) организации.

Аналитический учет ведется в разрезе учредителей (участников) организации, по стадиям формирования капитала и видам акций.
Формирование уставного капитала ОАО происходит в два этапа: в период проведения подписки, которая начинается после регистрации проспекта эмиссии, и после ее завершения и регистрации отчета об итогах выпуска. Этим объясняется целесообразность использования субсчетов, открываемых к счету 80 «Уставный капитал»: 1 «Объявленный капитал» — для учета акций на момент регистрации; 2 «Подписной капитал» — для учета акций, по которым произведена подписка; 3 «Оплаченный капитал» - для учета средств, внесенных участниками, и стоимости реализованных в свободной продаже акций; 4 «Изъятый капитал» — для учета стоимости собственных акций, изъятых из обращения путем выкупа у акционеров.

На дату государственной регистрации ОАО осуществляется бухгалтерская запись:
Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал»
К-т сч. 80 «Уставный капитал», субсчет «Объявленный капитал»;
по мере подписки на акции и их оплаты —
Д-т сч. 80 «Уставный капитал», субсчет «Подписной капитал»
К-т сч. 80 «Уставный капитал», субсчет «Оплаченный капитал»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

на фактические суммы внесенных учредителями денежных средств —
Д-т счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»
К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями».
Акционерное общество является состоявшимся, если по истечении года с момента регистрации имеется равенство сумм, учтенных на субсчете «Подписной капитал», суммам, учтенным на субсчете «Оплаченный капитал».

Имущество, поступившее в качестве вклада, принимается к учету в оценке, осуществляемой советом директоров общества или независимым оценщиком (аудитором) (экспертное заключение или оценочный акт), и отражается бухгалтерской записью:
Д-т счетов 07, 08, 10, 41 (счета материальных ценностей)
К-т сч 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал».
В случае оплаты вклада ценными бумагами будет сделана следующая запись:
Д-т сч. 58 «Финансовые вложения»
К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал».
Законодательство не ограничивает возможности принимать в качестве оплаты вклада в уставный капитал векселя, выдаваемые юридическими лицами, а физическим лицам - осуществлять вклад или оплату акций в натуральной форме.
При предоставлении участником зданий, сооружений, оборудования на правах пользования (аренды) оформляются записи по дебету забалансового счета 001 «Арендованные основные средства»
Если взносы в натурально-вещественной форме превышают сумму вклада или поступившие денежные средства за акции превышают их номинал, на разницу ведется запись:
Д-т счетов 50, 51, 52, 07, 08, 10, 41, 43, 58 (счета денежных средств и имущества).
К-т сч. 83 «Добавочный капитал».

Дебетовое сальдо по счету 75 «Расчеты с учредителями» означает наличие дебиторской задолженности за акционерами (участниками), возникшей вследствие невнесения полной суммы произведенной подписки на акции или объявленных в учредительных документах размеров взносов в уставный капитал.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

В случае неполной оплаты акций в течение установленного срока право собственности на акции, цена размещения которых соответствует неоплаченной сумме, переходит к обществу. Акции, право собственности на которые перешло к обществу, не предоставляют право голоса, не учитываются при подсчете голосов, по ним не начисляются дивиденды. Такие акции должны быть реализованы обществом не позднее одного года после их приобретения, в противном случае общество должно принять решение об уменьшении уставного капитала.

В акционерных обществах увеличение уставного капитала допускается за счет размещения дополнительных акций посредством подписки и конвертации. Конвертация обыкновенных акций в привилегированные запрещена ст. 31 Закона.

Необходимым предварительным условием процедуры увеличения уставного капитала путем выпуска дополнительных акций является обязательная регистрация всех предыдущих выпусков, включая выпуск акций при учреждении общества, а также регистрация отчетов об итогах всех ранее осуществленных выпусков.

В соответствии со ст. 19 Федерального закона «О рынке ценных бумаг» размещение дополнительных акций допускается лишь после государственной регистрации их выпуска. Дополнительные акции могут быть размещены в пределах количества объявленных акций.

Сделки по размещению акций, совершенные до государственной регистрации их выпуска, не действительны. При недействительности сделки согласно п. 2 ст. 167 Гражданского кодекса РФ каждая из сторон должна возвратить другой стороне все полученное по сделке, т.е. купившие такие акции обязаны вернуть их обществу, а АО обязано вернуть уплаченные за акции деньги. При этом срок возврата средств инвестирования не может превышать одного месяца. Возврат средств инвестирования осуществляется на основе заявления владельца изымаемых из обращения ценных бумаг, которое должно быть направлено эмитенту в срок не позднее 10 дней с даты получения владельцем ценных бумаг уведомления.

В случае увеличения уставного капитала общества за счет его имущества оно должно осуществлять размещение дополнительных акций посредством распределения их среди акционеров.

Акции новой эмиссии распределяются между акционерами пропорционально количеству находящихся у них акций.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Увеличение размера уставного капитала путем размещения дополнительных акций в бухгалтерском учете отражается записью:
Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал»
К-т сч. 80 «Уставный капитал», субсчет «Объявленный капитал»
и одновременно —
Д-т сч 80 «Уставный капитал», субсчет «Объявленный капитал»
К-т сч. 80 «Уставный капитал», субсчет «Подписной капитал»,
на величину вкладов в оплату акций —
Д-т счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и др.
К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал»
и соответственно на сумму оплаченного капитала —
Д-т сч. 80 «Уставный капитал», субсчет «Подписной капитал»
К-т сч. 80 «Уставный капитал», субсчет «Оплаченный капитал».

Увеличение уставного капитала возможно за счет доходов
'видендов) акционеров на основе решения общего собрания
птонеров. Предварительно ведутся записи на счетах бухгалтер-
jro учета по начислению дохода (дивидендов) участникам и
.ержанию с начисленных сумм налога на доходы, а затем записи, отражающие увеличение уставного капитала:
начисление дивидендов —

Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по выплате доходов»;

при Этом начисление и выплата доходов работникам организации, входящим в число учредителей, учитываются на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

затем отражается на счетах удержание налога на доходы -
Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Начисленная сумма дивидендов за вычетом налога на доходи направляется на погашение задолженности по взносам в уставный капитал;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов», сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал»,
увеличение уставного капитала после регистрации изменений в уставе ОАО (или ЗАО):
Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал»
К-тсч. 80 «Уставный капитал».
Оплата дополнительных акций общества, размещаемых посредством подписки, осуществляется по цене, определяемой советом директоров (наблюдательным советом) общества.
Увеличение уставного капитала возможно за счет внутренних источников акционерного общества: эмиссионного дохода, полученного от продажи собственных акций сверх их номинальной стоимости; средств добавочного капитала от переоценки основных средств, нераспределенной прибыли. При этом записи на счетах будут иметь следующий вид:
Д-т счетов 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
К-т сч. 80 «Уставный капитал»
и одновременно отражается движение капитала по субсчетам счета 80 «Уставный капитал».
Если при консолидации акций приобретение акционером целого числа акций невозможно, образуются части акций — дробные акции. Дробная акция предоставляет акционеру (ее владельцу) права, предоставляемые акцией соответствующей категории (типа), в объеме, соответствующем части целой акции, которую она составляет.
Для отражения в уставе общества общего количества размещенных акций все размещенные дробные акции суммируются. Дробные акции обращаются наравне с целыми акциями.
Уставный капитал АО должен быть уменьшен, если:
произведенная подписка на акции не соответствует сумме объявленного капитала;
по окончании второго и каждого последующего финансового года в соответствии с годовым бухгалтерским балансом или результатами аудиторской проверки стоимость чистых активов общества оказывается меньше его уставного капитала;
по решению общего собрания акционеров.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

АО обязано проинформировать своих кредиторов об уменьшении размера его уставного капитала путем:

письменного уведомления;

публикации в печатном издании, предназначенном для публикации данных о государственной регистрации юридических лиц.

Уставный капитал ОАО может быть уменьшен путем снижения номинальной стоимости акций или сокращения их числа, в том числе путем приобретения и погашения части акций, согласно Федеральному закону «Об акционерных обществах» от 26.12.95 № 208-ФЗ . Уменьшение номинальной стоимости акций отражается на счете 75, субсчет 1, их количества — на счете 81. Уменьшение величины уставного капитала до величины чистых активов АО осуществляется только путем уменьшения номинальной стоимости акций (дебет счета 80 «Уставный капитал», кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток»). Для обобщения информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных АО у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования, предназначен счет 81 «Собственные акции (доли)». Операции, связанные с выкупом акций или долей, относятся к движению капитала.

Уменьшение путем выкупа и аннулирования акций (уменьшение их количества) оформляется в учете следующим образом.

Выкуп акций по рыночной цене на вторичном рынке ценных бумаг отражается записью на бухгалтерских счетах:

Д-т сч. 81, субсчет «Собственные акции (доли)»

К-т счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета»

и одновременно на величину изъятого капитала (стоимость выкупленных акций по номиналу) –

Д-т сч. 80, субсчет «Оплаченный капитал»

К-т сч. 80, субсчет «Изъятый капитал».

При аннулировании собственных акций после выкупа их у акционеров оформляется бухгалтерская запись:

Д-т сч. 80, субсчет «Изъятый капитал»

К-т сч. 81, субсчет «Собственные акции (доли)».

Возникающая при этом на счете 81 «Собственные акции (доли)» разница между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы», т. е. на сумму превышения номинальной стоимости акций над их стоимостью (дебет счета 81, кредит счета 91), на сумму превышения фактических расходов по выкупу

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

акций над их номинальной стоимостью (дебет счета 91, кредит счета 81).

Если акции покупаются АО для перепродажи, то она должна быть осуществлена не позднее одного года с момента выкупа. В бухгалтерском учете это будет отражено записью:

Д-тсч. 81 «Собственные акции (доли)»

К-т счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета»; стоимость реализуемых собственных акций, списанных с баланса, —

Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы»

К-тсч. 81 «Собственные акции (доли)»; сумма выручки от продажи собственных акций (по цене не ниже номинальной) -

Д-тсч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-тсч. 91, субсчет 1 «Прочие доходы»; финансовый результат от продажи акций —

Д-т сч. 91, субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»; поступление выручки от проданных акций —

Д-т счетов 51 «Расчетные счета», 50 «Касса»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Источник доведения учетной стоимости акций до номинала может определяться только лицами, уполномоченными распоряжаться собственным капиталом общества (собранием акционеров, советом директоров или наблюдательным советом). Эмиссионный доход, как правило, используется в качестве источника доведения учетной стоимости выкупленных акций выше номинала (до номинала) до полного его исчерпания, если этой меры недостаточно, используется резервный капитал.

Уменьшение уставного капитала вследствие выбытия одного из учредителей отражается бухгалтерской записью:

Д-тсч. 80, субсчет «Оплаченный капитал»

К-т сч. 75, субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал».

На величину выдаваемого вклада дебетуется счет 75, субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал», и кредитуются счета денежных средств (50, 51, 52).

Если вклад выдается имуществом, то операции отражаются с использованием счета 90 «Продажи» или счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Учет уставного капитала в обществах с ограниченной ответственностью. Уставный капитал ООО определяется номинальной

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

стоимостью долей его участников. Размер уставного капитала общества должен быть не менее стократной величины минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на дату представления документов для государственной регистрации общества. При этом уставный капитал на момент государственной регистрации общества должен быть оплачен учредителями не менее чем наполовину (денежными средствами). Для регистрирующих органов свидетельством об оплате служат справка банка об открытии временного расчетного счета и копия платежного поручения.

Сумма вкладов участников, предусмотренных учредительными документами, отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями»
К-т сч 80 «Уставный капитал»;

фактическое поступление вкладов после регистрации и принятия их к учету (на внесенные денежные средства и другое имущество) -

Д-т счетов 50, 51, 08,10, 41, 43, 58
К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями».

Оценка неденежных вкладов в уставный капитал общества утверждается решением общего собрания участников общества при единогласном согласии всех его участников. Если размер неденежного вклада, вносимого участником в уставный капитал ООО, превышает 200-кратный размер минимальной оплаты труда, то такой вклад должен подвергаться оценке независимым оценщиком (оценочный акт).

Данная норма установлена в ст. 15 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.98 №14-ФЗ. Увеличение уставного капитала общества может осуществляться: за счет имущества общества, дополнительных вкладов участников, вкладов третьих лиц, принимаемых в общество (если это не запрещено уставом общества).

Решение об увеличении уставного капитала общества за счет имущества общества может быть принято только на основе данных бухгалтерской отчетности общества за год, предшествующий году, в течение которого принято это решение, причем сумма, на которую увеличивается в этой ситуации уставный капитал общества, не должна превышать разницу между стоимостью чистых

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

активов общества и суммой уставного капитала и резервного фонда общества.

Изменения размеров уставного капитала приобретают юридическую силу для участников общества после государственной регистрации изменений в учредительных документах.

Увеличение уставного капитала общества возможно в связи с принятием в общество третьего лица (третьих лиц). Номинальная стоимость доли, приобретаемой каждым третьим лицом, принимаемым в общество, должна быть равна или меньше стоимости его вклада.

Уставный капитал общества может быть уменьшен путем снижения номинальной стоимости долей всех участников общества в уставном капитале общества и (или) погашения долей, принадлежащих обществу.

Обязательным является уменьшение уставного капитала при неполной оплате уставного капитала в течение года с момента регистрации ООО и в случае, если стоимость чистых активов ООО по окончании второго и каждого последующего финансового года окажется меньше зарегистрированного уставного капитала ООО. Доведение величины уставного капитала до величины чистых активов отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 80 «Уставный капитал»

К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В определенных Законом случаях (ст. 23) ООО может приобретать доли в своем уставном капитале. Учет приобретенных долей осуществляется на специальном субсчете счета 81 «Собственные акции (доли)».

Участник общества вправе в любое время выйти из общества независимо от согласия других участников. Выход участников из общества с ограниченной ответственностью и выплата стоимости части имущества, соответствующей его доле в уставном капитале общества, регулируется ст. 94 ГК РФ и Федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.98 №14-ФЗ.

При этом общество обязано выплатить выходящему участнику действительную стоимость его доли. Действительная стоимость доли определяется на основе данных бухгалтерской отчетности за год, в течение которого было подано заявление о выходе из общества. В случае, если действительная стоимость доли пре-

только для ознакомления

PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

вышает номинальную стоимость, превышение погашается за счет собственных источников - добавочного капитала или прибыли ."резервного капитала, если его создание предусматривается уставом общества.

Выкупленная доля в течение одного года с момента ее выкупа обществом должна быть-продана другим участникам или третьим лицам, при этом производится бухгалтерская запись:

Д-т счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета»

К-т сч. 81 «Собственные акции (доли)»,

при аннулировании выкупленной доли обществом с уменьшением уставного капитала —

Д-т сч. 80 «Уставный капитал»

К-т сч 81 «Собственные акции (доли)».

При выкупе доли по цене, отличающейся от номинальной стоимости, возникающая разница в бухгалтерском учете отражается:

при цене выкупа ниже номинала -

Д-т сч. 81 «Собственные акции (доли)»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;

при цене выкупа выше номинальной стоимости —

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 81 «Собственные акции (доли)».

15.3. Учет операций по преобразованию государственных унитарных предприятий в акционерные общества. Приватизация государственных предприятий

Усиление контроля и регулирования в государственном секторе экономики определяется необходимостью увеличения объектов государственной собственности в экономическом пространстве Российской Федерации. В основу государственной политики положена Концепция управления государственным имуществом и приватизации в Российской Федерации. Концепция определяет основные цели, задачи и принципы государственной политики Российской Федерации в сфере управления государственным сектором экономики, под которым понимается сово-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

купность экономических отношений, связанных с использованием государственного имущества, закрепленного за федеральными государственными унитарными предприятиями, основанными на праве хозяйственного ведения или оперативного управления государственными учреждениями, государственной казной Российской Федерации, а также имущественных прав Российской Федерации, вытекающих из ее участия в коммерческих организациях.

Государственная политика в области управления и распоряжения государственным имуществом имеет такие цели, как: увеличение доходов федерального бюджета, оптимизация структуры собственности, использование государственных активов для привлечения инвестиций, повышение конкурентоспособности коммерческих организаций, улучшение финансово-экономических показателей их деятельности. Федеральные органы исполнительной власти призваны осуществлять: разработку и реализацию системы учета объектов государственной собственности и оформления прав на них; обеспечивать правовую регламентацию процессов управления, классификацию этих объектов и переход к пообъектному управлению, реализацию прав государства как участника коммерческих и некоммерческих организаций, а также обязаны осуществлять контроль за использованием и сохранностью государственного имущества и организовывать систему контроля за деятельностью лиц, привлекаемых в качестве управляющих. Если деятельность унитарных предприятий не соответствует указанным целям, то осуществляются:
преобразование унитарных предприятий в акционерные общества, приватизация государственного имущества иным способом;
реструктуризация унитарных предприятий;
передача унитарных предприятий в государственную собственность субъектов Российской Федерации и муниципальную собственность;
ликвидация унитарных предприятий.

Государственная политика приватизации устанавливает дифференцированный подход к приватизации предприятий в зависимости от их ликвидности. Высоколиквидные предприятия приватизируются исходя из необходимости соблюдения оптимального соотношения между величиной инвестиций на развитие предприятий и суммой средсге, поступающих в государственный бюджет от продажи гфедприятий, с учетом их реальной стоимости

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Низколиквидные предприятия приватизируются в большинстве случаев путем привлечения собственников, осуществляющих реальные инвестиции. Продажа таких предприятий собственникам может осуществляться по минимальной цене на основе анализа представленного бизнес-плана и контроля показателей деятельности приватизируемого предприятия.

Приватизация рассматривается как элемент государственной политики по управлению имуществом, направленной на расширение налогооблагаемой базы, создание дополнительных рабочих мест, обеспечение рынка товарами и услугами российских производителей, повышение эффективности функционирования экономики государства В зависимости от вида государственного имущества определяются специфические методы регулирования процессов приватизации При этом устанавливается оптимальное количество унитарных предприятий, преобразуемых в акционерные общества, проводится приватизация объектов незавершенного строительства. Перед информационным обеспечением приватизации стоят задачи формирования полной и достоверной информации о приватизируемом государственном имуществе, создании условий реального контроля со стороны государства за происходящими процессами с целью принятия эффективных рений по объектам государственной собственности. Федеральный закон «О приватизации государственного и лиципального имущества» от 21.12.01 № 178-ФЗ определяет основные принципы приватизации, способы и условия ее проведения, информационное обеспечение. Закон устанавливает также перечень представляемых покупателями документов, социальные гарантии работникам открытых акционерных обществ, созданных в процессе приватизации, особенности приватизации отдельных видов имущества, оформление сделок купли-продажи, порядок оплаты и распределения денежных средств от продажи имущества, особенности создания и правового положения открытых акционерных обществ, акции которых находятся в государственной или муниципальной собственности. Под приватизацией государственного и муниципального имущества понимается отчуждение имущества, находящегося в собственности Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, в собственность физических и (или) юридических лиц.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

В соответствии с Распоряжением Правительства РФ от 26.04.02 № 605-р функции по продаже приватизируемого федерального имущества осуществляет Российский фонт федерального имущества. Для реализации единой государственной политики в сфере приватизации Правительство РФ представляет перечень стратегических предприятий и акционерных обществ, утверждает программу приватизации федерального имущества. Решения об условиях приватизации принимаются Правительством РФ в соответствии с Правилами подготовки и принятия решения об условиях приватизации федерального имущества. Осуществляется контроль за приватизацией федерального имущества.

Балансовая стоимость подлежащих приватизации активов унитарного предприятия рассчитывается по данным промежуточного бухгалтерского баланса на дату составления акта инвентаризации и определяется как стоимость чистых активов унитарного предприятия и стоимость земельных участков за вычетом балансовой стоимости объектов, не подлежащих приватизации. Передаточный акт должен содержать сведения о результатах проведенной инвентаризации имущества, данные о земельных участках и правах на них унитарного предприятия, правах требования и долгах, в том числе обязательствах перед гражданами за причинение вреда жизни и здоровью, а также исключительных правах.

Начальная цена приватизируемого имущества устанавливается на основе отчета об оценке государственного ми муниципального имущества. Нормативная цена имущества определяется как минимальная цена, по которой возможно отчуждение этого имущества, определяемого в соответствии с утвержденными Правительством РФ от 31.05.02 № 369 Правилами определения нормативной цены подлежащего приватизации государственного и муниципального имущества. Нормативная иена определяется по данным промежуточного бухгалтерского баланса в порядке, установленном дагя расчета чистых активов унитарного предприятия.

Приватизация может быть проведена путем:

преобразования унитарного предприятия в открытое акционерное общество;

продажи тосударственного иди муниципального имущества на аукционе;

щвдажи аюш! открытого ашиоиерного общества на специ-ажнаированмом аукционе;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

продажи государственного или муниципального имущества на конкурсе;
продажи за пределами территории Российской Федерации находящихся в государственной собственности акций открытого акционерного общества;
продажи акций открытого акционерного общества через организатора торговли на рынке ценных бумаг;
продажи государственного или муниципального имущества посредством публичного предложения;
продажи государственного или муниципального имущества без объявления цены;
внесения государственного или муниципального имущества в качестве вклада в уставный капитал открытого акционерного общества;
продажи акций открытого акционерного общества по результатам доверительного управления.

Приватизация может осуществляться только путем преобразования унитарного предприятия в открытое акционерное общество, если размер уставного капитала превышает установленный законодательством его минимальный размер. Если балансовая "тоимость основных средств унитарного предприятия на послед-
о отчетную дату превышает 5 млн минимальных размеров оп-
э! труда, приватизация может осуществляться путем преобра-
ания унитарного предприятия в открытое акционерное обще-во, продажи на аукционе, посредством продажи за пределами территории Российской Федерации находящихся в государственной собственности акций открытого акционерного общества либо внесения государственного или муниципального имущества в качестве вклада в уставный капитал открытого акционерного общества. Приватизация имущества, не соответствующего указанным категориям, может вестись другими способами, предусмотренными Федеральным законом.

Решение об условиях приватизации должно содержать такую информацию, как: наименование имущества и иные характеристики, способ приватизации имущества, нормативная цена, срок рассрочки платежа, состав имущественного комплекса, перечень объектов, не подлежащих приватизации, и др.
Унитарное предприятие не имеет права со дня утверждения программы приватизации и до момента перехода права собствен-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

ности к покупателю принимать решение без согласия собственника совершать сделки, сумма которых превышает 5% балансовой стоимости активов унитарного предприятия на дату утверждения последнего балансового отчета, либо получать кредиты или осуществлять выпуск ценных бумаг.

Покупатели (претенденты) представляют следующие документы: заявку, платежный документ о внесении денежных средств, уведомление федерального антимонопольного органа о намерении приобрести имущество, нотариально заверенные копии учредительных документов, решение органа управления о приобретении имущества, сведения о доли Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципального образования в уставном капитале юридического лица и др.
Физические лица предъявляют документ, удостоверяющий личность.

Имущественный комплекс унитарного предприятия может быть продан в собственность лиц и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность. После исполнения покупателем условий договора купли-продажи с ним подписывается передаточный акт. Право собственности на имущественный комплекс переходит к покупателю после полной его оплаты со дня государственной регистрации перехода права собственности на недвижимое имущество. Основанием государственной регистрации имущества является договор купли-продажи недвижимого имущества, а также передаточный акт или акт приема-передачи имущества. При этом цена выкупа земельных участков устанавливается субъектом Российской Федерации.
Обязательными условиями договора купли-продажи являются:
сведения о сторонах договора; наименование государственного или муниципального имущества; количество акций открытого акционерного общества, их категория и стоимость; порядок и срок передачи имущества в собственность покупателю; форма и сроки платежа за приобретенное имущество; условия покупки;
порядок осуществления покупателем полномочий в отношении указанного имущества до перехода права собственности;
сведения о наличии продаваемых зданий, строений, сооружений или земельного участка обременения, сохраняемого при переходе права на указанные объекты, и др.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Имущество оплачивается покупателем единовременно или в рассрочку, предоставляемую на срок не более одного года. При этом на сумму денежных средств, по уплате которой предоставляется рассрочка, начисляются проценты исходя из 1/3 ставки рефинансирования ЦБ РФ, действующей на дату публикации объявления о продаже. Покупатель имеет право оплатить имущество досрочно. Возврат денежных средств по недействительным сделкам купли-продажи государственного или муниципального имущества осуществляется на основе решения суда,

При зачислении имущества на баланс покупателя отражаются следующие операции на счетах бухгалтерского учета. Задолженность покупателя начисляется по дебету счетов учета приобретенного имущества и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Погашение задолженности покупателем оформляется записью по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 51 «Расчетные счета».

Разница между ценой покупки и стоимостью имущества приобретенного предприятия представляет собой деловую репутацию, которая может быть как положительной, так и отрицательной. Превышение покупной цены над балансовой стоимостью предприятия (положительная деловая репутация) отражается:

Д-т сч. 04 «Нематериальные активы»

К-т сч. 51 «Расчетные счета» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

превышение балансовой стоимости над покупной ценой предприятия (отрицательная деловая репутация) -

Д-т сч. 51 «Расчетные счета» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов». Деловая репутация должна амортизироваться, т. е. списываться равномерно в течение срока экономического использования, но не свыше 20 лет. Положительная деловая репутация признается расходом отчетного периода и отражается по дебету счетов учета затрат на производство или издержек обращения и кредиту счета 04 «Нематериальные активы». Отрицательная деловая репутация отражается в составе доходов будущих периодов и подлежит зачислению на счета учета доходов отчетного периода также в течение установленного срока. При этом делается бухгалтерская запись:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

В рамках системы управления государственным имуществом отдельно рассматриваются вопросы банкротства. Как известно, ориентация на взыскание задолженности не дает реальных результатов. Грамотное же применение процедур банкротства позволяет осуществить изменения в структуре обанкротившегося предприятия, обеспечивая поступление налоговых платежей, привлечение инвестиций, создание условий нормального функционирования предприятия в ближайшем будущем.

Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)» от 08.01.98 № 6-ФЗ устанавливает основания о признании должника несостоятельным (банкротом), регулирует порядок осуществления мер по предупреждению банкротства, а также определяет условия проведения процедур банкротства. Несостоятельность (банкротство) определяется данным федеральным законом как признанная арбитражным судом неспособность должника в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам на сумму гражданско-правовой сделки и (или) исполнить обязательство по уплате налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджет и государственные внебюджетные фонды в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Все дела о банкротстве рассматриваются арбитражным судом по правилам, установленным данным законом. Дело о банкротстве может быть возбуждено арбитражным судом при условии, что требования к должнику - юридическому лицу в совокупности составляют не менее 100 тыс. руб., к должнику-гражданину -не менее 10 тыс, руб., а также имеются признаки банкротства.

Признаком неплатежеспособности является признание должника банкротом, если требования к нему не удовлетворены в течение трех месяцев с даты, когда они должны были быть исполнены. Размер денежных обязательств и обязательных платежей определяется на дату подачи в арбитражный суд заявления о признании должника банкротом; они включают: задолженность за переданные товары, выполненные работы и оказанные услуги; сумму займа с учетом процентов; задолженность, возникшую вследствие причинения вреда имуществу кредиторов; обязательные платежи без учета финансовых санкций.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Денежные обязательства и обязательные платежи, возникшие после принятия заявления, не подлежат включению в реестр требований кредиторов. Правом на обращение в суд с заявлением обладают должник, конкурсный кредитор или уполномоченный орган Протокол собрания кредиторов направляется в арбитражный суд не позднее чем через 5 дней с даты проведения собрания. К протоколу собрания кредиторов прилагаются:

- реестр требований кредиторов на дату проведения собрания;
- бюллетени для голосования,
- документы, подтверждающие полномочия участников собственником,
- материалы, предоставленные участникам собственником для ознакомления или утверждения,
- документы, являющиеся доказательствами о надлежащем уведомлении конкурсных кредиторов и уполномоченных органов о дате и месте проведения собрания и др.

Вместе с заявлением должника представляются, учредительные документы должника, список кредиторов и должников; бухгалтерский баланс на последнюю отчетную дату; решение собственника имущества должника об обращении должника в арбитражный суд; протокол собрания работников должника, на котором избран представитель работников; отчет о стоимости имущества должника, подготовленный независимым оценщиком, и иные документы.

Арбитражным управляющим (временным управляющим, внешним управляющим, конкурсным управляющим) может быть назначен арбитражным судом гражданин Российской Федерации, зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя и имеющий высшее образование и стаж руководящей работы. Он утверждается арбитражным судом, ведет реестр требований кредиторов, в котором указываются сведения о каждом кредиторе, размер его требований по денежным обязательствам и обязательным платежам, очередность удовлетворения каждого требования и устанавливается порядок возмещения убытков должнику, кредиторам и другим лицам,
Процедуры банкротства должника — юридического лица включают: наблюдение, финансовое оздоровление, внешнее управление, конкурсное производство, мировое соглашение.
Обязанностью временного управляющего является проведение анализа финансового состояния должника, которое базиру-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

ется на результатах проведения инвентаризации имущества должника, на основе которых временный управляющий подготавливает предложения о возможности или невозможности восстановления платежеспособности и целесообразности введения последующих процедур банкротства. Если в результате анализа финансового состояния должника будет установлено, что стоимость имущества должника недостаточна для покрытия судебных расходов, кредиторы могут принять решение о введении временного управления.

Конкурсный управляющий отвечает за организацию и состояние бухгалтерского учета в период конкурсного производства. Имущество оценивается на основе данных независимой оценки Основным способом продажи имущества установлены открытые торги. Порядок и сроки продажи имущества должны быть одобрены собранием или комитетом кредиторов. Конкурсный управляющий представляет отчет о своей деятельности собранию кредиторов, информацию о финансовом состоянии должника и его имуществе и другую

Расчеты с кредиторами ведутся внешним управляющим в порядке, установленном законом. В первую очередь удовлетворяются требования граждан, перед которыми должник несет ответственность за причинение вреда жизни и здоровью; во вторую — расчеты по выплате выходного пособия и оплате труда с лицами, работающими по трудовым договорам, и по выплате вознаграждений по авторским договорам; в третью — удовлетворяются требования кредиторов по обязательствам, обеспеченным залогом имущества должника; в четвертую - требования по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды; в пятую — ведутся расчеты с другими кредиторами

Конкурсный управляющий рассчитывается с кредиторами в соответствии с реестром требований кредиторов, после чего представляет в арбитражный суд отчет о результатах проведения конкурсного производства. К отчету прилагаются документы, подтверждающие продажу имущества должника, а также реестр требований с указанием размера погашенных требований кредиторов с приложенными к нему документами.
Арбитражный суд выносит определение о завершении конкурсного производства. Данное определение представляется конкурсным управляющим в 10-дневный срок с момента вынесения определения арбитражным судом в орган, представляющий необхо-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

димые документы для осуществления государственной регистрации в связи с его ликвидацией. Должник считается ликвидированным с момента внесения записи в государственный реестр.

Федеральная служба по финансовому оздоровлению и банкротству Российской Федерации применяет процедуры банкротства, установленные Федеральным законом о несостоятельности, к государственным и муниципальным унитарным предприятиям, а также предприятиям, в капитале которых доля Российской Федерации составляет более 25 %. При проведении анализа финансового состояния организаций руководствуются Методическими указаниями, разработанными Федеральной службой по финансовому оздоровлению и банкротству.
Распоряжение Федеральной службы направляется руководителю предприятия и доводится до сведения Министерства имущественных отношений Российской Федерации Федеральная служба подает заявление в арбитражный суд о возбуждении дела о банкротстве. Определение арбитражного суда является основанием для принятия соответствующим органом решения о внесении записи в государственный реестр
Федеральный закон «Об акционерных обществах» предусматривает порядок реорганизации акционерного общества. Под реорганизацией понимается слияние, присоединение, разделение, выделение и преобразование общества.
Слиянием обществ признается возникновение нового общества путем передачи ему всех прав и обязанностей прекративших свою деятельность двух или нескольких обществ. Присоединением общества считается прекращение одного или нескольких обществ с передачей всех прав и обязанностей вновь создаваемым обществам.

Разделением общества признается прекращение деятельности общества с переходом его прав и обязанностей вновь создаваемым обществам. Выделением общества считается создание одного или нескольких обществ с передачей им части прав и обязанностей реорганизуемого общества.
При реорганизации юридических лиц права и обязанности каждого из них переходят к вновь возникшему юридическому лицу в соответствии с передаточным актом. Кроме того, представляется бухгалтерский баланс на дату реорганизации общества, а также результаты инвентаризации имущества реорганизуемого предприятия. Общество считается реорганизованным с момента государственной регистрации вновь возникшего юридического лица

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Решение о реорганизации принимает общее собрание реорганизуемого общества, определяются возможности конвертации акций общества в акции и иные ценные бумаги выделяемого общества, утверждается разделительный баланс Все права и обязанности общества переходят к вновь созданным обществам в соответствии с актом приема-передачи имущества. 11

Общество может быть преобразовано в закрытое акционер-ное общество в соответствии с установленными федеральными законами требованиями. Общее собрание принимает решение о преобразовании, порядке и условиях проведения преобразова-I ния, порядке обмена акций общества на вклады участников. На совместном заседании участники общества принимают решение об утверждении учредительных документов и избрании органов управления. К вновь возникшему обществу переходят все права и обязанности реорганизованного общества на основе передаточного акта.

15.4. Учет собственного капитала, образуемого в процессе функционирования организации

Собственный капитал включает, кроме уставного капитала, Л добавочный капитал, резервный капитал и др., общим для кото- I] рых является порядок формирования большей частью за счет прибыли, а также за счет других источников, привлекаемых в результате различного рода хозяйственных операций, и прибыли, накопленной за все время деятельности организации.

Резервный капитал образуется за счет остающейся в распоряжении организации после уплаты налогов прибыли, он имеет строго целевое назначение. В балансе он отражается по соответствующей статье и включает резервы, образованные в соответствии с законодательством, и резервы, образованные в соответствии с учредительными документами. В акционерных обществах в соответствии с Федеральным законом «Об акционерных обществах» резервный фонд создается в размере, предусмотренном уставом общества, но величина его должна составлять не менее 5% его уставного капитала, те. предельный размер резервного капитала (фонда) находится в прямом соотношении с раз-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

мером уставного капитала. Резервный фонд общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Для иных целей резервный фонд не может быть использован.

Резервы, образуемые организациями в соответствии с учредительными документами, включают в себя все остальные резервы, образуемые за счет чистой прибыли, в порядке, установленном учредительными и иными документами.
Для получения информации о наличии и движении резервного фонда и других резервов (капитала) используется пассивный счет 82 «Резервный капитал». Отчисления в резервный фонд отражаются по кредиту счета, а использование фонда - по его дебету. Резервный фонд независимо от организационно-правовой формы организации формируется за счет чистой прибыли (не менее 5%). Направления использования резервного капитала (фонда) должны быть отражены в уставе организации. Создание и использование резервного капитала отражаются бухгалтерскими записями:
отчисления в резервный капитал -
Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
К-т сч. 82 «Резервный капитал»;
использование средств фонда (капитала) на покрытие убытков отчетного года —
Д-т сч. 82 «Резервный капитал»
К-т сч. 84, субсчет «Непокрытый убыток».

Использование резервного фонда для иных целей законом не допускается. Решение вопроса о порядке использования средств резервного фонда акционерного общества относится к исключительной компетенции совета директоров общества (ст. 65 ФЗ № 208-ФЗ).

Добавочный капитал образуется в связи с возрастанием стоимости имущества организации (дооценка объектов основных средств), возникновением курсовых разниц по вкладам в уставный капитал в иностранной валюте, а также при продаже акций по цене, превышающей их номинальную стоимость, при использовании средств, ассигнованных из бюджета на финансирование долгосрочных вложений.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Бухгалтерский учет формирования и использования добавочного капитала ведется на пассивном счете 83 «Добавочный капитал», к которому организация может открывать субсчета по источникам его формирования. Порядок использования добавочного капитала предусматривается учетной политикой организации. По кредиту счета 83 «Добавочный капитал» отражается его образование, а по дебету - использование.

Формирование и увеличение добавочного капитала осуществляются в определенных случаях.
В соответствии с ПБУ 6/01 организация имеет право не чаще одного раза в год осуществлять переоценку объектов основных средств по восстановительной стоимости с отнесением возникающих разниц на добавочный капитал организации. На основе акта переоценки результаты переоценки основных средств отражаются бухгалтерской записью:
прирост стоимости имущества в связи с переоценкой (дооценкой) -
Д-т сч. 01 «Основные средства»
К-т сч. 83 «Добавочный капитал», субсчет «Прирост имущества по переоценке»;
на сумму дооценки амортизации основных средств —
Д-тсч, 83 «Добавочный капитал», субсчет «Прирост имущества по переоценке»
К-т сч. 02 «Амортизация основных средств».
Сумма добавочного капитала, полученного в результате переоценки внеоборотных активов, в значительной мере является величиной условной (расчетной).
На счете 83 «Добавочный капитал» отражаются положительные курсовые разницы по расчетам с учредителями по вкладам в уставный капитал, произведенным в иностранной валюте (п. 4.4 ПБУ 3/2000). При этом на величину курсовой разницы, возникающей из-за разницы курсов котируемых ЦБ РФ на дату поступления вкладов, и рублевой оценкой задолженности учредителей по вкладу в уставный капитал производится бухгалтерская запись:
Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями»
К-т сч. 83 «Добавочный капитал», субсчет «Курсовые разницы при формировании уставного капитала».
Увеличение добавочного капитала возможно в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при уч-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

реждении общества, при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость. При этом на сумму разницы между продажной и номинальной стоимостью акций (эмиссионный доход) производится бухгалтерская запись:
Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями»
К-т сч. 83 «Добавочный капитал», субсчет «Эмиссионный доход».

При получении целевых инвестиционных средств из бюджета на финансирование капитальных вложений в некоммерческих организациях в состав добавочного капитала включаются фактически использованные по целевому назначению бюджетные средства в соответствии с инвестиционной программой организации (дебет счета 86, кредит счета 83).
Суммы, отнесенные в кредит счета 83 «Добавочный капитал», как правило, не подлежат списанию, использовать их можно лишь:
а) для погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявленных в результате переоценки;
в соответствии с п. 15 ПБУ 6/01 сумма уценки стоимости объ-чта основных средств, равная сумме его предыдущей дооценки, исывается на уменьшение добавочного капитала, при этом юрмляются бухгалтерские записи:

Д-т сч. 83 «Добавочный капитал», субсчет «Прирост стоимос-1 имущества при переоценке»
К-т сч. 01 «Основные средства» - уменьшение добавочного капитала организации на сумму уценки стоимости объекта основных средств, равную сумме его предыдущей дооценки;
Д-т сч, 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
К-т сч. 01 «Основные средства» - на сумму уценки объекта основных средств, превышающую сумму предыдущей дооценки;
Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств»
К-т сч. 83 «Добавочный капитал» - увеличение добавочного капитала организации на сумму снижения амортизации объекта основных средств, равную сумме ее предыдущей дооценки;
Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств»
К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — сумма уценки амортизации объекта основных средств,

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

превышающей сумму ее предыдущей дооценки, относимая на счет увеличения прибыли;

б) средства добавочного капитала направляются на увеличение размеров уставного капитала (когда предполагается дополнительная эмиссия) -

Д-т сч. 83 «Добавочный капитал»

К-т сч. 80 «Уставный капитал» - на сумму увеличения уставного капитала;

в) при распределении суммы добавочного капитала между учредителями организации (при ликвидации организации и распределении принадлежащих организации активов между учредителями и акционерами) -

Д-т сч. 83 «Добавочный капитал» К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями»;

г) при выбытии объекта основных средств, ранее подвергшихся переоценке, сумма его дооценки, ранее учтенная в составе добавочного капитала, присоединяется к нераспределенной прибыли организации. В бухгалтерском учете указанная операция отражается записью:

Д-т сч. 83 «Добавочный капитал», субсчет «Прирост стоимости имущества по переоценке»

К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

д) покрытие убытка организации после принятия соответствующего решения собранием акционерного общества (дебет счета 83, кредит счета 84).

Добавочный капитал используется организацией в соответствии с законодательством и решениями ее органов управления.

В качестве регистров синтетического и аналитического учета операций, связанных с движением капитала, применяются ведомости. Информация, содержащаяся в них, используется для составления отчета об изменениях капитала (ф. №3).

Контрольные вопросы

1. Чем регулируется предпринимательская деятельность граждан и юридических лиц?
2. Каковы виды первоначального капитала, инвестированного для уставной деятельности организации?
3. Что представляет собой уставный капитал?

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

4. Как формируется уставный капитал акционерного общества?
5. Как формируется уставный фонд унитарного предприятия?
6. За счет каких источников формируется имущество унитарного предприятия9
7. Может ли изменяться уставный капитал?
8 Как формируется добавочный капитал организации?
9 На какие цели используется добавочный капитал организации7
10. Какова цель образования резервного капитала?
11 Как отражается на счетах бухгалтерского учета формирование уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда)?
12. Как отражается на счетах бухгалтерского учета выкуп собственных акций у акционеров?
13. Закрепляется ли законодательно минимальный размер уставного капитала?
14. Что представляют собой дробные акции? Как они образуются в организации?
15. Какими нормативными актами определяется правовое положение реорганизованного общества?
16. Каков порядок регистрации реорганизованного общества и какие документы для этого требуют регистрирующие органы?
'. В каких формах может быть проведена реорганизация общества?
8. Каким образом изменяется уставный капитал акционерного общества, образованного в ходе приватизации государственного предприятия, в связи с переоценкой основных фондов?
19. Каков порядок определения начальной цены предприятия при продаже его на аукционе или по конкурсу?

Задания в тестовой форме

Укажите номера правильных ответов.
1. К коммерческим организациям относятся:
а) общественные организации;
б) фонды;
в) ассоциации;
г) коммандитные товарищества.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

2. Основные правила ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации распространяются на
а) коммерческие организации;
б) бюджетные организации;
в) хозяйственные общества;
г) коммерческие и некоммерческие организации.

3. Размер уставного капитала акционерного общества:
а) имеет минимальную и максимальную границы;
б) не имеет минимальной и максимальной границ;
в) имеет минимальную границу;
г) имеет максимальную границу.

4. Субсчет «Эмиссионный доход» открывается к счету «Добавочный капитал»:
а) в хозяйственных товариществах;
б) во всех коммерческих организациях;
в) в акционерных обществах;
г) в унитарных предприятиях.

5. Образование резервного капитала обязательно для:
а) всех коммерческих организаций;
б) акционерных обществ;
в) унитарных предприятий;
г) хозяйственных товариществ.

6. Организационно-правовая форма предприятия обусловливает особенности учета:
а) уставного капитала;
б) запасов;
в) активов;
г) обязательств.

7. Регистрация уставного капитала унитарного предприятия отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» К-т сч. 80 «Уставный капитал»;
б) Д-т сч. 80 «Уставный капитал» К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями»;
в) Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» К-т сч. 83 «Добавочный капитал»;
г) Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» К-т сч. 80 «Уставный капитал»,

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

8. Аннулирование акционерным обществом выкупленных акций по номинальной стоимости отражается бухгалтерской записью:
а) Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» К-т сч. 80 «Уставный капитал»;
б) Д-т сч 80 «Уставный капитал»
К-тсч. 81 «Собственные акции (доли)»;
в) Д-тсч.81 «Собственные акции (доли)» К-тсч. 80 «Уставный капитал»;
г) Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
К-тсч. 80 «Уставный капитал»

9. На величину вкладов в оплату акций производится бухгалтерская запись:
а) Д-т сч. 50 «Касса»
К-тсч. 75 «Расчеты с учредителями»;
б) Д-тсч. 75 «Расчеты с учредителями» К-т сч. 50 «Касса»;
в) Д-тсч. 75 «Расчеты с учредителями» К-т сч. 80 «Уставный капитал»;
г) Д-тсч. 80 «Уставный капитал» К-тсч. 83 «Добавочный капитал».

10. Выкуп собственных акций АО с целью аннулирования оформляется записью:
а) Д-т сч. 81 «Собственные акции (доли)» К-тсч. 51 «Расчетныесчета»;
Д-т сч. 80 «Уставный капитал», субсчет 3 К-т сч. 80 «Уставный капитал», субсчет 4;
б) Д-тсч. 81 «Собственные акции (доли)» К-тсч. 51 «Расчетные счета»;
в) Д-т сч. 80 «Уставный капитал», субсчет 3 К-т сч. 80 «Уставный капитал», субсчет 4;
г) Д-тсч. 81 «Собственные акции (доли)» К-тсч. 80 «Уставный капитал», субсчет 3.

11. На сумму начисленных дивидендов при отсутствии или недостаточности прибыли производится бухгалтерская запись:
а) Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» К-т сч. 82 «Резервный капитал»;
б) Д-т сч. 82 «Резервный капитал» К-тсч. 75 «Расчеты с учредителями»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

в) Д-тсч. 82 «Резервный капитал» К-тсч. 80 «Уставный капитал»;
г) Д-тсч. 83 «Добавочный капитал» К-тсч. 82 «Резервный капитал».

12. Результаты дооценки основных средств отражаются записью: •
а) Д-тсч. 80 «Уставный капитал» К-тсч 01 «Основные средства»,
б) Д-тсч. 01 «Основные средства» К-тсч. 83 «Добавочный капитал»;
в) Д-тсч. 80 «Уставный капитал» К-тсч. 83 «Добавочный капитал»;
г) Д-тсч. 83 «Добавочный капитал» К-тсч. 01 «Основные средства».

13. Ликвидация АО предполагает:
а) прекращение деятельности без передачи прав другим юридическим лицам;
б) признание факта несостоятельности;
в) публикацию годового отчета для всеобщего сведения;
г) возмещение убытков.

14. При реорганизации АО оформляются:
а) бухгалтерская отчетность;
б) акты инвентаризации имущества и обязательств;
в) передаточный акт и разделительный баланс;
г) распоряжение об учетной политике.

15. Реорганизованное АО считается созданным с момента:
а) государственной регистрации;
б) приобретения имущественных прав;
в) приобретения лицензии;
г) регистрации в налоговом органе.

16. АО может быть создано путем:
а) проведения подписки на выпускаемые акции;
б) реорганизации существующего юридического лица;
в) приобретения специального разрешения;
г) деления уставного капитала АО на определенное число акций.

17. По обязательствам реорганизованного АО перед кредиторами несут ответственность:
а) вновь возникшие юридические лица;
б) государственные органы, регистрирующие общество;
в) налоговые органы по месту регистрации общества;
г) собственники общества.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

18. Кредитор вправе требовать от реорганизованного общества:
а) предъявления документов отчетности, подтверждающих платежеспособность;
б) предъявления документов об оплате акционерами выкупленных акций;
в) возмещения убытков на основе письменного уведомления;
г) публикации финансового отчета.

19. Акции новой эмиссии распределяются между акционерами:
а) исходя из их количества;
б) пропорционально количеству находящихся у них акций;
в) держателями привилегированных акций;
г) по решению совета директоров.

20. Уценка основных средств возможна за счет:
а) резервного капитала;
б) уставного капитала;
в) добавочного капитала;
г) прибыли после налогообложения.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Глава 16. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Цели изучения главы:

раскрытие сущности бухгалтерской отчетности, ее роли в управлении экономикой организации и построении концептуальных основ бухгалтерского учета;
определение основных принципиальных положений формирования показателей отчетности;
освоение содержания и порядка составления форм бухгалтерской отчетности.

16.1. Общеметодологические основы подготовки и представления бухгалтерской отчетности

Значение и виды отчетности. Бухгалтерский учет является важнейшим звеном современной системы управления деятельностью хозяйствующего субъекта (организации). Он осуществляет информационное обеспечение субъекта управления о финансово-хозяйственной деятельности. По его данным определяют результаты деятельности как самой организации, так и ее подразделений, осуществляя повседневный контроль за рациональным использованием имеющихся ресурсов, составом, структурой и способах формирования финансовых результатов. Для характеристики и изучения итогов финансово-хозяйственной деятельности организации за отчетный период данные бухгалтерского учета обобщаются и систематизируются в отчетности. Поэтому отчетность представляет собой совокупность показателей, характеризующих состояние и результаты деятельности организации за истекший период, обобщенных в определенном порядке и последовательности. Составление отчетности является завершающим этапом учетного процесса.
Отчетность выполняет важную функциональную роль в системе экономической информации. Она как часть единой систе-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

мы учета и отчетности интегрирует информацию всех видов учета (бухгалтерского, статистического, оперативно-технического), обеспечивает связь и сопоставление плановых, нормативных и учетных данных, представленных в виде таблиц, удобных для восприятия информации всеми пользователями. Как источник информации о деятельности организации отчетность используется прежде всего внутренними пользователями для управления ее экономикой и принятия необходимых мер по ее развитию. Тщательное изучение и анализ показателей отчетности дают возможность выявлять потребности в финансовых ресурсах, оценивать правильность и эффективность принятых инвестиционных решений, определять основные направления политики дивидендов, осуществлять прогнозные расчеты финансовых показателей предстоящих отчетных периодов и т. д.

Обобщенная информация о деятельности организации используется и различными заинтересованными внешними пользователями для принятия определенных деловых решений в части доверия к организации как партнеру и целесообразности ведения с ней дел, определения условий кредитования и возможности возврата кредита, оценки ее способности выплачивать ди--чденды, проверки правильности расчета налогов и т.д.

Отчетность охватывает все стороны деятельности хозяйст-ющего субъекта и в зависимости от ее содержания подразделяли на бухгалтерскую, статистическую, управленческую и нало-зую.

Бухгалтерская отчетность (в соответствии с учетной мо-,елыо, основывающейся на выполнении задачи предоставления днформации, необходимой для принятия экономически обоснованных управленческих и деловых решений) представляет собой единую систему показателей, полученных на основе данных бухгалтерского учета, об имущественном и финансовом положении организации и результатах ее хозяйственной деятельности за отчетный период.

Статистическая отчетность характеризует отдельные экономические (количественные и стоимостные) показатели финансово-хозяйственной деятельности организации и составляется по данным статистического, оперативно-технического и бухгалтерского учета.

Управленческая отчетность содержит информацию по важнейшим показателям финансово-хозяйственной деятельности

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

организации и используется для оперативного контроля и управления основными хозяйственными процессами. Содержание, периодичность, сроки и порядок составления этой отчетности определяются организацией самостоятельно. Однако наиболее полезным и эффективным является такое построение управленческой отчетности, при котором ее содержание и порядок составления основываются на тех же принципах, что и составление бухгалтерской отчетности.

Налоговая отчетность отражает информацию, предназначенную для фискальных целей. Она составляется в форме деклараций по видам платежей. При этом часть отчетных форм составляется по данным бухгалтерского учета, а некоторые отчетные формы составляются по данным налогового учета, ведущегося зачастую параллельно с бухгалтерским учетом. Между тем параллельное ведение налогового учета ведет к увеличению затрат на составление налоговой отчетности. Снижение затрат на составление налоговой отчетности может быть достигнуто путем формирования ее показателей на основе информации, содержащейся в бухгалтерском учете, скорректированной по правилам налогового законодательства.

Бухгалтерская отчетность. Удовлетворение широкого круга пользователей в информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации для принятия экономически обоснованных решений придает бухгалтерской отчетности первостепенное значение среди других видов отчетности. Она выступает как средство наблюдения пользователями отчетной информации за работой организации, выявления признаков ее банкротства, формирования единой государственной базы статистического наблюдения и макроэкономических показателей, использования при налогообложении и иных целей.
В зависимости от охватываемого периода деятельности организации различают промежуточную и годовую бухгалтерскую отчетность. Промежуточной бухгалтерской отчетностью считается отчетность, составленная на внутригодовую дату (месячная, квартальная). Месячная и квартальная бухгалтерская отчетность составляется нарастающим итогом с начала отчетного года. Отчет по итогам за год является годовым бухгалтерским отчетом. При этом согласно ст. 14 Федерального закона «О бухгалтерском учете» отчетным годом для всех организаций считается календарный

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

год - с 1 января по 31 декабря включительно. Первым отчетным годом для вновь созданных организаций является период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, разрешается считать первым отчетным годом период с даты их регистрации по 31 декабря следующего года

По степени обобщения отчетных данных выделяют индивидуальную бухгалтерскую отчетность и консолидированную финансовую отчетность.

Индивидуальная бухгалтерская отчетность составляется непосредственно организациями. Как элемент метода бухгалтерского учета эта отчетность выполняет не только информационную функцию, характеризуя финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации, но и контрольную функцию, обеспечивая системный контроль точности данных бухгалтерского учета при завершении каждого учетного цикла. Поэтому все организации должны составлять индивидуальную бухгалтерскую отчетность за каждый отчетный период.

Консолидированная финансовая отчетность представляет собой объединение отчетности группы хозяйствующих субъектов, находящихся в определенных юридических и финансово-хозяйственных взаимоотношениях, контролируемых головной органи-ацией. Как разновидность бухгалтерской отчетности консоли-ированная финансовая отчетность выполняет исключительно нформационную функцию. Для внешних пользователей, при финятии ими экономических решений, эта отчетность выступает в качестве дополнительной информации к содержащейся в индивидуальных бухгалтерских отчетах.
Главной задачей бухгалтерской отчетности (индивидуальной и консолидированной) является обеспечение гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной информации о деятельности организации и/или информации О группе организаций, входящих в корпоративную семью. Для решения этой задачи бухгалтерская отчетность должна быть составлена по определенным правилам в соответствии с основными требованиями к ведению бухгалтерского учета и отчетности.
Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности. Основные требования составления бухгалтерской отчетности регламентируются Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99).

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Исходя из единых основополагающих принципов и правил ведения бухгалтерского учета для всех организаций, являющихся юридическими лицами, независимо от организационно-правовой формы, показатели отчетности должны быть взаимоувязаны и дополнять друг друга

Объективная необходимость бухгалтерской отчетности вытекает из потребности оперативного управления хозяйством и принятия обоснованных решений для оценки эффективности предстоящих вложений капитала и величины финансовых рисков. В связи с этим отчетность должна точно и реально раскрывать все основные стороны деятельности организации.

В условиях рыночной экономики процесс формирования показателей, характеризующих результаты финансово-хозяйственной деятельности организации, приобретает новые количественные и качественные особенности В этих условиях основное требование к информации, отраженной в бухгалтерской отчетности, заключается в том, что она должна быть полезной для заинтересованных в деловых отношениях с данной организацией.
Чтобы информация, содержащаяся в отчетности, была необходимой пользователям, она должна отвечать определенным качественным критериям.

Качественными признаками отчетной информации, прежде всего, являются: понятность, полнота, достоверность, существенность, нейтральность, сопоставимость.
Понятность информации^ представленной в бухгалтерской отчетности, является важнейшим качеством, по которому отчетность становится полезной пользователям. Суть такого качества информации заключается в том, что содержание бухгалтерской отчетности должно быть доступно для понимания пользователей, даже если они не имеют специальной профессиональной подготовки.
Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная в соответствии с правилами, установленными нормативными актами по ведению бухгалтерского учета, и ее данные дают правдивое представление о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организации, а также об изменениях в финансовом положении.
Существенность показателей, содержащихся в бухгалтерской отчетности, определяется не столько их количественным выражением, сколько той ролью, которую играет наличие определен-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ной информации в оказании помощи заинтересованным пользователям в оценке финансового положения и финансовых результатов деятельности организации Показатель считается существенным, если его отсутствие (нераскрытие) в отчетности может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе отчетной информации При формировании показателей отчетности организация сама определяет степень существенности того или иного показателя в зависимости от его оценки, характера и конкретных обстоятельств возникновения При этом существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный период составляет не менее 5% Организация может принять решение о применении для целей отражения в бухгалтерской отчетности существенной информации другого критерия, отличающегося от указанного (т е более или менее 5%).

Исходя из принципа существенности показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала, должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности, если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения или финансового результата организации. Каждый существенный показатель представляется в бухгалтерской отчетности отдельно. Несущественные суммы аналогичного характера или значения могут объединяться Отдельные показатели, не существенные для их обособленного отражения в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках, могут быть достаточно существенными для их обособленного представления в пояснениях к бухгалтерской отчетности, без знания о которых пользователи не смогут оценить прошлые, настоящие или предстоящие события

Нейтральность отчетной информации предполагает ее беспристрастность по отношению к любым пользователям бухгалтерской отчетности. Поэтому исходя из этого принципа при формировании бухгалтерской отчетности организацией должно быть исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.
Сопоставимость бухгалтерской отчетности предусматривает возможность сравнения отчетных данных с показателями предыдущего отчетного периода. Поэтому в соответствии с этим требованием по каждому показателю бухгалтерской отчетности долж-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

ны быть приведены данные минимум за два года - отчетный и предшествующий отчетному, иначе данные отчетности не могут характеризовать динамику работы организации и, следовательно, теряют свою аналитичность. Организация может принять решение сопоставлять данные и за более продолжительный период (три, пять, десять лет), включив соответствующие графы и строки в формы бухгалтерской отчетности и приведя показатели к сопоставимым единицам Составление бухгалтерской отчетности в сопоставимых единицах позволяет осуществлять сравнимость данных о деятельности аналогичных организаций.
Сопоставимость показателей достигается за счет последовательности применения учетной политики от одного отчетного периода к другому. Однако принцип постоянства в применении учетной политики не является самоцелью и не должен сдерживать внедрение новых методов учета. Поэтому в случае изменения учетной политики организация должна указать эти изменения в приложении к отчетности, с тем чтобы пользователи отчетной информации могли сделать определенные коррективы в соответствии с введением новых методов учета
Соблюдение указанных бухгалтерских принципов и требований при подготовке бухгалтерской отчетности способствует тому, что пользователи отчетной информации могут составить правдивую и объективную картину о деятельности интересующей их организации

В бухгалтерских отчетах не допускается никаких помарок и подчисток. Ответственность за составление правдивой отчетности лежит на руководстве организации.

Состав бухгалтерской отчетности. Бухгалтерская отчетность содержит систему показателей, характеризующих хозяйственно-финансовую деятельность организации, благодаря укрупненной группировке объектов учета по видам, соответствующим их экономическому содержанию Такие группы объектов учета составляют элементы бухгалтерской отчетности.
Основными элементами, характеризующими состав имущества и источники его формирования, а также непосредственно относящиеся к измерению финансового положения предприятия, являются его активы, обязательства и собственный капитал (пассивы). К элементам, характеризующим эффективность работы организации, относятся прибыли и убытки, а к элементам, непосредственно относящимся к измерению прибыли, — доходы и

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

расходы. При составлении отчетности указанные элементы размещаются так, чтобы полученная отчетная информация была пригодна для пользователей при принятии экономических решений. В этой связи все элементы отражаются в соответствующих формах бухгалтерской отчетности.

Минимальный объем бухгалтерской отчетности определен Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). При этом состав промежуточной (месячной и квартальной) и годовой отчетности различен.

В состав промежуточной отчетности включаются:

1) бухгалтерский баланс, содержащий показатели, характеризующие величину и состав активов и источники их формирования (пассив) на отчетную дату. Это единый баланс организации, в котором отражаются операции по всем видам деятельности, осуществляемым ею;

2) отчет о прибылях и убытках, где приводятся данные по формированию финансовых результатов.

Организация вправе принять решение в интересах пользователей отчетной информации представлять промежуточную отчетность в объеме годовой бухгалтерской отчетности.

В состав годовой бухгалтерской отчетности включаются:

1) бухгалтерский баланс, имеющий аналогичное содержание с промежуточным бухгалтерским балансом;

2) отчет о прибылях и убытках такого же содержания, что и промежуточный отчет о прибылях и убытках;

3) отчет об изменениях капитала, отражающий данные о величине и движении капитала и его составляющих элементов: уставного (складочного) капитала организации; добавочного капитала; резервного капитала; нераспределенной прибыли;

4) отчет о движении денежных средств, содержащий показатели, характеризующие наличие, поступление и расходование денежных средств;

5) приложение к бухгалтерскому балансу, где приводятся показатели, представляющие собой детализацию имеющихся в бухгалтерском балансе данных либо содержащие качественную их сторону (движение дебиторской и кредиторской задолженности, расшифровку амортизируемого имущества и финансовых вложений и другие показатели);

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

6) пояснительная записка, где раскрывается учетная политика организации, основные показатели деятельности и факторы, повлиявшие в отчетном году на финансовые результаты, и другая информация, полезная для получения более полной и объективной картины о финансовом положении организации за отчетный период;

7) аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, по результатам обязательного аудита по законодательству Российской Федерации.

Некоммерческим организациям рекомендуется включать в состав бухгалтерской отчетности «Отчет о целевом использовании полученных средств» (ф. № 6), содержащий данные об остатках средств на начало и конец отчетного года, поступлении средств в качестве вступительных, членских, добровольных взносов и прочих поступлений; расшифровки использования средств.

Субъекты малого предпринимательства и общественные организации (объединения), не осуществляющие коммерческую деятельность, имеют право не представлять в составе бухгалтерской отчетности «Отчет о движении денежных средств», а при отсутствии соответствующих данных- «Отчет об изменениях капитала» и «Приложение к бухгалтерскому балансу».

Процедура составления бухгалтерской отчетности. Общеметодологические принципы формирования бухгалтерской отчетности, как уже отмечалось, определены Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и ПБУ 4/99. Образцы форм бухгалтерской отчетности, рекомендуемые организациям при разработке ими отчетных форм, указания об объеме форм бухгалтерской отчетности, порядке ее составления и представления утверждены приказом Минфина России от 22.07.03 № 67н. Кроме того, в целях правильного формирования показателей бухгалтерской отчетности в обязательном порядке следует руководствоваться действующими в настоящее время положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету формирования информации по отдельным объектам учета (отдельные виды активов, пассивов, доходов, расходов, хозяйственных операций), а также Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению. Соблюдение требований нормативных документов позволяет унифицировать экономические показатели, формируемые в процессе деятельности организации, и дедает отчетную информацию сопоставимой с информацией отчетов, составленных другими организациями.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Для обеспечения составления в короткие сроки экономически достоверной бухгалтерской отчетности организация проводит определенную подготовительную работу, позволяющую путем последовательного выполнения совокупности действий и методологических приемов сформировать отчетную информацию. Процесс формирования информации для составления бухгалтерской отчетности включает несколько этапов подготовительной работы, последовательность осуществления которых определяется заранее разработанным в организации и доведенным до исполнителей графиком представления необходимых сведений. Основными этапами подготовительной работы формирования информации для составления бухгалтерской отчетности являются

1) проверка полноты и правильности отражения в учетных регистрах хозяйственных операций,

2) уточнение оценки активов и обязательств, отраженных в бухгалтерском учете;

3) выявление и отражение финансового результата деятельности организации;

4) оценка информации о последствиях событий после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности;

5) формирование информации об аффилированных лицах, по сегментам и прекращаемой деятельности;

6) заполнение отчетных форм и подготовка пояснительной записки к бухгалтерской отчетности,

7) формирование информации о консолидации финансовой отчетности с дочерними и зависимыми обществами;

8) подтверждение достоверности и утверждение бухгалтерской отчетности и ее оформление к представлению в соответствующие адреса (заинтересованным пользователям).

Завершающим этапом всей работы, связанной с составлением отчетности, являются процедура представления бухгалтерской отчетности заинтересованным пользователям и ее публикация.

Следует подчеркнуть, что указанный перечень этапов подготовительной работы составления бухгалтерской отчетности не является исчерпывающим. Он может быть дополнен либо изме^-нен организацией исходя из необходимости соблюдения действу*-ющих правил бухгалтерского учета и повышения качества отчетной информации.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Рассмотрим вопросы по основным этапам подготовительной работы составления бухгалтерской отчетности.

1. Проверка полноты и правильности отражения в учетных регистрах хозяйственных операций В цикле учетной работы формирования отчетной информации на этом этапе можно выделить такие мини-процедуры

а) проверка наличия первичных документов, полноты их поступления из структурных подразделений, складов и правильности оформления. Первичные документы могут быть приняты к учету только в случае их составления по унифицированным формам и содержащим все обязательные реквизиты в соответствии со ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете»;

б) проверка правильности составления бухгалтерских проводок и переноса всех фактов хозяйственной деятельности организации из первичных документов в учетные регистры. Это одна из важнейших частей учетного процесса в межотчетный период, требующая от исполнителя знания не только нормативных документов по бухгалтерскому учету, но и налогового законодательства. Отсутствие первичных документов, записей в учетных регистрах, а также несвоевременное или неправильное отражение хозяйственных операций ведет к возникновению ошибок в бухгалтерском учете,

в) уточнение соответствия данных синтетического и аналитического учета на дату составления бухгалтерской отчетности. Порядок и приемы проверки полноты и правильности записей по синтетическим и аналитическим счетам зависят от применяемой в организации формы бухгалтерского учета и автоматизации учетного процесса. Проведение этой работы позволяет выявлять допущенные в учете ошибки, ибо при наличии расхождений между данными синтетического и аналитического учета составленная отчетность не может быть признана достоверной;

г) исправление выявленных ошибок. Ошибки в бухгалтерском учете в зависимости от природы их возникновения и последствий можно подразделить на. технические, затрагивающие порядок оформления хозяйственных операций, но не искажающие экономической их сущности; процедурные (ошибки по содержанию), приводящие к неправильному отражению экономической информации о совершаемых хозяйственных операциях из-за несоблюдения процедуры бухгалтерского учета; специфические, вызванные сбоями в работе используемых в учетном процессе технических средств.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Исправление выявленных ошибок в бухгалтерском учете осуществляется дозволенными способами (корректурным способом, способами дополнительной и сторнировочной бухгалтерских записей). Конкретный порядок исправления ошибок регламентируется Указаниями о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденными приказом Минфина России от 22.07.03 № 67н. В п. 11 Указаний приведены основные случаи выявления ошибок и сроки их исправления. Так, в случаях выявления неправильного отражения хозяйственных операций текущего периода до окончания отчетного года ошибки исправляются записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, в котором выявлены искажения. При выявлении ошибок в счетных записях в отчетном году после его завершения, но за который годовая бухгалтерская отчетность не утверждена в установленном порядке, исправления ведутся бухгалтерскими записями декабря года, за который подготавливается к утверждению и представлению в соответствующие адреса годовая бухгалтерская отчетность. В случаях выявления организацией в текущем отчетном периоде неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета в прошлом году исправления в бухгалтерский учет и'бухгалтерскую отчетность за прошлый год (после утверждения в установленном рщке годовой бухгалтерской отчетности) не вносятся. Следует кже отметить, что во всех случаях исправление ошибок в бухгад-рском учете должно оформляться бухгалтерской справкой, име-ощей обязательные реквизиты первичного документа, с прило--жением к ней копий документов, подтверждающих необходимость внесения исправлений.

2. Уточнение оценки активов и обязательств, отраженных в бухгалтерском учете. На этом этапе подготовительной работы формирования информации для составления бухгалтерской отчетности, прежде всего, устанавливается фактическое наличие отраженных в бухгалтерском учете имущества и обязательств, С этой целью проводится инвентаризация. Являясь одним из основных составляющих метода бухгалтерского учета, инвентаризация, проводимая на основе определенных последовательных практических действий по документальному подтверждению наличия, состояния и оценки имущества и обязательств организа* ции, обеспечивает достоверность данных бухгалтерского учета и отчетности.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Инвентаризацию имущества и финансовых обязательств организации проводят в максимально приближенные к составлению годовой бухгалтерской отчетности сроки, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. При этом инвентаризацию основных средств разрешается проводить один раз в три года, а библиотечных фондов -один раз в пять лет. В районах, расположенных на Крайнем Севере и приравненных к ним местностям, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков.

Правила проведения и порядок оформления результатов инвентаризации отдельных видов имущества и финансовых обязательств излагаются в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Минфина России от 13.06.95 № 49.
Выявленные при инвентаризации отклонения данных бухгалтерского учета должны быть приведены в соответствие с фактическими данными путем составления бухгалтерских проводок и отражения их на счетах бухгалтерского учета.
По результатам инвентаризации может быть выявлено, что учетная стоимость некоторых объектов имущества оказывается выше их реальной стоимости (например, вследствие устойчивого снижения рыночных цен, изменения потребительной стоимости материально-производственных запасов на отчетную дату и т.д.). Кроме того, инвентаризация позволяет выявить возникновение риска полного или частичного неполучения оплаты должником (сомнительный долг). В этих ситуациях существует риск уменьшения ожидаемых экономических выгод организации от использования таких активов. По существу это означает возникновение у организации убытков от снижения стоимости активов.

Для уточнения оценки отдельных объектов имущества и сомнительных долгов организации разрешается заключительными оборотами декабря за счет уменьшения доходов образовать оценочные резервы, предусмотренные учетной политикой организации или действующим законодательством. Создание оценочных резервов отвечает требованию осмотрительности, которое в соответствии с п. 7 ПБУ1/98 «Учетная политика организации» означает большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов (без

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

создания скрытых резервов). Соблюдение данного требования предполагает признание в бухгалтерском учете и отчетности организации возможных расходов (потерь), связанных со снижением стоимости указанных активов. Поэтому они в бухгалтерском балансе отражаются по сниженной стоимости (учетной стоимости за вычетом соответствующего образованного оценочного резерва).

Уточнение оценки активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, осуществляется путем пересчета в рубли этой стоимости по курсу ЦБ РФ, действующему на дату составления бухгалтерской отчетности (пп. 7, 8 ПБУ 3/200О «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»). При этом в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности отражается курсовая разница, которая подлежит зачислению на финансовые результаты как внереализационные доходы или расходы.
Что касается уточнения оценки объектов основных средств, проводимой путем их переоценки на 1-е число отчетного года, то порядок проведения и отражения ее результатов в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности регулируется ПБУ 6/01 «Учет основных средств» в соответствии с принятой учетной политикой организации.

3. Выявление и отражение финансового результата деятелъ-чпи организации. На этом этапе подготовительной работы фор-рования информации для составления бухгалтерской отчет-ости осуществляются закрытие прежде всего счетов учета зат-jaT, калькулирование фактической себестоимости готовой и проданной продукции и списание выявленных отклонений в соответствии с выбранным в учетной политике вариантом учета готовой продукции (последовательность выполнения учетных работ по закрытию счетов учета затрат и калькулированию фактической себестоимости готовой продукции подробно рассмотрена в гл. 8),
После этого определяются финансовые результаты от обычных видов деятельности (закрытие счета 90 «Продажи») и от прочих операций (закрытие счета 91 «Прочие доходы и расходы»). Обобщение информации о формировании конечного финансо* вого результата осуществляется на счете 99 «Прибыли и убытки». При определении конечного финансового результата деятельг ности организации в расчет принимаются не только результаты

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

от обычных видов деятельности, прочих операций, доходы и расходы, связанные с чрезвычайными обстоятельствами в деятельности организации, но и суммы начисленного налога на прибыль, перерасчета по этому налогу, а также суммы штрафных налоговых санкций. Выявленный конечный финансовый результат - прибыль (убыток) - переносится заключительной бухгалтерской записью декабря на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Этой бухгалтерской записью закрывается счет 99 «Прибыли и убытки».

4. Оценка информации о последствиях событий после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности. Учетный процесс осуществляется исходя из принимаемой организацией в соответствии с ПБУ 1/98 учетной политики, которая при быстро меняющихся условиях хозяйствования и жесткой конкуренции подвержена изменениям, оказывающим или способным оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности. Кроме того, за время между отчетной датой и датой подписания годовой отчетности в деятельности организации происходят многочисленные события, которые также могут серьезно повлиять на показатели, отраженные в бухгалтерской отчетности. Из-за таких событий информация, включенная в бухгалтерскую отчетность, может потерять свою актуальность. Это приведет к тому, что пользователи отчетной информации не будут иметь возможности сделать обоснованные выводы и прогнозы относительно развития организации. Поэтому при составлении бухгалтерской отчетности должны быть учтены требования положений по бухгалтерскому учету по раскрытию информации об изменениях учетной политики, о последствиях событий после отчетной даты и условных фактов хозяйственной деятельности.
В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98) событиями, возникающими после отчетной даты, признаются существенные факты хозяйственной деятельности, будь то благоприятные или неблагоприятные, которые оказали или могут оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и имевшие место в период между отчетной датой и датой, когда бухгалтерская отчетность считается готовой к подписанию и представлению в адреса, определенные законодательством.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

События после отчетной даты подразделяют на два вида-
1) события, подтверждающие существовавшие на отчетную i дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою ' деятельность;
2) события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность.
К событиям первого вида могут быть отнесены.
объявление в установленном порядке дебитора организации банкротом, если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура банкротства,
произведенная после отчетной даты оценка активов, результаты которой свидетельствуют об устойчивом и существенном снижении их стоимости,
получение информации (например, бухгалтерской отчетности) о финансовом состоянии и результатах деятельности дочернего или зависимого общества, ценные бумаги которого котируются на фондовых биржах, свидетельствующей об устойчивом и существенном снижении стоимости долгосрочных финансовых вложений организации (компании);
продажа производственных запасов после отчетной даты, подзывающая, что расчет цены возможной реализации этих запало состоянию на отчетную дату был не обоснован;
другие события.
Во всех приведенных случаях по состоянию на отчетную дату
ивы или обязательства существовали. Однако после отчетной 1Ы возникли обстоятельства, оказывающие значительное влия-* ле на соответствующие активы или обязательства.
К событиям второго вида могут быть отнесены
принятие решения о реорганизации;
приобретение другой организации как имущественного комплекса,
принятие решения об эмиссии акций и иных ценных бумаг;
крупная сделка, связанная с приобретением (выбытием) основных средств и финансовых вложений,
пожар, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена значительная часть активов;
действия органов государственной власти (национализация и т.п);
другие события.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Все существенные события после отчетной даты должны быть отражены в бухгалтерской отчетности за отчетный период независимо от положительного или отрицательного характера для организации. Существенность события после отчетной даты определяется организацией самостоятельно. В этом случае может быть использован общий подход к определению существенности информации. Существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных составляет не менее 5 % (возможно применить другой критерий (более или менее 5 %)). События после отчетной даты отражаются в бухгалтерской отчетности путем уточнения данных о соответствующих активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах организации либо путем раскрытия соответствующей информации в пояснительной записке. Организация оценивает последствия событий после отчетной даты в денежном выражении, составляя соответствующий расчет. При выявлении событий первого вида в синтетическом и аналитическом учете заключительными оборотами отчетного периода до утверждения годовой бухгалтерской отчетности в установленном порядке корректируются данные об активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах.

События после отчетной даты второго вида раскрываются в пояснительной записке (в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках), и, следовательно, корректировка активов, обязательств, капитала, доходов и расходов не осуществляется Информация, раскрываемая в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, должна включать краткое описание характера событий после отчетной даты и оценку их последствий в стоимостном выражении. Если оценить последствия событий после отчетной даты в стоимостном выражении невозможно, то организация должна на это указать.

Особый подход применяется к отражению в отчетности предложения и объявления годовых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества за отчетный год как события, происшедшего после отчетной даты. Согласно действующему законодательству величина годовых дивидендов предлагается руководством акционерного общества, но окончательное решение принимается общим собранием акционеров В связи с этим возникает вопрос о применении варианта отражения этого события в бухгалтерской отчетности: либо только раскрытия информации

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

о дивидендах в пояснительной записке к годовому бухгалтерскому отчету, либо начисления дивидендов и признания кредиторской задолженности перед акционерами за отчетный год При этом начисление дивидендов в первом случае будет производиться в следующем за отчетным году Организация вправе выбрать любой вариант отражения в бухгалтерской отчетности объявленных дивидендов, но при этом описать его в учетной политике

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01) условным фактом хозяйственной деятельности признается имеющий место по состоянию на отчетную дату факт хозяйственной деятельности, в отношении последствий которого и вероятности их возникновения в будущем существует неопределенность, т.е возникновение последствий зависит от того, произойдут или не произойдут в будущем определенные события При этом последствия условного факта хозяйственной деятельности оказывают существенное влияние на оценку пользователями отчетной информации финансового положения, движения денежных средств или результатов деятельности организации по состоянию на отчетную дату

К условным фактам хозяйственной деятельности могут быть чесеньг незавершенные на отчетную дату судебные разбирательства, в горых организация выступает истцом или ответчиком и реше-ия по которым могут быть приняты только в последующие ответные периоды,

неразрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами в части уплаты платежей в бюджет,

выданные до отчетной даты гарантии, поручительства и другие виды обеспечения обязательств в пользу третьих лиц, сроки исполнения по которым не наступили;

дисконтированные (учтенные) до отчетной даты векселя, срок погашения которых не наступил до отчетной даты,

обязательства в отношении охраны окружающей среды;

продажа или прекращение какого-либо направления деятельности организации, закрытие подразделений организации или их перемещение в другой географический регион и др ;

другие аналогичные факты хозяйственной деятельности.

При выявлении фактов хозяйственной деятельности, которые можно классифицировать как условные, следует иметь в ви*-

только для ознакомления

PDF-версия специально для МирКниг

ду, что к ним не относятся изменения (снижение или увеличение) стоимости материально-производственных запасов и финансовых вложений организации на отчетную дату, а также расходы, признаваемые в бухгалтерском учете при получении от поставщиков платежных документов (например, по оказываемым коммунальным услугам, услугам телефонной связи и т п.).
Последствиями условных фактов хозяйственной деятельности, определяемыми по состоянию на отчетную дату при формировании бухгалтерской отчетности, могут быть условное обязательство и условный актив.

Под условным обязательством понимается такое последствие условного факта, которое в будущем с высокой (очень высокой) степенью вероятности может привести к уменьшению экономических выгод организации. Условные обязательства подразделяются на две группы:

1) обязательства, имеющиеся на отчетную дату, в отношении величины либо срока исполнения которых существует неопределенность,
2) возможные обязательства, существование которых на отчетную дату может быть подтверждено исключительно наступлением либо ненаступлением будущих событий, не контролируемых организацией.
Под условным активом понимается такое последствие условного факта, которое в будущем с высокой или очень высокой степенью вероятности приведет к увеличению экономических выгод организации.
Все существенные последствия условных фактов хозяйственной деятельности должны быть отражены в бухгалтерской отчетности за отчетный год независимо от того, являются ли они благоприятными или неблагоприятными для организации. При этом последствия условных фактов признаются существенными, если без знания о них пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового состояния, движения денежных средств или результатов деятельности организации на отчетную дату, Существенность условных фактов хозяйственной деятельности определяется организацией самостоятельно исходя из общих требований бухгалтерской отчетности.
Условные факты хозяйственной деятельности отражаются в бухгалтерской отчетности в зависимости от вероятности наступления их последствий путем признания этих последствий либо путем раскрытия соответствующей информации

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Примерный подход к оценке вероятности последствий условных фактов хозяйственной деятельности, приведенный в приложении к ПБУ 8/01, предусматривает четыре степени вероятности наступления в будущем последствий; а) очень высокая (95-100%), б) высокая (50-95%), в) средняя (5-50%), г) малая (0—5%). Приведенная количественная оценка вероятности последствий условных фактов хозяйственной деятельности не предполагает точного количественного измерения, а лишь предназначается для формирования общего представления о разных уровнях вероятности и определения порядка отражения последствий условных фактов в бухгалтерской отчетности. Так, если степень вероятности наступления события мала, то такие последствия не отражаются (не раскрываются) в бухгалтерской отчетности за отчетный период. При фактическом получении соответствующих результатов от таких событий в периоде, следующем за отчетным, в бухгалтерском учете в общем порядке делается запись по отражению этих результатов

Условные обязательства и условные активы, порождаемые условными фактами хозяйственной деятельности, по-разному отражаются в бухгалтерской отчетности.

Условные активы в денежном выражении не оцениваются, в ухгалтерском учете и бухгалтерском балансе за отчетный период е отражаются. Информация о них раскрывается в поясните ль-ой записке к бухгалтерской отчетности за отчетный период.

Условные обязательства оцениваются организацией в денеж-юм выражении для отражения их последствий в бухгалтерском учете и отчетности. При этом для оценки в денежном выражении условного обязательства делается расчет, основывающийся на информации, доступной организации по состоянию на отчетную дату. Если после отчетной даты организация получает дополнительную информацию, свидетельствующую об изменении произведенной ранее оценки условного обязательства, то она в бухгалтерской отчетности раскрывается в соответствии с требованиями ПБУ 7/98. При оценке последствий условного факта принимаются во внимание существующая практика в отношении аналогичных фактов хозяйственной деятельности, заключения независимых экспертов (оценщиков) и др. Организацией должен быть подтвержден такой расчет.

При оценке последствий условных фактов хозяйственной деятельности и раскрытии соответствующей информации в бухгал-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

терской отчетности организация должна исходить из требования осмотрительности.

Последствия каждого условного обязательства оцениваются в отдельности, за исключением случаев, когда по состоянию на отчетную дату существует несколько условных обязательств, аналогичных по характеру и порождаемой ими неопределенности, которые организация оценивает в совокупности.

В ПБУ 8/01 установлены различные способы оценки условных обязательств:

путем выбора из некоторого набора значений При этом в качестве оценки условного обязательства принимается средневзвешенная величина, рассчитываемая как среднее из произведений каждого значения на вероятность;

путем выбора из интервала значений. В этом случае в качестве оценки условного обязательства принимается среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значений интервала, выбранного для оценки;

путем выбора из определенного набора интервалов значений В качестве оценки условного обязательства принимается средневзвешенная величина, исчисленная исходя из средних арифметических величин наибольшего и наименьшего значений каждого интервала и учета степени вероятности проявления соответствующего интервала значений.

При оценке величины условного обязательства в расчет может быть принята сумма встречного требования или сумма требования к третьим лицам, если право требования является результатом условного факта при высокой степени удовлетворения такого требования.

Для отражения в бухгалтерской отчетности информации об имеющихся на отчетную дату обязательствах (первая группа) на счетах бухгалтерского учета показывается создание резервов. Информация о возможных обязательствах (вторая группа) раскрывается только в пояснительной записке.

Создание резервов в связи с имеющимися на отчетную дату обязательствами, в отношении величины либо срока исполнения которых существует неопределенность, осуществляется при одновременном выполнении таких условий, как:

наличие очень высокой или высокой вероятности, что будущие события приведут к уменьшению экономических выгод организации. Такая вероятность обычно свидетельствует о том, что

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

у организации отсутствует возможность отказаться от исполнения обязательства исходя из требований договора или действующего законодательства либо из сложившейся практики деятельности организации;
возможность достаточно обоснованной оценки величины обязательства, порождаемого условным фактом.
При невыполнении хотя бы одного из указанных условий резерв в связи с условными обязательствами не создается. Информация в этом случае раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации.
Создание резервов в связи с условными обязательствами в бухгалтерском учете признается либо расходами по обычным видам деятельности, либо прочими расходами. Например, создание резерва в связи с обязательствами по гарантийному обслуживанию проданной в отчетном году продукции относится на расходы по обычным видам деятельности, и на счетах бухгалтерского учета делается запись:
Д-т сч. 20 «Основное производство»
К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Резерв, образованный в связи с последствиями условного факта».
В случае вовлечения организации в судебное разбирательство из-за несвоевременного исполнения обязательств перед кредитором, в результате чего организации с высокой степенью вероятности предстоит уплатить штраф за просрочку платежа, резерв создается за счет внереализационных расходов, а на счетах бухгалтерского учета ведется запись:
Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»
К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Резерв, образованный в связи с последствиями условного факта»,
В конце отчетного года проводится инвентаризация созданных резервов, при этом проверяются правильность их расчета и обоснованность образования и использования. По результатам инвентаризации сумма резерва может быть уточнена либо оставлена без изменений, либо полностью списана на внереализационные доходы. Получение дополнительной существенной информации, позволяющей уточнить расчет величины резерва, в части увеличения суммы резерва осуществляется за счет тех расходов, за счет которых создавался резерв, а в части уменьшения -суммы корректировки относятся на внереализационные доходы.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

В течение отчетного года при фактическом наступлении фактов хозяйственной деятельности, признанных ранее организацией условными, последствия которых учтены при создании резерва, в бухгалтерском учете организации отражается сумма расходов, связанных с выполнением признанных обязательств, или кредиторская задолженность в корреспонденции с дебетом счета 96 «Резервы предстоящих расходов» (соответствующий субсчет).

При недостаточности зарезервированных сумм непокрытые резервом расходы отражаются в бухгалтерском учете организации в общем порядке, а при их избыточности — неиспользованная сумма резерва признается внереализационным доходом.

При раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о последствиях условных фактов приводится краткое описание характера каждого условного обязательства и ожидаемого срока его исполнения, а также насколько неопределенны исполнение и величина обязательства. Наряду с этими сведениями при формировании резервов в связи с условными обязательствами дополнительно по каждому резерву раскрывается информация о:

сумме резерва на начало и конец отчетного периода;

сумме резерва, списанной в отчетном периоде в связи с признанием организацией обязательства, ранее признанного условным;

сумме неиспользованного (излишне начисленного) резерва, отнесенной в отчетном периоде на внереализационные доходы организации.

Информация об условных фактах и резервах, образованных в связи с последствиями условного факта, может раскрываться по группам однородных условных обязательств или резервов.

Наличие и сумма выданных организацией гарантий, обязательств, вытекающих из дисконтированных (учтенных) векселей, и других аналогичных обязательств, принятых на себя организацией, раскрываются, как правило, в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности независимо от степени вероятности возникновения последствий по таким условным фактам хозяйственной деятельности.

Информация о последствиях условных фактов хозяйственной деятельности, вызывающих увеличение активов, раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации за отчетный период только в том случае, если существует высокая или очень высокая вероятность получения этих активов. Причем

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

эта информация не должна содержать указаний на степень вероятности или величину оценки условного актива. При фактическом получении актива, признанного условным, в бухгалтерской отчетности за отчетный период, в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в котором получен актив, в общем порядке осуществляется запись, отражающая получение этого актива.

Сведения об условных фактах хозяйственной деятельности должны основываться на проверенных данных. В исключительных случаях, когда раскрытие информации о последствиях условных фактов наносит или может нанести ущерб организации в ходе урегулирования соответствующих условных фактов, организация может не раскрывать информацию в полном объеме. При этом в пояснительной записке указываются лишь общий характер условных фактов хозяйственной деятельности и причина, по которой не раскрывается более подробная информация.

5, Формирование информации об аффилированных лицах, по сегментам и прекращаемой деятельности. Для обеспечения заинтересованных пользователей информацией, позволяющей дать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и измене-'иях в ее финансовом положении, формируется и отражается в ¦хгалтерской отчетности дополнительная информация об аф^ ¦тированных лицах, информация по сегментам и информация прекращаемой деятельности.

Информация об аффилированных лицах. Если организация в /гчетном периоде проводила операции с аффилированными лицами, то в бухгалтерской отчетности должна быть представлена информация, характеризующая отношения с ними, формируемая в соответствии с ПБУ11/2000 «Информация об аффилирова-ных лицах». Формирование и раскрытие информации об аффилированных лицах в бухгалтерской отчетности является важным условием полноты и достоверности отражения финансового положения организации и финансовых результатов ее деятельности. В такой информации заинтересованы те внешние пользователи, которые принимают инвестиционные решения по предоставлению дополнительных финансовых ресурсов или осуществлению делового сотрудничества с организацией.

Аффилированные лица — это юридические и физические лица, способные оказывать влияние на деятельность других юридических и физических лиц в соответствии с Законом РФ «О конку-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

СТРАНИЦА ПРОПУЩЕНА

контроля или оказания значительного влияния на другую организацию самой организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность;

контроля организации, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, и другой организации (непосредственно или через третьи организации) одним и тем же юридическим или физическим лицом либо одной и той же группой лиц.

Осуществление контроля предполагает право распоряжаться:

более чем 50% голосующих акций акционерного общества (АО) или более чем 50 % уставного (складочного) капитала общества с ограниченной ответственностью (ООО);

более чем 20% голосующих акций АО или более чем 20% уставного (складочного) капитала ООО при одновременном наличии возможности определять решения, принимаемые в этих обществах.

Организация или физическое лицо оказывает значительное влияние на другую организацию, когда имеет возможность участвовать в принятии решений другой организацией, но не контролируют ее.

В бухгалтерской отчетности по каждому аффилированному -шцу раскрывается, как минимум, следующая информация:

характер отношений с этим лицом (контроль или оказание *ачительного влияния);

виды операций с аффилированным лицом;

объем операций каждого вида (в абсолютном или относитель--юм выражении);

стоимостные показатели по незавершенным на конец отчетного периода операциям;

использованные методы определения цен по каждому виду операций с аффилированным лицом.

Раскрываемая информация должна быть однозначной и ясной для пользователей бухгалтерской отчетности. Если для понимания влияния, которое оказывают операции с аффилированными лицами на бухгалтерскую отчетность организации, нет необходимости в их отдельном раскрытии, то аналогичные по характеру содержания отношения и операции с аффилированными лицами могут быть сгруппированы. Если организация или физическое лицо контролирует другую организацию либо организация контролируется (непосредственно или через третьи организации) одним и тем же юридическим или физическим лицом

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

(одной и то же группой лиц), то характер отношений между ними подлежит описанию в бухгалтерской отчетности независимо от того, имели ли место в отчетном периоде операции между ними.

Информация об аффилированных лицах включается в пояснительную записку, входящую в состав бухгалтерской отчетности, в виде отдельного раздела. Для формирования информации об аффилированных лицах организация должна вести бухгалтерский учет в соответствующих аналитических разрезах и использовать систему внутреннего контроля, позволяющую выявлять и отражать операции по мере их совершения.

Информация по сегментам. Производство и продажа различных видов продукции (работ, услуг), составляющих предмет деятельности организации, могут быть подвержены разным рискам и иметь разные уровни прибыльности. Кроме того, деятельность, осуществляемая организацией в различных регионах, также может быть сопряжена с разными рисками и прибылями. Все это накладывает свой отпечаток на результаты хозяйственной деятельности организации. Включаемая в бухгалтерскую отчетность информация об этих особенностях называется информацией по сегментам.

Представление такой информации, порядок ее формирования и отражения в бухгалтерской отчетности организаций регламентируются ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам». В нем понятие информация по сегменту определяется как информация, раскрывающая часть деятельности организации в определенных хозяйственных условиях посредством представления установленного перечня показателей бухгалтерской отчетности.

В зависимости от того» что представляет собой выделенная часть деятельности организации, определяются такие понятия, как операционный сегмент и географический сегмент.

Операционный сегмент - часть деятельности организации по производству определенной продукции (выполнению определенной работы, оказанию определенных услуг) или однородных групп продукции и получению прибылей, которая подвержена рискам, отличным ot рисков и прибылей по другой продукции (работам, услугам) или однородным группам продукции (работ, услуг). Условиями выделения таких сегментов являются сходство по всем или большинству следующих факторов: назначение продукции (работ, усдуг)Г характер производственного процесса; потребители (покупатели)?методы продажи продукции и распро-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

странения работ, услуг; системы управления деятельностью организации.

Географический сегмент — часть деятельности организации по производству продукции (выполнению работ, оказанию услуг) и получению прибылей в определенном географическом регионе, которая подвержена рискам, отличным от рисков и прибылей, имеющих место в других географических регионах деятельности организации. При выделении географических сегментов во внимание принимаются: сходство условий, определяющих экономические и политические системы государств, не территории которых организация ведет деятельность; наличие устойчивых связей в деятельности, ведущейся в различных географических регионах; сходство деятельности; риски, присущие деятельности организации в определенном географическом регионе; общность правил валютного контроля и валютных рисков.

Информация по отдельному операционному или географическому сегменту, подлежащая обязательному раскрытию в бр-галтерской отчетности, называется информацией по отчетному сегменту.
Операционный или географический сегмент считается отчетным, если значительная величина выручки получена от продажи ieuiННМ покупателям и выполняется хотя бы одно из следую-йх условий:
выручка от продажи внешним покупателям и от операций другими сегментами данной организации составляет не менее .0% общей суммы всех сегментов;
финансовый результат деятельности (прибыль или убыток) -не менее 10% суммарной прибыли или суммарного убытка всех сегментов (в зависимости от того, какая величина больше в абсолютном значении);
активы сегмента — не менее 10% суммарных активов всех сегментов организации.
Перечень отчетных сегментов устанавливается организацией самостоятельно. При этом принимаются во внимание общеэкономические, валютные, кредитные, ценовые, политические риски, которым может быть подвержена деятельность организации. Оценка этих рисков не предполагает точного количественного их измерения.

При подготовке информации должна быть обеспечена последовательность в выделении отчетных сегментов. Отчетный сег-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

мент, выделенный в предшествующем отчетном периоде, должен выделяться и в следующем отчетном периоде независимо от того, удовлетворяет ли он критериям, предусмотренным п. 9 ПБУ 12/2000.

Формируемая информация по сегментам классифицируется на первичную и вторичную исходя из преобладающих источников и характера имеющихся рисков и полученной прибыли от деятельности организации. В составе первичной информации по отчетному сегменту в бухгалтерской отчетности раскрываются следующие показатели, относящиеся к отчетному сегменту:

общая величина выручки, в том числе полученная от продажи внешним покупателям и от операций с другими сегментами;
финансовый результат (прибыль или убыток);
общая балансовая величина активов;
общая величина обязательств;
общая величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы;
общая величина амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам;
совокупная доля в чистой прибыли (убытке) зависимых и дочерних обществ, совместной деятельности, а также общая величина вложений в эти зависимые общества и совместную деятельность.

Если первичной признается информация по операционным сегментам, то вторичная информация по каждому географическому сегменту представляется следующими показателями:

величина выручки от продажи внешним покупателям в разрезе географических регионов, выделенных по местам расположения рынков сбыта, - для каждого географического сегмента, выручка от продажи внешним покупателям которого составляет не менее 10% общей выручки организации от продажи внешним покупателям;
балансовая величина активов отчетного сегмента по местам расположения активов - для каждого географического сегмента, величина активов которого составляет не менее 10 % величины активов всех географических сегментов;
величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы по местам расположения активов — для каждого географического сегмента, величина активов которого составляет не менее 10% величины активов всех географических сегментов.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Если первичной признается информация по географическим сегментам, то вторичная информация по каждому операционному сегменту, выручка от продажи внешним покупателям которого составляет не менее 10 % общей выручки организации либо величина активов которого составляет не менее 10% величины активов всех операционных сегментов, раскрывается в бухгалтерской отчетности следующими показателями-

выручка от продажи внешним покупателям;

балансовая величина активов;

величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы

Иногда риски и прибыли определяются в равной мере различиями в производимой продукции (работах, услугах) и различиями в географических регионах деятельности. В этом случае первичной считается информация по операционным сегментам, а вторичной — по географическим.

Если организационная и управленческая структура организации, а также система внутренней отчетности не основывается ни на производимой продукции (работах, услугах), ни на географических регионах деятельности, то первичная и вторичная информация выделяется решением руководителя организации по ре-ультатам анализа сегментов.

При определении доходов, расходов, активов и обязательств тчетного сегмента в расчет принимаются только данные, непосредственно относящиеся к нему либо отнесенные путем обоснованного распределения.

При этом данные, относящиеся к нескольким отчетным сегментам, могут распределяться между ними различными способами. Так, активы, используемые совместно в двух и более отчетных сегментах, распределяются между ними в случае, когда распределяются соответствующие доходы и расходы. Способ распределения доходов, расходов, активов и обязательств между отчетными сегментами зависит от характера объектов учета, видов деятельности организации, степени обособленности отчетных сегментов. Организация должна последовательно применять избранные способы распределения.

Формирование информации по сегментам в значительной мере упрощается при соответствующей организации аналитического учета производства и продажи продукции (работ, услуг), финансовых результатов, активов и обязательств.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Информация о прекращаемой деятельности Если организация планирует прекратить часть финансово-хозяйственной деятельности, то при составлении бухгалтерской отчетности такая информация должна быть раскрыта в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02)

Согласно ПБУ 16/02 *под информацией по прекращаемой деятельности* понимается информация, раскрывающая часть деятельности организации (операционный или географический сегмент, его часть либо совокупность сегментов), которая может быть выделена операционно и/или функционально для целей составления бухгалтерской отчетности и в соответствии с принятым организацией решением подлежит прекращению.

Приостановление части деятельности организации без намерения прекратить ее, а также прекращение деятельности по чрезвычайным обстоятельствам (стихийное бедствие, авария и т. п.) либо в случае национализации или принудительного изъятия имущества по основаниям, предусмотренным законодательством, не раскрывается в бухгалтерской отчетности как прекращаемая деятельность.

Прекращаемая деятельность может быть выделена операционно и/или функционально для целей составления бухгалтерской отчетности, если активы, обязательства, доходы и расходы по обычным видам деятельности (или основная их часть) относятся либо могут быть прямо отнесены к прекращаемой деятельности организации. Прекращение части деятельности организации может осуществляться путем:

продажи имущественного комплекса (предприятия) или его части, представляющих собой совокупность активов и обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, в результате заключения единой сделки;

продажи отдельных активов и прекращения (исполнения) в установленном законодательством порядке обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности,

отказа от продолжения части деятельности,

реорганизации организации в форме выделения из ее состава одного или нескольких юридических лиц.

Деятельность признается прекращаемой при условии принятия уполномоченным органом организации решения о прекращении части деятельности и выработки единой программы прек-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

ращения на дату возникновения наиболее раннего из следующих событий

заключения организацией договоров купли-продажи активов, без которых деятельность, выделяемая как прекращаемая, практически неосуществима;

доведения информации о решении прекращения деятельности до сведения юридических и физических лиц, чьи интересы будут непосредственно затронуты.

Последствиями признания деятельности прекращаемой могут быть1 возникновение определенных обязательств организации перед юридическими и физическими лицами, интересы которых затрагиваются, уточнение стоимости активов, относящихся к прекращаемой деятельности, исходя из возможного снижения их стоимости.

Возникновение обязательств, связанных с прекращаемой деятельностью, обусловливается требованиями законодательства, условиями хозяйственных и трудовых договоров либо добровольным принятием на себя организацией перед физическими и юридическими лицами, интересы которых будут затронуты в результате прекращения деятельности.

Для урегулирования возникших обязательств, в отношении величины либо срока исполнения которых существует неопреде-' ленность, образуется резерв. При этом применяются тот же порядок создания и использования резерва, правила его оценки, которые установлены ПБУ 8/01 для резервов, создаваемых в связи с условными фактами хозяйственной деятельности. Признание резерва, связанного с прекращением деятельности, осуществляется с учетом особенностей, предусмотренных п. 8 ПБУ 16/02.

При определении суммы резерва не учитываются затраты, ко^ торые связаны с деятельностью, не подлежащей прекращению, такие, как: на переподготовку или перемещение работников организации, инвестиции в новые системы и сети распространения продукции (товаров, работ, услуг) и т. п.

Резерв используется в отношении только того обязательства, под которое он первоначально создавался. При этом он подлежит пересмотру и корректировке по состоянию на конец каждого отчетного года в течение периода от признания деятельности прекращаемой до завершения прекращения деятельности. По заверь шении прекращения деятельности оставшаяся сумма резерва,

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

подлежит использованию в течение времени, установленного исходя из сроков погашения обязательств, связанных с прекращением деятельности.

Последствия, вызывающие необходимость уточнения отражаемой в бухгалтерском балансе стоимости активов, относящихся к прекращаемой деятельности организации, связаны с возможным снижением их стоимости и определением потенциальных убытков от обесценения этих активов. Порядок признания и оценки величины снижения стоимости активов определяются в соответствии с правилами, установленными положениями по бухгалтерскому учету, применяемыми к этим активам (ПБУ 5/01, ПБУ6/01).

Снижение стоимости активов, относящихся к прекращаемой деятельности, определяется с учетом следующих особенностей.

Так, при прекращении деятельности путем продажи имущественного комплекса (предприятия) или его части в виде совокупности активов и обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, в результате заключения единой сделки снижение стоимости активов признается в бухгалтерском учете только в случае заключения предварительного договора купли-продажи или договора купли-продажи, в соответствии с условиями которого срок исполнения обязательств по передаче имущества приходится на последующие отчетные периоды. Организация в этом случае самостоятельно рассчитывает суммы снижения стоимости каждого актива.

Если прекращение деятельности осуществляется путем продажи отдельных активов и прекращения (исполнения) отдельных обязательств, то величина убытка от снижения стоимости актива определяется как разница между отражаемой в бухгалтерском балансе стоимостью актива и его текущей рыночной стоимостью за вычетом расходов по его выбытию (например, расходы на выплату услуг посредника по продаже актива и т.п.).

В случае прекращения деятельности путем отказа от ее продолжения и невозможности при этом продать активы величина снижения стоимости активов будет совпадать с их стоимостью, отражаемой в бухгалтерском балансе.

На конец отчетного периода, в котором деятельность признается прекращаемой, организация признает убыток от снижения стоимости активов. При этом в бухгалтерском балансе стоимость активов показывается с учетом признанного снижения их стои-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

мости, а сумма снижения стоимости активов раскрывается в отчете о прибылях и убытках в составе операционных расходов (за исключением случаев, когда соответствующими нормативными актами по бухгалтерскому учету требуется относить сумму снижения стоимости активов на уменьшение добавочного капитала либо предусмотрен другой порядок отражения указанных сумм).
По состоянию на конец каждого отчетного года в течение периода от признания деятельности прекращаемой до завершения прекращения деятельности организация уточняет отражаемую в бухгалтерском балансе стоимость активов исходя из возможного изменения их текущей рыночной стоимости. В случае повышения текущей рыночной стоимости активов организация признает операционный доход в пределах сумм ранее признанного убытка от снижения стоимости этих активов.

При прекращении деятельности путем продажи имущественного комплекса (предприятия) или его части, представляющих собой совокупность активов и обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, в результате заключения единой сделки финансовый результат от продажи формируется как разница между доходами, получаемыми от продажи, и расходами по ее осуществлению и отражается в бухгалтерском учете на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

При раскрытии информации по прекращаемой деятельности годовой бухгалтерской отчетности организация приводит опи-дние прекращаемой деятельности, указывая: операционный или географический сегмент (часть сегмента, совокупность сегментов), в рамках которого (которых) происходит прекращение деятельности; дату признания деятельности прекращаемой; дату или период, в котором ожидается завершение прекращения деятельности организации, если они известны или определимы. Наряду с этими сведениями подробно раскрывается информация:
о стоимости активов и обязательств, предполагаемых к выбытию или погашению в связи с прекращаемой деятельностью (эта информация раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности). По мере выбытия таких активов или погашения обязательств непосредственно в отчете о прибылях и убытках или в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности раскрывается сумма прибыли (убытка), связанная с выбытием активов или погашением обязательств, до налогообложения и сумма соответствующего налога на прибыль. Для тех активов и обяза-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

тельств, по которым организацией заключены договоры купли-продажи, в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности раскрываются продажная цена актива (после вычета расчетных расходов на выбытие), сроки поступления денежных средств и отражаемая в бухгалтерском балансе сумма соответствующих активов и обязательств. По резервам, образованным для урегулирования возникших обязательств в связи с прекращаемой деятельностью, информация раскрывается в бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями ПБУ 8/01;

о суммах доходов, расходов, прибылей или убытков до налогообложения, а также о сумме начисленного налога на прибыль, относящейся к прекращаемой деятельности (такая информация может быть раскрыта в отчете о прибылях и убытках или в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности);

о движении денежных средств, относящихся к прекращаемой деятельности, в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности в течение текущего периода (эту информацию раскрывают в отчете о движении денежных средств или в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности).

Информация по прекращаемой деятельности раскрывается в бухгалтерской отчетности организации начиная с отчетного года, в котором деятельность признана прекращаемой в соответствии с требованиями ПБУ 16/02, до отчетного периода включительно, когда завершается прекращение деятельности, т. е. когда программа по прекращению деятельности фактически выполнена (несмотря на то, что расчеты по ней могут быть не закончены) или организация от нее отказалась.

В течение периода от признания до завершения прекращения деятельности организация на конец каждого отчетного года раскрывает любые существенные изменения в суммах или сроках поступления (выбытия) денежных средств, относящихся к активам и обязательствам, предназначенным для выбытия или погашения, а также события, вызвавшие соответствующие изменения. Вся информация должна представляться раздельно по каждой части деятельности организации, выделяемой как прекращаемая. При этом информация за предшествующие отчетному периоды, представленная в бухгалтерской отчетности, подготовленной после признания деятельности прекращаемой, должна быть скорректирована с целью выделения активов, обязательств, доходов, расходов и потоков денежных средств по прекращаемой

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

деятельности для сопоставимости отчетных данных с показателями предшествующих отчетных периодов.

Бели признание деятельности прекращаемой происходит после окончания годового отчетного периода, но до даты подписания годовой бухгалтерской отчетности, то последствия признания деятельности прекращаемой (образование резервов по прекращаемой деятельности, снижение стоимости активов и убытки от снижения их стоимости) отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98). В случае отмены ранее принятой программы прекращения деятельности информация об этом должна быть отражена в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности, а суммы признанных в связи с программой прекращаемой деятельности резервов и убытков от снижения стоимости активов подлежат восстановлению.

6 Заполнение отчетных форм и подготовка пояснительной записки к бухгалтерской отчетности. После завершения всех указанных подготовительных работ и отражения в бухгалтерском учете результатов проведенной инвентаризации имущества и финансовых обязательств составляют бухгалтерский баланс и другие формы бухгалтерской отчетности, Основой для составления бухгалтерской отчетности являются остатки по счетам Главной книги и данные учетных регистров. Процедура заполнения отчетных форм представляет собой перенос из учетных регистров предварительно сгруппированных и обобщенных в упорядоченную систему данных. Содержание и особенности формирования элементов бухгалтерской отчетности подробно рассматриваются далее.

Бухгалтерскую отчетность организации могут составлять по формам, приведенным в приложении к приказу Минфина России от «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 22.07.03 № 67н. Однако если при составлении отчетности выявляется недостаточность данных, предусмотренных в образцах отчетных форм, но необходимых для формирования полного представления об имущественном и финансовом положении организации, а также финансовых результатах ее деятельности, то в бухгалтерскую отчетность разрешается включать соответствующие дополнительные показатели или давать расшифрс-в»-ки к соответствующим статьям в виде приложений к отчетным

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

формам, а по отдельным показателям ~ в виде самостоятельных форм бухгалтерской отчетности. В случае отсутствия у организации данных по соответствующим активам, обязательствам, доходам, расходам, хозяйственным операциям, показатели по которым предусмотрены в образцах форм отчетности, эти показатели в формы бухгалтерской отчетности организации не включаются. Организации могут самостоятельно разрабатывать формы бухгалтерской отчетности на основе образцов форм, соблюдая требования, предусмотренные ПБУ 4/99 и других нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учету. При разработке форм бухгалтерской отчетности строки, по которым раскрываются соответствующие показатели, организациями кодируются самостоятельно.

Однако в форме бухгалтерского баланса должны быть сохранены коды итоговых строк и коды строк разделов и групп статей, предусмотренные в образце формы, принятой Минфином России. Если организация принимает решение в представляемой бухгалтерской отчетности раскрывать по каждому числовому показателю данные более чем за два года, то в разрабатываемых отчетных формах обеспечивается достаточное количество граф (строк), Необходимых для раскрытия такой информации.

В формах бухгалтерской отчетности обязательно наличие следующих данных:

наименование составляющей части бухгалтерской отчетности (например, •«Бухгалтерский баланс», «Отчет о прибылях и убытках» и др.);

отчетный период (указание отчетной даты, по состоянию на которую составлена бухгалтерская отчетность, или отчетного периода, за который составлена бухгалтерская отчетность);

наименование организации (в соответствии с учредительными документами, зарегистрированными в установленном порядке);

идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);

вид деятельности, признанный основным в соответствии с требованиями нормативных документов, утвержденных Государственным комитетом Российской Федерации по статистике;

организационно-правовая форма И форма собственности (согласно Классификатору организационно-правовых форм хозяйствующих субъектов (ОКОЛФ) и Классификатору форм собственности (ОКФС));

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

единица измерения (формат представления числовых показателей: тыс. руб. - код по ОКЕИ 384; млн. руб. - код по ОКЕИ 385);
местонахождение (полный почтовый адрес в форме бухгалтерского баланса);
дата утверждения (для годовой бухгалтерской отчетности);
дата отправки/принятия (дата почтового, электронного и иного отправления бухгалтерской отчетности или дата фактической передачи по принадлежности).

Стоимостные показатели приводятся в бухгалтерской отчетности без десятичных знаков в тысячах рублей или миллионах рублей (если организация имеет существенные обороты продаж, обязательств и т. п.).

При составлении бухгалтерской отчетности следует иметь в виду, что если какой-то показатель должен вычитаться из соответствующих показателей (данных) при исчислении промежуточных, итоговых и других данных либо имеет отрицательное значение, то этот показатель должен показываться в круглых скобках (например, непокрытый убыток, себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, убыток от продаж и др.).

В формах бухгалтерской отчетности не должно быть никаких подчисток и помарок. Ряд показателей, приводимых в разных формах бухгалтерской отчетности, совпадают. Поэтому важным контрольным моментом правильности заполнения отчетных форм является взаимоувязка показателей бухгалтерской отчетности.

Формы бухгалтерской отчетности, как уже отмечалось, систематизируют данные в виде таблиц. Однако такие данные не всегда понятны пользователям информации для принятия экономически обоснованных решений. Для обеспечения пользователей дополнительной информацией для формирования полного представления о финансовом положении, финансовых результа-, тах деятельности организации и изменениях в ее финансовом положении составляется пояснительная записка. В отличие от табличной формы подачи информации пояснительная записка содержит существенную информа'цию о деятельности организации в виде текста, сопровождающегося схемами, графиками, аналитическими таблицами и т. п. В пояснительной записке приводятся дополнительные сведения о деятельности организации, а также расшифровываются отдельные показатели форм бухгалтере* кой отчетности.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Действующее законодательство устанавливает лишь общие требования к составлению пояснительной записки, а поэтому каждая организация самостоятельно определяет объем информации, представляемой в пояснительной записке. Однако, учитывая интересы пользователей информации бухгалтерской отчетности, в пояснительной записке должны быть приведены дополнительные сведения, раскрытие которых определено п. 39 ПБУ 4/99. Подробно структура и порядок раскрытия информации в пояснительной записке приводятся в п. 16.4.

7. *Формирование информации о консолидации финансовой отчетности с дочерними и зависимыми обществами.* Организации при наличии у них дочерних и зависимых обществ, имеющих юридическую самостоятельность, но находящихся в определенных финансово-хозяйственных взаимоотношениях, осуществляют консолидирование (объединение) элементов бухгалтерской отчетности для характеристики финансового положения и финансовых результатов деятельности взаимосвязанной группы хозяйствующих субъектов как единого хозяйственного организма. Формирование консолидированной отчетности выполняет исключительно информационную функцию и представляется заинтересованным внешним пользователям.

При составлении консолидированной отчетности, включая сбор и структурирование данных, должны быть учтены все необходимые процедуры и правила оформления результатов консолидации.

Формирование консолидированной финансовой отчетности должно осуществляться на основе единой учетной политики для организаций, входящих в группу. Это необходимо для обеспечения сопоставимости показателей консолидированной отчетности. Те организации, которые не применяют принятую в группе учетную политику, обязаны представлять для консолидации трансформированную либо составленную заново бухгалтерскую отчетность.

Современные финансово-промышленные группы, как правило, являются транснациональными. В этой связи возникает необходимость пересчета показателей отчетности зарубежных организаций, входящих в группу, в единую валюту, используемую группой для формирования консолидированной отчетности.

Консолидированная финансовая отчетность составляется в объеме и порядке, установленном ПБУ 4/99. Методика формиро-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

вания консолидированной отчетности подробно рассматривается в п. 16.5.

8. Подтверждение достоверности и утверждение бухгалтерской отчетности, ее оформление к представлению в соответствующие адреса (заинтересованным пользователям). Составленная бухгалтерская отчетность подписывается руководителем организации и главным бухгалтером. В организациях, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специалистом или специализированной организацией, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем этой организации и специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

Составленная годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами организации. При этом утверждение годовых отчетов акционерных обществ осуществляется на годовом общем собрании акционеров, которое в соответствии с Федеральным законом «Об акционерных обществах» может проводиться не ранее чем через два месяца и не позднее шести месяцев после окончания отчетного года.

Достоверность составленной отчетности подтверждается заключением обязательной или инициативной аудиторской провер-ч. Если организация в соответствии с действующим законода-лъством подлежит обязательной аудиторской проверке, то она ;уществляется не позднее первого квартала года, следующего за гчетным.

Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности, представляющее мнение аудиторской фирмы (аудитора) о ее достоверности, содержит оценку соответствия этой отчетности нормативным актам, регулирующим ведение бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации. Аудиторское заключение должно состоять из трех частей: вводной, аналитической и итоговой. Во вводной части приводятся общие сведения об аудиторской фирме (аудиторе). Аналитическая часть представляет собой отчет аудиторской фирмы (аудитора) об общих результатах проверки состояния внутреннего контроля организации, постановки бухгалтерского учета и отчетности и соблюдения организацией законодательства при совершении финансово-хозяйственной деятельности. Итоговая часть аудиторского заключения представляет собой мнение аудиторской фирмы (аудитора) о достоверности бухгалтерской отчетности организации. При этом мнение о

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

достоверности бухгалтерской отчетности по результатам проведенного аудита аудиторская фирма (аудитор) выражает в форме: безусловно положительного, условно положительного или отрицательного аудиторского заключения, либо может отказаться от выражения своего мнения в аудиторском заключении.

Безусловно положительное аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности означает, что эта отчетность подготовлена по всем показателям исходя из действующих нормативных актов, регулирующих бухгалтерский учет и отчетность в стране.

В условно положительном аудиторском заключении мнение аудиторской фирмы (аудитора) о достоверности бухгалтерской отчетности организации означает, что за исключением отмеченных в аудиторском заключении обстоятельств бухгалтерская отчетность в основном подготовлена в соответствии с действующими нормативными актами, регулирующими бухгалтерский учет и отчетность в стране.

Отрицательное аудиторское заключение означает, что подготовленная организацией отчетность не обеспечивает во всех существенных аспектах достоверное отражение активов и пассивов и финансовых результатов за отчетный период по действующим нормативным актам, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность.

Аудиторская фирма (аудитор) может отказаться от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности организации, если она (он) не может выразить такое мнение в одной из установленных форм.

При составлении аудиторского заключения должны приниматься во внимание все существенные обстоятельства, выявленные в результате аудита бухгалтерской отчетности организации. При этом существенными признаются обстоятельства, которые оказали значительное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности.

В аудиторском заключении, кроме безусловно положительного, должны быть ясно и полно изложены все существенные обстоятельства, приведшие к составлению аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного. По возможности оно должно содержать оценку в стоимостном выражении влияния таких обстоятельств на бухгалтерскую отчетность организации. Исправлений в аудиторском заключении не допускается.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Адреса и сроки представления бухгалтерской отчетности. Составленная бухгалтерская отчетность прилагается к сопроводительному письму организации, оформленному в установленном порядке и содержащему информацию о ее составе, и представляется соответствующим пользователям. Организации (кроме бюджетных) представляют в обязательном порядке годовую отчетность в следующие адреса:

учредителям, участникам организации или собственникам ее имущества в соответствии с учредительными документами;

территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации;

органам, уполномоченным управлять государственным имуществом. В эти адреса представляют отчетность государственные и муниципальные унитарные предприятия;

другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством Российской Федерации. К таким органам относятся, например, финансовые, налоговые, правоохранительные органы и др. Бухгалтерская отчетность представляется им в случае возникновения необходимости для осуществления возложенных на них законодательством функций. Представление годовой бухгалтерской отчетности банкам осуществляется в соответствии г, условиями, предусмотренными в договорах на расчетное и кре-итное обслуживание организации.

Срок представления годовой бухгалтерской отчетности организациями (за исключением бюджетных) в указанные адреса установлен в течение 90 дней по окончании года, а квартальной (если предусмотрено ее представление) - в течение 30 дней по окончании квартала. В пределах этих сроков конкретная дата представления отчетности устанавливается учредителями (участниками) организации или решением общего собрания. При этом годовая бухгалтерская отчетность должна представляться не ранее 60 дней по окончании отчетного года.

Бюджетные организации представляют месячную, квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность вышестоящему органу в установленные им сроки^что доводится до организаций отдельными указаниями Минфина России.

День представления организацией бухгалтерской отчетности определяется по дате почтового ее отправления или дате фактической передачи по принадлежности. Если дата представления отчетности приходится на нерабочий день, то сроком представления отчетности считается первый следующий за ним рабочий день.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

В целях обеспечения открытости бухгалтерской отчетности I" организации (кроме бюджетных) обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность и итоговую часть аудиторского заключения не позднее 1 июня следующего за отчетным года в средствах массовой информации, доступных для всех аинтересованных пользователей. Сроки публикации отчетности продолжительнее сроков ее представления, что обусловлено необходимостью подготовки отчетных данных для публикации.

Публикации в обязательном порядке подлежат бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках. Публикация бухгалтерско-го баланса может осуществляться по сокращенной форме, разработанной на основе Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99).

Показатели публикуемых форм бухгалтерской отчетности формируются путем прямого переноса аналогичных показателей или объединения соответствующих показателей из годовой бухгалтерской отчетности. В составе публикуемой отчетности дается информация о результатах аудита годовой бухгалтерской отчетности, проведенного независимым аудитором (аудиторской фирмой). При публикации бухгалтерской отчетности по сокращенным формам вместо полного текста итоговой части аудиторского заключения публикация содержит мнение (оценку) независимого аудитора (аудиторской фирмы) о достоверности бухгалтерской отчетности. Если бухгалтерская отчетность публикуется полностью, то публикация должна включать и полный текст итоговой части аудиторского заключения. При этом в любом случае информация о результатах аудиторской проверки бухгалтерской отчетности должна включать полное наименование аудитора (аудиторской фирмы), вид и номер лицензии на осуществление аудиторской деятельности, дату аудиторского заключения.

16.2. Содержание и порядок формирования показателей бухгалтерского баланса

Главной формой в системе бухгалтерской отчетности организации является бадане Он характеризует имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату. Бухгалтерский баланс позволяет определить состав, величину имущества и источники его формирования, ликвидность и скорость оборота

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

средств, проанализировать движение денежных потоков и оценить платежеспособность организации

В процессе чтения бухгалтерского баланса пользователь балансовой информации сопоставляет итоги разделов внутри актива и пассива баланса и их отдельных статей, а также итоги разделов актива и пассива. В результате таких сопоставлений пользователи получают дополнительную информацию аналитического характера, необходимую для принятия обоснованных управленческих решений, а также для оценки эффективности предстоящих вложений капитала и степени риска финансовых вложений.

Действующим законодательством установлены единые основополагающие принципы и правила составления бухгалтерского баланса для всех хозяйствующих субъектов. Принятая в настоящее время структура бухгалтерского баланса (ф. № 1) в значительной мере приближена к мировой практике.

В балансе отражаются фактические данные об имущественном и финансовом состоянии организации, более четко разграничены источники собственных и заемных средств. При этом формирование структуры актива баланса предусматривает расположение статей в порядке возрастающей ликвидности, а пассива - в порядке возрастающей степени востребования капитала (по возрастающей степени срочности возврата обязательств).

Применительно к международным бухгалтерским стандартам балансовые показатели оформляются по принципу баланса-нет-то, т.е. исключаются из балансового подсчета суммы регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и пояснительной записке. Активы и обязательства показываются с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на долгосрочные (свыше одного года) и краткосрочные (до одного года). Оценка имущества и обязательств производится организацией для отражения их в учете и отчетности в денежном выражении в соответствии с правилами оценки отдельных объектов учета и статей бухгалтерского баланса на основе действующих положений по бухгалтерскому учету. В балансе не допускается зачет между статьями активов и пассивов, кроме случаев, предусмотренных соответствующими нормативными документами по бухгалтерскому учету.

При такой структуре и оценке статей балансовые показатели российских организаций без предварительной подготовки (довег дения оценки до нетто-состояния и перегруппировки статей) мо>г гут быть использованы для аналитических сопоставлений в соответствии с требованиями МСФО.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

В целях контроля направления и использования средств все статьи бухгалтерского баланса сгруппированы следующим образом. Актив баланса содержит разделы: «Внеоборотные активы», «Оборотные активы», а пассив — «Капитал и резервы», «Долгосрочные обязательства», «Краткосрочные обязательства». Для обеспечения сопоставимости данных баланса на начало и конец отчетного года номенклатура статей вступительного (на начало года) баланса должна быть приведена в соответствие с номенклатурой статей, установленных для заключительного (на конец года) баланса.

Для уяснения структуры бухгалтерского баланса рассмотрим сущность и содержание основных статей актива и пассива баланса, составляемого на основе утвержденных приказом Минфина РФ от 22.07,03 № 67н образцов форм бухгалтерской отчетности (см. ф. №1).

Актив. Раздел 1. Внеоборотные активы. В этом разделе отражаются разнородные по своему экономическому содержанию средства: материально-вещественные, нематериальные, инвестиции и др. Объединение таких средств в одном разделе обусловлено длительным характером их использования в хозяйственной деятельности организации, принадлежностью к наименее ликвидным активам. По статье «Нематериальные активы» показывается наличие нематериальных активов, находящихся у организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления. Установленный порядок формирования балансовых показателей по принципу баланса-нетто предусматривает отражение нематериальных активов в бухгалтерском балансе по их остаточной стоимости (нетто-оценка). Расшифровка нематериальных активов, а также сумма амортизации, регулирующая первоначальную стоимость нематериальных активов до нетто-уровня, приводится в Приложении к бухгалтерскому балансу (ф. № 5). Нематериальные активы, по которым погашение стоимости не предусматривается, доказываются в балансе по первоначальной стоимости. Для заполнения показателей по нематериальным активам используется информация по счетам 04 «Нематериальные активы» и 05 «Амортизация нематериальных активов». Д целях правильного отражения информации следует руководствоваться положениями по бухгалтерскому учету «Учет нематериальньгх активов» (ПБУ 14/2000), «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02).

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

на 31 декабря 200 __ г.

		Коды
	Форма № 1 по ОКУД	0710001
	Дата (год, месяц, число)	
Организация ЗАО «ИМПУЛЬС»	по ОКПО	
Идентификационный номер налогоплательщика	ИНН	
Вид деятельности производство	по ОКВЭД	
Организационно-правовая форма / форма собственности закрытое акционерное общество / частная	по ОКОПФ/ОКФС	
Единица измерения: тыс. руб./млн руб. (ненужное зачеркнуть)	по ОКЕИ	384/385

Местонахождение (адрес): _____

Дата утверждения	
Дата отправки (принятия)	

АКТИВ	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Нематериальные активы	110	308	328
Основные средства	120	108 935	109 517
Незавершенное строительство	130	1820	1820
Доходные вложения в материальные ценности	135	–	–
Долгосрочные финансовые вложения	140	300	300
Отложенные налоговые активы	145	72	102
Прочие внеоборотные активы	150	–	–
Итого по разделу I	190	**111 435**	**111 047**
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Запасы	210	141 224	141 325
в том числе:			
сырье, материалы и другие аналогичные ценности		2724	2809
животные на выращивании и откорме		–	–
затраты в незавершенном производстве		68 751	68 736
готовая продукция и товары для перепродажи		64 953	64 935
товары отгруженные		3928	3928
расходы будущих периодов		385	385
прочие запасы и затраты		483	533
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	220	535	536
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230	30 845	30 700

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Продолжение

ПАССИВ	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
в том числе покупатели и заказчики		26 826	26 681
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240	109 211	109 112
в том числе покупатели и заказчики		87 093	86 995
Краткосрочные финансовые вложения	250	825	900
Денежные средства	260	2319	2326
Прочие оборотные активы	270	81	69
Итого по разделу II	290	**285 040**	**284 968**
БАЛАНС	300	**396 475**	**396 015**
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ			
Уставный капитал	410	120 000	120 000
Собственные акции, выкупленные у акционеров		(–)	(–)
Добавочный капитал	420	22 906	22 906
Резервный капитал	430	3850	3875
в том числе:			
резервы, образованные в соответствии с законодательством		3080	3105
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами		770	770
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470	43 125	38 113
Итого по разделу III	490	**189 881**	**184 894**
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты	510	1200	1800
Отложенные налоговые обязательства	515	39	33
Прочие долгосрочные обязательства	520	–	–
Итого по разделу IV	590	**1239**	**1833**
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты	610	3296	7346
Кредиторская задолженность	620	201 032	200 923
в том числе:			
поставщики и подрядчики		131 500	131 472
задолженность перед персоналом организации		45 376	45 330
задолженность перед государственными внебюджетными фондами		15 155	15 151
задолженность по налогам и сборам		2157	2124
прочие кредиторы		6844	6846

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Продолжение

ПАССИВ	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного года
1	2	3	4
Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов	630	127	132
Доходы будущих периодов	640	610	595
Резервы предстоящих расходов	650	290	292
Прочие краткосрочные обязательства	660	–	–
Итого по разделу V	690	**205 355**	**209 288**
БАЛАНС	700	**396 475**	**396 015**

Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах	2	3	4
Арендованные основные средства		–	–
в том числе по лизингу		–	–
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение		–	23 700
Товары, принятые на комиссию		–	–
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов		219	107
Обеспечения обязательств и платежей полученные		716	820
Обеспечения обязательств и платежей выданные		1200	1800
Износ жилищного фонда		3727	3962
Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов		–	–
Нематериальные активы, полученные в пользование		–	–

Руководитель _____ **Главный бухгалтер** _____
(подпись) (расшифровка подписи) *(подпись) (расшифровка подписи)*

«_____» _____ 200__ г.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

По статье «Основные средства» отражаются материально-вещественные ценности, используемые в качестве средств труда и в течение длительного времени обслуживающие хозяйственную Деятельность организации. Данные по основным средствам приводятся в соответствии с правилом нетто-оценки статей баланса по остаточной стоимости (за исключением объектов, по которым в установленном порядке стоимость не погашается). Величина начисленной амортизации по основным средствам на начало и конец отчетного года отражается в форме № 5.

В составе основных средств отражается имущество, полученное в лизинг (если предмет договора лизинга учитывается на балансе у лизингополучателя). Кроме того, объекты недвижимости, фактически эксплуатируемые и по которым документы переданы на государственную регистрацию, допускается включать в состав основных средств.

Полная расшифровка наличия и движения основных средств в течение отчетного года приводится в форме № 5 и в статистической отчетности (ф. №11).

Источником информации для заполнения этой статьи баланса являются данные по счетам 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств». При заполнении статьи «Основные средства» следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), а также Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными приказом Минфина России от 13.10.03 № 91н.

По статье «Незавершенное строительство» приводятся данные о стоимости незаконченного строительства, осуществляемого как хозяйственным, так и подрядным способами; затраты по приобретению материальных объектов длительного пользования (зданий, оборудования, транспортных средств, инструментов, инвентаря и др.); прочие капитальные затраты (проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы, затраты по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством, на подготовку кадров для вновь строящихся организаций и др.); затраты по формированию основного стада; запасы оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки; выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ; авансы, выданные подрядчикам на капитальное строительство.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Незавершенное строительство приводится в бухгалтерском балансе в сумме фактических затрат для застройщика (инвестора), а оборудование к установке (требующее монтажа) - по фактической стоимости его приобретения, включая расходы по доставке При заполнении статьи «Незавершенное строительство» следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденным приказом Минфина России от 30 12 93 № 160, и положениями по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (ПБУ 2/94), «Учет расходов на научно-исследовательские, опыг-но-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02)
Информационным источником для заполнения этой статьи баланса являются данные по счетам 08 «Вложения во внеоборотные активы», 07 «Оборудование к установке», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (в части авансов, выданных заказчиком подрядчикам на капитальное строительство, приобретение оборудования и другие расходы, связанные с осуществлением капитального строительства)
По статье «Доходные вложения в материальные ценности» показывается остаточная стоимость имущества (зданий, оборудования и других материальных ценностей), приобретенного для предоставления за плату другим организациям во временное владение и пользование (по договору лизинга, по договору проката) с целью получения дохода. Доходные вложения отражаются по остаточной стоимости (первоначальной стоимости за вычетом начисленной амортизации) Показатели формируются по данным счетов 03 «Доходные вложения в материальные ценности» и 02 «Амортизация основных средств» (в части имущества, предоставляемого во временное пользование, временное владение).
Расшифровка наличия и движения доходных вложений в материальные ценности в течение отчетного года приводится в форме № 5

По статье «Долгосрочные финансовые вложения» показываются долгосрочные (на срок более одного года) инвестиции организации в ценные бумаги и уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ), в государственные и муниципальные ценные бумаги, предоставленные другим организациям займы, вклады по договору о совместной деятельности (договору простого товарищест-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ва), депозитные вклады и пр. Расшифровка финансовых вложений с подразделением их на долгосрочные и краткосрочные приводится в Приложении к бухгалтерскому балансу (ф. № 5).

Финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату Корректировку организация може
ежеквартально

Финансовые вложения, по к
рыночная стоимость, отражаютс
первоначальной стоимости При
обесценение таких финансовых

Обесценением финансовых в
существенное снижение их стои
ческих выгод, которые организ
данных финансовых вложений
ти. В этом случае организация с
нения и образует резерв под обес
по которым не определяется их
бухгалтерской отчетности стои
ний показывается с учетом сумм
ценение

По долговым ценным бума
организация может составлять р
ванной стоимости. Информаци
способах расчета дисконтирова
яснительной записке Кроме
подтверждение обоснованности
циалиста-аудитора или оценщи

При формировании показат
водствоваться Положением по
нансовых вложений» (ПБУ 19/
показателей является информа
«Финансовые вложения», 59 «Ф
совых вложений», 55 «Специал
позитных вкладов в кредитных

По статье **«Отложенные нал**
ные о наличии отложенных нал

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Отложенные налоговые активы - это та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы являются следствием образования вычитаемых временных разниц, которые возникают, когда расходы в бухгалтерском учете признаются раньше, а доходы позже, чем в налоговом учете. Величина отложенных налоговых активов определяется как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль.

При формировании показателей поданной статье бухгалтерского баланса следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02). Источником информации для заполнения статьи баланса являются данные по счету 09 «Отложенные налоговые активы».

По статье «Прочие внеоборотные активы» отражаются средства и вложения, не нашедшие отражения в предыдущих статьях раздела I бухгалтерского баланса. В частности, по этой статье могут быть отражены затраты, числящиеся на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по приобретенным нематериальным активам, которые на конец отчетного года не введены в эксплуатацию.

Раздел II. Оборотные активы. Показатели этого раздела бухгалтерского баланса характеризуют состояние оборотных активов, включающих материальные оборотные средства, средства в расчетах (дебиторская задолженность), денежные и приравненные к ним средства.

В группе статей «Запасы» сосредоточены материальные оборотные средства, включающие производственные запасы, затраты на производство, готовую продукцию и товары, а также другие аналогичные запасы и затраты, отражаемые в бухгалтерском балансе по соответствующим статьям.

По статье «Сырье, материалы и другие аналогичные ценности" отражаются запасы сырья, основных и вспомогательных материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, запасных частей, тары и других материальных ценностей, учитываемых на счете 10 «Материалы». Величина этих производственных запасов в организации зависит от характера и объема производства, от-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

раслевых особенностей и отражается в бухгалтерском балансе по фактической себестоимости их приобретения (заготовления). При этом следует иметь в виду, что оценка производственных запасов на конец отчетного периода определяется в зависимости от принятого метода их оценки при выбытии, т.е. по стоимости каждой единицы запасов, средней себестоимости, стоимости первых (метод ЛИФО) или последних (метод ФИФО) по времени закупок. Кроме того, по испорченному сырью и материалам, по запасам, полностью или частично морально устаревшим, или при устойчивом снижении рыночных цен при отражении в балансе может быть принята оценка по стоимости, числящейся в бухгалтерском учете, уменьшенная на сумму созданного на конец года резерва под снижение стоимости таких производственных запасов.

По этой статье бухгалтерского баланса отражается стоимость специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, учитываемых в составе оборотных активов.

При заполнении данной статьи бухгалтерского баланса необходимо руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), Методическими указаниями по бухгалтерскому учету инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденными приказом Минфина России от 26.12.02 № 135н. Информационным источником для заполнения этой статьи баланса служат данные по счетам 10 «Материалы», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных* ценностей».

По статье «Животные на выращивании и откорме» показываются данные о наличии принадлежащих организации и учтенных на одноименном синтетическом счете молодняка* взрослых животных, находящихся на откорме, птицы, семей пчел И т. п.

Статья «Затраты в незавершенном производстве» включает затраты по незавершенному основному производству, связанному с осуществлением уставной деятельности организации, по незавершенным работам (услугам) вспомогательных и обслуживающих производств, принадлежащих ей.

Важное значение при заполнении этой статьи имеет реальность оценки остатков незавершенного производства, так как от

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

обоснованности распределения затрат межцу выпушенной готовой продукцией и незавершенным производством зависит достоверность отчетных данных о себестоимости продукции (работ, услуг) и финансовых результатах. В зависимости от отраслевой специфики производства и принятой организацией учетной политики в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету незавершенное производство в балансе может отражаться по фактическим производственным затратам на предприятиях с единичным (индивидуальным) характером производства; по нормативной (плановой) производственной себестоимости на предприятиях с серийным и массовым характером производства, по прямым статьям расходов либо только по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов в отраслях промышленности с коротким циклом технологического процесса. Если управленческие расходы признаются полностью в себестоимости проданной продукции в качестве расходов по обычным видам деятельности, то незавершенное производство оценивается без учета этих расходов.

Организации, выполняющие работы долгосрочного характера (строительные, научные, проектные и тп.) и осуществляющие расчеты с заказчиками в соответствии с заключенными договорами за законченные этапы работ, отражают по этой статье и стоимость оплаченных заказчиком законченных этапов работ, учитываемых на счете 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».
В организациях, осуществляющих свою уставную деятельность в соответствии с учредительными документами в торговле и общественном питании, если учтенные издержки обращения не признаются в себестоимости проданных товаров (услуг) полностью в отчетном периоде в качестве расходов по обычным видам деятельности, то поданной статье отражаются суммы издержек обращения (в части транспортных расходов), приходящиеся на остаток непроданных товаров и сырья.
Для заполнения этой статьи баланса, исходя из особенностей производственной деятельности, организации используют информацию по синтетическим счетам: 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», 44 «Расходы на продажу» (в части издержек обращения).

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

При подготовке информации по заполнению данной статьи бухгалтерского баланса следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), отраслевыми инструкциями, регулирующими состав затрат.

По статье «Готовая продукция и товары для перепродажи» находят отражение складские остатки законченных производством изделий, прошедших испытания и приемку, полностью укомплектованных согласно условиям договора и соответствующих техническим условиям и стандартам. Кроме того, организации, осуществляющие свою деятельность в производственных сферах, отражают по данной статье изделия, материалы и другие предметы, приобретаемые специально для продажи, а также готовые изделия, приобретаемые для комплектации, не включаемые в себестоимость выпускаемой продукции и подлежащие возмещению покупателями отдельно. Организации торговли и общественного питания показывают по этой статье остатки товаров. При этом предприятия общественного питания включают остатки сырья на кухнях и в кладовых и остатки товаров в буфетах.

Готовая продукция оценивается в балансе по фактической производственной себестоимости. При использовании счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» для обобщения информации о выпущенной продукции за отчетный период и выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции от нормативной (плановой) себестоимости готовая продукция в бухгалтерском балансе показывается по нормативной (плановой) производственной себестоимоста.

Товары по данной статье бухгалтерского баланса показываются по стоимости их приобретений, формируемой в соответствии с ПБУ 5/01 и ПБУ 10/99. В ор1ШМийяхр©зю»юй торговли при ведении текущего учета товаров да щюдажным ценам разница между покупной стоимостью ишшостью датпюдажным ценам (торговые наценки и надбавки) «фажа«гся в Приложении к бухгалтерскому балансу (ф. № 5).

При заполнении данной етапщ буетитерашго баланса используется информация по счета»* 43 «ГЪтеш продукция*, 41 ¦«Товары», 16 «Отклонение в etojRUnsew штервишых ценностей» (в части, относящейся к wmsmqcw товаров), 14 «Резервы под снижение стоимости у№фйшшхш&ю1сп&*-

По статье «Товары ттяттят отряжюкя отгруженная покупателям продукция, выруда» ож шродашк шторой не может

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

быть признана в бухгалтерском учете, если не исполнены условия признания выручки исходя из требований ПБУ 9/99 «Доходы организации».

Товары отгруженные по данной статье показываются по фактической или нормативной (плановой) себестоимости. При этом если организация признает коммерческие расходы (расходы на продажу и сбыт продукции) полностью в себестоимости проданной продукции в отчетном периоде, то товары отгруженные отражаются в оценке без их учета. Основанием для заполнения этой статьи баланса служит информация, учитываемая на счетах 45 «Товары отгруженные», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»)

В отношении отражения данных об остатках готовой продукции и товаров отгруженных следует отметить, что в целях приближения отечественной практики формирования отчетных показателей к требованиям Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в экономической литературе высказывается мнение об оценке готовой продукции и товаров отгруженных на конец отчетного года по чистой стоимости реализации исходя из текущих рыночных цен, если чистая стоимость реализации меньше производственной себестоимости. Таким образом может быть осуществлено в бухгалтерском учете требование осмотрительности в оценке продукции.

При этом чистую стоимость реализации рекомендуется исчислять путем умножения текущих рыночных цен по продукции на сложившийся процент маржинального дохода. Разность между ценой реализации и производственной себестоимостью проданной продукции составит в этом случае сумму маржинального дохода на данный объем продукции. Для уценки готовой продукции и товаров отгруженных рассчитывается средний процент маржинального дохода, сложившийся за отчетный период. С этой целью разность между общей выручкой от продажи делится на производственную себестоимость проданной продукции. После пересчета на конец отчетного периода готовой продукции и товаров, отгруженных по текущим рыночным ценам, полученную сумму умножают на разность между числом 100 и средним процентом маржинального дохода. Результат такого пересчета характеризует чистую стоимость реализации остатков готовой продукции и товаров отгруженных. Сумма отклонений чистой стоимости реализации, если она окажется ниже производствен-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ной себестоимости, будет характеризовать предстоящий убыток от продажи продукции.

^ Признание чистой стоимости реализации в качестве балансовой оценки готовой продукции и товаров отгруженных не меняет их стоимости в бухгалтерском учете. На суммы снижения стоимости продукции образуются за счет прибыли отчетного года резервы под снижение стоимости готовой продукции и товаров отгруженных. В бухгалтерском балансе в этом случае эти материальные ценности будут приведены по стоимости, отраженной в бухгалтерском учете, но уменьшенной на суммы резервов под снижение их стоимости.

По статье «Расходы будущих периодов» показывается сумма расходов, признанных в бухгалтерском учете в отчетном году, но подлежащая погашению в следующих отчетных периодах путем списания на издержки производства (обращения) или другие источники в течение срока, к которому они относятся. В составе расходов будущих периодов могут быть отражены: расходы на горноподготовительные работы, освоение новых видов производств, подготовительные работы к производству в сезонных отраслях; расходы по неравномерно производимому ремонту основных средств (по организациям, не образующим соответствующего резерва); расходы на рекламу и подготовку кадров, оплаченные вперед за последующие периоды, и др. При заполнении этой статьи используются данные по счету 97 «Расходы будущих периодов».

По статье «Прочие запасы и затраты» показываются запасы и затраты, не нашедшие отражения в предыдущих статьях группы «Запасы». По этой статье могут быть отражены не списанные в установленном порядке суммы коммерческих расходов (расходы на упаковку и транспортировку), относящиеся к нереализованной продукции, в случае если организация не признает учтенные расходы в себестоимости проданной продукции полностью в отчетном периоде в качестве расходов по обычным видам деятельности.

По статье «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» отражается сумма налога по приобретенным материально-производственным запасам, нематериальным активам, основным средствам, осуществленным капитальным вложениям, выполненным работам и оказанным услугам, подлежащая отнесению в установленном порядке в следующих отчетных периодах

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

в уменьшение сумм налога на добавленную стоимость для перечисления в бюджет или на соответствующие источники ее покрытия Информационным источником для заполнения этой статьи являются данные счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Во втором разделе бухгалтерского баланса средства в расчетах представлены двумя группами статей в зависимости от сроков погашения задолженности «Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)» и «Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)». В дебиторскую задолженность включаются, расчеты с покупателями и заказчиками, задолженность поставщиков по выданным им авансам; расчеты с персоналом организации по возмещению нанесенного организации ущерба; задолженность за подотчетными лицами; расчеты с разными организациями и лицами по нетоварным операциям; прочие дебиторы. Исчисление срока погашения дебиторской задолженности с целью подразделения ее на долгосрочную и краткосрочную осуществляется с 1-го числа календарного месяца, следующего за месяцем, в котором задолженность была принята к бухгалтерскому учету Дебиторская задолженность, представляемая в бухгалтерском балансе как долгосрочная и предполагаемая к погашению в отчетном году, может быть представлена на начало этого отчетного года как краткосрочная с раскрытием данной информации в пояснительной записке.

В составе дебиторской задолженности наибольший удельный вес составляет задолженность покупателей и заказчиков за отгруженную им продукцию, выполненные работы и оказанные услуги в сумме предъявленных расчетных документов к оплате в соответствии с условиями договора. Сам факт существования этой задолженности обусловлен действующей системой безналичных расчетов, при которой моменты отгрузки продукции и ее оплаты по времени не совпадают При отражении данных по расчетам с покупателями и заказчиками следует учитывать сроки исковой давности, установленные законодательством. При создании в установленном порядке в конце отчетного года резервов по сомнительным долгам за счет финансовых результатов задолженность, по которой создан резерв, в годовом бухгалтерском балансе уменьшается на сумму этого резерва.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Основанием для отражения дебиторской задолженности в бухгалтерском балансе служит информация, учтенная на счетах 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 63 «Резервы по сомнительным долгам», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (в части авансов выданных), 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (в части переплат), 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По статье **«Краткосрочные финансовые вложения»** показываются краткосрочные (на срок не более одного года) инвестиции организации в государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, включая долговые ценные бумаги (облигации, векселя); предоставленные другим организациям займы; депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и др. Порядок отражения в бухгалтерском балансе краткосрочных финансовых вложений аналогичен порядку, изложенному по долгосрочным финансовым вложениям.

Наиболее ликвидная часть оборотных активов — это денежные средства. Денежная форма имущества представляет начало и конец кругооборота активов организации и в бухгалтерском балансе представлена статьей **«Денежные средства»**, включающей остатки денежных средств в кассе, на расчетных и валютных счетах, а также прочие денежные средства, находящиеся на специальных счетах в банках, в денежных документах и переводах. Для заполнения этой статьи баланса используется информация, учитываемая на счетах: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути».

По статье **«Прочие оборотные активы»** показываются суммы оборотных активов, не нашедшие отражения по другим статьям раздела II бухгалтерского баланса. При этом исходя из требования существенности информации отчетности, если данные по этой статье превышают 5% итога актива бухгалтерского баланса, то организация должна дать расшифровку состава данной статьи в пояснительной записке.

Пассив. ***Раздел III. Капитал и резервы.*** Показатели этого раздела бухгалтерского баланса характеризуют состав и структуру собственного капитала, включающего различные по своему экономическому содержанию, порядку формирования и использо-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

вания источники финансирования деятельности организации (уставный капитал, добавочный капитал, прибыль и др.).

По статье «Уставный капитал» показывается сумма средств, первоначально инвестированных собственниками (учредителями) для обеспечения уставной деятельности организации. Уставный капитал - это наиболее устойчивая часть собственного капитала организации. Величина его, отражаемая по данной статье баланса, должна соответствовать размеру, зафиксированному в учредительных документах. В зависимости от организационно-правовых форм организации и соответствующих прав и ответственности ее собственников показывают зафиксированную в учредительных документах величину: складочного капитала (хозяйственные товарищества); уставного фонда (государственные и муниципальные унитарные предприятия); паевого фонда (производственные кооперативы или артели); уставного (акционерного) капитала (общества с ограниченной и дополнительной ответственностью, открытые и закрытые акционерные общества).

При заполнении данной статьи бухгалтерского баланса используется информация, учитываемая на счете 80 «Уставный капитал».

По статье «Собственные акции, выкупленные у акционеров» отражается информация о наличии собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования. Хозяйственные общества и товарищества могут показывать по этой статье доли участника, приобретенные своим обществом или товариществом для передачи другим участникам или третьим лицам. Поскольку эта статья является контрарной по отношению к статье «Уставный капитал», то цифровые значения этой статьи показываются в круглых скобках, т. е. в отрицательном значении. При формировании показателей по данной статье бухгалтерского баланса используется информация по счету 81 «Собственные акции (доли)»,

По статье «Добавочный капитал» отражаются суммы пополнения собственного капитала, связанные с приростом стоимости внеоборотных активов по результатам их переоценки, с получением эмиссионного дохода, т. е. суммы разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, полученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества, и последующим увеличением уставного капитала за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость. Запол-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

няется эта статья в балансе по данным счета 83 «Добавочный капитал».

По статье **«Резервный капитал»** находит отражение та часть собственного капитала, которая по своей природе является страховым фондом, предназначенным для покрытия возможных убытков и других потерь, возникающих в процессе хозяйственной деятельности организации. Отдельными позициями выделяются резервы, образованные в соответствии с законодательством, и резервы, образованные в соответствии с учредительными документами организации. Информационным источником заполнения этой статьи баланса являются данные счета 82 «Резервный капитал».

По статье **«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»** показывается сумма нераспределенной прибыли, учтенная на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и представляющая собой аккумулированную прибыль, не выплаченную в форме дивидендов (доходов), и (или) нераспределенной прибыли, находящейся в обороте у организации в качестве внутреннего источника финансирования долговременного характера.

В этом разделе бухгалтерского баланса организации, имеющие убытки по результатам деятельности, показывают сумму убытков (дебетовое сальдо по счету 84), не покрытых средствами резервного капитала или свободными средствами других резервных фондов, образованных в соответствии с учредительными документами, или других источников, предусмотренных законодательством. Сумма непокрытого убытка отражается отрицательными показателями (в круглых скобках) и при определении итогов по разделу вычитается.

Некоммерческие организации вместо групп статей «Уставный капитал», «Резервный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» включают группу статей «Целевое финансирование», где показывают сальдо одноименного счета 86 в части не использованных на отчетную дату целевых средств. Данные о наличии, получении и использовании целевых средств эти организации приводят в Отчете о целевом использовании полученных средств (ф. № 6).

Коммерческие организации средства целевого финансирования (из бюджета, от других организаций и лиц) отражают по статье «Доходы будущих периодов». Уменьшение этих средств

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

осуществляется по мере признания в отчетном периоде внереализационных доходов (при отпуске на цели деятельности организации производственных запасов, приобретенных за счет целевых средств, начислении амортизации по имуществу, приобретенному за счет целевых средств, завершении и сдаче научно-исследовательских работ и тд.)

Раздел IV. Долгосрочные обязательства. В этом разделе бухгалтерского баланса отражаются долгосрочные обязательства по полученным организацией на длительный срок (более чем на один год) заемным средствам для инвестиций в основной капитал, приобретения или строительства объектов основных средств, нематериальных активов и др

Долгосрочные обязательства в этом разделе представлены группой статей. По статье «Займы и кредиты» отражаются непогашенные обязательства по полученным долгосрочным кредитам банков, займам под выпущенные облигации и выданные долгосрочные векселя, а также суммы, полученные по договорам займа и подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты Указанный срок исчисляется с 1-го числа календарного месяца, следующего за месяцем, в котором эти обязательства были приняты к бухгалтерскому учету, исходя из условий договора о сроках погашения обязательств. При этом если при инвентаризации обязательств перед составлением годовой бухгалтерской отчетности будет установлено, что погашение кредита или займа ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты, то непогашенные на конец года обязательства, классифицировавшиеся ранее как долгосрочные, могут быть отражены по соответствующим статьям в разделе «Краткосрочные обязательства». Представление обязательств, учтенных ранее как долгосрочные, в качестве краткосрочных необходимо раскрыть в пояснениях к бухгалтерскому балансу.

При формировании показателей этого раздела в соответствии с принципом временной определенности фактов хозяйственной деятельности (начисления) все обязательства по долгосрочным кредитам и займам отражают с учетом причитающихся на отчетную дату процентов кредитору (заимодавцу).

При заполнении этой статьи следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/01). Информационным источником этой статьи служат данные, учтенные на счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

По статье «Отложенные налоговые обязательства» отражаются суммы отложенных налоговых обязательств
Отложенное налоговое обязательство — это та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые обязательства являются следствием образования налогооблагаемых временных разниц, которые возникают, когда расходы в бухгалтерском учете признаются позже, а доходы раньше, чем в налоговом учете. Величина отложенных налоговых обязательств определяется как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль.

При формировании показателей этой статьи бухгалтерского баланса следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02). Источником заполнения статьи являются данные по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства*.

Необходимо отметить, что в соответствии с п. 19 ПБУ 18/02 при составлении бухгалтерской отчетности организациям предоставляется право отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства. Отражение свернутого сальдо этих показателей возможно лишь при одновременном наличии в организации отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств и их учета при расчете налога на прибыль.

По статье «Прочие долгосрочные обязательства» показывается долгосрочная кредиторская задолженность, отличная от долгосрочных кредитов и займов.

Раздел К Краткосрочные обязательства. Этот раздел бухгалтерского баланса отражает информацию о состоянии краткосрочных обязательств в части полученных на срок до одного года кредитов и займов и текущей кредиторской задолженности, прочих краткосрочных обязательств, предоставленных в следующих
По статье «Займы и кредиты» показываются суммы задолженности по полученным кредитам и займам, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

При формировании показателей, характеризующих состояние заемных средств организации, сумму задолженности отражают по принципу начисления, т. е. с учетом причитающихся на отчетную дату процентов кредитору (заимодавцу). Основанием для заполнения этой статьи являются данные по счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

В группе статей «Кредиторская задолженность» отражается краткосрочная задолженность организации перед различными юридическими и физическими лицами. Наиболее характерные виды кредиторской задолженности, включаемые в состав этой группы, отражаются по статьям:

«Поставщики и подрядчики» — показывается задолженность перед поставщиками и подрядчиками за полученные материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги, а также по неотфактурованным поставкам. Для заполнения этой статьи используется информация, учтенная на счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

«Задолженность перед персоналом организации» - фиксируется задолженность перед работниками организации по начисленной, но еще не выплаченной заработной плате. Для заполнения этой статьи используется информация по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

«Задолженность перед государственными внебюджетными фондами» — отражается задолженность организации по единому социальному налогу, по взносам на пенсионное обеспечение, на обязательное социальное страхование работников от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. При заполнении этой статьи используются данные счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». При этом суммы единого социального налога, подлежащие зачислению в федеральный бюджет, отражаются в составе задолженности по налогам и сборам;

«Задолженность по налогам и сборам» - показывается задолженность организации перед бюджетом по всем видам налогов и платежей, включая налоги на доходы физических лиц, удерживаемые организацией с работников. Заполняется эта статья по данным, учитываемым на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

«Прочие кредиторы» - отражаются все виды задолженности организации по расчетам с разными организациями и лицами по операциям некоммерческого характера (депонированные суммы

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

заработной платы; задолженность организации по платежам по обязательному и добровольному страхованию имущества и работников; задолженность по суммам, удержанным из заработной платы работников в пользу отдельных лиц и организаций на основании исполнительных документов судебных органов и др.)- По этой статье могут быть отражены суммы по полученным авансам от покупателей под поставку продукции, выполнение работ и услуг. При заполнении данной статьи используется информация по счетам 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (в части полученных авансов).

По статье «Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов» отражается задолженность по причитающимся к выплате доходам учредителям, дивидендам акционерам. Информационным источником для заполнения этой статьи служат данные счетов 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по выплате доходов», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (в части начисленных доходов работникам, входящим в число учредителей (участников) организации).

По статье «Доходы будущих периодов» показываются доходы, полученные (начисленные) организацией в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам; полученная вперед арендная и квартирная плата; выручка за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам; абонентская плата за пользование средствами связи; предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным 9 отчетном периоде за прошлые годы; разница между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие материальные ценности и их стоимостью, принятой к бухгалтерскому учету, а также другие суммы, отражаемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета на. счете 98 «Доходы будущих периодов». В составе доходов будущих периодов отражается стоимость безвозмездно полученных активов до момента признания их в качестве доходов организации. При этом доходы признаются в бухгалтерском учете, когда определяются обусловившие их расходы.

По статье «Резервы предстоящих расходов» отражается кредитовое сальдо одноименного счета 96, показывающее суммы, зарезервированные организацией в установленном порядке для предстоящей оплаты отпусков, на выплату вознаграждений за выслугу лет, на покрытие затрат по ремонту основных средств и другие цели, предусмотренные отраслевыми особенностями состава затрат, включаемых в себестоимость изготовляемой продукции, выполняемых работ и услуг.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Если вносятся изменения в учетную политику на следующий отчетный год и организация признает нецелесообразным начислять резервы предстоящих расходов, то остатки средств резервов, по которым в установленном порядке имеются переходящие остатки, по состоянию на 1 января следующего за отчетным года подлежат присоединению к финансовому результату организации с отражением в бухгалтерском учете за январь. При формировании показателей по данной статье необходимо учитывать гребования ПБУ 8/01 и ПБУ 16/02.

По статье «Прочие краткосрочные обязательства» показываются суммы краткосрочных обязательств, не нашедших отражения по другим статьям раздела V бухгалтерского баланса.
За итогом бухгалтерского баланса приводится «Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах». В ней отражается информация о наличии и движении ценностей, не принадлежащих организации, но временно находящихся в ее пользовании или распоряжении, а также информация о списанной в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов, обеспечении обязательств и платежей в части полученных и выданных. В справке приводятся данные об арендованных основных средствах, амортизации жилищного фонда и объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов; товарно-материальных ценностях, принятых на ответственное хранение и на комиссию. Заполняется справка по данным забалансовых счетов, ведущихся организацией в соответствии с перечнем и указаниями, приведенными в Плане счетов бухгалтерского учета.

В этой справке показываются также нематериальные активы в части полученных прав на использование объектов интеллектуальной собственности (изобретения, товарного знака, компьютерной программы и т. п.). Такие нематериальные активы учитываются на забалансовом счете в оценке, принятой в договоре. Следует заметить, что в Плане счетов нет такого забалансового счета, но в соответствии с письмом Минфина России от 12.11.04 № 07-05-14/296 организации могут вводить дополнительные забалансовые счета по своему усмотрению.
Такова методика формирования показателей и составления бухгалтерского баланса. Чтобы бухгалтерский баланс мог дать достаточно полную картину о финансово-хозяйственной деятельности организации, он прежде всего должен быть прав-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

дивым. При этом правдивым считается бухгалтерский баланс составленный по данным бухгалтерских записей, сделанных на основе документов, удостоверяющих все факты хозяйственной деятельности организации за отчетный период, подтвержденный бухгалтерскими расчетами и инвентаризацией имущества и финансовых обязательств.

Противоположностью правдивости бухгалтерского баланса является его вуалирование, т.е. искажение результатов работы организации путем приукрашивания отдельных сторон деятельности. Типичными примерами вуалирования бухгалтерского баланса являются1 включение в состав имущества материальных ценностей, находящихся на ответственном хранении; сальдирование кредиторской и дебиторской задолженности, а не отражение развернутого сальдо, например, по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»; искажение величины прибыли в результате неправильного создания резервов; отражение данных в балансе не на тех статьях с целью занижения отдельных показателей и др.

Правдивый бухгалтерский баланс еще не означает его реальность. Реальным бухгалтерский баланс считается при соответствии оценок его статей действительности. В российской практике это означает соответствие оценок статей баланса определенным нормативным документам, регулирующим постановку бухгалтерского учета по отдельным объектам учета.

При составлении бухгалтерского баланса важно соблюдать постоянство учетной политики, что обеспечивает преемственность баланса, например данные последующего (заключительного) баланса должны быть начальным балансом отчетного года.

Бухгалтерский баланс должен быть доступным для понимания не только лиц, его составляющих, но и всех, его читающих.

Ознакомление о правдивым* реальным, ясным.бухгалтерским балансом позволяем получить весьма ценные^ сведения о различных сторонах деятельности организации» Содержащиеся в балансе сведения дают возможность использовать его для контроля состава и структуры имущества организации, расчета показателей ликвидности, динамики дебиторской и кредиторской задолженности, что позволяет в конечном итоге дать объективную оценку экономического состояния платежеспособности организации, обеспечивающей защиту интересов ее собственников, государства, кредиторов,

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

16.3. Содержание и порядок формирования показателей отчета о прибылях ш убытках

Конечный финансовый результат, характеризующий качество хозяйственной деятельности организации, выражается в бухгалтерском учете в показателе прибыли или убытка, при определении которого за определенный период учитываются все доходы и расходы этого периода. Информация о формировании конечного финансового результата накапливается нарастающим итогом в течение отчетного года на счете 99 «Прибыли и убытки». Посредством противопоставления оборотов о доходах (кредит счета) и расходов (дебет счета) выявляется чистая прибыль (убыток) отчетного года. Такой подход принят для расчета прибыли (убытка) при составлении отчета о прибылях и убытках.

Порядок формирования показателей отчета о прибылях и убытках определяется ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации». При отражении доходов и расходов в отчете в соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» обязательному раскрытию подлежат: выручка от продажи продукции (работ, услуг); себестоимость проданной продукции (работ, услуг); проценты к получению и уплате; доходы от участия в других организациях; доходы и расходы от других хозяйственных операций, не характерных для данной организации. При этом если в отчете обособленно отражаются существенные виды доходов, то должны быть отдельно показаны и соответствующие им расходы,

В зависимости от вида доходов и расходов и их влияния на конечный финансовый результат организации при составлении отчета предусмотрена определенная группировка и последовательность отражения показателей, характеризующих структуру доходов и расходов при расчете прибыли (убытка) отчетного года. Прежде всего, приводятся доходы и расходы по обычным видам деятельности, т. е. связанным с выполнением основной деятельности организации, затем прочие доходы и расходы. Такая группировка и последовательность отражения показателей в отчете служит тому, чтобы придать однозначное содержание промежуточным итогам, которые в свою очередь и раскрывают структуру конечного финансового результата. Все данные в отчете приводятся нарастающим итогом с начала года до отчетной даты,

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

за _____ 200 __ г.

Организация *ОАО «ИМПЕРИАЛ»*

Идентификационный номер налогоплательщика — ИНН

Вид деятельности *производство* — по ОКВЭД

Организационно-правовая форма/форма собственности _____

открытое акционерное общество / частная — по ОКОПФ/ОКФС

Единица измерения: тыс. руб. / млн руб. — по ОКЕИ 384/385

(ненужное зачеркнуть)

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
Доходы и расходы по обычным видам деятельности			
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)		45 017	84 445
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг		(27 107)	(45 754)
Валовая прибыль		17 910	38 961
Коммерческие расходы		(3125)	(5275)
Управленческие расходы		(4881)	(8238)
Прибыль (убыток) от продаж		9904	25 178
Прочие доходы и расходы			
Проценты к получению		46	72
Проценты к уплате		(17)	(52)
Доходы от участия в других организациях		125	132
Прочие операционные доходы		12	8
Прочие операционные расходы		(–)	(32)

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Продолжение

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
Внереализационные доходы		317	547
Внереализационные расходы		(181)	(221)
Прибыль (убыток) до налогообложения		10 206	25 632
Отложенные налоговые активы		14	18
Отложенные налоговые обязательства		8	4
Текущий налог на прибыль		(2449)	(6152)
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода		7763	19 494
СПРАВОЧНО Постоянные налоговые обязательства (активы)		28	43
Базовая прибыль (убыток) на акцию		2	2
Разводненная прибыль (убыток) на акцию		–	–

РАСШИФРОВКА ОТДЕЛЬНЫХ ПРИБЫЛЕЙ И УБЫТКОВ

Показатель		За отчетный период		За аналогичный период предыдущего года	
наименование	код	прибыль	убыток	прибыль	убыток
1	2	3	4	5	6
Штрафы, пени и неустойки признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда) об их взыскании		97	68	165	54
Прибыль (убыток) прошлых лет		–	–	–	–
Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств		89	62	153	71
Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте		92	64	156	73

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Продолжение

Показатель		За отчетный период		За аналогичный период предыдущего года	
наименование	код	прибыль	убыток	прибыль	убыток
1	2	3	4	5	6
Отчисления в оценочные резервы		×	750	×	628
Списание дебиторских и кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности		39	27	73	17

Руководитель_____ Главный бухгалтер_____
(подпись) (расшифровка подписи) (подпись) (расшифровка подписи)

«___» _____ 200__ г

Для определения результатов от продажи продукции, товаров, работ и услуг как одного из важнейших слагаемых финансового результата деятельности организации в отчете в разделе **«Доходы и расходы по обычным видам деятельности»** приводятся следующие показатели.

Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей) формируется по данным, учитываемым на кредите счета 90 «Продажи» и используемым для определения прибыли или убытка от продажи исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности. В соответствии с ПБУ 9/99 выручка от продажи продукции, товаров (работ и услуг), отражаемая в отчетности, является доходами от обычных видов деятельности. Поэтому принятие выручки к бухгалтерскому учету должно осуществляться в соответствии с условиями ее признания.

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. Если величина поступления денежных средств покрывает только часть выручки, то принимаемая к бух-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

галтерскому учету выручка определяется как сумма поступления денежных средств и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением денежных средств) Величина поступления денежных средств или дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации. При продаже продукции (работ, услуг) на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности, а при осуществлении расчетов векселями - в сумме, указанной по векселю (включая доходы по векселю) Величина поступления или дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости ценностей, полученных или подлежащих получению исходя из цены, по которой в сравнимых условиях организация определяет стоимость аналогичных ценностей В случае изменения обязательств по договору первоначальная величина поступления или дебиторской задолженности корректируется исходя из стоимости ценностей (актива), подлежащих получению организацией

Выручка от продажи продукции (работ, услуг) определяется также с учетом (увеличения или уменьшения) суммовой разницы, возникающей при оплате рублями в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

При формировании показателя «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных .платежей)» включается и выручка, полученная от осуществления других хозяйственных операций и признанная в бухгалтерском учете доходами от обычных видов деятельности При этом в случае существенности доходов по отдельным видам деятельности или без наличия которых невозможна оценка финансовых результатов деятельности организации, такие доходы подлежат отражению обособленно в виде расшифровки к данному показателю или в самостоятельно разрабатываемом организацией приложении к отчету о прибылях и убытках.

Себестоимость проданных товаров, продукции (работ, услуг) в зависимости от вида деятельности организации включает учтенные затраты на производство продукции (работ, услуг) или приобретение товаров, в доле, относящейся к проданной в отчетном

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

периоде продукции (работам, услугам, товарам). При этом в соответствии с ПБУ 10/99 для целей формирования финансового результата от обычных видов деятельности себестоимость проданных товаров, продукции (работ, услуг) формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды с учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ, оказания услуг и продажи (перепродажи) товаров. Затраты, связанные со сбытом продукции (работ, услуг), и издержки обращения в состав этого показателя не включаются. Кроме того, не включаются и управленческие расходы в случае признания этих расходов организацией в соответствии с установленным в учетной политике порядком полностью в себестоимости проданной продукции (работ, услуг) в качестве расходов по обычным видам деятельности.

При определении себестоимости проданных товаров, продукции (работ, услуг) следует руководствоваться требованиями ПБУ 10/99, а также отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг). При этом необходимо учесть, что расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности. Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то принимаемые к бухгалтерскому учету расходы определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности (в части, не покрытой оплатой).

Если при формировании показателя «Выручка от продажи» обособленно отражены доходы по отдельным видам деятельности, то должны быть выделены и расходы, соответствующие каждому виду доходов, в качестве расшифровки к показателю «Себестоимость» или в специальном приложении к отчету о прибылях и убытках.

Валовая прибыль определяется как разница между выручкой (нетто) и себестоимостью проданных товаров, продукции, работ, услуг. Если получается отрицательный результат (валовой убыток), сумма указывается в круглых скобках.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Коммерческие расходы отражают расходы, связанные со сбытом продукции (работ, услуг) и учитываемые на счете 44 «Расходы на продажу» Организации, занятые торговой, сбытовой, снабженческой деятельностью включают в эти расходы издержки обращения.
При этом если расходы по сбыту продукции (работ, услуг) или издержки обращения признаются полностью в себестоимости проданных в отчетном периоде товаров, продукции (работ, услуг) в качестве расходов по обычным видам деятельности (при условии закрепления этого порядка признания расходов в учетной политике организации), то расходы, учтенные на счете 44 «Расходы на продажу», отражаются в полной сумме в составе коммерческих расходов

Управленческие расходы фиксируют затраты, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы» и списанные с него в установленном порядке для определении финансовых результатов от продаж непосредственно на счет 90 «Продажи» При этом если в учетной политике организации не принят порядок признания управленческих расходов полностью в себестоимости проданной продукции (работ, услуг) в качестве расходов по обычным видам деятельности, то доля общехозяйственных расходов, относящаяся к проданной в отчетном периоде продукции (работ, услуг), отражается в составе показателя «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг»

Организации, являющиеся профессиональными участниками рынка ценных бумаг, в составе показателя «Управленческие расходы» отражают сумму издержек по своей деятельности.
Прибыль (убыток) от продаж - показатель, представляющий собой финансовый результат от продажи, определяется как разница между суммой выручки (нетто) от продаж товаров, продукции (работ, услуг) и ее полной фактической себестоимостью, включающей затраты на производство продукции, коммерческие и управленческие расходы. Если в итоге выявлен убыток от продаж, то полученный показатель отражается в круглых скобках.
В составе прочих доходов и расходов отражаются доходы и расходы от финансовых операций в части сумм, причитающихся к получению по облигациям, депозитам по государственным ценным бумагам, суммам, причитающимся от кредитных учреждений за пользование остатками средств, находящихся на счетах организации в этих кредитных учреждениях, а также доходы,

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

подлежащие получению от участия в уставных капиталах других организаций, причитающихся в соответствии с договорами к уплате в виде процентов по облигациям, акциям, за предоставленные организации в пользование денежные средства (кредиты, займы). Суммы, причитающиеся к получению или уплате по этим операциям, приводятся в группе показателей: «Проценты к получению», «Проценты к уплате», «Доходы от участия в других организациях».

Доходы и расходы по другим хозяйственным операциям отражаются в составе показателей «Прочие операционные доходы», «Прочие операционные расходы» В частности, в составе этих доходов и расходов могут быть отражены

прибыль, полученная (подлежащая получению) в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);

поступления и расходы от сдачи имущества в аренду;

поступления и расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;

расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

расходы по содержанию законсервированных производственных мощностей и объектов;

расходы, связанные с аннулированием производственных заказов и прекращением производства, не давшего продукции;

суммы причитающихся к уплате отдельных видов налогов и сборов за счет финансовых результатов в соответствии с порядком, установленным законодательством Российской Федерации. Операционные доходы и расходы в отчете показываются развернуто. Однако если операционные расходы и связанные с ними доходы, возникшие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не признаны существенными для характеристики финансового результата организации или правила ведения бухгалтерского учета не запрещают это, то такие расходы могут развернуто не показываться по отношению к соответствующим доходам

Формирование показателей в части операционных доходов и расходов осуществляется на основе данных, отражаемых в аналитическом разрезе по счету 91 «Прочие доходы и расходы».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

На формирование финансового результата деятельности организации существенное влияние оказывают внереализационные доходы и расходы, которые в отчете приводятся развернуто по соответствующим показателям. В соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 к внереализационным доходам и расходам относятся: штрафы, пени, неустойки, полученные и уплаченные за нарушение условий договоров; активы, полученные безвозмездно, в том числе и по договору дарения; поступления и перечисления в возмещение причиненных убытков; прибыль (убытки) прошлых лет, выявленная в отчетном году; суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности; положительные и отрицательные курсовые разницы; суммы дооценки и уценки активов (за исключением внеоборотных активов); суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания; оприходование излишних ценностей, выявленных при инвентаризации; убытки от списания недостач сверх норм убыли и порчи ценностей, выявленные при инвентаризации, если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них; другие внереализационные доходы и расходы.
Для формирования этих показателей в отчете используются данные, отраженные в аналитическом разрезе по счету 91 «Прочие доходы и расходы».

Показатель «Прибыль (убыток) до налогообложения» определяется как алгебраическая сумма прибыли (убытка) от продаж и групп операционных и внереализационных доходов и расходов. Если в результате расчета получен убыток, то показатель отражается в круглых скобках.

Отложенные налоговые активы формируются по данным, учитываемым по счету 09 «Отложенные налоговые активы», как разница между дебетовым и кредитовым оборотами за отчетный период. Если кредитовый оборот по счету окажется больше дебетового, то полученный показатель приводится в круглых скобках.

Отложенные налоговые обязательства формируются по данным, учитываемым по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства», как разница между кредитовым и дебетовым оборотами за отчетный период. Если начисленные обязательства (кредитовый оборот) окажутся больше погашенных обязательств (дебетовый оборот), то полученный показатель приводится в круглых скобках.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Текущий налог на прибыль — показатель, отражающий сумму налога на прибыль, начисленного к уплате в бюджет исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на сумму постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода (п. 21 ПБУ 18/02).
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода — показатель, представляющий собой конечный финансовый результат деятельности организации. Рассчитывается этот показатель как алгебраическая сумма прибыли (убытка) до налогообложения, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств и вычета текущего налога на прибыль. Если в результате расчета получено отрицательное значение (чистый убыток), то данный показатель приводится в круглых скобках.
Справочно в отчете приводятся данные о постоянных налоговых обязательствах (активах), а также о базовой и разводненной прибыли (убытке) на акцию.

Постоянные налоговые обязательства (активы) являются следствием образования постоянных разниц, когда доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, исключаются из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.
Постоянные налоговые активы возникают, когда доходы, признанные в бухгалтерском учете, не учитываются при расчете налога на прибыль. Величина постоянного налогового актива определяется как произведение возникшей в отчетном периоде постоянной разницы на ставку налога. Постоянные налоговые активы приводят к уменьшению платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Постоянные налоговые обязательства возникают, когда расходы, учтенные в бухгалтерском учете, не признаны в целях налогообложения прибыли. Величина постоянного налогового обязательства определяется как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль. Постоянные налоговые обязательства увеличивают платежи по налогу на прибыль отчетного периода.
Акционерные общества в отчете справочно приводят показатели базовой и разводненной прибыли (убытка) на акцию. Такая информация дается за отчетный период в сопоставлении с аналогичным периодом прошлого года.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Формирование информации о прибыли, приходящейся на одну акцию в части привилегированных, осуществляется в соответствии с порядком, предусмотренным требованиями учредительных документов. При формировании информации о прибыли, приходящейся на одну акцию в части обыкновенных, следует руководствоваться Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденными приказом Минфина России от 21.03.2000 № 29н. Эти Методические рекомендации разработаны в соответствии с принципами, содержащимися в МСФО 33 «Прибыль на акцию».
Информация о прибыли на одну акцию приводится акционерным обществом независимо от полученного финансового результата. Если обществом получен убыток, то представляется информация о величине убытка на акцию. Акционерные общества раскрывают информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, в двух величинах: базовой прибыли (убытке) на акцию и разводненной прибыли (убытке) на акцию.

Базовая прибыль (убыток) на акцию показывает размер чистой прибыли, приходящейся на одну обыкновенную акцию, и рассчитывается как отношение базовой прибыли (убытка) отчетного периода к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода. При этом в расчет базовой прибыли на акцию принимается та часть чистой прибыли, которая остается после вычета расходов на выплату дивидендов по привилегированным акциям. Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода, 'определяется путем суммирования количества обыкновенных акций, находящихся в обращении на 1-е число каждого месяца отчетного периода, и деления полученного результата (суммы) на число календарных месяцев в отчетном периоде. В расчет не принимаются собственные акции, выкупленные у акционеров и числящиеся на балансе акционерного общества, так как они не участвуют в распределе-нии*чистой прибыли,

Разводненная прибыль на акцию показывает, какова может быть минимальная величина чистой прибыли, приходящейся на одну обыкновенную акцию в обращении, после выполнения акционерным обществом всех имеющихся на отчетную дату обязательств в отношении выпуска в обращение новых акций. Рассчитывать разводненную прибыль на акцию и раскрывать о ней

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

соответствующую информацию необходимо, если акционерное общество выпускало ценные бумаги, конвертируемые в обыкновенные акции, либо заключало договоры на продажу собствен-1-ных обыкновенных акций по цене ниже их рыночной стоимости. Для определения разводненной прибыли на акцию корректируется базовая прибыль на сумму ее возможного прироста и средневзвешенное количество акций в обращении в случае конвертации ценных бумаг и исполнения договоров по размещению обыкновенных акций.

В целях контроля за отдельными внереализационными доходами и расходами, оказывающими существенное влияние на финансовые результаты деятельности организации, в отчете о прибылях и убытках в виде справки дается расшифровка отдельных прибылей и убытков за отчетный период и аналогичный период прошлого года.'

При раскрытии в отчете о прибылях и убытках в соответствии с требованиями ПБУ 16/02 информации о суммах доходов, расходов, прибылей или убытков, а также сумм начисленного налога на прибыль, относящихся к прекращаемой деятельности, в форме отчета необходимо предусмотреть отражение по каждому показателю в разрезе продолжающейся и прекращаемой деятельности, а также в целом по организации за ряд лет.

16.4. Содержание и порядок формирования пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках

В соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать учетную политику организации и обеспечивать заинтересованных пользователей дополнительными данными, которые нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, но которые необходимы для реальной оценки деятельности организации. Информация, необходимая для формирования полного представления о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организации, может быть представлена в виде отдельных отчетных форм (отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств и др.), а также пояснительной записки.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Пояснения, как правило, представляются в составе годовой бухгалтерской отчетности. Рассмотрим наиболее важные вопросы, связанные с порядком формирования пояснений к бухгалтерской отчетности.

Отчет об изменениях капитала. В этой отчетной форме раскрывается информация об изменениях уставного (складочного) капитала, резервного капитала и других составляющих собственного капитала. При этом хозяйственные товарищества и общества приводят данные об источниках увеличения и причинах уменьшения капитала.
Отчет об изменениях капитала, составляемый по форме № 3, утвержденной приказом Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности организации» от 22.07.03 № 67н, строится по принципу оборотной ведомости (начальный остаток, поступление, использование (расходование) и конечный остаток) и содержит два раздела.

В разделе I «Изменение капитала» показываются наличие и движение собственного капитала, включающего: уставный (складочный) капитал, добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенную прибыль (непокрытый убыток).
В этом разделе раскрывается информация: 1) о величине капитала по его составляющим элементам по состоянию на 31 декабря года, предшествующего предыдущему; изменения в учетной политике и результаты переоценки объектов основных средств; 2) о величине капитала на 1 января предыдущего года; изменения капитала за предыдущий год с выделением: результатов от пересчета иностранных валют, полученной чистой прибыли и ее использовании на выплату дивидендов и отчислений в резервный фонд, увеличения уставного капитала за счет дополнительного выпуска и увеличения номинальной стоимости акций, изменение (увеличение, уменьшение) уставного капитала и нераспределенной прибыли в связи с реорганизацией юридического лица (разделение, выделение) и др., сокращения уставного капитала за счет уменьшения номинальной стоимости и количества акций; о величине капитала на 31 декабря предыдущего года; 3) изменения в учетной политике и результаты переоценки объектов основных средств за отчетный год; величина собственного капитала по его составляющим на 1 января отчетного года; изменения капитала за отчетный год в разрезе показателей предыдущего года; о величине капитала на 31 декабря отчетного года.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Формируются показатели этого раздела по данным, учитываемым на счетах: 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Следует отметить, что в отчетной форме приведены не все возможные причины изменения капитала (например, эмиссионный доход, увеличивающий добавочный капитал, и т. д.) Поэтому каждая организация, исходя из конкретных условий своей хозяйственной деятельности, включает недостающие показатели.
В разделе II «Резервы» отражаются наличие и изменение резервов, образованных в соответствии с законодательством РФ и в соответствии с учредительными документами, используемых для покрытия убытков организации. Информационным источником формирования показателей этих резервов служит счет 82 «Резервный капитал».

В составе оценочных резервов показываются наличие и движение созданных путем отнесения сумм на финансовые результаты резервов компенсации сомнительных долгов по расчетам с физическими и юридическими лицами за продукцию, товары, (работы и услуги), резервов под обесценение финансовых вложений и резервов под снижение стоимости материальных ценностей. Особенностью формирования показателей этого раздела является то, что остатки на начало отчетного года приводятся в сумме резервов, образованных в конце предыдущего года в соответствии с установленным порядком и принятой учетной политикой организации. Сумма резервов, образованных в конце отчетного года, представляет собой поступление в отчетном году, а сумма по резервам под снижение стоимости материальных ценностей тождественна остатку на конец отчетного года. Данные об израсходованных суммах за отчетный год формируются на основе информации о списании за счет резервов по сомнительным долгам дебиторской задолженности, срок исковой давности по которой истек или нереальной для взыскания, информации об уменьшении резервов под обесценение финансовых вложений, а также списания на финансовые результаты неиспользованных остатков оценочных резервов. В отчете показатели о наличии и движении оценочных резервов приводятся по их видам. Информационным источником для формирования показателей служат данные по счетам: 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» и 63 «Резервы по сомнительным долгам».

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Здесь также приводятся остатки и движение резервов, формируемых за счет включения расходов в издержки производства или обращения. Это резервы на: предстоящую оплату отпусков работникам; выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; выплату вознаграждения по итогам работы за год; ремонт основных средств; производственные затраты по подготовительным работам в сезонных отраслях; гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание и на другие цели в соответствии с требованиями ПБУ 8/01, ПБУ 16/02 и принятой учетной политикой организации. В отчете их наличие и движение отражается по каждому виду резервов. Заполняется этот раздел на основе информации, содержащейся на счете 96 «Резервы предстоящих расходов»,

В справках этого отчета организации отражают данные о стоимости чистых активов для оценки степени ликвидности.
Чистые активы — это величина, определяемая путем вычитания из суммы активов организации, принимаемых к расчету, суммы обязательств, принимаемых к расчету. При определении стоимости чистых активов все организации руководствуются порядком, изложенным в приказе Минфина России и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг «Об утверждении Порядка оценки стоимости активов акционерных обществ» от 29.01.03 № 10н/ОЗ-6/пз. Хотя этот документ утверждает методику расчета чистых активов для акционерных обществ, им могут руководствоваться организации и других организационно-правовых форм.

В расчете стоимости чистых активов принимают участие активы, имеющие денежную и неденежную форму, в оценке по балансовой стоимости, - это нематериальные активы, основные средства, незавершенное строительство, доходные вложения в материальные ценности, запасы, налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, дебиторская задолженность, долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения, денежные средства и прочие внеоборотные и оборотные активы, включая величину отложенных налоговых активов. Пассивы, участвующие в расчете, - это долгосрочные и краткосрочные обязательства по займам и кредитам, кредиторская задолженность, задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов, резервы предстоящих расходов, прочие долгосрочные и краткосрочные обязательства с учетом величины отложенных налоговых обязательств и суммы созданных в установленном порядке резервов в связи с условными обязательствами и с прекра-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

щением деятельности. Стоимость чистых активов указывается в справке на начало и конец отчетного года. Для исчисления данного показателя составляется специальный расчет по следующей форме (цифровой пример представлен поданным, приведенным в бухгалтерском балансе).

Расчет стоимости чистых активов организации (в балансовой оценке)

(тыс. руб.)

№ п/п	Наименование показателей	Код строки баланса	На начало периода	На конец периода
	I. Активы			
1	Нематериальные активы	110	308	328
2	Основные средства	120	108 935	109 517
3	Незавершенное строительство	130	1820	800
4	Доходные вложения в материальные ценности	135	—	—
5	Отложенные налоговые активы	145	72	102
6	Прочие внеоборотные активы	150	—	—
7	Запасы	210	141 224	141 325
8	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	220	535	536
9	Дебиторская задолженность	230+240	140 056	139 812
10	Финансовые вложения (долгосрочные и краткосрочные)	140+250	1125	1200
11	Денежные средства	260	2319	2326
12	Прочие оборотные активы	270	81	69
13	Итого активы, принимаемые к расчету (сумма п. 1–12)		396 475	396 015
	II. Пассивы			
14	Долгосрочные обязательства по займам и кредитам	510	1200	1800
15	Отложенные налоговые обязательства	515	39	33
16	Прочие долгосрочные обязательства	520	—	—
17	Краткосрочные обязательства по займам и кредитам	610	3296	7346
18	Кредиторская задолженность	620	201 032	200 923
19	Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов	630	127	132
20	Резервы предстоящих расходов	650	290	292

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Продолжение

№ п/п	Наименование показателей	Код строки баланса	На начало периода	На конец периода
21	Прочие краткосрочные обязательства	660	–	–
22	Итого пассивы, принимаемые к расчету (сумма п. 14–21)		205 984	210 526
23	Стоимость чистых активов (итого активы (п. 13) минус итого пассивы (п. 22))		190 491	185 489

Следует отметить, что информация о стоимости чистых активов раскрывается и в промежуточной бухгалтерской отчетности. Величину чистых активов в промежуточной бухгалтерской отчетности можно привести справочно за итогом бухгалтерского баланса.

Кроме того, в справке этого отчета отражаются суммы целевого финансирования и поступлений, полученных из бюджета и внебюджетных фондов на финансирование расходов по обычным видам деятельности и капитальных вложений во внеоборотные активы за отчетный и предыдущий годы. Если организация получает целевые средства из бюджета или внебюджетных фондов на цели, связанные с чрезвычайными обстоятельствами, то эти данные также следует отразить справочно в отчете об изменениях капитала.

Отчет о движении денежных средств. Составление такого отчета направлено на повышение полезности раскрываемой отчетной информации. Вместе с бухгалтерским балансом и отчетом о прибылях и убытках он обеспечивает представление информации, позволяющей оценить показатели генерирования денежных потоков и их объемов, а также понять изменения в чистых активах организации, ее финансовую структуру (в том числе ликвидность и платежеспособность), способность регулировать плотность денежных потоков в условиях постоянно меняющихся внешних и внутренних факторов.

Объектом обобщения информации в этом отчете являются денежные средства организации, находящиеся на счетах в банках и в кассе (счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

счета», 55 «Специальные счета в банках»). При составлении отчета к денежным средствам приравниваются так называемые эквиваленты денежных средств, к которым, например, относятся высоколиквидные финансовые вложения, свободно обратимые в заранее известную сумму денежных средств с незначительным риском колебаний стоимости. Финансовые вложения, признаваемые эквивалентами денежных средств, являются объектом обеспечения исполнения краткосрочных обязательств. Как правило, вложения в акции и уставные капиталы других организаций не относят к денежным эквивалентам, за исключением случаев приобретения привилегированных акций незадолго до установленной даты погашения. К эквивалентам денежных средств может быть отнесен банковский «овердрафт», возможность которого предоставляется условиями банковского счета.

Поступление и выбытие денежных средств и их эквивалентов образуют денежные потоки организации, раскрываемые в отчете о движении денежных средств.

При отражении денежных потоков в иностранной валюте их величина пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату составления бухгалтерской отчетности. Курсовые разницы не являются денежными потоками, однако результаты от изменения валютных курсов по остаткам денежных средств и их эквивалентов отражаются в отчете о движении денежных средств с целью сведения остатков на начало и конец отчетного периода.
При формировании показателей отчета денежные потоки классифицируются по трем группам,,соответствующим разным видам деятельности организации - текущей, инвестиционной и финансовой.

Под текущей понимается деятельность организации, являющаяся основным источником ее доходов, т. е. деятельность, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имеющая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности (производство промышленной продукции, выполнение строительных работ, торговая деятельность, сдача имущества в аренду и др.).
Денежными потоками от текущей деятельности являются: выручка от продажи продукции, товаров, работ и услуг; оплата приобретенных материально-производственных запасов, работ, услуг; другие поступления и выплаты, связанные с осуществлением договоров по поставкам и продажам; выплаты работникам

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

по оплате труда и акционерам (участникам) дивидендов, процентов; уплата в бюджет налогов и сборов и др.

Инвестиционной деятельностью считается деятельность организации, связанная с приобретением и продажей внеоборотных активов (земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов); с ведением собственного строительства, расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические разработки; с осуществлением долгосрочных финансовых вложений (вклады в уставные капиталы других организаций, приобретение облигаций и других ценных бумаг долгосрочного характера, приобретение дочерних организаций, предоставление другим организациям займов и т. п.), т. е. финансовых вложений, не относящихся к эквивалентам денежных средств.

Финансовая деятельность определяется как операции, связанные с осуществлением краткосрочных финансовых вложений (выпуск акций и иных долевых ценных бумаг краткосрочного характера, получение от других организаций займов и кредитов и погашение заемных средств, погашение обязательств по финансовой аренде и др.).

При составлении отчета о движении денежных средств в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности в каждой из них должна быть приведена расшифровка, раскрывающая фактическое поступление и использование денежных средств по направлениям деятельности. Размежевание денежных потоков по видам деятельности связано с различиями в требованиях, предъявляемых к отчетной информации пользователями. В текущей деятельности важно оценить возможность организации генерирования денежных средств на поддержание хозяйственного процесса и выявить тенденции увеличения оборотов от продаж продукции (работ, услуг), вызванные наращиванием производственных мощностей. Денежные средства, направленные на инвестиционную деятельность, показывают, насколько будущие производственные мощности смогут поддерживать сложившийся уровень текущей (основной) деятельности и обеспечивать заданные уровни рентабельности и ликвидности. Информация о денежных потоках финансового характера представляет интерес с точки зрения будущих претензий собственников и кредиторов организации на денежные потоки, генерируемые организацией.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Поскольку поступления денежных средств от текущей деятельности определяют возможности организации по ее дальнейшему существованию и развитию, то в структуре отчета о движении денежных средств денежные потоки по текущей деятельности являются определяющими. Величину денежных потоков текущей деятельности можно рассчитать двумя методами: прямым или косвенным.

При прямом методе расчета денежные потоки текущей деятельности определяются как разность между поступлением денежных средств по всем основным группам доходов (выручка от продажи, поступления процентов за предоставленный коммерческий кредит и других доходов, связанных с осуществлением договоров продажи) и расходами, связанными с их выплатой (оплата счетов поставщиков, выплаты заработной платы персоналу, уплаченный налог на прибыль и другие расходы, связанные с текущей деятельностью). Если итоговый результат расчета представляет выбытие денежных средств, то это, как правило, свидетельствует о том, что организация не может эффективно осуществлять свою деятельность.

При косвенном методе отправной точкой расчета является величина прибыли до налогообложения за отчетный период, которую корректируют, прибавляя все расходы, не связанные с движением средств (например, амортизационные отчисления), и вычитая все доходы, не связанные с денежными потоками (например, исключаются доход от инвестиций, суммы уменьшения оценочных резервов, которые первоначально были отнесены на увеличение финансовых результатов, и др.).

Следует отметить, что при составлении отчета о движении денежных средств наиболее предпочтительным является использование прямого метода. Поскольку в данном случае обеспечиваются не только раскрытие значимых источников поступления денежных средств и направлений их расходования, но и связь с данными бухгалтерских регистров, содержащих информацию о денежных средствах, полученных и выплаченных в ходе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности, а также возможность расширения объема информации за счет детализации расшифровок по данным аналитического учета.
Организации при разработке отчета о движении денежных средств могут использовать ф. N° 4, приведенную в приложении к приказу Минфина России от 22.07.03 № 67н.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

При формировании показателей поступления и направления использования денежных средств организациям необходимо иметь в виду следующее.

движение денежных средств, связанное с выплатой (получением) процентов и дивидендов, а также с результатами чрезвычайных обстоятельств, должно раскрываться раздельно;
данные о движении денежных средств, связанном с уплатой налога на прибыль и другими обязательными налоговыми платежами, отражаются по текущей деятельности, кроме случаев их непосредственной увязки с инвестиционной или финансовой деятельностью;
поступления денежных средств от продажи иностранной валюты (включая обязательную продажу валютной выручки) на счета в банках или кассу организации отражаются в составе показателей по текущей деятельности как поступление денежных средств от продажи имущества. При этом сумма проданной иностранной валюты включается в данные, характеризующие расходование денежных средств на текущую деятельность, по соответствующему направлению расходования;
перечисленные денежные средства для приобретения иностранной валюты включаются в данные по текущей деятельности по соответствующему направлению. Поступление приобретенной иностранной валюты также отражается по текущей деятельности.
По каждому виду деятельности рассчитывается показатель «чистые денежные средства» как разница между поступившими и выбывшими денежными средствами (притоками и оттоками) за отчетный период Эта разность может быть как положительной при превышении поступлений денежных средств над суммой их выбытия, так и отрицательной, если суммы выбытия денежных средств превысят их поступление. При отрицательном значении этого показателя в отчете его отражают в круглых скобках. Наличие такого показателя в отчете свидетельствует о способности организации создавать денежные потоки в результате своей деятельности. По этому показателю можно судить, насколько платежеспособна и кредитоспособна организация.

Итоговым показателем движения денежных средств является показатель «чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов», рассчитываемый на основе показателей чистых денежных средств по всем видам деятельности. Этот показа-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

тель может быть как положительным, так и отрицательным. При отрицательном значении данный показатель отражается в отчете в круглых скобках.

остаток денежных средств на конец отчетного периода =
= остаток денежных средств на начало отчетного периода ±
± чистое увеличение (уменьшение)
денежных средств и их эквивалентов.

Остаток денежных средств на конец отчетного периода должен соответствовать конечным остаткам (сальдо) по счетам 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках».

В конце отчетной формулы приводится показатель «величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю». Курс иностранной валюты к рублю на дату составления отчета может отличаться от курса, который был принят при покупке или продаже валюты, в связи с чем образуются курсовые разницы. Эти курсовые разницы в денежные потоки не включаются, а приводятся по данному показателю. Значение показателя может быть как положительным, так и отрицательным.

Следует отметить, что при раскрытии информации в соответствии с требованиями ПБУ 16/02 в отчете о движении денежных средств по каждому показателю в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности отражаются данные по продолжающейся и прекращаемой деятельности, а также в целом по организации за ряд лет.

Информация, представленная в отчете о движении денежных средств, полезна для инвесторов, акционеров и кредиторов организации. Результаты по каждому из направлений (от текущей, инвестиционной и финансовой деятельности) формирования и использования денежных средств, представленные в отчете, уже на стадии предварительного изучения позволяют пользователям отчетной информации оценить способность организации адаптироваться к меняющимся условиям коммерческой деятельности, погашать банковские ссуды, выплачивать дивиденды и делать новые капитальные вложения без использования внешних источников.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Приложение к бухгалтерскому балансу. Показатели, представляющие собой детализацию имеющихся в бухгалтерском балансе данных либо содержащие качественную их сторону, могут представляться в виде самостоятельных форм бухгалтерской отчетности или включаться в пояснительную записку. Расшифровку отдельных статей бухгалтерского баланса организации могут представлять по образцу ф. № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу».

По своей структуре этот отчет состоит из десяти расшифро-вочных таблиц, во многих из которых движение показателей приводится развернуто, т.е. в последовательности: начальный остаток, поступление, использование (расходование) средств - и выводится отчетный показатель, характеризующий остатки средств на конец года.

В таблице **«Нематериальные активы»** показываются наличие и движение нематериальных активов в части объектов интеллектуальной собственности, организационных расходов, деловой репутации организации и прочих нематериальных активов. Здесь приводится также сумма начисленной амортизации на начало и конец отчетного года.
Источником информации для заполнения этой таблицы являются данные в аналитическом разрезе по синтетическим счетам 04 «Нематериальные активы» и 05 «Амортизация нематериальных активов». Если по каким-либо объектам нематериальных активов амортизационные отчисления начисляются путем уменьшения их первоначальной стоимости (по кредиту счета 04), то отражать такие суммы амортизационных отчислений, как выбытие нематериальных активов, в данной таблице не следует. Расшифровка нематериальных активов должна соответствовать их первоначальной стоимости, а суммы амортизации, как указано выше, показываются отдельно. При формировании показателей этой таблицы следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000).
В таблице **«Основные средства»** отражаются наличие и движение объектов основных средств по первоначальной (восстановительной) стоимости по видам согласно Общероссийскому классификатору основных фондов (ОК 013-94), величина начисленной амортизации на начало отчетного года и конец отчетного

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

периода с выделением по объектам основных средств, составляющим материально-техническую базу производственной или предпринимательской деятельности организации. Кроме того, приводятся данные о стоимости объектов основных средств сданных и полученных в аренду (как в целом, так и по водам) и переведенных на консервацию. Отдельной позицией выделяются объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и находящиеся в процессе государственной регистрации.

Справочно указываются результаты от переоценки основных средств и изменения стоимости объектов основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации.

Информационным источником для заполнения этой таблицы являются данные синтетического и аналитического учета по счетам 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств». При формировании показателей следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01).

В таблице «Доходные вложения в материальные ценности» отражаются наличие и движение по первоначальной стоимости доходных вложений по видам имущества (для передачи в лизинг, по договору проката, прочие) и сумма начисленной амортизации по всем доходным вложениям в материальные ценности на начало и конец отчетного года.

Источником информации для заполнения этой таблицы являются данные синтетического и аналитического учета по счетам 03 «Доходные вложения в материальные ценности» и 02 «Амортизация основных средств».

В таблице «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» показываются расходы по видам работ на начало отчетного года, произведенные и списанные по назначению в течение года, и наличие расходов на конец отчетного года. Справочно приводятся суммы расходов по незаконченным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, а также суммы расходов по этим работам, не давшим положительных результатов.

Источником информации для заполнения таблицы являются данные синтетического и аналитического учета по счетам 04 «Нематериальные активы», 08 «Вложения во внеоборотные активы*

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

и 91 «Прочие доходы и расходы». При формировании показателей следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02).

В таблице «Расходы на освоение природных ресурсов» отражаются расходы на освоение природных ресурсов, носящие капитальный характер и приводящие к созданию внеоборотных активов. Информация приводится по состоянию на начало и конец отчетного года, а также произведенных и списанных в отчетном году.

Справочно показываются сумма расходов по участкам недр, незаконченным поиском и оценкой месторождений, разведкой и (или) геологическими изысканиями и прочими аналогичными работами, а также сумма расходов на освоение природных ресурсов, отнесенных в отчетном периоде на внереализационные расходы как безрезультатные.

В таблице «Финансовые вложения» расшифровываются долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения по их видам, учитываемым в аналитическом разрезе на счете 58 «Финансовые вложения». Из общей суммы финансовых вложений выделяются и показываются отдельными позициями финансовые вложения, имеющие текущую рыночную стоимость. Справочно по финансовым вложениям, имеющим текущую рыночную стоимость, приводятся данные об изменении их стоимости в результате корректировки оценки, а по долговым ценным бумагам указывается разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью, отнесенная на финансовые результаты отчетного периода. При формировании показателей следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02).

В таблице «Дебиторская и кредиторская задолженность» дается расшифровка состояния и движения долгосрочной и краткосрочной дебиторской и кредиторской задолженности, учитываемой на счетах расчетов, включая обязательства, обеспеченные векселями, и авансы. В составе кредиторской задолженности отражаются также суммы задолженности по кредитам и займам.

В таблице «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)» приводятся данные о затратах за отчетный и предыдущий годы в разрезе экономических элементов: материаль-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты Данные даются в целом по организации (по всем видам деятельности) без учета внутрихозяйственного оборота. При этом к внутрихозяйственному обороту относятся: затраты, связанные с передачей продукции, работ и услуг внутри организации для нужд собственного производства, обслуживающих хозяйств и производств; затраты по браку, затраты при простоях по внешним причинам; расходы, возмещаемые виновными лицами; расходы, списываемые в установленном порядке на счета учета финансовых результатов и капитала Здесь показываются также изменения остатков (прирост (f]. уменьшение [—]) незавершенного производства, расходов будущих периодов и резервов предстоящих расходов
Информационным источником формирования показателей этой таблицы являются данные синтетического и аналитического учета по счетам учета затрат на производство, а также по счетам 96 «Резервы предстоящих расходов» и 97 «Расходы будущих периодов». При формировании показателей следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учете «Расходы организации» (ПБУ 10/99).

В таблице **«Обеспечения**» отражается состояние полученных и выданных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей. Отдельными позициями выделяется имущество, находящееся в залоге, и имущество, переданное в залог. Следует подчеркнуть, что в таблице указываются качественные «рактерис-тики полученных и выданных обеспечений и заложенного имущества, т. е. обеспечения в виде векселей, ценных бумаг и иных финансовых вложений, прочее.
Информация для заполнения этой таблицы формируется по данным забалансовых счетов 008 «Обеспеченна обязательств и платежей полученные» и 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

В таблице **«Государственная помощь»** показываются суммы полученных в отчетном году бюджетных средств {субсидии, субвенции), предоставленных организации на безвозмездной и безвозвратной основе на осуществление целевых расходе», а также бюджетных кредитов, выданных на возмездной и вожршо* основе. Полученные бюджетные средства следует отражать в разрезе покрытия текущих расходов и приобретения (строительства) внеоборотных активов.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Источником информации для заполнения этой таблицы являются данные синтетического и аналитического учета по счетам 86 «Целевое финансирование», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». При формировании показателей руководствуются Положением по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000)

Использование данных этого отчета при анализе деятельности организации позволяет более точно оценить ее финансовое положение, раскрыть инвестиционную политику, направленную на техническое развитие. Кроме того, показатели этого отчета создают определенное облегчение для выполнения традиционных оценочных сопоставлений об имуществе, долгах и возможности их погашения, степени доходности финансовых вложений, оценки эффективности заемного капитала и др.

Пояснительная записка. Она является обязательной составной частью годовой бухгалтерской отчетности организации, в которой ясно и доступно объясняется суть представленной отчетной информации. Объем информации, приводимой в пояснительной записке, определяется организацией. Однако во всех случаях структура и содержание пояснительной записки должны соответствовать требованиям п. 27 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), а также других положений по бухгалтерскому учету. В соответствии с этими нормативными документами вся информация, отражаемая в пояснительной записке, может быть подразделена на два вида, обязательная информация и информация рекомендательного характера.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

информации, раскрывающей имущественное и финансовое положение организации, ее техническую, социальную и экономическую политику, связанную с новыми долгосрочными инвестициями;

расшифровок прочих активов и пассивов, прочей дебиторской и кредиторской задолженности, иных обязательств, отдельных видов прибылей и убытков в случае их существенности в общей сумме итогов бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках;

информации об участии в совместной деятельности, раскрываемой в соответствии с правилами, установленными ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»;

данных о доходах, расходах и обязательствах, выявленных после даты составления годовой бухгалтерской отчетности до ее представления и существенно влияющих на оценку финансового положения организации, включая принятие решения о распределении прибыли;

информации об условных обязательствах и условных активах, являющихся последствиями условных фактов хозяйственной деятельности, имеющих место по состоянию на отчетную дату;

информации по прекращаемой деятельности в соответствии с требованиями ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»;

причин изменений вступительного баланса на начало года и раскрытия отличных от предыдущего года способов ведения бухгалтерского учета, особенно тех изменений в учетной политике, которые существенно влияют на оценку и принятие решений пользователей бухгалтерской отчетности в отчетном году или в периодах, следующих за отчетным, причин этих изменений и оценки последствий их в стоимостном выражении.

Информация рекомендательного характера, излагаемая в пояснительной записке, призвана дополнительно раскрыть тенденции изменения основных показателей деятельности организации, показать качественные изменения в ее имущественном и финансовом положении с обоснованием причин. Так, при изложении основных показателей деятельности, характеризующих качественные изменения в имущественном и финансовом положении организации, может быть приведена характеристика основных средств (доля их активной части, коэффициенты износа,

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

обновления, выбытия и т.п.), нематериальных активов, финансовых вложений, научно-технического уровня продукции, указан принятый порядок расчета аналитических показателей (рентабельность, доля собственных оборотных средств и пр)

При оценке финансового состояния на краткосрочную перспективу могут приводиться показатели оценки удовлетворительности структуры баланса (текущей ликвидности, обеспеченности собственными средствами и способности восстановления (утраты) платежеспособности). При характеристике платежеспособности следует учесть такие показатели, как наличие денежных средств на счетах в банках и в кассе организации, убытки, просроченная дебиторская и кредиторская задолженность, не погашенные в срок кредиты и займы, полнота перечисления налогов в бюджет и штрафных санкций за неисполнение обязательств перед бюджетом.

При оценке финансового состояния на длительную перспективу необходимо дать характеристику структуры источников средств и степень зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов, а также динамику инвестиций за предыдущие годы и на перспективу с определением эффективности этих инвестиций.

В пояснительной записке может быть приведена оценка деловой активности организации, критериями которой являются широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт, деловая репутация организации, выражающаяся, в частности, в известности ее клиентов, положении на рынке ценных бумаг, другая информация, характеризующая степень выполнения плановых показателей, обеспечения заданных темпов их роста (снижения), уровень эффективности использования ресурсов организации и др.

Целесообразно включение в пояснительную записку данных о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет, описания будущих капитальных вложений, осуществляемых экономических мероприятий, природоохранных мероприятий и другой информации, представляющей интерес для пользователей бухгалтерской отчетности.

Детальное раскрытие информации о финансово-хозяйственной деятельности является важным средством возможного привлечения потенциальных инвесторов и кредиторов, заинтересованных в развитии организации.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

16.5. Основы составления консолидированной финансовой отчетности

Консолидированная финансовая отчетность раскрывает информацию о финансовом положении и финансовых результатах деятельности группы взаимосвязанных организаций. Все входящие в группу организации, являясь самостоятельными хозяйствующими субъектами (обособленными юридическими лицами), образуют экономическую единицу – группу, не имеющую статуса юридического лица. Критерием взаимосвязи организаций, входящих в группу, являются отношения контроля головной организации (компании) над ее дочерними обществами (компаниями). Контроль представляет собой право головной организации определять финансовую и хозяйственную политику дочерних организаций (обществ) с целью получения экономической выгоды от их деятельности.

Для группы недостаточно представить бухгалтерскую отчетность отдельных входящих в нее организаций. Необходим качественно новый уровень отчетной информации, характеризующий группу в целом. Такая информация формируется при составлении консолидированной финансовой отчетности. Она не заменяет индивидуальных бухгалтерских отчетов отдельных организаций, а позволяет получить объективное представление о финансовом положении, финансовых результатах и перспективах развития группы как единого хозяйственного организма.

Консолидированная финансовая отчетность необходима всем имеющим интересы в данной группе. Она позволяет показать масштабы различных видов деятельности внутри группы, сделать деятельность группы прозрачной для пользователей отчетной информации, способствует повышению их доверия как к группе, так и к отдельным входящим в нее организациям.

В западных странах методика консолидирования отчетности организаций, входящих в группу, достаточно отработана. В нашей стране требование консолидации отчетности выдвинуто относительно недавно и в последующие годы подчеркивалось как обязательное к исполнению группами, имеющими дочерние и зависимые общества, находящиеся на территории Российской Федерации и за ее пределами.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

В российской практике консолидированная отчетность составляется в объеме и порядке, установленных ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», по данным бухгалтерской отчетности юридически самостоятельных организаций, входящих в состав корпоративной семьи (компании, объединения и т.п.). При этом общие правила составления консолидированной отчетности определены Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности Следует подчеркнуть, что эти Методические рекомендации не противоречат МСФО (TAS) 27 «Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность»

Консолидированная отчетность составляется путем объединения показателей бухгалтерской отчетности головной организации и ее дочерних обществ и включения данных об участии в зависимых обществах. При этом показатели бухгалтерской отчетности дочерних обществ объединяются в составе консолидированной отчетности, если головная организация:
обладает более 50% голосующих акций акционерного общества или более 50 % уставного капитала общества с ограниченной ответственностью,

имеет возможность определять решения, принимаемые дочерним обществом, в соответствии с заключенным договором между головной организацией и дочерним обществом;
имеет иные способы определения решений, принимаемых дочерним обществом.

Включение в консолидированную отчетность данных об участии в зависимых обществах осуществляется в случаях наличия у головной организации более 20 % голосующих акций (доли уставного капитала) зависимого общества.
Следует отметить, что если доля участия головной организации в дочернем или зависимом обществе приобретена на краткосрочный период с целью последующей перепродажи либо головная организация не может определять решения, принимаемые дочерним обществом, то данные о таких обществах могут не тчкпючаться r консолидированную отчетность.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Консолидированная отчетность составляется по формам, разрабатываемым головной организацией на основе рекомендованных Минфином России образцов форм бухгалтерской отчетности При этом числовые показатели отдельных активов, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности должны приводиться обособленно, если без знания о них для пользователя невозможна оценка финансового положения или финансового результата деятельности группы взаимосвязанных организаций. Числовые показатели отдельных видов активов, обязательств и хозяйственных операций не приводятся, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки пользователями финансового положения группы или финансового результата ее деятельности, а отражаются общей суммой

Объем, сроки и порядок представления бухгалтерской отчетности дочерних и зависимых обществ устанавливает головная организация.

Консолидированная отчетность составляется по данным бухгалтерских отчетов группы взаимосвязанных организаций, приведенным за один и тот же отчетный период и на одну и ту же отчетную дату При этом если дочернее общество, расположенное за пределами Российской Федерации, не может составить бухгалтерскую отчетность на ту же дату, что и вся группа, то допускается расхождение между отчетными датами, не превышающее трех месяцев.

Для консолидации показателей бухгалтерской отчетности дочернего общества, составленной в иностранной валюте, осуществляют пересчет этих показателей в валюту Российской Федерации (рубли) по курсу ЦБ РФ. При этом стоимость активов и пассивов дочернего общества пересчитывают по курсу, последнему по времени котировки в отчетном периоде, а доходы и расходы, формирующие финансовые результаты дочернего общества, — с использованием курсов, действовавших на соответствующие даты совершения операций в иностранной валюте, либо с использованием средневзвешанного курса соответствующей иностранной валюты за отчетный период. Разницы, возникающие в результате такого пересчета отражают в консолидированном бухгалтерском балансе в составе добавочного капитала и отдельно раскрывают в пояснениях к консолидированному бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Составление консолидированной отчетности не сводится к простому суммированию одноименных показателей бухгалтерской отчетности юридических лиц, входящих в состав группы.
Для получения системы показателей, характеризующих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций, необходимо проведение процедур консолидации, оптимизации объема информации с соблюдением принципа рациональности, выделения и отражения отдельных расчетных показателей
Порядок консолидации бухгалтерской отчетности зависит от доли организации в уставном капитале дочерних обществ. Когда головная организация имеет 50% и ниже голосующих акций акционерного общества или уставного капитала общества с ограниченной ответственностью, то доля активов и пассивов дочернего общества для включения в консолидированную отчетность определяется исходя из доли голосующих акций дочернего общества, принадлежащей головной организации, в их общем количестве или доли участия головной организации в уставном капитале дочернего общества. Если дочернее общество равновелико (по 50%) принадлежит двум головным организациям, то показатели активов и пассивов такого дочернего общества, подлежащие включению в консолидированную отчетность каждой головной организации, определяются исходя из доли голосующих акций дочернего общества, принадлежащей головной организации, в их общем количестве или доли участия головной организации в уставном капитале дочернего общества.

При формировании показателей консолидированного бухгалтерского баланса в него не включают:

- финансовые вложения головной организации в уставные капиталы дочерних обществ и соответственно уставные капиталы дочерних обществ в части, принадлежащей головной организации;
- показатели, отражающие дебиторскую и кредиторскую задолженность между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами;
- прибыль и убытки от операций между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами;
- дивиденды, выплачиваемые дочерними обществами головной организации либо другим дочерним обществам той же голов-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ной организации, а также головной организацией своим дочерним обществам.

При составлении бухгалтерского баланса возможно осуществление некоторых перегруппировок между отдельными статьями баланса, которые не оказывают влияния на его общий итог, но меняют соотношение итоговых показателей разделов, отдельных статей и др. Например, если при объединении-бухгалтерских балансов головной организации и дочернего общества балансовая оценка у головной организации финансовых вложений в дочернее общество отличается от номинальной стоимости акций дочернего общества (стоимостной оценки доли участия головной организации в уставном капитале дочернего общества), то в консолидированном бухгалтерском балансе возникает показатель «Деловая репутация дочернего общества». При превышении балансовой оценки финансовых вложений у головной организации в дочернее общество этот показатель в балансе отражается в группе статей «Нематериальные активы», а при обратной ситуации статья «Деловая репутация дочернего общества» показывается между разделами III «Капитал и резервы» и IV «Долгосрочные обязательства».

При объединении бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ в консолидированный отчет о прибылях и убытках не включаются:

выручка от продажи продукции (товаров, работ, услуг) между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами одной головной организации и затраты, приходящиеся на эту продажу;

дивиденды, выплачиваемые дочерними обществами головной организации либо другим дочерним обществам той же головной организации, а также головной организацией своим дочерним обществам;

любые иные доходы и расходы, возникающие в результате операций между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами одной головной организации;

финансовый результат деятельности дочерних обществ в части доходов и расходов, не относящихся к деятельности группы взаимосвязанных организаций, когда головная организация имеет 50% и ниже голосующих акций в акционерном обществе или 50% и ниже долю в уставном капитале общества с ограниченной

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

ответственностью. В этом случае финансовый результат деятельности дочернего общества в части доходов и расходов для включения в отчет о прибылях и убытках определяется исходя из доли голосующих акций дочернего общества, принадлежащей головной организации, в их общем количестве или доли участия головной организации в уставном капитале дочернего общества.
В консолидированном бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках выделяются отдельно расчетные показатели, отражающие долю меньшинства в показателях дочерних обществ. Этот показатель рассчитывается, если головная организация имеет более 50%, но менее 100% голосующих акций акционерного общества или более 50%, но менее 100% доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью.
В консолидированном бухгалтерском балансе показатель доли меньшинства отражает величину капитала дочернего общества, не принадлежащего головной организации. Доля меньшинства в этом случае рассчитывается исходя из величины капитала дочернего общества по состоянию на отчетную дату и процента не принадлежащих головной организации голосующих акций в их общем количестве (доли уставного капитала, не принадлежащей головной организации, в общей его величине). Этот показатель отражается отдельной статьей за итогом раздела III «Капитал и резервы», составляющие капитала группы взаимосвязанных организаций - за минусом рассчитанной доли меньшинства.
В консолидированном отчете о прибылях и убытках показатель доли меньшинства отражает величину финансового результата деятельности дочернего общества, не принадлежащую головной организации. Для составления отчета о прибылях и убытках доля меньшинства определяется исходя из величины нераспределенной прибыли или непокрытого убытка дочернего общества за отчетный период и процента не принадлежащих головной организации голосующих акций в их общем количестве (доли уставного капитала, не принадлежащей головной организации, в его общей величине). Этот показатель выделяется по отдельно вписываемой строке, а доходы и расходы, формирующие финансовый результат деятельности группы, показываются за минусом доли меньшинства.
Данные о зависимых обществах включаются в консолидированную отчетность посредством отражения в ней двух расчетных показателей:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

1) стоимостной оценки участия головной организации в зависимом обществе, определяемой исходя из фактических затрат, произведенных организацией при осуществлении инвестиций, увеличенных (уменьшенных) на долю головной организации в прибылях (убытках) зависимого общества за период с момента осуществления инвестиций. Этот показатель в консолидированном бухгалтерском балансе отражается отдельной статьей в группе «Финансовые вложения»;
2) доли головной организации в прибылях или убытках зависимого общества за отчетный период, рассчитываемой исходя из величины нераспределенной прибыли или непокрытого убытка зависимого общества за отчетный период и процента принадлежащих головной организации голосующих акций в их общем количестве (доли уставного капитала, принадлежащей головной организации, в его общей величине). Этот показатель отражается в консолидированном отчете о прибылях и убытках отдельной статьей «Капитализированный доход (убыток)» после группы статей по внереализационным доходам и расходам и включается в финансовый результат деятельности группы.

Кроме показателей агрегированных отчетов в пояснениях к консолидированному бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках приводится дополнительная информация о дочерних и зависимых обществах, содержащая:
перечень обществ (Полное наименование), место государственной регистрации и (или) место ведения хозяйственной деятельности;
долю участия головной организаций в обществе, долю принадлежащих головной организации голосующих акций (уставного капитала), если она отличается от доли участия;
стоимостную оценку влияния на финансовое положение группы взаимосвязанных организаций, оказанного приобретением или выбытием дочерних и зависимых обществ на отчетную дату на финансовые показатели ее деятельности за отчетный период.

Группа взаимосвязанных организаций может не составлять отчетность по правилам, предусмотрешшм норштшными актами и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету Минфина России, в случае есяй,одновременно соблюдаются следующие условия:

сводная бухгалтерская отчетность составлена на основе МСФО и обеспечена ее достоверность;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

пояснительная записка к отчетности, составленной на основе МСФО, содержит перечень применяемых требований к бухгалтерской отчетности, раскрывает способы ведения бухгалтерского учета, включая оценки, отличающиеся от российских правил ведения бухгалтерского учета.

Достоверность составления консолидированной отчетности обеспечивает руководитель головной организации. Поэтому для большей уверенности в достоверности составленной отчетности следует получить заключение независимого аудитора. При аудиторской проверке необходимо выявить сферу консолидации отчетности, проверить документы, являющиеся основанием для консолидации, оценить методы ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, их объективность и сопоставимость в условиях консолидированной отчетности, ибо составление головной организацией такой отчетности возможно лишь при условии единой учетной политики всех организаций, вошедших в данную сферу консолидации.

По решению участников группы консолидированная отчетность может публиковаться в составе публикуемой бухгалтерской отчетности головной организации.

Контрольные вопросы

1. Каково определение бухгалтерской отчетности?
2. Каково значение бухгалтерской отчетности для управления, определения стратегии организации в рыночной экономике?
3. Каковы основные требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности?
4. Каков состав отчетности организации годовой, промежуточной?
5. Кто несет ответственность за составление отчетности?
6. Каковы основные показатели бухгалтерского баланса (ф.№ 1)?
7. Каковы основные показатели «Отчета о прибылях и убытках» (ф. № 2)?
8. Каковы основные показатели «Отчета о движении капитала» (ф. № 3)?
9. Каковы основные показатели «Отчета о движении денежных средств» (ф. № 4)?

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

10. Каковы основные показатели Приложения к бухгалтерскому балансу (ф. № 5)?
11. Кто является пользователем бухгалтерской отчетности? ,12. Каковы сроки представления отчетности?
13. Каковы основные правила оценки статей бухгалтерской отчетности?
14. Каковы взаимосвязи между показателями отчетности и информацией счетов бухгалтерского учета?
15. Как формируются статьи бухгалтерского баланса?
16. Какие существуют взаимосвязи между отдельными показателями различных форм отчетности?
17. Какие показатели отчетности (форм № 1, 2, 5) используются для анализа финансового состояния организации, для принятия управленческих решений, выработки стратегии в рыночной экономике?
18. Каковы основные привила консолидирования показателей бухгалтерской отчетности головной организации и ее дочерних (зависимых) обществ?
19. Каково назначение инвентаризации имущества и финансовых обязательств?
20. Какой период является отчетным годом для всех организаций?
21. Какие факты хозяйственной деятельности называют событиями после отчетной даты?
22. Какова цель составления пояснительной записки?
23. В чем суть представления в бухгалтерской отчетности информации по сегментам?
24. Каково назначение представления в бухгалтерской отчетности информации об аффилированных лицах?
25. Какое влияние на принимаемые решения пользователей отчетности может оказать отсутствие в ней информации о прекращаемой деятельности?

Задания в тестовой форме

Укажите номера правильных ответов.
1. Система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации, а также финансовые результаты его деятельности — это: а) налоговая декларация;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

б) бухгалтерская отчетность;
в) оборотная ведомость по синтетическим счетам;
г) План счетов бухгалтерского учета.
2. Активы и пассивы в бухгалтерском балансе должны показываться в зависимости от срока обращения (погашения) с подразделением на:
а) срочные и просроченные;
б) долгосрочные, среднесрочные и краткосрочные;
в) долгосрочные и краткосрочные.
3. Данные бухгалтерского баланса на начало отчетного периода должны быть сопоставимы:
а) с данными учетных регистров;
б) со сведениями, представленными инвесторам;
в) с данными бухгалтерского баланса за период, предшествующий отчетному;
г) с данными первичных документов.
4. Бухгалтерская отчетность подписывается:
а) налоговым инспектором:
б) руководителем и аудитором;
в) главным бухгалтером (специализированной организацией, ведущей учет) и налоговым инспектором;
г) руководителем и главным бухгалтером (специализированной организацией, ведущей учет).
5. Отчетным годом для всех организаций является:
а) календарный год — от даты регистрации;
б) календарный год - с 1 января по 31 декабря включительно;
в) календарный год — с первого рабочего дня января по последний рабочий день декабря;
г) календарный год — с 1 января по последний рабочий день декабря.
6. Квартальная бухгалтерская отчетность представляется:
а) в течение 30 дней по окончании квартала;
б) до 1-го числа второго месяца, следующего за отчетным кварталом;
в) сразу после истечения квартала.
7. Затраты по незаконченным работам капитального ремонта оборудования, производимого хозяйственным способом, отражаются в балансе по статье:
а) «Затраты в незавершенном производстве»;
б) «Расходы будущих периодов»;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

в) «Прочие запасы и затраты»;
г) «Прочие оборотные активы».
8. В бухгалтерском балансе в развернутом виде приводятся остатки по счетам:
а) «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
б) «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
в) «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».
9. Статьи бухгалтерской отчетности, составленной за отчетный год, подтверждаются:
а) результатами инвентаризации имущества и финансовых обязательств;
б) материально ответственными лицами;
b) учетными регистрами;
г) справками бухгалтерии.
10. Готовая продукция в бухгалтерском балансе отражается:
а) по фактической производственной себестоимости;
б) по нормативной (плановой) производственной себестоимости;
в) по контрактной стоимости;
г) по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Глава 17. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ

Цели изучения главы:

- усвоение понятия, назначения, принципов построения учетной политики;
- уяснение правил формирования учетной политики и порядка внесения изменений в нее;
- получение представления о содержании учетной политики;
- овладение методикой составления учетной политики;
- приобретение навыков разработки приказа об учетной политике организации.

17.1. Общая характеристика учетной политики

Термин «учетная политика» применяют в широком и узком смысле слова. В первом случае учетной политикой может являться политика в области учета, проводимая государством, общественными организациями; в узком смысле - политика только организации. Далее термин «учетная политика» трактуется именно таким образом.

Учетная политика разрабатывается каждой организацией самостоятельно и базируется на заданных нормативными документами параметрах. В целях налогообложения организации разрабатывают отдельную учетную политику, руководствуясь правилами налогового законодательства (см. НК РФ),
Учетная политика организации призвана создавать условия для:
получения достоверных данных финансовой отчетности;
минимизации затрат, связанных с получением первичной информации, ее обработкой и составлением отчетности;
обеспечения рационального использования бухгалтерских кадров.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

В процессе реформирования национальной системы бухгалтерского учета в России происходит переход от жесткой ^г^-ментации государством правил учета к их многовариантности Такой подход непосредственно связан с переориентацией учета на цель - предоставление достоверной информации финансовой отчетности всем заинтересованным пользователям. Достоверное отражение фактов хозяйственной жизни возможно только в случае адекватности учетных методов и процедур многомерной действительности. В условиях современной рыночной экономики наблюдается значительная дифференциация видов хозяйственных операций. Существует множество различных типов организации, и каждая из них постоянно сталкивается с разнообразными ситуациями. Предусмотреть все многообразие случаев хозяйственной жизни субъектов экономики в нормативных документах не реально. Каждая организация для достижения достоверного отображения своего финансового положения должна учесть присущие именно ей особенности (стратегию и тактику, структуру управления, виды и объемы деятельности, специфику проводимых операций, формы взаимодействия с клиентами, возможности использования современных средств обработки и передачи данных и др.). Это обусловливает необходимость предоставления организациям права выбора совокупности способов и методов ведения бухгалтерского учета в зависимости от условий хозяйственной деятельности.

Кроме того, затраты по ведению учета и составлению отчетности ложатся на организации1. Поэтому они, с одной стороны, непосредственно заинтересованы в снижении расходов, связанных с учетными процессами; а с другой - только они, исходя из имеющейся ситуации, могут решить, как построить у себя учет, чтобы обеспечить минимизацию затрат по его ведению и наиболее эффективное использование бухгалтерских кадров.

1 В то время как затраты по ведению учета и составлению отчетности возложены на организации, экономические выгоды от этой деятельности в настоящее время практически не поддаются измерению. Хотя постоянно делаются попытки определить эти выгоды. Считается, что организация, предоставляя пользователям финансовую отчетность, создает предпосылки для обеспечения себя источниками финансовых ресурсов. Существует и мнение, согласно которому бухгалтерский учет способствует сокращению неопределенности в экономике, в обществе, и, следовательно, выгоду получает все общество, в том числе и предприятия, составляющие отчетность.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Отметим также то, что нормативные документы, не задавая правил учета и отражения в отчетности для всех конкретных практических случаев, оставляют место для вынесения бухгалтером по ряду моментов своего профессионального суждения. Это в свою очередь увеличивает потенциальную возможность для проявления субъективности. В свете этого значение учетной политики состоит в том, что она ограничивает область применения субъективного подхода и обеспечивает проверку произвольного и неоправданного использования методов бухгалтерского учета.

С точки зрения пользователей финансовой отчетности учетная политика необходима для того, чтобы они могли:

уяснить, каким именно образом были получены данные отчетности, какие методы и процедуры применялись организацией;

убедиться в сопоставимости сведений, содержащихся в отчетности за разные отчетные периоды, и, следовательно, проводить анализ динамики финансового положения организации, а также выяснить степень сопоставимости данных отчетности различных организаций;

получить дополнительную информацию об изменениях в деятельности организации, поскольку появление новых операций и объектов может вызвать соответствующие дополнения, изменения в учетной политике.

Понятие учетной политики, правила ее построения (выбора и обоснования) и раскрытия (придания гласности) устанавливаются Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», утвержденным приказом Минфина РФ от 09.12.98 № бОн (далее - Положение), а также статьей 6 «Организация бухгалтерского учета в организациях» Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 № 129-ФЗ1.

В соответствии с Положением учетная политика — выбранная организацией «совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измере-

Национальные стандарты учетной политики уже давно действуют в большинстве развитых стран. Учетной политике посвящен международный стандарт финансовой отчетности - МСФО 8 «Учетная политика изменения в расчетных оценках и ошибки». В целом российский национальный стандарт (ПБУ 1/98) соответствует МСФО 8 (используется принцип начисления; раскрытие учетной политики представляется в составе финансовой отчетности и др.).

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ния, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной (уставной и иной) деятельности»1.

Таким образом, учетная политика - ряд процедур и методов бухгалтерского учета, выбираемых и последовательно применяемых организацией, считающей, что именно данные процедуры и методы наилучшим образом соответствуют условиям деятельности и требованиям полного представления результатов и финансового положения2.

Путем формирования и раскрытия своей учетной политики организации реализуют свое право в выборе правил учета и составления отчетности; объясняют ее пользователям порядок получения данных, представленных в формах отчетности; дают возможность потребителям информации составить представление об особенностях хозяйственных процессов, условий деятельности и своевременно узнать об изменениях в них. Также посредством учетной политики пользователи ставятся в известность обо всех фактах отклонения от допущений и требований, сформулированных в Положении.

Выбранная организацией совокупность способов и методов бухгалтерского учета не должна противоречить законодательным и нормативным документам, принятым на различных уровнях регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации (Федеральному закону «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 № 129-ФЗ, Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденному приказом Минфина РФ от 29.07.98 № 34н, Положениям (стандартам) бухгалтерского учета, регулирующим порядок учета различных объектов бухгалтерского учета, методическим указаниям, инструкциям, рекомендациям и т.д.). В то же время каждая организация вправе на основе анализа и учета своих особенностей са-

МСФО определяют учетную политику как «конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, принятые компанией для подготовки и представления финансовой отчетности».

2 Во многих сферах бухгалтерского учета существует ряд методов, которые могут быть применимы к одной и той же операции. Например, начисление амортизации по основным средствам может осуществляться методом равномерного списания, методом уменьшаемого остатка, методом суммы чисел лет, пропорционально объему произведенной продукции. Для каждой группы основных средств организация выбирает наиболее адекватный метод, позволяющий достигнуть соответствия между доходами и расходами.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

мостоятельно формировать оптимальное сочетание способов и методов ведения бухгалтерского учета.
На формирование учетной политики влияет множество факторов, в том числе:
форма собственности и организационно-правовая форма хозяйственной деятельности;
сфера деятельности;
величина организации (объем выпуска продукции, объем продаж, среднесписочная численность работников);
особенности деятельности (технологические, коммерческие, финансовые, управленческие);
кадровое обеспечение (уровень квалификации персонала, в том числе бухгалтерского);
наличие оргтехники и программного обеспечения;
хозяйственная ситуация (ситуация на рынке реализуемого товара, свобода ценообразования и выбора партнеров, развитость инфраструктуры рынка, наличие налоговых льгот).
Положение требует, чтобы при формировании своей учетной политики организация исходила из основополагающих принципов и предпосылок, обязательных для выполнения всеми организациями. Такие предпосылки и принципы названы требованиями и допущениями.
Положением установлены следующие допущения - определенные условия, которыми руководствуются все организации при постановке бухгалтерского учета и которые не должны меняться:
имущественной обособленности организаций — имущество и обязательства организаций существуют обособленно от имущества и обязательств собственников этой организации и других организаций;
непрерывности деятельности организации — организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке. Суть этого принципа состоит в том, что активы и обязательства организации, если она не будет ликвидироваться, оцениваются исходя из исторической стоимости. Данный принцип не соблюдается, если есть намерение ликвидировать организацию в течение года или есть вероятность, что недостаток финансирования приведет к ликвидации (или сокращению объемов деятельности). Это может

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

быть обнаружено при составлении прогноза движения денежных средств в будущем году, когда сопоставление притока денежных средств и оттока свидетельствует о недостатке финансирования, который вряд ли будет покрыт кредитами банков или внешними кредиторами;
последовательности применения учетной политики - выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. В результате применения принципа последовательности учетный подход ко всем сходным операциям будет одинаковым в течение текущего отчетного периода и от одного отчетного периода к другому. Это делает отчеты более объективными и создает условия для более обоснованного сравнения результатов деятельности организации.

Дело в том, что некоторые объекты могут учитываться несколькими способами, причем допустимыми являются все из них. Например, амортизация может учитываться прямолинейным методом, методом уменьшаемого остатка и др. Если организация будет менять выбранные методы учета амортизации, то это, во-первых, потребует большого количества сложных корректировочных проводок, во-вторых, может сделать показатели отчетности несопоставимыми. Цель этого допущения - обеспечить пользователей сопоставимыми данными для анализа. Таким образом, от организации требуется обдуманный, взвешенный подход к разработке учетной политики, отвечающий специфике ее работы;
временной определенности фактов хозяйственной деятельности (факты хозяйственной деятельности отражаются в бухгалтерском учете того отчетного периода, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами).
Сформированная организацией учетная политика должна* соответствовать следующим требованиям:
полноты (сплошное отражение в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности);
осмотрительности (большая готовность отражать в бухгалтерском учете предполагаемые расходы и потери, чем возможные доходы);
приоритета содержания перед формой (отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не только из их правовой формы, но и из их экономического содержания);

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

непротиворечивости (соответствие данных синтетического и аналитического учета, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета);
рациональности (экономное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации).
Кроме того, в соответствии с «Концепцией бухгалтерского учета в рыночной экономике России», одобренной методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ и президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.97, учетная политика в организации должна быть построена таким образом, чтобы обеспечивались уместность, надежность и сравнимость информации, формируемой в бухгалтерском учете.
Уместность информации означает, что ее наличие или отсутствие у заинтересованных пользователей оказывает или способно оказать влияние на решения (включая управленческие) этих пользователей, помогая им оценить прошлые, настоящие или будущие события, подтверждая или изменяя ранее сделанные оценки. Работа с информацией, не относящейся к делу, — пустая трата времени.

Информация считается надежной, если она не содержит существенных ошибок. Неточная информация приводит к принятию неправильных решений. Информация должна быть объективной. Наилучшим является возможность физической проверки сведений (например, инвентаризация).

Сравнимость информации означает возможность для заинтересованных пользователей сравнивать сведения об организации за разные периоды времени для того, чтобы определить тенденции в ее финансовом положении, а также сопоставлять информацию о разных организациях для нахождения различий в их финансовых положениях, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении.

В то же время обеспечение сравнимости не означает унификацию и не предполагает каких-либо препятствий для совершенствования правил бухгалтерского учета и учетных процедур. Организация не должна вести учет какого-то факта хозяйственной деятельности тем же образом, что и раньше, если принятая учетная политика не обеспечивает реализацию таких требований, как уместность и надежность, либо существует лучшая альтернатива.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» провозглашено право организаций выбора одного способа ведения и организации бухгалтерского учета из нескольких допускаемых законодательными и нормативными актами, входящими в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.
К способам ведения бухгалтерского учета, принимаемым при формировании учетной политики, по которым законодательством предусмотрен вариантный подход, относятся:
методы группировки фактов хозяйственной деятельности;
способы применения счетов бухгалтерского учета;
приемы организации документооборота;
способы применения системы учетных регистров;
способы обработки информации;
приемы организации инвентаризации;
методы оценки фактов хозяйственной деятельности;
методы погашения стоимости активов;
иные способы, методы и приемы.

Таким образом, формируемая в организациях учетная политика охватывает все стороны организации бухгалтерского учета - методическую, организационную, техническую (рис. 17.1). Для правильного составления учетной политики от организации (главного бухгалтера, бухгалтера) требуется тщательное изучение существующих нормативных актов в части допустимых вариантов учета.

Если по какому-либо конкретному вопросу нормативными документами не предусмотрен способ ведения бухгалтерского учета, то организация самостоятельно или при помощи консультационной фирмы разрабатывает соответствующий способ исходя из нормативных документов по бухгалтерскому учету.
Избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета организация должна раскрывать (придавать гласности) в годовой бухгалтерской отчетности.

Обязательно должны быть раскрыты способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на принятие решения пользователями. Имеются в виду такие способы ведения бухгалтерского учета (существенные), без знания о применении которых пользователи бухгалтерской отчетности не смогут достоверно оценить имущественное и финансовое состояние, денежный оборот или результаты деятельности организации.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг



Рис. 17. 1. Структура учетной политики в организации

Состав и содержание подлежащей раскрытию в составе бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

В случае публикации неполной бухгалтерской отчетности информация об учетной политике подлежит раскрытию, как минимум, в части, непосредственно относящейся к опубликованным материалам.

Если учетная политика организации сформирована исходя из допущений, перечисленных Положением, они могут не раскрываться в бухгалтерской отчетности. Однако в случае, когда организация использует допущения, отличные от установленных Положением, возникает потребность в разъяснениях. Необходимым становится подробное раскрытие использованных допущений вместе с причинами их применения и оценкой их последствий в стоимостном выражении.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Поскольку принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год, представляемая в течение отчетного года бухгалтерская отчетность может не содержать информацию об учетной политике организации, если в последней не произошли изменения со времени составления предыдущей годовой бухгалтерской отчетности, раскрывшей учетную политику.
Учетная политика может быть изменена при изменении законодательства Российской Федерации или в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации, а также при разработке организацией новых способов бухгалтерского учета или существенного изменения условий ее деятельности (смены собственников или реорганизации, изменения видов деятельности). Применение нового способа ведения бухгалтерского учета допустимо только в ситуации, когда организация таким образом сможет достичь более достоверного представления фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности или сократить свои расходы по ведению бухгалтерского учета при условии, что это не отразится на достоверности информации, предоставляемой пользователям. Не рассматривается как изменение учетной политики случай установления организацией учетной политики по отношению к новым, по существу, фактам хозяйственной деятельности (не имевшимся ранее).

Изменение учетной политики вводится с 1 января года, следующего за годом ее утверждения.

Изменения в учетной политике, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователей бухгалтерской отчетности в отчетном году или в периодах, следующих за отчетным, а также причины этих изменений и оценка последствий их в стоимостном выражении подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности (оценка осуществляется на основе выверенных данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета). Отражая последствия изменения учетной политики, исходят из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

17.2. Организационно-технические аспекты учетной политики

Учетная политика организации формируется ее главным бухгалтером или бухгалтером на основе Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» и утверждается руководителем.Утверждение осуществляется составлением соответствующей организационно-распорядительной документации: приказа, распоряжения и т. п. Этот документ служит для внутреннего пользования и является связующим звеном между внешним по отношению к организации законодательством по бухгалтерскому учету и ее внутренним законодательством. Приказ или иной организационно-распорядительный документ вводится в действие с 1 января года, следующего за годом его утверждения. Положения этого документа применяются всеми подразделениями организации независимо от их места нахождения. В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (п. 8), утвержденным приказом Минфина РФ от 29.07.98 № 34-н, приказ об учетной политике должен включать:
рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий применяемые в организации счета, необходимые для ведения синтетического и аналитического учета;
формы первичных учетных документов, используемые для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
методы оценки отдельных видов имущества и обязательств;
порядок проведения инвентаризации имущества и обяза-'ьств;
правила документооборота и технологию обработки учетной формации;
порядок контроля за хозяйственными операциями, а также 4ругие моменты, необходимые для организации бухгалтерского учета.
В приказе об учетной политике должны содержаться краткие, четкие и конкретные решения по вышеперечисленным вопросам. Форма приказа выбирается организацией самостоятельно.

Приказ об учетной политике организации состоит, как правило, из трех основных разделов:

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

организация бухгалтерского учета; техника ведения бухгалтерского учета; методика учета основных объектов.

Организация бухгалтерского учета - система элементов построения учетного процесса. К таким элементам относятся:
1) схема ведения бухгалтерского учета. При выборе этой схемы в организациях необходимо руководствоваться нормами Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 № 129-ФЗ (ст. 6 «Организация бухгалтерского учета в организациях»);
2) уровень централизации учета. Централизация учета означает, что учетный аппарат организации сосредоточен в главной бухгалтерии, где и осуществляется ведение всего синтетического и аналитического учета на основе документов, полученных из от-, дельных подразделений организации. В подразделениях осуществляется только первичная регистрация операций. Децентрализация учета предполагает ведение аналитического и синтетического учета непосредственно подразделениями. При этом главная бухгалтерия контролирует учетный процесс в подразделениях, а также составляет сводный баланс и сводную отчетность организации;
3) структура бухгалтерского аппарата. В небольших организациях все работники подчиняются непосредственно главному бухгалтеру; в средних и крупных могут создаваться промежуточные звенья (группа учета оплаты труда, материальная группа и т.д.), возглавляемые старшими бухгалтерами;
4) организация учета в филиалах, представительствах и иных структурных подразделениях. Решения о выделении подразделений на отдельный баланс принимаются организацией самостоятельно и обязательно должны отражаться в приказе об учетной политике, так как при различных вариантах по-разному отражаются в учете одни и те же хозяйственные операции (например, с применением счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» или без его применения и т.д.);
5) ведение документооборота. Каждая организация самостоятельно (в лице главного бухгалтера) составляет график документооборота, который определяет объем, последовательность выполняемых учетных работ, сроки выполнения, конкретных исполнителей. При этом главный бухгалтер должен руководствоваться Положением о документообороте в бухгалтерском учете от 29.07.83 № 105.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

6) организация инвентаризации имущества и денежных обязательств. Руководитель организации самостоятельно определяет сроки проведения инвентаризации. Приказом об учетной политике определяются:
количество и даты проведения инвентаризаций в отчетном году;
перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой инвентаризации;
состав инвентаризационной комиссии.

Техника ведения бухгалтерского учета - совокупность приемов, используемых организацией при построении учетного процесса. Существуют общепринятые приемы бухгалтерского учета, например, бухгалтерские счета, двойная запись и т.д. В учетной политике отражаются только те из них, которые данная организация использует частично, учитывая специфику своей работы (например, разрабатывает свой рабочий план счетов), или выбирает из совокупности рекомендуемых приемов (например, форма бухгалтерского учета). В приказе об учетной политике утверждаются такие приемы бухгалтерского учета, как:
1) технология обработки учетной информации. Как известно, хозяйственные операции, оформленные документально, бухгалтеры отражают в учетных регистрах. Совокупность применяемых учетных регистров называют формой бухгалтерского учета. В настоящее время применяются следующие формы учета: автоматизированная, журнально-ордерная, мемориально-ордерная, Журнал-главная, упрощенные формы для субъектов малого предпринимательства. Организации самостоятельно выбирают форму бухгалтерского учета;
2) рабочий план счетов. Разрабатывается он на основе типового Плана счетов, утвержденного приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н. При этом из всего перечня синтетических счетов (счетов первого порядка) организации выбирают те, с помощью которых можно адекватно отразить финансовое состояние и результаты деятельности. Они имеют право по согласованию с Минфином РФ ввести дополнительные синтетические счета, используя свободные коды. Перечень субсчетов в типовом Плане носит рекомендательный характер, поэтому при разработке рабочего плана счетов организации могут уточнять предлагаемые в типовом Плане субсчета, исключать их и вводить дополнительные. При разработке рабочего плана счетов организации

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

учитывают специфику своей деятельности (промышленное производство, сельское хозяйство, торговля и т.д.), принадлежность к субъектам малого предпринимательства, а также действующее налоговое законодательство для облегчения определения налогооблагаемой базы по различным налогам;
3) система внутрипроизводственного'учета, контроля и отчетности. В соответствии с Федеральным законом РФ «О бухгалтерском учете» (ст. 6) учетной политикой определяется порядок контроля за хозяйственными операциями. В некоторых организациях формируются системы внутреннего аудита. Системы внутреннего учета и внутреннего аудита служат целям эффективного управления и не регламентируются нормативными актами по бухгалтерскому учету. Как элемент учетной политики оформляется решение организации о ведении управленческого учета в рамках.единой с финансовым учетом системы счетов или в самостоятельной системе счетов. Организация самостоятельно устанавливает объекты и субъекты внутреннего учета, состав и формы внутренних отчетов, формы и сроки внутренних аудиторских проверок, периодичность, сроки составления и представления внутренней отчетности, а также перечень ее составителей и пользователей.

17.3. Методические аспекты учетной политики

Любая организация может формировать свою методику учета в соответствии с нормативными актами или отличную от нормативных предписаний. Однако в последнем случае организация обязана раскрыть все использованные методические приемы, расходящиеся с общеустановленной методологией. В первом случае, как уже отмечалось ранее, нормативные акты могут предполагать многовариантные решения для отражения фактов хозяйственной жизни. Далее рассматриваются только те ситуации, когда организация имеет право устанавливать для целей своей учетной политики один из предписанных нормативными документами методов учета и отражения в отчетности объектов и операций. Для формирования представления об учетной политике как важнейшей составной части отчетности — документе, служащем внутренним руководством для каждой организации по ведению учета и составлению отчетности и необходимом внешним

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

пользователям для понимания учетных правил, использованных для получения отчетной информации, ниже приведены сведенные воедино основные методические моменты, по которым организации имеют право выбора и которые, следовательно, должны быть освещены в учетной политике.

Состав, порядок разработки и представления отчетности. Коммерческие организации самостоятельно устанавливают состав промежуточной бухгалтерской отчетности и в сопроводительном письме к бухгалтерской отчетности приводят информацию о ее составе.

Формы бухгалтерской отчетности начиная с 2000 г. организации могут разрабатывать самостоятельно. Такое положение соответствует требованиям и правилам, содержащимся в Положении по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации». В приказе Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности организации» № 67н приводятся образцы форм отчетности, которые должны послужить основой для самостоятельной разработки. Процесс составления форм отчетности должен обеспечить соблюдение общих требований к бухгалтерской отчетности (полноты, существенности, нейтральности и др). Организации в новых условиях составления форм отчетности больше внимания обязаны уделять пояснительной записке, в которой детализируются основные моменты, раскрывающие их финансовое положение.

Важный момент, оставляемый на усмотрение организации, -выбор периода, за который предоставляются отчетные данные. За два года организации обязаны представлять информацию в отчетности в любом случае, но при желании данные отчетности могут охватывать более длительный период времени (три года и эолее).

Обычно данные представляемой бухгалтерской отчетности приводятся в тысячах рублей без десятичных знаков, но если организация имеет существенные обороты продаж, обязательств, она имеет право приводить данные в миллионах рублей без десятичных знаков.

При составлении сводной бухгалтерской отчетности ее объем и порядок, включая сроки представления, устанавливаются головной организацией. Эта организация должна составить также единую учетную политику, типовые формы отчетности для группы. Такое положение распространяется и на унитарные предприятия, находящиеся в подведомственном подчинении.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Отражение информации по сегментам. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000), утвержденным приказом Минфина РФ от 27.О1.20ОО №11н, коммерческие организации (за исключением кредитных организаций, субъектов малого предпринимательства) должны предоставлять информацию в разрезе отчетных сегментов. При формировании отчетности информация по отчетным сегментам раскрывается путем представления определенного перечня показателей. Данный перечень отличается для первичного и вторичного формата сегментов. Организация самостоятельно устанавливает, какой из сегментов - операционный или географический — является первичным, а какой - вторичным. Раскрытие информации по отчетным сегментам первичного и вторичного формата осуществляется в соответствии с порядком, установленным ПБУ 12/2000. Для определения доходов, расходов, активов и обязательств отчетного сегмента следует принимать в расчет только данные, непосредственно относящиеся кот-четному сегменту, или данные, которые могут быть отнесены к нему путем обоснованного распределения. Организация самостоятельно устанавливает способ распределения между отчетными сегментами доходов, расходов, активов, обязательств. При этом следует обращать внимание на характер объектов учета, видов деятельности организации, степень обособленности отчетных сегментов. Избранная основа для распределения доходов, расходов, активов и обязательств должна последовательно применяться и указываться в учетной политике. Если основа будет изменена, то в учетной политике требуется обособленно раскрыть причины изменений и оценку их последствий в денежном выражении, а также в отчетности привести информацию по отчетным сегментам за предыдущие годы, подготовленную в соответствии с новым способом распределения.

Погашение стоимости основных средств. В процессе формирования учетной политики организацией самостоятельно выбирается один из рекомендуемых способов начисления амортизации (см. гл. 4), наиболее соответствующий требованиям достоверного отражения финансового состояния организации и результатов ее деятельности. Устанавливая метод амортизации основных средств, необходимо учитывать, что предлагаемые варианты могут быть использованы только для целей бухгалтерского учета. Для целей налогообложения амортизация начисляется исходя из правил, установленных налоговым законодательством (гл. 25 НК РФ).

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Способы погашения стоимости нематериальных активов. При начислении амортизации нематериальных активов организация выбирает один из разрешенных способов начисления амортизации (см. гл. 5). Способы начисления амортизации по отдельным группам нематериальных активов, сроки полезного использования, а также исчисленные нормы отражаются в приказе об учетной политике.

Кроме того, в приказе об учетной политике утверждаются способы отражения в учете амортизационных отчислений (с использованием счета 05 «Амортизация нематериальных активов» или без него, путем отнесения суммы амортизационных отчислений непосредственно в кредит счета 04 «Нематериальные активы»), а также способы оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства.

Способы учета материально-производственных запасов. При постановке учета материально-производственных запасов выбираются и утверждаются следующие элементы учетной политики:

методы оценки материально-производственных запасов по их видам, В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) при отпуске материалов в производство и при другом выбытии их оценка может осуществляться одним из разрешенных методов (см, гл. 6).

Различные способы списания материалов в производство по-разному влияют на формирование себестоимости производимой продукции (работ, услуг). Организации выбирают такой способ, который в наибольшей степени соответствует условиям ее деятельности и целям бухгалтерского учета. При выборе метода оценки организации учитывают рентабельность своего производства, уровень инфляции, принимают во внимание свои стратегию и тактику.

Организации розничной торговли оценивают товары, предназначенные для перепродажи по покупным ценам или по продажным, что отражается в приказе об учетной политике. При этом определяющим является возможность или невозможность вести количественно-суммовой учет продаваемых товаров. Такая возможность имеется в случае использования в торговом процессе сканирования информации, содержащейся в штрих-кодах, наклеенных на каждый товар,

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Готовая продукция оценивается в бухгалтерском учете по одному из вариантов: по фактической производственной себестоимости, по нормативной (плановой) производственной себестоимости, по прямым статьям расходов.

Оценка готовой продукции в текущем учете и в бухгалтерской отчетности зависит от применяемых счетов и схем бухгалтерских записей. Так, в случае использования для учета выпуска готовой продукции счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в бухгалтерской отчетности готовая продукция оценивается по нормативной (плановой) себестоимости. Если управленческие расходы списываются на счета затрат, готовая продукция отражается по полной себестоимости, если же управленческие расходы списываются в полном объеме на счет «Продажи», то готовая продукция показывается в балансе по сокращенной себестоимости;

последствия изменений в учетной политике методов оценки материально-производственных запасов. В исключительных случаях предприятия могут изменять методы оценки материально-производственных запасов. Тогда в учетной политике отражаются последствия этих изменений в стоимостном выражении. Конкретные методики этих расчетов определяются организацией самостоятельно;

образование резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости.

Это предусмотрено п. 25 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01). В учетной политике сообщается о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей;

порядок отражения в учете поступления материалов. Планом счетов и Инструкцией по его применению предусмотрены два способа отражения на счетах заготовления материалов: первый

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

способ предполагает записи 'по счету 10 «Материалы» и кредиту счетов расчетов; второй — предусматривает использование счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов». В случае выбора второго способа организация самостоятельно разрабатывает учетные цены, в которые могут либо включаться, либо не включаться предполагаемые суммы транспортно-заготовительных расходов.
Использование счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов» целесообразно в организациях, которые приобретают материальные ценности широкой номенклатуры и в которых стоимость этих ценностей имеет много слагаемых (цену, уплачиваемую поставщику, проценты за пользование банковским кредитом, проценты по коммерческому кредиту, комиссионные вознаграждения и т.д.).

Способ признания коммерческих и управленческих расходов. Организации коммерческие и управленческие расходы могут полностью включать в себестоимость проданных продукции, работ, услуг в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности. Так как эта норма является для организаций правом, а не обязанностью, то они могут применять и другой способ - распределять управленческие и коммерческие расходы между реализованной и нереализованной продукцией (работами, услугами).

Организация обязана отражать выбранный способ признания управленческих и коммерческих расходов в приказе об учетной политике согласно п. 20 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ10/99).
Резервы предстоящих расходов и платежей. В целях равномер-
-юго формирования себестоимости продукции (работ, услуг) п.72
Толожения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской от- ¦
штности в РФ, утвержденного приказом Минфина РФ от
29.07.98 № 34н, предусмотрено создание резервов предстоящих расходов и платежей.
В приказе об учетной политике организация фиксирует свое решение создавать или не создавать резервы, а также утверждает перечень образованных резервов.
Перечень методических аспектов учетной политики не ограничивается рассмотренными, тем не менее наиболее важные из них были представлены выше. Процесс реформирования национального учета обусловливает постоянные изменения учетных

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

правил, в том числе и способов учета, по которым разрешается многовариантный подход. В этих условиях от бухгалтера требуется постоянно отслеживать эти изменения.

При построении учетной политики бухгалтеру следует помнить, что ему предоставлено право выбирать из различных разрешенных способов учета те, которые будут наиболее соответствовать особенностям организации: ее структуре, виду деятельности, технической обеспеченности и др. Формируя учетную политику, бухгалтер должен видеть перспективу - представлять, как отразится на показателях отчетности применение конкретного метода учета, а также руководствоваться принципом экономичности. Взвешенный, продуманный подход к выбору того или иного способа учета необходим и потому, что устанавливается он, как правило, на длительный срок в целях достижения сопоставимости информации. Таким образом, бухгалтер должен знать все разрешенные варианты, их преимущества и недостатки в различных ситуациях и помнить, что учетная политика — один из инструментов управления.

С принятием новых национальных стандартов у бухгалтера будет увеличиваться свобода выбора в способах ведения учета, во многом ему придется руководствоваться собственным профессиональным суждением. Следовательно, формируя учетную политику, бухгалтер должен принимать во внимание все изменения в правилах отечественного учета, детально изучать возможности, предоставляемые новыми национальными стандартами для выбора наиболее оптимальных вариантов учета с точки зрения особенностей своего предприятия и получения наиболее достоверной отчетной информации,

Контрольные вопросы

1. Что означает термин «учетная политика»?
2. В чем назначение учетной политики?
3. Какие факторы оказывают воздействие на формирование учетной политики организации?
4. Какие требования и допущения установлены ПБУ 1/98?
5. Каков порядок оформления учетной политики в организации?
6. Чем ограничена степень свободы организации при формировании учетной политики?

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

7. Как могут быть охарактеризованы структура учетной политики организации и ее элементы?
8. Что принято относить к: организационно-техническим аспектам учетной политики; методическим аспектам учетной политики?
9. В каких случаях возможно изменение учетной политики организации?
10. Каков порядок отражения изменений в учетной политике?

Задания в тестовой форме

Укажите номера правильных ответов.

1. Учетная политика — это:
а) выбранная организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета;
б) установленный организацией порядок учета акционерного капитала;
в) выбранная организацией политика в области использования нормативных учетных документов;
/требования, предъявляемые собственниками к учету дивидендов.

2. В случае публикации неполной бухгалтерской отчетности учетная политика может:
а) не раскрываться;
б) раскрываться только в части, непосредственно относящейся к финансовым результатам;
в) раскрываться только в части, непосредственно относящейся к опубликованным материалам;
г) раскрываться только в части, касающейся определения налогов.

. Правила формирования учетной политики регламентируются:
а) нормативными актами по регулированию бухгалтерского учета;
б) Гражданским кодексом РФ;
в) руководителем организации;
г) собранием акционеров.

4. Изменения в учетной политики организации:
а) могут производиться ежемесячно по решению руководителя;
б) не могут производиться;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

в) могут производиться в случае принятия решения о переходе на новый способ учета имущества в следующем году как предоставляющий более достоверную информацию;
г) могут производиться в случае принятия решения о переводе на новый способ учета имущества в следующем году в связи с получением убытков по результатам отчетного года.

5. Учетная политика организации может быть сформирована исходя из:
а) допущений, предусмотренных Положением;
б) норм налогового законодательства;
в) учредительного договора;
г) формы бухгалтерского учета.

6. К организационно-техническим аспектам учетной политики относится выбор:
а) метода начисления амортизации нематериальных активов;
б) формы учета;
в) способа оценки материалов при отпуске в производство;
г) способа отражения управленческих расходов.

7. Учетная политика организации формируется:
а) учредителями;
б) главным бухгалтером;
в) советом директоров; г)собранием акционеров

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Глава 18. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ» ПЕРСПЕКТИВЫ ИХ ВНЕДРЕНИЯ

Цели изучения главы:

осознать объективную необходимость в международной стандартизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности;
узнать историю создания Комитета международных стандартов учета (финансовой отчетности);
уяснить порядок разработки данных стандартов;
описать действующую их систему;
оценить состояние и перспективы внедрения международных стандартов учета и финансовой отчетности в России.

18.1. Глобализация экономики и процессы международной гармонизации учета и финансовой отчетности

Вторая половина XX в. поставила перед мировым экономическим сообществом множество новых проблем, среди которых — потребность в разработке и внедрении международных стандартов в области учета и финансовой отчетности. К этому процессу побудил ряд причин. Однако основными среди них являются следующие две: 1) интернационализация рынков капитала и 2) глобализация экономики, расширение и углубление мировых экономических связей и создание транснациональных компаний. Эти явления к концу XX в. приобрели ярко выраженный и устойчивый динамизм в своем развитии. По данным президента Всемирного банка г-на Д. Вулфенсона, приведенным на XV Всемирном конгрессе бухгалтеров, проходившем в октябре 1997 г. в Париже, экспортно-импортные операции в мире составляют по отношению к валовому внутреннему продукту примерно 1/3.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Объемы глобализации экономики будут расширяться и впредь, поскольку эти процессы позволяют вовлечь новые резервы в решение тех многочисленных социально-экономических проблем, которые поставлены историей развития человеческого общества на современном его этапе. Происшедшие в последнее десятилетие кардинальные изменения в мире в различных сферах деятельности и прежде всего в странах бывшего социалистического лагеря послужили дополнительным стимулом к процессам глобализации экономики. В этой связи проблемы гармонизации учета стали еще более актуальными,

Вопрос о необходимости замены действовавшей в нашей стране в течение нескольких десятилетий системы учета на новую, адекватную требованиям рыночной экономики, стал очевидным уже в начале 80-х годов XX в., когда только делались первые шаги к рыночной экономике. Поэтому не случайно среди первых проектов гуманитарной помощи Запада нашей стране оказались и те из них, которые были направлены на преобразование действовавшей системы бухгалтерского учета. Одним из первых среди них оказался проект, финансируемый ООН. Члены ее Межправительственной рабочей группы экспертов по международным стандартам учета и отчетности принимали непосредственное участие в работе нашей комиссии по подготовке Плана счетов бухгалтерского учета, который в конечном итоге был внедрен в 1992 г. и действовал во многих организациях России до конца 2001 г.

Существенный вклад в решение проблем, связанных с приобщением наших специалистов к западным системам учета, внес в начале 90-х годов Британский совет. По линии финансируемых им проектов были проведены в Москве, Киеве, Ташкенте и некоторых других городах СНГ курсы по переподготовке преподавателей вузов по учету и аудиту. Европейский союз по программе TACIS выделил средства на проект «Финансовые услуги» (FUK-011) «Переподготовка преподавателей и предпринимателей в области учета и аудита в странах СНГ», по которому в течение двух лет в ряде вузов проходило переобучение данных кадров. К этим процессам впоследствии подключились и отдельные страны Запада (Германия, Голландия, Франция и др.), которые из бюджетов своих различных фондов выделили ресурсы на цели финансирования работ в рассматриваемой области. Такое сотрудничество продолжается и сейчас по линии Национального фонда переподготовки кадров, где реализуется ряд международных проектов в области учета и аудита.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Все это принесло свои плоды — учет и финансовая отчетность в России постепенно стали приближаться к западным моделям их построения. Однако многие проблемы предстоит еще решить. Дело усугубляется тем, что вопросы гармонизации учета не решены должным образом и на Западе. Национальные системы учета имеют множество специфических особенностей, приводящих к значительным сложностям в выполнении работ по сравнительному анализу финансовых результатов деятельности хозяйствующих субъектов в разных странах.

На Западе вопросами гармонизации учета в мировом экономическом сообществе занимается довольно значительное количество организаций, имеющих различный статус. Среди них: Комитет по международным стандартам учета (финансовой отчетности); Европейский союз; Комиссия по транснациональным корпорациям; Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности ООН; Организация по экономическому сотрудничеству и развитию; Международная ассоциация комиссий по ценным бумагам и др. Кроме того, заметное влияние на состояние дел в рассматриваемой области оказывает ряд американских организаций: Комиссия по ценным бумагам и биржам, Совет по стандартам финансового учета. Каждая из этих организаций предлагает, как правило, свои подходы к решению проблем гармонизации учета. В результате поиск оптимальной модели построения стандартов учета, приемлемых если не для всех, то хотя бы для большинства стран мира, еще продолжается.

В европейском регионе весьма заметный вклад в процессы гармонизации учета в различных странах внес Совет Европейских сообществ, преобразованный впоследствии в Европейский союз (ЕС). Он разработал целый ряд директив по вопросам стандартизации учета в странах - членах ЕС, в частности IV Директиву, которая является одним из основных нормативных документов в организации учета в этих государствах. В ней содержатся положения о годовой финансовой отчетности фирм, а также основополагающих принципах учета, порядке аудирования финансовой отчетности и т. п. Отдельное вопросы постановки учета и отчетности нашли отражение и в других директивах ЕС (в первой - по публикации основной информации о компаниях; во второй — по учету уставного капитала и его изменений; в третьей - по проблеме слияния компаний; в пятой - по аудиту

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

финансовой отчетности; в седьмой - по составлению консолидированной годовой отчетности и т. д.). За применением директив в странах - членах ЕС следят Европейская комиссия и Европейский суд.

Использование этих директив нашло весьма широкое распространение в странах - участниках ЕС. По данным заведующего Отделом финансовой информации Европейской комиссии Карела Ван Хулла, которые он привел в своем докладе на XV Всемирном конгрессе по проблемам бухгалтерского учета (в Париже), их применяет около 4'млн компаний по всей Европе. Причем в последнее время ЕС предпринял ряд усилий, направленных на то, чтобы идеи, заложенные в Директивах по вопросам гармонизации учета, нашли распространение и в некоторых странах, не входящих в ЕС. Для указанных целей были выделены соответствующие финансовые ресурсы. Этот подход «вписался» в новый стратегический курс ЕС в вопросах гармонизации учета в международном масштабе, который он провозгласил в 1995 г. Суть последнего сводилась к тому, что европейским фирмам и компаниям, расположенным на территории стран - членов ЕС, было рекомендовано составлять свои финансовые отчеты в соответствии с положениями, разработанными Комитетом по международным стандартам учета, поскольку Директивы ЕС и Международные стандарты учета (финансовой отчетности), подготовленные вышеуказанным Комитетом, по своему содержанию в рассматриваемой области довольно близки друг к другу. Зачастую они не противоречат один другому, хотя и не совпадают абсолютно. В июне 2000 г. Европейский союз сделал очередной шаг в данном направлении. Он объявил о своем намерении сделать МСФО обязательными для применения во всех 6700 компаниях, входящих в котировальные листы фондовых бирж ЕС, а также для всех компаний, выпускающих проспекты эмиссии.
Окончательное решение по данному вопросу ЕС принял в мае 2002 г. В соответствии с ним вышеуказанные европейские компании, акции которых котируются на регулируемом рынке капиталов любой страны - члена ЕС, должны с 2005 г. составлять сводную финансовую отчетность по МСФО. Для компаний, у кото-

1 Карел Ван Хулл. Европейский взгляд на использование международных стандартов бухгалтерского учета / Тезисы докладов на XV Всемирном конгрессе по проблемам бухгалтерского учета. - Париж, 1997. - С. 15.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

рых к торговле на этом рынке допущены только их облигации, а также компаний, составляющих отчетность по GAAP (так как их акции котируются на одной из американских фондовых бирж), срок перехода на МСФО определен 2007 г. Для реализации отдельных практических задач, стоящих в рассматриваемой области, ЕС в июле 2001 г. одобрил решение о создании Технической экспертной группы в рамках Консультативного совета по финансовой отчетности (EFRAG). Ее функции – подготавливать рекомендации ЕС относительно введения существующих МСФО в Европейском союзе; участвовать в разработке МСФО; координировать в процессе согласования интересы по вопросам МСФО.

В мировом экономическом сообществе на протяжении уже более четверти века идет оживленная дискуссия о том, какие стандарты должны быть положены в основу международных. Одна группа стран считает, что таковыми должны стать стандарты системы GAAP (Generally Accepted Accounting Principles – общепринятые принципы бухгалтерского учета). Это прежде всего США, где они собственно и были разработаны, а также страны, у которых акции многих их ведущих фирм котируются на американском финансовом рынке, являющемся на сегодняшний день ведущим в мире рынком свободного капитала. Другая группа стран, число которых (по состоянию на 01.01.2000 г.) составило 104, поддерживающих деятельность Комитета по международным стандартам учета (КМСУ), отдала предпочтение, естественно, стандартам, разработанным этим органом.

ЕС, выбрав в данном споре сторону КМСУ, серьезно склонил чашу весов в пользу последнего. Многие другие международные экономические организации также отдают предпочтение указанным стандартам. В последнее время его поддержал и Всемирный банк. Об этом однозначно высказался на XV Всемирном конгрессе по проблемам бухгалтерского учета его президент г-н Д. Вулфенсон. Данный банк финансирует около 5000 проектов в различных регионах мира. И он установил и строго придерживается правила, в соответствии с которым по каждому из них вся требуемая финансовая отчетность должна составляться и представляться банку с учетом положений, зафиксированных в МСУ, разработанных вышеуказанным Комитетом. В последнее время аналогичную позицию заняли и ряд других ведущих международных финансовых институтов, в частности Европейский банк реконструкции и развития (ЕБРР), а также Международная финансо-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

вая корпорация (МФК) стали рассматривать инвестиционные проекты только в том случае, если финансовая отчетность составлена по МСФО.

В последние годы и американцы несколько изменили свою позицию в рассматриваемой области. Многие представители их делового мира и бухгалтерской общественности перестали отстаивать точку зрения, в соответствии с которой в вопросах гармонизации учета на мировом уровне все страны должны исходить из принципов, заложенных в GAAP. По их мнению, которое выразил Майкл Круг на XV Всемирном конгрессе по проблемам бухгалтерского учета, главное сейчас — «найти и запустить тот механизм,.который будет работать с нужной скоростью, производя качественные стандарты, устраивающие максимальное число пользователей»1 во всем мире. В ноябре 1997 г. на римской встрече предпринимателей многих стран мира американцы поддержали идею гармонизации учета на базе стандартов, разработанных КМСУ. Однако фондовый рынок США, в частности Нью-Йоркская фондовая биржа, по-прежнему для листинга требует от компании предоставления финансовой отчетности, составленной в соответствии с требованиями GAAP.
Заметим, что и во многих других странах мира судьба принятия или непринятия тех или иных стандартов учета зависит не от одного, а целого ряда органов, поскольку вопросами установления национальных стандартов учета занимаются обычно несколько структур. Об этом, в частности, свидетельствуют результаты исследований по данному вопросу, проведенных президентом Ассоциации бухгалтеров и аудиторов Египта Мохамедом Яхья по материалам 21 страны2. Он установил, что в каждой из них существует до 6 структур, а иногда и больше (в Японии и Италии их 7), разрабатывающих стандарты бухгалтерского учета. Среди них: 1) ассоциации бухгалтеров и аудиторов; 2) законодательные органы; 3) биржевые комиссии; 4) центральные банки; 5) институты и другие научные учреждения; 6) налоговые органы и т.п. Причем степень их участия в разработке стандартов учета различна. По

1 Майкл Круг. Чего нам ждать дальше Дезисы докладов на XV Всемирном конгрессе по проблемам бухгалтерского учета. - Париж, 1997 — С. 13.
2 Мохамед Яхья. Международные стандарты и стандартизация бухгалтерского учета / Тезисы докладов на XV Всемирном конгрессе по проблемам бухгалтерского учета. - Париж, 1997.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

данным М. Яхья, ведущая роль в этом деле принадлежит профессиональным бухгалтерским организациям (32%). На долю законодательных органов приходится 18%, биржевых комиссий - 14, центральных банков - 13, налоговых ведомств - 9, других структур— 14%.

Наличие в каждой стране не одной, а нескольких структур, занимающихся вопросами стандартизации учета, порождает ряд проблем. Во-первых, неоправданное дублирование работ по созданию стандартов. На это однозначно указала каждая третья страна, в которой проводились данные обследования. Во-вторых, осложняются процессы, связанные с гармонизацией учета на международном, уровне, не только из-за разобщенности между ними в проводимых работах по унификации учета, но и существенных различий в правовом статусе каждой структуры. Об этом свидетельствуют результаты исследований, проведенных ведущими международными аудиторскими фирмами в различных странах и обобщенных в работе «GAAP 2002: Конвергенция1». Это прежде всего сложность отдельных стандартов, на что указали 51% ответивших респондентов, налоговая ориентация национальной системы бухгалтерского учета (47%); несогласие с некоторыми важнейшими стандартами (39%); ограниченность рынков капитала (30%); приемлемость национальных стандартов для инвесторов пользователей (21%); трудности, связанные с переводом стандартов (18%). И тем не менее, несмотря на все трудности, процессы стандартизации учета на международном уровне в последнее время явно ускорились.

Достигнуто соглашение между КМСУ и Международной организацией комиссий по ценным бумагам (IOSCO). Последняя в середине 90-х годов высказалась за необходимость унификации финансовой отчетности, в основу которой должен быть положен набор стандартов, разработанных КМСУ. А в мае 2000 г. она даже утвердила основные стандарты КМСУ, но это утверждение носило в значительной мере условный характер, поскольку регулирующим органам было предоставлено право действовать по собственному усмотрению в отношении тех или иных принципов учета, заложенных в данные стандарты. И этим правом отдельные из них уже воспользовались. ЕС, хотя и отдал предпочтение в выборе модели учета и отчетности МСФО, не счел

1 http://www.career.ru

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

целесообразным автоматически их признавать и внедрять в своих странах. Каждый МСФО должен будет пройти процедуру признания в соответствии с правилами, которые действуют в ЕС при принятии документов. В целях ускорения данных работ процедура включения МСФО в европейское балансовое право была несколько упрощена. Решение о признании МСФО в ЕС принимает Комитет регулирования бухгалтерского учета, который в июле 2003 г. признал все МСФО, за исключением 32 и 39.

Конгресс США также обратился с призывом ускорить работу по международной стандартизации учета, поскольку имеющаяся на сегодняшний день разобщенность в этом деле серьезно осложняет международное экономическое сотрудничество.

И надо отметить, что на Западе в 90-е годы была принята программа, предусматривающая проведение комплекса работ по согласованию принципов учета, заложенных в МСУ и GAAP. Причем за основу, или отправную точку, взяты МСУ. Срок завершения данных работ был установлен март 1998 г. Однако многие специалисты на Западе считали его недостаточно реальным. Так, Карел Ван Халле в своем выступлении на XV Всемирном конгрессе по проблемам бухгалтерского учета отметил, что эта работа вряд ли будет завершена ранее 2000 г. И он оказался прав1. С ним солидарны были и ряд других докладчиков. Причем некоторые из них предостерегали от излишней поспешности в этом весьма деликатном деле, поскольку отказ от национальных стандартов учета и переход на международные — весьма трудоемкий процесс и во многих странах довольно болезненный. Гармонизация учета и финансовой отчетности, по их мнению, не должна наносить ущерб свободе. Если их грубо и поспешно насаждать в мире, то, по мнению Жельбер Желард (Франция), международные стандарты учета может постигнуть судьба языка эсперанто. На наш взгляд, эти обстоятельства нельзя полностью сбрасывать со счетов. К тому же, как справедливо заметил Карел Ван Хулл2, стандартизация бухгалтерского учета есть дело не только техническое, но и политическое. В этой связи проблема гармонизации учета и финансовой отчетности сопряжена с дополнительными труднос-

1 В настоящее время западные специалисты называют новый срок -2005 г., а отдельные - и более отдаленные (2007 г.).

2 Карел Ван Хулл. Европейский взгляд на использование международных стандартов бухгалтерского учета.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

тями. И тем не менее необходимость положительного ее решения продиктована самим ходом истории - процессом глобализации экономики в мире.

В последнее время был сделан новый шаг на пути международной гармонизации учета и финансовой отчетности. Комитет по МСФО и Совет по стандартам финансовой отчетности США (FASB) 26 октября 2002 г. подписали Норволкское соглашение (The Norwolk Agreement). В этом документе, по сути, Меморандуме о взаимопонимании, стороны обязались приложить значительные усилия по приведению действующих двух систем международных стандартов в соответствие друг с другом и по координации в данной области будущих работ, направленных на достижение указанных целей.

В развитие данного соглашения сторонами были приняты к исполнению два проекта. Первый из них, «Проект краткосрочной конвергенции», затрагивает сферы и области деятельности, где различия между МСФО и GAAP могут быть устранены относительно быстро. Второй, «Исследовательский проект по международной конвергенции», посвящен детальному анализу и систематизации всех различий между МСФО и GAAP. На основе полученных результатов исследований предполагается разработать стратегию по устранению в перспективе данных различий.
Для решения стоящих в этой области проблем создана специальная комиссия, в состав которой входят европейцы и американцы. Она заседает два раза в год, причем один раз в Европе, а другой — в США. На этих заседаниях ведутся оживленные дискуссии по проблемам гармонизации МСФО и GAAP. По отдельным из них найдены «точки соприкосновения» и взаимопонимания, а по другим (которых еще довольно много) поиск оптимальных решений, которые удовлетворяли бы обе стороны, продолжается. Американская сторона довольно критически относится к МСФО. Консультативный совет по финансовым вопросам (EFRAC) в сентябре 2003 г. дал рекомендации Наблюдательному совету провести оценку экономических последствий от внедрения предлагаемых стандартов. Не все из них заслуживают положительной оценки. Поэтому, как заявил в своем докладе на проходившем в г. Праге в апреле 2004 г. XXVII Конгрессе Европейской ассоциации бухгалтеров Стефан Зефф, профессор университета г. Риса (США), американцы будут применять лишь тот вариант международных стандартов, который ведет к росту мате-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

риальных благ. Исходя из этого, процесс гармонизации МСФО и GAAP будет протекать еще довольно долго, и он, как заявил К. В. Хулл на этом же Конгрессе, не ограничится рамками 2005 г.

И поскольку в ходе дальнейших работ по стандартизации учета в различных странах мира, в том числе и в России, предпочтение все больше отдается КМСУ как организации, способной решить эту проблему на должном уровне, рассмотрим несколько подробнее его деятельность.

18.2. История создания Комитета международных стандартов учета, его структура, задачи

Комитет по международным стандартам учета (IASC -International Accounting Standards Committee) - КМСУ1 был создан на основе соглашения, достигнутого на международном форуме в Австралии между представителями бухгалтерских органов ряда стран (Австралии, Германии, Канады, Мексики, Голландии, Великобритании и Ирландии, США, Франции и Японии). Датой создания КМСУ официально принято считать 29 июня 1973 г. Для управления его деятельностью был создан совет (правление) из представителей 13 стран и до 4 от разных организаций. Спустя 8 лет (в 1981 г.) была сформирована консультативная группа в составе 12 постоянных членов и 2 наблюдателей. В данном органе представлены только межправительственные организации. Члены его имели право совещательного голоса, в то время как члены сойета - решающего.

КМСУ в 1995 г. создал еще один орган в своей структуре - консультативный совет (КС). В него вошли известные ученые в области бухгалтерского учета, а также представители бизнеса и другие пользователи финансовой отчетности. В сферу деятельности КС вошли вопросы:

«(а) оценки и комментирования стратегии и планов правления, с тем чтобы убедиться в том, что потребности КМСФО будут удовлетворены;

1 С момента создания и вплоть до второй половины 90-х годов XX в. данный орган назывался Комитетом по международным стандартам учета, а с указанного времени его стали именовать Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО), сохранив при этом ранее принятую аббревиатуру IASC.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

(b) подготовки годового отчета об эффективности работы Правления по достижению поставленных целей и выполнению своих обязанностей;
(c) пропаганды участия в работе КМСФО и ее признания бухгалтерами, деловыми кругами, пользователями финансовых отчетов и другими заинтересованными сторонами;
(d) поиска и получения финансирования работы КМСФО таким образом, чтобы это не подрывало независимость КМСФО и
(e) проверки бюджета и финансовых отчетов КМСФО».
КС не принимает участия в непосредственной разработке МСУ. Выполняя вышеуказанные функции, он способствует их созданию и укрепляет доверие к работе КМ СУ.
В 1996 г. Совет КМСУ сформировал еще один орган - постоянный комитет по интерпретациям (ПКИ). Он занимался назревшими вопросами (в частности, неудовлетворительной практикой в рамках действующих МСУ), а также новыми проблемами, относящимися к существующим МСУ, но не рассмотренными в них.
В последнее десятилетие КМСУ и его органы действовали на основе пересмотренного соглашения и устава, который был утвержден членами КМСУ 11 октября 1992 г. В соответствии с положениями, зафиксированными в уставе КМСУ (§2), задачами КМСУ являлись:
«а) разработка и публикация исходя из общественных интересов международных стандартов финансовой отчетности, которые должны соблюдаться при представлении финансовых отчетов, и продвижение их повсеместного принятия и соблюдения;
б) работа по совершенствованию и гармонизации правил, стандартов учета и процедур, связанных с представлением финансовых отчетов»1.
КМСУ осуществляет тесное сотрудничество с Международной федерацией бухгалтеров (МФБ), которая была создана в 1977 г. Между ними заключено совместное соглашение о сотрудничестве. Однако КМСУ в вопросах разработки и издания МСУ имеет полную автономию.
Разработка МСУ в конечном итоге преследует цель создания унифицированных методологических основ для формирования публикуемой хозяйствующим субъектом финансовой отчетнос-

Международные стандарты финансовой отчетности. - М.: Аскери, 1999. - С. 5.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ти. В состав последней в соответствии с МСУ (§ 7) должны входить «следующие компоненты: а) бухгалтерский баланс; б) отчет о прибылях и убытках; в) отчет, показывающий либо все изменения в капитале, либо изменения в капитале, отличные от операций капитального характера с владельцами и распределений им; г) отчет о движенииденежных средств; д) учетная политика и пояснительные примечания»1.

Финансовая отчетность для внешних пользователей подготавливается и публикуется обычно один раз в год (причем по состоянию на любую дату), и она является объектом аудиторской проверки. В последнее время на Западе среди специалистов все чаще высказываются суждения о том, что периодичность представления и публикации финансовой отчетности необходимо пересмотреть. Так, Десмонд Арнольд считает, что «отчет о прибыли необходимо составлять ежемесячно, а не раз в год, как это обычно делается»2. Причем в качестве аргумента приводится тот факт, что в век Интернета через его сеть фирмы могут распространять о себе любую информацию, включая экономическую, в любое время. И хотя данная информация не подвергается предварительно (до ее попадания в сеть Интернет) аудиторской проверке, следовательно, ее достоверность не гарантирована, а неадекватное отражение действительности обычно не несет в себе правовых последствий для ее авторов, но тем не менее ею не пренебрегают внешние пользователи. В результате ценность информации, содержащейся в финансовой отчетности, для них несколько снижается при принятии управленческих решений. Чтобы приостановить данную тенденцию и обратить ее вспять, единственным выходом является повышение оперативности финансовой отчетности. Поэтому представление и публикация ее за более короткий, чем год, срок (3-6 месяцев), и хотя бы в сокращенном варианте не выглядит излишним требованием, поскольку оно продиктовано потребностями самой практики. Прав, на наш взгляд, профессор Колумбийского университета Джон Уитнен, который, характеризуя информацию, содержащуюся в нынешней финансовой отчетности, довольно образно заметил, что она представ-

1 Международные стандарты финансовой отчетности. - С. 3.

2 Десмонд Арнольд. Как учесть прибыль и показать ее в отчете / Материалы XV Всемирного конгресса по проблемам бухгалтерского учета. — Париж, 1997.-С. 17.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

ляет весьма «приблизительное приближение к отдаленному прошлому»1. Между тем в управлении более весомую значимость имеет информация, обращенная не в прошлое, а в будущее.

КМСУ пошел навстречу данным пожеланиям. Он разработал и утвердил в 1998 г. МСУ 34 «Промежуточная финансовая отчетность», который введен в действие с 1 января 1999 г.

Ряд западных специалистов считают, что надо не только повышать оперативность финансовой отчетности, но и существенно пересмотреть ее содержание, пополнив последнюю сведениями о затратах на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, а также иной полезной информацией2. Другие специалисты проявляют более сдержанный подход к вопросам ее дальнейшего расширения, поскольку за последние два десятилетия, по их подсчетам, объем обязательной публикуемой финансовой отчетности уже увеличился в четыре раза3. Третьи, в частности Рене Риколь4 (Франция), считают, что проблем в рассматриваемой области было бы меньше, если ввести стандартные формы финансовой отчетности взамен установленного сейчас в МСУ минимального перечня статей соответствующей информации, которая подлежит обязательной публикации.

Заметим, что в России ряд проблем по вопросам стандартизации финансовой отчетности, оживленно обсуждаемых сейчас на Западе (например, d предоставлении текущей бухгалтерской отчетности, типизации ее форм и др.), практически решены. Это лишний раз подтверждает ту истину, что при переходе на МСУ надо подходить творчески к реформированию нашего бухгалтерского учета, поскольку в накопленном отечественном опыте в его организации есть немало положительных моментов, которые в МСУ появятся, возможно, лишь со временем.

Да и на Западе немало специалистов, среди которых и Мишель Прадо5 (Франция), считающих, что чисто прагматический подход должен превалировать над всеми остальными, возникаю-

Уитнен Джон. Тезисы докладов на XУ Всемирном конгрессе по проблемам бухгалтерского учета. - Париж, 1997. - С. 14.
2 Роуссей Роберт. Там же. - С. 23.
3 Жюли Ален. Там же. - С. 26.
4 Рене Риколь. Там же. - С, 12.
5 Мишель Прадо. Там же. - С. 12.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

щими в процессе перехода страны на МСУ. Между тем и сами МСУ не всегда безупречны, и их нельзя отнести к истине в последней инстанции. Они со временем уточняются, изменяются, пересматриваются, а в ряде случаев - заменяются на новые.

18.3 Порядок подготовки и утверждения международных стандартов учета (финансовой отчетности)

Процедура принятия МСУ (МСФО) достаточно регламентирована и сводится к следующему. По наиболее актуальным вопросам учета совет КМСУ создает рабочую группу (подготовительный комитет). Возглавляет ее в обязательном порядке один из членов правления, В состав ее должны входить представители не менее чем из трех стран, поддерживающих деятельность КМСУ. Максимальное число членов рабочей группы не ограничено. В случае необходимости руководитель группы привлекает экспертов по отдельным аспектам разрабатываемого МСУ.

В функциональные обязанности группы входит обширный комплекс работ, которые она должна выполнить в процессе подготовки МСУ. Прежде всего, определить основные его параметры, подлежащие стандартизации, изучить национальные стандарты и действующую практику в этой области в различных странах; сделать детальный ее анализ, разработать саму концепцию МСУ, его проект и представить в правление для рассмотрения. В случае одобрения не менее двумя третями1 голосов членов правления данный документ на правах проекта публикуется в печати, а также направляется бухгалтерским органам и правительствам различных стран, рынкам ценных бумаг, органам - членам КМСУ и другим заинтересованным сторонам для получения от них комментариев. Рабочая группа обязана изучить все поступившие в установленный для этого срок (120 дней) замечания и пожелания по улучшению содержания проекта МСУ; внести при необходимости в него дополнения и изменения; подготовить и направить в правление уточненный вариант МСУ. В случае одобрения его не менее тремя четвертями1 голосов членов правления

1 Эта норма, действовавшая с 1973 г., т.е. с момента создания КМСУ, в 2001 г. изменена.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

он считается принятым и издается на английском языке как международный стандарт учета. Последний вступает в силу с даты, указанной в самом МСУ.

За весь период функционирования КМ СУ было опубликовано свыше 70 проектов МСУ. А утверждено в качестве международных стандартов учета (по состоянию на январь 2005 г.) — 47. Причем семь из них впоследствии были заменены на новые. Остальные проекты МСУ, ранее опубликованные, но не ставшие МСУ, в одних случаях отложены из-за возникших разногласий по ним и отсутствия требуемого минимального количества голосов членов правления в их поддержку; в других — по той причине, что основные их идеи впоследствии были включены в другие МСУ; в третьих — они еще находятся в стадии обсуждения и доработки
В соответствии с действующими правилами правление КМСУ в отдельных ситуациях при наличии согласия простого большинства его членов может выпускать так называемый дискуссионный документ по тому или иному проекту МСУ. Основная цель его - стимулировать дискуссию по различным параметрам стандарта и выявить в конечном итоге преобладающую точку зрения.
МСУ имеет своеобразный правовой статус. В принципе они носят рекомендательный характер, но в отдельных случаях соблюдение положений, заложенных в них, является обязательным, в частности, когда те или иные фондовые биржи либо другие финансовые органы требуют от своих клиентов представления финансовой отчетности, составленной в соответствии с правилами МСФО.

18.4. Реформирование деятельности КМСФО на рубеже веков

Проходившая в последние годы XX в. весьма оживленная дискуссия в мире по проблемам выбора оптимальных направлений дальнейшей гармонизации учета побудила КМСФО внести ряд принципиальных изменений в свою деятельность. Правление КМСФО на заседании 19 ноября 1999 г. в Венеции единогласно приняло решение о реформировании своей структуры. В выпущенном пресс-релизе по этому поводу была изложена суть планируемых изменений, которые затем нашли полное отраже-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ние в новом уставе (конституции!. В последнем констатируется. что КМСФО создается и функционирует как независимая организация по типу фонда. Изменены несколько и пели КМСФО По сравнению с прежними они расширены и в новоч уставе данной организации обозначены следующим образом

«(а) развивать, исходя из общественных интересов, единый комплекс высококачественных, доступных для понимания и применимых на практике глобальных стандартов финансовой отчетности, требующих качественной, прозрачной и сопоставимом информации в финансовой отчетности с целью представления ее участникам мировых рынков капитала и другим пользователям для принятия обоснованных экономических решений,

(в) содействовать широкому использованию и обеспечивать строгое применение этих стандартов,

(с) активно взаимодействовать с разработчиками национальных стандартов с целью конвергенции национальных стандартов и МСФО на уровне качественных решении»

В новом уставе вместо одного существовавшего ранее предусмотрены два главных органа: совет «Доверенные лица» |попечительский совет) и правление. Кроме них сохранены постоянным Комитет по интерпретациям (ПКИ), которым стал называться «Комитет по интерпретации МСФО* (JFRIC), и Консультационный совет по стандартам (КСС), но уточнены их функции

В компетенцию и обязанность появившейся в КМСФО новой структуры (совета «Доверенные лица»? входят* утверждение членов правления, заключение с ними контрактов и установление требований к ним; назначение членов постоянного Комитета по интерпретациям МСФО (КИМСФО) и Консультативного совета по стандартам; рассмотрение стратегии КМСФО и ее эффективности; утверждение годового бюджета КМСФО и шинирование финансов; установление н совершенствование процедур деятельности правления, КИМСФО и КСС, рассмотрение стратегии выпуска бухгалтерских стандартов без вовясченкя при лом в технические их детали; одобрение поправок к уставу, еяедр ус -тановленной процедуре принятия дополнении к нему; направление чистого дохода КМСФО на заютмие иечи и est» радоигие. поиск дополнительных ресурсов дм улучшения финансового состояния организации; принятие решении яо годовому финансовому отчету КМСФО, результатам аудиторских, проверок, выбору приоритетов деятельности на текущий год и др

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

В исключительной компетенции правления находятся вопросы установления МСФО, начиная от формирования рабочих групп по выбранным проектам по их созданию и заканчивая утверждением разработанных новых МСФО. Это в полной мере относится и к вопросам пересмотра ранее созданных МСФО.

Скорректированы в определенной мере в новом уставе и вопросы, связанные с деятельностью КИМСФО. В соответствии с последним КИМСФО должен:
«(a) объяснять применение МСФО в рамках деятельности КМСФО, а также выполнять другие задания по требованию правления;
(b) публиковать проекты интерпретаций для публичного обсуждения и рассматривать комментарии, сделанные в пределах разумного периода, перед утверждением окончательного варианта интерпретации;
(c) докладывать правлению об окончательном варианте интерпретации и получать одобрение правления».
В новом уставе несколько иная, чем прежде, отведена и роль КСС. Основными его задачами являются:
«(a) консультации правления по важным решениям и основным направлениям его работы;
(b) высказывание правлению мнений юридических и физических лиц, входящих в Совет, касающихся проектов стандартов;
(c) предоставление других консультаций правлению и «Доверенным лицам».

Процедура создания этих органов определена, и в новом уставе КМСФО она выглядит следующим образом. Правление МСФО из широко известных лиц создает Комитет по выдвиже-ию кандидатур (Nominating Committee) для выбора первой груп-ы «Доверенных лиц» (Trustees). Этот Комитет выбирает одного а своих членов на должность председателя. Данный Комитет занимается подбором «Доверенных лиц», имеющих богатый опыт работы в различных регионах и сферах деятельности. Численность их ограничена 19. Установлены и квоты представителей по регионам мира. В частности, в первоначальный состав совета «Доверенные лица» должны были войти по щесть представителей от стран Северной Америки и Европы, четыре — из стран Тихоокеанского региона и три — из других регионов.
Четко определен и порядок отбора 19 «Доверенных лиц». В частности, 8 из них должны выдвигаться от организаций — членов КМСФО. Причем Международная федерация бухгалтеров

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

(МФБ) выдвигает 5 кандидатур (две из которых обычно должны быть старшими партнерами известных международных аудиторских фирм) и по одному представителю от организаций-составителей, пользователей финансовой отчетности и теоретиков в области бухгалтерского учета. Остальных 11 «Доверенных лиц» Комитет по выдвижению выбирает самостоятельно.

В уставе предусмотрена ротация данных кадров. Доверенные лица должны занимать свой пост, как правило, в течение 3 лет. Но для соблюдения преемственности в их работе, в порядке исключения, часть первых доверенных лиц может покинуть свой пост и позже (в пределах 5 лет). Работой по ротации должен заниматься сам орган, т.е. совет «Доверенные лица». В процессе ротации в соответствии с уставом обязаны соблюдаться вышеуказанные «лимиты» представительств от регионов и организаций.

Совет «Доверенные лица» вместо действовавшего ранее правления назначает новое; число его членов уменьшено с 17 до 14. Установлено, что из 14 членов 12 должны работать в правлении на постоянной основе (т.е. все свое рабочее время в качестве персонала КМСФО), а двое - на «переменной» основе (т.е. неполный рабочий день).

Основной критерий для отбора кандидатов в члены правления - высокий уровень профессионализма. Однако для обеспечения баланса интересов различных слоев и категорий пользователей МСФО предусмотрены определенные ограничения (нормативы). В частности, среди 14 членов правления должно быть не менее 5 лиц, имеющих опыт работы в качестве практикующих аудиторов, 3 - опыт работы в области составления финансовой отчетности, 3 — опыт работы в качестве пользователей финансовой отчетности; 1 — опыт работы преподавателем в вузе.

Семеро из 12 членов правления, работающих на постоянной основе, назначаются ответственными за поддержание контактов с национальными комитетами по стандартизации учета и финансовой отчетности, что способствует укреплению взаимодействия между ними в решении вопросов, связанных с процессами международной гармонизации учета. Члены правления назначаются советом «Доверенные лица» на срок до 5 лет. Однако, чтобы не допустить их одновременного ухода со своих постов, в новом уставе предоставлено право совету «Доверенные лица» рассматривать в качестве первоначального срока такой работы три года для одной группы членов правления, четыре — для другой, пять лет -для отстал ьных.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Принципы ротации кадров характерны и для других структур КМСФО. В частности, для КИМСФО, состоящего из 12 членов, срок пребывания на своих должностях для них установлен три года. Аналогичная ситуация и с КСС, для членов которого указанный срок также равен 3 годам

В новом уставе изменен и ряд процедурных вопросов, связанных с принятием решений. Так, КИМСФО вправе принимать решения, если не менее 9 из 12 его членов присутствуют на заседании лично или с которыми можно связаться по телекоммуникациям. Для одобрения проекта или окончательного варианта интерпретации со стороны членов ПКИ необходимо, чтобы не более 3 голосующих членов проголосовали против данных документов.
Что же касается решений правления, то для публикации окончательного варианта МСФО или окончательного варианта интерпретации КИМСФО требуется одобрение не менее 8 членов правления. По другим вопросам, требующим решения правления, включая вопросы о публикации проектов МСФО, или заявлений о их принципах, или дискуссионных научных докладов, для их принятия требуется поддержка простого большинства членов правления, присутствовавших на заседании (при обязательной персональной или телекоммуникационной явке не менее 60%). Такой же кворум требуется и на заседаниях совета «Доверенные лица». Для принятия решения достаточно простого большинства голосов, кроме вопросов окончания полномочий доверенных лиц, поправок и незначительных изменений устава, для которых необходимо большинство в 75%.

Все работы по реформированию деятельности КМСФО пред-
юлагалось завершить к 1 января 2001 г. после внесения в установ-
[енном порядке поправок в устав КМСФО, а также получения их адобрения со стороны организаций - членов данного комитета. До указанного срока правление и другие структуры КМСФО продолжали свою работу в обычном (т.е. действовавшем ранее) режиме над проектами стандартов по учету и отчетности. Однако наделе установленный график работ пришлось скорректировать. В конце 1999 г. (15 декабря) правление КМСФО утвердило Комитет по выдвижению кандидатур «Доверенных лиц». Впоследствии был произведен отбор из претендентов и сформирован совет в составе 19 известных «Доверенных лиц». На заседании в Эдинбурге (22 мая 2000 г.) члены КМСФО утвердили этот состав совета «Доверенные лица» и его председателя, г-на Пола Волке-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

ра, бывшего председателя Совета директоров Федеральной резервной системы США. В то же время (в марте 2000 г.) на заседании правления КМСФО, а затем на общем собрании в Эдинбурге (24 мая 2000 г.) был единогласно одобрен новый устав (конституция) КМСФО. Совет «Доверенные лица» назначил председателя нового правления КМСФО — г-на Дэйвида Твиди, работавшего до этого председателем британского Совета по стандартам бухгалтерского учета.

Устав (конституция) начал(а) действовать с января 2001 г. В марте 2002 г. в него (нее) были внесены отдельные изменения.
В первой половине 2001 г. было сформировано новое правление КМСФО. Совет «Доверенные лица» на заседании в Брюсселе (8 марта 2001 г.) учредил в соответствии с новым уставом КМСФО специальную некоммерческую корпорацию «Фонд КСМФО». Основная его функция - надзор за деятельностью правления КМСФО.

В июне 2001 г. был сформирован и новый состав КСС. В него вошли 49 человек, представляющих 29 стран (в том числе и Россию) разных континентов и 5 международных организаций (Всемирный банк, Международную федерацию бухгалтеров, Международную организацию комиссий по ценным бумагам и др.).

В первой половине 2001 г. был утвержден и новый состав КИМСФО. Таким образом, к началу второго полугодия 2001 г. был завершен основной комплекс работ по созданию новых структур КМСФО,
Прошедшее с тех пор время показало, что не все вопросы в рассматриваемой сфере получили удачное решение. В частности, сложилась довольно парадоксальная ситуация, когда в структурах КМСФО (после его реформирования) значительное число мест получили лица, представляющие страны, где МСФО не применяют. Это, по мнению К. В. Хулла, высказанному им на XXVII Конгрессе Европейской ассоциации бухгалтеров (апрель, 2004 г.), является одной из причин, по которой данные структуры не всегда работают продуктивно. На его взгляд, «Европа должна более активно включаться в процессы гармонизации финансовой отчетности, а правлению Комитета по МСФО следует внимательнее прислушиваться к мнению ее представителей». Аналогичной точки зрения придерживаются представители и ряда других европейских стран. В частности, Лизель Кнорр, член Гер-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

майского совета по стандартам учета, которая в своем выступлении на вышеуказанном Конгрессе высказывалась за пересмотр устава Комитета по МСФО, поскольку, на ее взгляд, не все здравые мысли, обсуждавшиеся в ходе дискуссии 1999—2000 гг., были учтены в нем. Поэтому можно утверждать, что процесс реформирования КМСФО, а также отдельных сторон его деятельности будет продолжаться.

18.5. Сиетемо международных стандартов учета (финансовой отчетности)

К настоящему времени функционирующие МСУ (МСФО) представляют уже довольно стройную систему. Отличительной чертой ее и МСУ является их относительная стабильность. На протяжении целого ряда лет многие МСУ не изменяются вообще либо в их содержание вносятся незначительные коррективы. Однако на отдельных этапах, когда в международном экономическом сотрудничестве происходят значительные изменения наподобие тех, которые наблюдались в последнее десятилетие, МСУ приходится существенно перерабатывать и уточнять. Такой фронтальный пересмотр последних был проведен в 1993-2000 гг. , В результате его не только была изменена структура построения стандартов, но и пересмотрено смысловое содержание многих позиций в стандартах.
После реформирования КМСФО начался новый этап в прошении данных работ, который продолжается и сейчас.

По состоянию на 1 января 2005 г. перечень международных стандартов выглядел так:
I. МСУ(МСФО) - IAS
1. Представление финансовой отчетности.
2. Запасы.
3. Снят (включен в МСФО 27 и МСФО 28).
4. Снят (включен в МСФО 16; МСФО 22 и МСФО 38).
5. Снят (включен в МСФО 1).
6. Снят (включен в МСФО 15).
7. Отчеты о движении денежных средств.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

8. Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике. (С 1 января 2005 г. будет заменен на МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»).
9. Снят (включен в МСФО 38).
10. События после отчетной даты.
11. Договоры подряда.
12. Налоги на прибыль.
13. Снят (включен в МСФО 1).
14. Сегментная отчетность.
15. Информация, отражающая влияние изменения цен (утратит силу с 1 января 2005 г.).
16. Основные средства.
17. Аренда.
18. Выручка.
19. Вознаграждение работникам.
20. Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи.
21. Влияние изменений валютных курсов,
22. Объединение компаний1.
23. Затраты по займам.
24. Раскрытие информации о связанных сторонах.
25. Снят (включен в МСФО 39 и МСФО 40).
26. Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам).
27. Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании. (С 1 января 2005 г. будет заменен на МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность»),
28. Учет инвестиций в ассоциированные компании.
29. Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции.
30. Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов.
31. Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности.

1 Заменен МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» (Принят 31 марта 2004 г. Дата вступления в силу - Для объединений бизнеса с датой соглашения после 31.03.2004 г.).

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

32. Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации.
33. Прибыль на акцию.
34. Промежуточная финансовая отчетность.
35. Прекращаемая деятельность. (С 1 января 2005 г. будут заменен на МСФО (IFRS) 5).
36. Обесценение активов
37. Резервы, условные обязательства и условные активы.
38. Нематериальные активы.
39. Финансовые инструменты: признание и оценка.
40. Инвестиционная собственность.
41. Сельское хозяйство.

МСФО - IFRS1

1. Первое применение МСФО.
2. Выплаты долевыми инструментами.
3. Объединение бизнеса.
4. Договоры страхования.
5. Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращаемые операции.
6. Исследование и оценка минеральных ресурсов.

В комплекс МСФО, помимо собственно стандартов, входят предисловие к МСФО (в новой редакции 2002 г., заменившее предисловие, опубликованное в январе 1975 г. и дополненное в ноябре 1982 г.), принципы подготовки и представления финансовой отчетности, а также интерпретации (ПКИ), посвященные отдель-[ым вопросам применения МСФО.

В соответствии с МСФО 1 отчетом, составленным по между-тродным стандартам, может считаться лишь тот, при подготовке соторого соблюдены все МСФО и интерпретации. По состоянию на 1 января 2003 г. ПКИ (МКИСФО) подготовил, а КМСФО в установленном порядке утвердил и опубликовал следующую интерпретацию;

Все стандарты, принятые до 2003 г., в своем наименовании имеют аббревиатуру «IAS» (Международные стандарты учета). С указанного срока реформированный КМСФО и его правление в новых стандартах вместо нее начали использовать «IFRS» (Международные стандарты финансовой отчетности). Причем номера данным стандартам стали присваивать с 1-го и далее.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

- ПКИ-1. Различные формулы себестоимости для запасов (МСФО 2)1.
- ПКИ-2. Последовательность — капитализация затрат по займам (МСФО 23)1.
- ПКИ-3. Элиминирование нереализованных прибылей и убытков го операциям с ассоциированными компаниями (МСФО 28).
- ПКИ-4. Не опубликован.
- ПКИ-5. Классификация финансовых инструментов — резервы на условное погашение (МСФО 32).
- ПКИ-6. Затраты на модификацию имеющегося программного обеспечения (принципы)1.
- ПКИ-7. Введение евро (МСФО 21).
- ПКИ-8. Применение МСФО впервые в качестве главной основы учета (МСФО I)1.
- ПКИ-9. Объединение компаний - классификация в качестве покупки или объединения интересов (МСФО 22)'.
- ПКИ 10. Правительственная помощь — отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью (МСФО 20).
- ПКИ-11. Валютный обмен - капитализация убытков, возникающих в результате серьезной девальвации валюты (МСФО 21)'.
- ПКИ-12. Консолидация - специализированная компания (МСФО 27).
- ПКИ-13. Совместно контролируемые компании — неденежные вклады со стороны предпринимателей (МСФО 31).
- ПКИ-14. Основные средства — компенсация обесценения или утраты объектов (МСФО 16)'.
- ПКИ-15. Операционная аренда - стимулы (МСФО 17).
- ПКИ-16. Акционерный капитал - вновь приобретенные собственные долевые инструменты (МСФО 32).
- ПКИ-17. Собственный капитал - стоимость сделки с собственным капиталом (МСФО 32).

1 С 1 января 2005 г. прекратил свое функционирование, так как при пересмотре МСФО введен в соответствующий стандарт.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

- ПКИ-18. Последовательность — альтернативные методы (МСФО I)1.
- ПКИ-19. Валюта отчета — оценка и представление в финансовой отчетности согласно МСФО 21 и МСФО 29 (МСФО 21 и МСФО 29)'.
- ПКИ-20. Метод учета по долевому участию - признание убытков (МСФО 27)'.
- ПКИ-21. Налоги на прибыль — возврат убытка от обесценения актива (МСФО 12).
- ПКИ-22. Объединение бизнеса - последующие корректировки балансовой стоимости деловой репутации (МСФО 22)".
- ПКИ-23. Основные средства, стоимость больших техосмотров, ремонтов (модернизации) (МСФО 16)1.
- ПКИ-24. Прибыль на акцию — финансовые инструменты и иные контракты, расчеты по которым могут осуществляться путем уступки акций (МСФО 33)'.
- ПКИ-25. Налоги на прибыль - изменения в налоговом статусе компании или ее акционеров (МСФО 12).
- ПКИ-26. Не опубликован.
- ПКИ-27. Оценка сущности операций в юридической форме аренды (МСФО 1; МСФО 17 и МСФО 18).
- ПКИ-28. Объединение компаний - «дата обмена» и справедливая стоимость долевых инструментов (МСФО 22)1.
- ПКИ-29. Раскрытие информации - концессионный договор об оказании услуг (МСФО 1).
- ПКИ-ЗО. Валюта отчетности - пересчет из валюты оценки в валюту представления (МСФО 21 и МСФО 29)1.
- ПКИ-31. Выручка — бартерные сделки, касающиеся рекламных услуг (МСФО 18).
- ПКИ-32. Нематериальные активы - затраты на вебсайт. » ПКИ-33. Консолидация и метод учета по долевому участию — потенциальное право голоса и распределение долей собственности (МСФО 27; МСФО 28 и МСФО 39)1.

С 1 января 2005 г. прекратил свое функционирование, так как при пересмотре МСФО введен в соответствующий стандарт.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

После реформирования КМСФО значительно ускорились темпы разработки и пересмотра МСФО. В рабочем плане КМСФО и нового его правления, принятого сразу после завершения структурной их перестройки, среди приоритетных направлений деятельности были обозначены 16 действующих МСФО, содержание которых должно быть пересмотрено и уточнено. Этот план успешно реализован на деле. В 2003 г. дополнения и изменения внесены в 12 МСФО (1; 2; 8; 16; 17; 21; 24; 27; 28; 31; 32 и 33). В 2004 г. (по состоянию на 1 июля) пересмотрено содержание еще четырех МСФО (36; 38; 39 и 40).

В это же время были разработаны, утверждены и опубликованы шесть вышеуказанных новых МСФО (IFRS). Параллельно ведутся работы по созданию других МСФО (IFRS). В частности, по стандартам «Учет на предприятиях малого и среднего бизнеса»; «Учет в добывающих отраслях» и др.
Запланировано провести ряд исследований по целому комплексу вопросов, связанных с МСФО. Среди них вопрос о целесообразности составления отчета о результатах деятельности организации на основе концепции «полного» дохода, т.е. с отражением в нем всех изменений активов и обязательств, происшедших в отчетном периоде вследствие хозяйственных операций и прочих событий.

Будет также дополнительно изучен вопрос в отношении выбора приемлемых методов оценки объектов учета (в том числе по справедливой стоимости), что, возможно, потребует внесения корректировок в сами «Концептуальные принципы составления и представления финансовой отчетности». Параллельно предполагается проанализировать сходства и различия в содержании и определениях, применяемых в различных странах к элементам финансовой отчетности (прибыли и убытки; доходы и расходы; активы, обязательства, капитал), с целью поиска наиболее оптимальных путей сближения систем бухгалтерского учета. Изучаются также вопросы о целесообразности разработки рекомендации по первичному применению МСФО; по особенностям составления финансовой отчетности на предприятиях малого и среднего бизнеса и отдельно — в условиях развивающихся рынков и др.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

18.6. Реформирование бухгалтерского учета в России на основе Международных стандартов финансовой отчетности

Россия в последние пять лет реализовала на практике ряд мероприятий, направленных на сближение методологии построения учета на отдельных участках с принципами, заложенными в МСУ. Среди них отметим в первую очередь разработку и публикацию положений по бухгалтерскому учету (ПБУ). К январю 2004 г. изданы 20 положений1.

По своему назначению в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в России эти положения призваны играть роль, которую на Западе выполняют МСУ (МСФО). Однако их правовой статус несколько иной. В отличие от МСУ они носят не рекомендательный, а, как правило, обязательный характер для хозяйствующих субъектов. К тому же их содержание не совпадает по целому ряду важных параметров с аналогами, входящими в состав МСУ.

Обращает на себя внимание и тот факт, что значительную массу положений предстоит еще разработать. В настоящее время эти «бреши» в нормативном поле в какой-то мере перекрывают различного рода инструкции, методические рекомендации и другие нормативные документы. Однако их содержание не всегда «вписывается» в единую концептуальную основу построения учета в условиях рыночной экономики, и оно имеет существенные отклонения от принципов учета, зафиксированных в МСФО.

Поэтому не случайно в 1997 г. Правительство РФ создало Комиссию по реформированию бухгалтерского учета в нашей стране. Среди основных задач, поставленных перед ней, есть задачи, связанные с приведением системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности в соответствие с Международными стандартами. Была разработана на этот счет специальная Программа, которую Правительство утвердило 6 марта 1998 г. Предполагалось данную работу завершить в 2000 г.

Сборник положений по бухгалтерскому учету (ПБУ 1—19). — М.: Бухгалтерский учет, 2003 и ПБУ 20 «Информация об участии в совместной деятельности». - М.: 2004.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Однако данный срок, как показала дальнейшая практика, оказался нереальным. Намеченные в Программе цели, в силу ряда объективных и субъективных причин, не были достигнуты. В результате Правительство РФ в апреле 2001 г. приняло новый документ - «Меры по реализации в 2001-2005 гг. Программы реформирования бухгалтерского учета», в котором не только удлинило на пять лет срок ее выполнения, но уточнило и само содержание последней. Практика последующих лет показала, что не все цели и сроки в данном документе определены верно.

В результате Правительство РФ в 2003—2004 гг. дважды рассматривало на своих заседаниях вопросы реформирования бухгалтерского учета в стране на основе МСФО и дало поручение Минфину РФ и ряду других министерств и ведомств разработать «Концепцию развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу» {2004—2010 гг.). Данный документ разрабатывался более года, неоднократно обсуждался и в конечном итоге был одобрен приказом Минфина России от 01.07.04 № 180.

Работа по переходу на МСФО весьма трудоемкая, поскольку требует решения комплекса проблем. В частности, необходимо:

разработать обширный перечень новых ПБУ и пересмотреть старые, содержание которых должно быть максимально гармонизировано с МСФО;

внести изменения в установленном порядке в законы (в том числе в Федеральный закон «О бухгалтерском учете в Российской Федерации») и другие нормативные акты;

пересмотреть содержание программ, используемых для обработки учетной информации на ПЭВМ, а также регистров и форм бухгалтерского учета;

завершить начавшееся разделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий;

усовершенствовать систему подготовки кадров бухгалтеров.

Вместе с тем дальнейшее развитие бухгалтерского учета и отчетности в России требует:

«1) повышения качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;

2) создания инфраструктуры применения МСФО;

3) изменения системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;

4) усиления контроля качества бухгалтерской отчетности;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

5) существенного повышения квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности»1.

Успешность перехода России на МСФО зависит не только от решения вышеуказанных проблем, но и оттого, насколько динамичны будут процессы дальнейшего укрепления рыночных отношений в нашем обществе.

Нынешнее же состояние бухгалтерского учета в стране характеризуется тем, что нет ни одного МСФО, концепции которого нашли бы полное и идентичное отражение в нормативных актах по учету в организациях Российской Федерации.

Рассмотрим несколько подробнее основные различия между ними. Они присущи даже основополагающим принципам учета, которые используются в России и на Западе. В частности, на Западе таковыми являются три допущения: 1) начисления (прироста); 2) постоянства2 и 3) продолжающегося функционирования организации. А в России в нормативных актах (в том числе в ПБУ 1/98 «Учетная политика предприятия») допущений установили четыре:

1) непрерывности деятельности организации;

2) последовательности применения учетной политики;

3) временной определенности факторов хозяйственной деятельности;

4) имущественной обособленности организации.

Суть последнего допущения состоит в том, что «активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов обязательств других организаций»3. Но так ли обстоят дела на практике? Анализ ее показывает, что не всегда. В частности, в обществах с дополнительной ответственностью собственники отвечают по долгам не только тем, что внесли их в уставный капитал, но еще и дополнительными средствами в кратном размере по отношению к этим взносам. Причем компенсация происходит за счет средств, лично им принадлежащих.

Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. - М.: 2004. Раздел 2.

2 В изданных в последнее время МСФО (см. International Financial Reporting Standards (IFRSsTM) 2004, London) это допущение изъято из перечня, но оно довольно зримо просматривается в контексте не только МСФО-1, но и остальных стандартов.

3 Учетная политика предприятия, ПБУ 1/98. - С. 5—6.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Закон не ограничивает ответственность суммами уставного капитала и при компенсации потерь в случаях банкротства организации по вине ее собственника. Тем более в ситуациях, когда имеет место незаконно полученное в личное распоряжение собственника имущество, если по решению суда оно подлежит конфискации для погашения убытков обанкротившегося предприятия, ему ранее принадлежавшего. Перечень подобных «нестыковок» с действующим законодательством провозглашенного вышеуказанного допущения (которое в практике еще называют принципом «автономности») можно было бы значительно расширить. Однако и приведенных примеров достаточно, чтобы сделать вывод, что допущение'неадекватно отражает действительность. И его не случайно нет в МСФО, используемых на Западе, среди основополагающих принципов учета. Вряд ли оно уместно и у нас, в частности в ПБУ № 1/98.

Остальные три допущения хотя и называются несколько по-иному, но по своему содержанию имеют много схожих черт с ними. В частности, принцип начисления предполагает, что доходы и расходы в учете, а затем и в финансовой отчетности находят отражение по мере их зарабатывания или расходования, а не в момент поступления или перечисления денег. В России этот принцип (который назван допущением о временной определенности факторов хозяйственной деятельности) не является аксиоматичным. На отдельных предприятиях, например, учет объемов продажи продукции ведут по так называемому «кассовому методу», базирующемуся, как известно, на объемах оплаченной, а не отгруженной покупателям продукции.
На других предприятиях перестали создавать резерв на оплату отпусков работников. В результате время возникновения этих расходов не стало совпадать с периодом их учета и отражения в финансовой отчетности. И таких отступлений от одного из основополагающих принципов учета («принципа начисления») в нашей практике довольно много.

Постановка учета в России не в полной мере согласуется и с допущением постоянства в том его понимании, как это принято на Западе. Оно требует, чтобы принятые на предприятии учетные решения действовали постоянно и охватывали один отчетный период за другим. На Западе на многих участках учета узаконены различные варианты его построения и ведения. Перечень объектов, где возможен инвариантный подход, довольно обширен, и

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

он (приведенный в действовавшем до 1 июня 1998 г. варианте МСУ 1) включал 25 позиций. Однако организация, выбрав тот или иной вариант учета на соответствующем участке, обязана ему следовать и впредь. В случаях же возникновения каких-либо новых экономических условий она может заменить его на другой. В таких ситуациях организация обязана отразить подобную замену в финансовой отчетности (обычно в специальном ее разделе «Учетная политика»), указав причины, побудившие принять такое решение, а зачастую — и количественно оцененный материальный эффект от проведенных перемен.

В практике организаций России принцип «постоянства» заменен на допущение о «последовательности применения учетной политики». Различия между ними состоят не только в названиях, но и в содержании, и они сводятся к следующему.
В организациях России:
1) инвариантный подход к учету тех или иных хозяйственных явлений законодательно разрешен на гораздо более узком количестве участков учета, чем на Западе;
2) учетную политику можно менять, как правило, лишь с начала календарного года, а на Западе — в любой день. Последний подход более прагматичен;
3) в финансовой отчетности нет раздела «Учетная политика». Ее, как известно, созданные организации (предприятия) должны сформулировать до первой публикации финансовой отчетности, но не позже 90 дней с момента получения статуса юридического лица и представить в налоговые органы. Таким образом, в наших условиях документ под названием «Учетная политика предприятия» обосабливается от его финансовой отчетности. И он недоступен многим пользователям.
В самой финансовой отчетности зачастую отсутствует также информация об изменениях в учетной политике, принятых в директивном порядке для всех или определенного профиля организаций. В конечном итоге все это существенно обесценивает экономическую информацию, содержащуюся в отчетности.
Третьим основополагающим, или фундаментальным, допущением учета на Западе, как отмечалось выше, является принцип продолжающегося функционирования. Он предполагает, что организация не имеет намерения или необходимости ликвидации либо существенного сокращения объемов свой деятельности. В противном случае она обязана заявить об этом в предоставляемой

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

финансовой отчетности. Тем самым пользователи имеют возможность заблаговременно узнать о таких намерениях и принять более взвешенное решение.

В практике России в нормативных документах по учету рассматриваемый принцип также указан под названием «допущение о непрерывной деятельности организации». Однако последнее на деле носит декларативный характер. Организация зачастую «забывает» информировать инвесторов о том, что она собирается резко сократить объем производства определенных видов продукции либо оказания услуг или даже прекратить свою деятельность в недалеком будущем. Об этом свидетельствуют многочисленные факты по обанкротившимся организациям.
Не решает в полной мере данную проблему и то обстоятельство, что аудиторам действующие правила предписывают в своих заключениях давать оценку перспективам функционирования аудируемых организаций, поскольку, во-первых, финансовая отчетность многих организаций в соответствии с действующим законодательством не подлежит обязательному аудиту; во-вторых, даже в тех случаях, когда аудит ее обязателен, судя по применяемой его методике, от аудитора требуется дать заключение, не обанкротится ли хозяйствующий субъект в течение предстоящих 12 месяцев. Что же касается его намерений резко сократить объем производства и реализации той или иной продукции (если такие имеются), то эти аспекты проблемы могут оставаться вне рамок заключения аудитора по финансовой отчетности.

В настоящее время в отечественном бухгалтерском учете имеются расхождения с МСФО не только по фундаментальным положениям, но и по базовым понятиям последнего, в качестве которых выступают активы, пассивы и капитал. На Западе они трактуются следующим образом:
«(а) актив — это ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем;
(о) обязательство — это текущая задолженность компании, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к оттоку из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду;
(с) капитал — это доля в активах компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств»1.

'Международные стандарты учета. - М : Аскери, 1999. — С. 45.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Внедрение таких определений основных элементов учета в нашу практику сопряжено с необходимостью изменения самих концептуальных основ его построения, поскольку каждый из них отличается от действующих аналогов в нашем учете не только в части дефиниций, но и в их содержании. Так, по западным стандартам в качестве актива должен выступать только ресурс, который может быть:
«(a) использован отдельно или в сочетании с другими активами при производстве товаров и услуг, продаваемых компанией;
(b) обменен на другие активы;
(c) использован для погашения обязательства или
(d) распределен среди собственников компании»1.
В подобное понятие актива «не вписывается» целый ряд позиций в нашем балансе. Прежде всего это касается недостач и потерь от порчи ценностей; остатков так называемых «неликвидов» материальных ценностей, а также длительное время не находящих применения на предприятии и ненужных ему основных средств; сроков и порядка погашения стоимости различных видов ресурсов и др.

Много «разночтений» с МСФО наблюдается у нас и в* других понятиях (обязательства, капитал и т.п.). Поэтому с целью гармонизации учета и финансовой отчетности предстоит также внести существенные изменения в действующие нормативные акты. В организациях России в учете имеются значительные рас-ождения с МСФО и в вопросах оценки ресурсов, в частности ютериально-производственных запасов. Эти различия сводятся с следующему.

1. Способы оценки данных ресурсов по методу ФИФО и ЛИФО хотя и указаны в наших нормативных актах по учету, носят декларативный характер, так как на практике они применяются редко.
2. В МСУ 2 «Запасы» подчеркивается, что основным вариантом при оценке этих ресурсов является метод ФИФО или средневзвешенной цены. В наших нормативных документах таких приоритетов в выборе способа оценки рассматриваемых ресурсов нет.

Международные стандарты учета, — С. 47, 794

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

3. Чистая реализационная стоимость запасов также не получила должной «прописки» в наших инструкциях по учету.
4. Применяемый порядок оценки переходящих остатков материальных ценностей «не вписывается» в полной мере в требования МСУ 2, в частности в норму, заложенную в § 6, где отмечается, что запасы должны оцениваться наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой цены продаж.
5. Состав затрат, включаемых в стоимость запасов, у нас и в МСУ совпадает не полностью. Это относится к расходам по хранению запасов и др.
6. Порядок и методика переоценки запасов также не идентичны.
7. Не предусмотрен в отличие от МСУ учет потерь от рисков, связанных с возможным обесценением запасов в будущем.
8. Способ оценки материальных ценностей, поступающих по бартеру, не адекватен правилам, заложенным в отношении их в МСУ.
9. ПБУ 5/01 в отличие от МСУ 2 не применяется к активам, характеризуемым как незавершенное производство, в результате этого правила оценки последних отличаются от международных.
Концептуальные отличия присущи учету и оценке основных средств, а также погашению их стоимости. Сейчас в бухгалтерских балансах организаций России, как правило, не отражается стоимость земельных участков. Ее нет даже в балансах сельскохозяйственных предприятий. Исключение составляет финансовая отчетность по предприятиям с участием иностранного капитала, где в балансах она отражается, но в весьма условной оценке, зачастую ниже реальной ее стоимости. Такое положение объясняется тем, что в России пока что отсутствует полноценный рынок земли. В результате активы в балансах наших организаций по сравнению с западными явно занижены, так как в них в большинстве случаев вообще не включают один из важнейших и ценнейших видов ресурсов - землю. Это в полной мере относится и к разведанным, а также к сданным в эксплуатацию месторождениям полезных ископаемых.

Своеобразный подход наблюдается и в вопросе оценки учитываемых основных средств.

В стране в 90-е годы XX в. ускоренными темпами проводилась приватизация предприятий. Из-за отсутствия должного контроля

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

со стороны государства была допущена масса нарушений. Основным среди них было занижение реальной стоимости приватизируемых объектов. В результате только по одной этой причине на данных предприятиях балансовая стоимость основных средств перестала отвечать своему функциональному назначению. Поэтому в 1997 г. все организации должны были вновь осуществить переоценку основных средств по состоянию на начало указанного года исходя из их восстановительной стоимости. Причем в отличие от прежних лет в соответствии с утвержденным порядком было разрешено хозяйствующим субъектам провести ее одним из двух вариантов: методом прямой оценки объектов или индексным методом.

В практике зачастую использовался второй вариант, который не отличается высокой степенью достоверности. В результате стоимость основных средств, числящаяся в учете, и после проведения переоценки у многих хозяйствующих субъектов существенно отличается от реальной. Такая ситуация характерна и для последующих лет, когда предприятия получили право самостоятельно раз в год проводить переоценку основных средств.
Одна из главных причин, порождающих неточности в оценке основных средств, состоит в" том, что корректировочные коэффициенты на инфляцию, разрабатываемые центральными ведомствами по ним, слишком укрупнены. К тому же на реальную оценку основных средств влияют не только инфляция, но и пос, и предложение, складывающиеся на отдельные их виды в [кретных регионах. Последнее обстоятельство, как правило, в чет не принимается при проведении работ по корректировке имости основных средств с использованием вышеуказанного 'ода. В результате отражаемая в учете и финансовой отчетнос-балансовая их стоимость по-прежнему нередко весьма сущест-нно отличается от реальной. Нельзя признать оптимальным и сам порядок учета основных средств. С принятием Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) и введением его в действие с 2001 г. российская практика в постановке учета на данном участке хотя и стала по большему, чем прежде, числу параметров соответствовать требованиям МСУ 16, но все же имеет немало отличий:

во-первых, имеются различия в составе затрат, включаемых организацией в стоимость приобретаемых основных средств;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

во-вторых, в МСУ нет такой нормы, как в ПБУ 6/01, что организация имеет право не чаще одного раза в год и только лишь на начало отчетного года переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам;
в-третьих, порядок начисления амортизации основных средств имеет также ряд принципиальных различий с тем порядком, который заложен в МСУ. Прежде всего в отличие от западных стран, где срок полезного использования объекта основных средств должен периодически пересматриваться фирмами, российские организации лишены такого права. Лишь при проведении реконструкции или модернизации объекта ранее установленный срок полезного использования объекта основных средств организация может пересмотреть только в сторону его увеличения. В МСУ нет и правила, в соответствии с которым начисление амортизации начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к учету. Нет в них и такой нормы, по которой начисление амортизации приостанавливается на период восстановления объектов основных средств, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Отсутствует должное единство и в подходах к вопросам учета и погашения затрат на восстановление объектов основных средств, зафиксированных в МСУ и ПБУ 6/01, в выборе способов начисления амортизации и отражения в учете сумм переоценки объекта, а также средств, получаемых от правительства на объект в виде субсидий, ряду других проблем.

Имеется множество «нестыковок» с МСУ и на других участках учета. Так, по-иному, чем это предусмотрено в МСУ 38, в России отражают в учете и отчетности затраты на исследования и разработки, которые обычно при нормальном состоянии экономики составляют довольно значительные суммы. Суть различий сводится к следующему. В хозяйствующих субъектах России расходы не только на разработки, но и на исследования, как правило, не относят на затраты года, в котором они были произведены, а распределяют между несколькими отчетными периодами. Причем для оставления этих сумм на балансе (т.е. в составе активов организации) не требуется соблюдения шести обязательных условий, зафиксированных в МСУ 38. Впоследствии они списываются с баланса равными частями в течение нескольких лет.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Отсутствует должное методическое единство между ПБУ 14/2000 «Нематериальные активы» и МСУ 38 и по вопросам: сферы их применения; состава нематериальных активов; порядка их оценки при принятии на баланс (при создании в самой организации; приобретении на неденежные активы; от поступлений в счет вклада в уставный капитал от учредителей и др.); учета последующих затрат; определения срока полезного их использования; амортизации, переоценки и др.

Не получили еще удачного решения вопросы учета инфляции и отражения подобных сведений в финансовой отчетности хозяйствующих субъектов России. На практике подвергают корректировке оценку лишь основных средств, инвалюты и расчетов в ней, в отдельных случаях - и материально-производственных запасов. Остальные активы и обязательства остаются обычно без переоценки. В результате нарушается целостность представления о финансовых возможностях хозяйствующего субъекта.

В отечественной практике в нормативных документах пока что нет и обязательного предписания (которое содержится в МСУ 29) в отношении составления «пересчитанного» баланса и других форм отчетности в условиях гиперинфляции.

В настоящее время активизировались процессы слияния обществ и компаний, создания дочерних фирм и др. Причем нередко последние имеют статус юридического лица, но экономически весьма зависят от материнской компании. Они составляют, как правило, обособленную финансовую отчетность. Кроме того, головная организация (материнская компания) в соответствии с приказами Минфина России от 30.12.96 № 112 и от 12.05.99 № Збн должна представлять еще и сводную отчетность. Однако такой порядок на практике пока не стал общепризнанной нормой. Головные организации, используя бреши в законодательстве, а также не до конца проработанный вопрос о статусе рассматриваемой отчетности, нередко ее вообще не составляют. В результате затрудняется проведение анализа не только их доли на рынке товаров, но и реальности финансового состояния последних.

В хозяйствующих субъектах России совсем по-иному, чем принято на Западе, отражается в финансовой отчетности информация о пенсионных выплатах. Здесь действуют другие принципы формирования пенсионных фондов ^пособий, чем те, которые зафиксированы в МСУ 19. Хозяйствующие субъекты к тому

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

же не составляют пенсионные планы, не производят актуарной их оценки и какого-либо пересчета сумм взносов в пенсионный фонд.
В России установлен также порядок учета доходов, несколько отличающийся от порядка, заложенного в МСУ 18. В ряде случаев сами хозяйствующие субъекты (а именно те из них, у которых в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость и налога с продаж не превысила 1 млн руб. за каждый квартал) выбирают вариант учета продаж (в частности, по отгрузке или по оплате продукции), а следовательно, и срок зачисления ресурсов в их доходы.

Российская практика учета и расчета доходов, полученных организацией за отчетный период, отличается от зарубежной, установленной в МСУ, и вследствие применения у них неодинакового порядка учета нереализованной прибыли по имеющимся в наличии ценным бумагам, а также отражения в его системе: финансовых результатов по собственным акциям, выкупленным для продажи или аннулирования; курсовых разниц (по отдельным операциям); излишков материальных ценностей, выявленных при инвентаризации; процентов по сберегательным сертификатам и др.

В международной практике компании для составления своей финансовой отчетности могут использовать одну из двух концепций капитала: финансовую или физическую. Различие (причем концептуального характера) состоит в том, что «концепция поддержания физического капитала требует принятия в качестве основы для оценки восстановительной стоимости. Концепция поддерживания финансового капитала не требует использования какой-то конкретной основы оценки. Выбор основы оценки при использовании этой концепции зависит от типа финансового капитала, который собирается поддерживать компания»1.

В российских нормативных документах «узаконен», по сути, только один вариант: концепция поддержания финансового капитала. Такая практика заслуживает критической оценки. Во-первых, из-за того, что лишает предпринимателей альтернативы выбора в столь важном деле. Во-вторых, вопросы разработки модели учета, полностью базирующейся на оценке только по вос-

Международные стандарты финансовой отчетности. — С. 60.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

становительнои стоимости, остаются в значительной степени «в тени». В-третьих, не принимается в расчет то обстоятельство, что выбор модели учета оказывает непосредственное влияние на величину определяемых в его системе расходов и доходов периода, поскольку существует принципиальная разница между двумя концепциями капитала в порядке отражения в учете результатов изменения цен на активы и обязательства компаний. «Разные учетные модели дают разные степени уместности и надежности»1 информации, отражаемой в учете и отчетности. «Как и в других областях, руководство компании должно искать равновесие между уместностью и надежностью»2. К сожалению, установленные правила в отечественной практике на данном участке не позволяют этого делать.

В нашей стране существует и своеобразная система налогообложения, которая постоянно пересматривается. Причем изменения носят нередко концептуальный характер. Сейчас в стране происходит процесс именно подобных преобразований. Принят Налоговый кодекс (I и II части), который содержит принципиально новые подходы к построению налоговой политики государства.

В нынешней же системе налогообложения отсутствуют такие понятия, как «налоговые потери», «налоговая экономия» и целый ряд других экономических показателей, применяемых западными фирмами и зафиксированных в МСУ 12. Поэтому, есте-твенно, учет налогов осуществляют не в соответствии с указан-ым выше стандартом, а в самой финансовой отчетности хозяй-гвующих субъектов информацию о налогах подают в несколько ругом разрезе, чем это зафиксировано в МСУ 12.

В финансовой отчетности российских организаций в отличие от западных обычно нет информации об их денежных средствах, заблокированных или «замороженных» в банках на счетах, хотя такие явления встречаются на практике довольно часто. В этом случае трудно определить реальное финансовое состояние организации. По требованиям МСФО такая информация в отчетности должна быть.

Международные стандарты финансовой отчетности. — С. 61,
2 Там же.

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

В формах финансовой отчетности, составляемых российскими хозяйствующими субъектами, в отличие от западных нет информации о количестве разрешенных к выпуску акций, о доходах с каждой акции, правах, преимуществах и ограничениях в отношении распределения дивидендов начисленных, но не выданных по привилегированным акциям и др. В то же время не всегда объективна сама информация о стоимости ценных бумаг, показанная в балансе. На практике под видом ценных бумаг продают в ряде случаев бумаги, которые по своему действительному статусу таковыми не являются. В результате в этой области встречается довольно много злоупотреблений. И как следствие стоимость таких «ценных бумаг» (которые не котируются на фондовом рынке), показанная в балансе, является довольно сомнительной.

В финансовой отчетности организаций России приводится весьма скудная информация и о кредитах. Нет, в частности, отдельных данных по гарантированным и негарантированным кредитам, о процентных ставках, сроках их возврата и др. Это весьма снижает значимость финансовой отчетности в управлении экономикой организаций и не согласуется с требованиями МСФО.

Не до конца решен также вопрос с составом и содержанием самой финансовой отчетности. В отдельных странах, к примеру, в Федеративной Республике Германии законодательно в Торговом кодексе закреплено право не только за малыми предприятиями, но и средними акционерными обществами представлять по установленным адресам их финансовую отчетность по сокращенному ее варианту. В России последние такого рода льгот не имеют. Средние и крупные организации обязаны составлять ее и представлять в установленные адреса и сроки в одном объеме. Однако это противоречит здравому смыслу, поскольку круг ее пользователей и потребности их в информации существенно разнятся.

В отечественной практике проигнорированы, по сути, и важнейшие постулаты, зафиксированные в МСФО, в отношении промежуточной отчетности. В частности, ее содержание, по сравнению с годовой финансовой отчетностью, субъект предпринимательской деятельности может сокращать исходя из величины затрат на ее подготовку, а также с учетом оперативности ее составления, избежания дублирования информации и т.п. В России бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, входящие в

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

состав промежуточной бухгалтерской финансовой отчетности (т.е. квартальной), составляют по формам, ничем не отличающимся от годовой отчетности. Такую унификацию нельзя отнести к достоинствам отечественной практики составления финансовой отчетности.

На Западе годовую финансовую отчетность акционерные общества и другие организации имеют право составлять на любую выбранную ими дату (а не на 1 января, как в России), причем по неутвержденньш формам, но с соблюдением минимума статей (позиций) в ней, по которым в обязательном порядке должны быть даны ответы. Финансовая отчетность западных организаций, прежде чем будет опубликована, должна, как правило, иметь аудиторское заключение. В России это требование не стало аксиоматичным, поскольку многие хозяйствующие субъекты освобождены в законодательном порядке от обязательного аудирования. В результате достоверность информации в отчетности подобных организаций никем не гарантирована.
Перечень «нестыковок» наших нормативных актов по постановке бухгалтерского учета с требованиями МСФО, приведенный нами выше, можно продолжить, однако и приведенный поз-, воляет сделать вывод, что Россия находится только на начальном этапе перехода на МСФО. Данную проблему, несмотря на ее трудоемкость и сложность, придется решать ускоренными темпами в ближайшее время в целях создания дополнительных условий тля укрепления делового экономического сотрудничества с зару-чжными партнерами.

Параллельно необходимо решить ряд организационных и ежных с ними вопросов в рассматриваемой области. Прежде ,его исходя из обстоятельства, что процесс реформирования и овершенствования учета носит перманентный, а не дискретный характер, следует создать не временную комиссию (которая в 2004 г. была упразднена), а орган на постоянно действующей основе, который бы занимался данными проблемами. Об этом свидетельствует опыт стран с развитой рыночной экономикой, в частности США, где такая структура (Совет по стандартам финансового учета) существует около трех десятков лет. В России надо не только создать подобный орган, но и определить, кому он должен подчиняться и кто обязан утверждать стандарты (ПБУ). Нахождение его в структуре Минфина России не является бесспорным. Это должен быть по меньшей мере межведомственный

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

орган. В его структуре следует иметь и комитет по интерпретациям, который должен быть единственным толкователем содержания нормативных актов по учету.

Весьма спорным является и действующий у нас порядок принятия и утверждения ПБУ. Например, в США стандарты финансового учета утверждает конгресс США, а в России ПБУ утверждает министр финансов РФ, и эти документы зачастую не подлежат даже государственной регистрации в Минюсте России. Если бы они «проходили» через парламент РФ, то могли претендовать на роль закона. А сейчас они выступают как подзаконные акты со всеми вытекающими отсюда юридическими последствиями.

Анализ сложившейся ситуации свидетельствует о том, то надо заниматься реформированием не только финансового учета, но и управленческого. К сожалению, он находится в тени реформ бухгалтерского учета. Многие его проблемы не исследуются. Между тем разработка и использование в коммерческих фирмах оптимальных для их условий моделей управленческого учета являются обязательными условиями успешного ведения бизнеса. В этой связи в Программе реформирования бухгалтерского учета в Российской Федерации и Концепции следовало бы иметь специальный раздел, посвященный управленческому учету, с четко обозначенным комплексом мер, которые надо реализовать на федеральном уровне в ближайшие годы.

Реформирование учета на основе МСФО порождает необходимость в организациях наряду с бухгалтерским учетом параллельно вести налоговый учет, что существенно увеличивает их затраты на эти цели и вызывает множество нареканий, нередко справедливых. Чтобы уменьшить число оппонентов проводимой реформы учета в нашей стране, целесообразно для предприятий, которые находятся вне сферы действия отечественных и зарубежных фондовых рынков, вместо налогового и финансового учета узаконить как один из возможных (причем по их выбору) вариантов новую модель учета, а именно финансового, построенного на принципах налогового учета. В результате будет заметно снижена трудоемкость учета, поскольку вместо двух появится один финансовый учет, который станет источником необходимой информации для налоговых расчетов.

На Западе сейчас проходят бурные дискуссии по организации хедж-бухгалтерий. У нас пока что эти проблемы не привлекли должного внимания специалистов; отсутствует сама научно обос-

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

нованная концепция учета рисков. Между тем без налаживания четкой системы учета операций хеджирования значимость бухгалтерского учета в управлении экономикой организации в современных условиях резко девальвируется. В интересах дела указанный пробел в его постановке необходимо оперативно восполнить.

Центральными проблемами в учете являются установление и отражение в его системе объективной оценки активов и обязательств организаций. Комитет по МСФО в данных вопросах сделал значительный шаг вперед. В стандартах, наряду с традиционным подходом к оценке активов по исторической (т.е. первоначальной) стоимости, в качестве альтернативного варианта в ряде случаев допускается теперь использование оценки по так называемой «справедливой» их стоимости. Более того, в перспективе последний вариант, судя по всему, будет основным (а возможно, и единственным, если не по всем, то по целому ряду из них). Сейчас он таковым уже является в МСФО по финансовым инструментам, инвестиционной собственности, продукции сельского хозяйства и др. Поэтому и в отечественной концепции реформирования учета весьма желательно подобным образом расставить акценты в выборе подходов к решению данных вопросов и начать активно разрабатывать методики по определению «справедливой» стоимости каждого вида активов и обязательств. Проблема сама по себе сложная, но это еще не повод для того, чтобы ею не заниматься.
Реализация данных предложений позволит 'придать процессу реформирования учета в России более осмысленный характер, поскольку их комплекс базируется на одном из основных принципов рыночной экономики: доходы от намечаемых преобразований должны быть больше затрат на их проведение.

Контрольные вопросы

1. Когда был создан КМСУ (КМСФО)?
2. Какова структура КМСУ (КМСФО) и основные его задачи?
3. Кто имеет право решающего голоса в делах, связанных с созданием МСФО?
4. Каковы:

а) минимальный состав специальной рабочей группы, которой совет может поручить разрабатывать МСФО;

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

б) минимум голосов, необходимых для одобрения окончательного варианта МСФО?

5. Имеет ли право КМСФО:

а) отменять национальные стандарты учета;

б) требовать от стран, входящих в его состав, обязательного внедрения МСФО?

6. Каковы фундаментальные положения учета, зафиксированные в МСФО?

7. Укажите:

а) должны ли в соответствии с МСФО фирмы западных стран публиковать и представлять внешним пользователям месячную, квартальную, полугодовую финансовую отчетность;

б) имеют ли право хозяйствующие субъекты, в уставном капитале которых есть доля иностранных инвесторов, вести учет в России по методологии, зафиксированной в МСФО;

в) соответствует ли требованиям МСУ (МСФО) применяемый в учете России порядок оценки запасов?

8. Каковы основные направления в реформировании деятельности КМСФО, принятые его правлением в конце 1999 г.?

9. Укажите:

а) чем отличается правовой статус Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) от МСФО;

б) сколько и когда будет разработано новых и пересмотрено старых ПБУ?

в) есть ли ПБУ, содержание которых идентично МСФО?

10. Каковы основные различия между отечественной практикой учета основных средств и требованиями, заложенными в МСФО 16?

11. Каковы основные факторы, побуждающие мировое экономическое сообщество к необходимости международной стандартизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности?

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

ОТВЕТЫ НА ЗАДАНИЯ В ТЕСТОВОЙ ФОРМЕ

Глава 1. Основы бухгалтерского (финансового) учета

Номер теста	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Номер ответа	в	б	б	б	б	б	б	б	а

Номер теста	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Номер ответа	а	г	в	г	а	г	в	б	в

Номер теста	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29
Номер ответа	а	в	в	б	в	а	в	а	а	г	б

Глава 2. Учет денежных средств организации

Номер теста	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Номер ответа	а	б	а	а	б	в	в	в	в	б	а	б,в	в

Глава 3. Учет текущих обязательств и расчетов

Номер теста	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Номер ответа	б	в	б,в	а	а	а	г,д	в	б	а	а	а	а,б	в

Глава 4. Учет основных средств

Номер теста	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Номер ответа	в	г	а	в	в	а	б	а	в	г	г	в	а	а	г	г	а	а	б	а

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Глава 5. Учет нематериальных активов

Номер теста	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Номер ответа	а	в	б, в	в	а	г	д	в	а, в, г	а, в	б, в	а, г	б	г	в	б	в	а	г	в

Глава 6. Учет материально-производственных запасов

Номер теста	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Номер ответа	г	г	г	г	г	г	б	г	в	г

Глава 7. Учет расчетов с персоналом по оплате труда

Номер теста	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Номер ответа	г	в	г	б	б	в	а	г	в	б

Глава 8. Учет затрат на производство и определение себестоимости готовой продукции, выполненных работ, услуг

Номер теста	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Номер ответа	в,д	а,д	б	а,б,г	б,в,д	а,б,г, д	в	в,д,е	б,в	а	а,г,е

Глава 9. Учет выпуска и продаж готовой продукции

Номер теста	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Номер ответа	г	б	а, б, г	а	а	б	а	а	в	а	б	б, д	а	д	в	а	в	в	б

Глава 10. Учет кредитов и займов

Номер теста	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Номер ответа	г	б	а	б	в	в	б	б	а	в	г	а

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Глава 11. Учет финансовых вложений

Номер теста	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Номер ответа	б	в	б	а	б	б	а	б	б	в

Глава 12. Учет внешнеторговой деятельности организации

Номер теста	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Номер ответа	в	б	г	а	в	а	б	г	д	а	д	а	г	б	в

Глава 13. Учет формирования финансового результата и распределения прибыли

Номер теста	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Номер ответа	в	г	б	а	д	б	в	г	д	в

Глава 14. Учет расчетов по налогам и сборам

Номер теста	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Номер ответа	в	в	в	б	б	а	б	б	в	б	в	б	в	в	в

Глава 15. Учет капитала

Номер теста	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Номер ответа	г	г	в	в	б	а	г	б	а	а	б	б	а	в	а	б	а	в	б	в

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Глава 16. Бухгалтерская отчетность

Номер теста	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Номер ответа	б	в	в	г	б	а	а	г	а	г

Глава 17. Учетная политика организации

Номер теста	1	2	3	4	5	6	7
Номер ответа	а	в	а	в	а	б	б

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие... 3

Глава 1. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО (ФИНАНСОВОГО) УЧЕТА 5
1.1. Бухгалтерский учет, его место в системе управления деятельностью организации 5
1.2. Предмет и метод бухгалтерского учета.. 12
1.3. Бухгалтерский баланс 22
1.4. Счета и двойная запись... 33
1.5. Документация и инвентаризация .. 57
1.6. Обобщение учетной информации для составления бухгалтерской отчетности . 63
Контрольные вопросы... 74
Задания в тестовой форме ... 75

Глава 2. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ОРГАНИЗАЦИИ ... 80
2.1. Учет кассовых операций.. 80
2.2. Учет денежных средств на расчетных счетах организации 92
2.3. Учет операций по специальным счетам в банках. 104
Контрольные вопросы... 113
Задания в тестовой форме ... 113

Глава 3. УЧЕТ ТЕКУЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ИРАСЧЕТОВ .. 116
3.1. Учет дебиторской и кредиторской задолженности ... 116
3.2. Учет расчетов по текущим обязательствам с использованием векселей. 141
3.3. Учет расчетных операций, основанных на уступке требования 151
3.4. Учет взаимозачетных операций.... 155
Контрольные вопросы... 159
Задания в тестовой форме ... 160

Глава 4. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ.. 164
4.1. Понятие, классификация, оценка и задачи учета основных средств
4.2. Аналитический и синтетический учет наличия и движения основных средств..
4.3. Учет вложений во внеоборотные активы 192
4.4. Учет амортизации основных средств . 202
4.5. Учет затрат на ремонт (восстановление) основных средств.
4.6. Учет операций по финансовой аренде основных средств.
4.7. Инвентаризация и переоценка основных средств
Контрольные вопросы.. 232
Задания в тестовой форме..

Глава 5. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ.. 239
5.1. Состав нематериальных активов....
5.2. Оценка нематериальных активов.. 242
5.3. Учет наличия и движения нематериальных актив 243
5.4. Учет амортизации нематериальных активов .. 251
Контрольные вопросы. ... 254
Задания в тестовой форме... 255

Глава 6. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ 259
6.1. Материально-производственные запасы, их классификация, оценка и задачи учета.
6.2. Документальное оформление поступления и отпуска материально-производственных запасов.... 270
6.3. Учет материально-производственных запасов на складе и его взаимосвязь с данными бухгалтерского учета
6.4. Организация синтетического учета мдтершлшо-про-изводственных запасов.
6.5. Особенности учета специальных инструментов, приспособлений, оборудования и специальной одежды
6.6. Инвентаризация и переоценка материально-производственных запасов..
Контрольные вопросы...

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Задания в тестовой форме..

Глава 7. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА.. 302
7.1. Оплата труда и порядок ее расчета. 302
7.2. Расчет оплаты труда . 305
7.3. Виды удержаний из заработной платы и порядок их расчета. 310
7.4. Синтетический и аналитический учет расчетов по оплате труда .. 314
7.5. Учет единого социального налога и пенсионного страхования 323
Контрольные вопросы.. 326
Задания в тестовой форме ... 327

Глава 8. УЧЕТ РАСХОДОВ ПО ОБЫЧНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ .. 330
8.1. Общие правила формирования расходов по обычным видам деятельности.. 330
8.2. Группировка расходов по обычным видам деятельности по элементам и статьям затрат.. 335
8.3. Учет прямых затрат на производство... 344
8.4. Учет косвенных затрат на производство 352
8.5. Обобщение затрат на производство и определение фактической себестоимости продукции, выполненных работ и оказанных услуг.... 358
Контрольные вопросы... 369
Задания в тестовой форме ... 370

Глава 9. УЧЕТ ДОХОДОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ .. 374
9.1. Учет движения готовой продукции. 374
9.2. Учет доходов от обычных видов деятельности организации .. 381
Контрольные вопросы... 398
Задания в тестовой форме ... 398

Глава 10. УЧЕТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ. 403
10.1 Кредиты и займы.... 403
10.2. Учет расчетов с банками по кредитам.. 408
10.3. Учет займов 414
10.4. Учет затрат по обслуживанию займов и кредитов ... 421
Контрольные вопросы... 425
Задания в тестовой форме ... 426

Глава 11. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ... 430
11.1. Понятие и классификация финансовых вложений . . 430
11.2. Учет приобретения ценных бумаг. 437
11.3. Последующая оценка ценных бумаг... 443
11.4. Учет выбытия ценных бумаг и других операций с ними.. 452
11.5. Учет прочих финансовых вложений... 458
Контрольные вопросы... 461
Задания в тестовой форме ... 462

Глава 12. УЧЕТ ВНЕШНЕТОРГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ
12.1. Учет валютных ценностей и операций. 464
12.2. Учет внешнеторговых операций .. 481
Контрольные вопросы... 505
Задания в тестовой форме... 506

Глава 13. УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА И РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ПРИБЫЛИ ... 512
13.1. Учет формирования финансового результата... 512
13.2. Учет распределения прибыли. 524
Контрольные вопросы... 531
Задания в тестовой форме ... 531

Глава 14. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГАМ И СВОРАМ.. 536
14.1. Учет расчетов по налогу на добавленную стоимость 536
14.2. Учет расчетов с бюджетом по акцизам. 547
14.3. Учет расчетов с бюджетом по налогу на имущество 550
14.4. Учет расчетов с бюджетом по налогу на прибыль.... 555
14.5. Учет расчетов по транспортному налогу ... 570

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

14.6. Учет прочих налогов 573
Контрольные вопросы... 585
Задания в тестовой форме ... 585

Глава 15. УЧЕТ КАПИТАЛА.... 590

15.1. Организационно-правовые формы хозяйственной деятельности и формирование уставного капитала .. 590
15.2. Учет уставного капитала в организациях различных организационно-правовых форм.. 594
15.3. Учет операций по преобразованию государственных унитарных предприятий в акционерные общества. Приватизация государственных предприятий. 612
15.4. Учет собственного капитала, образуемого в процессе функционирования организации.. 623
Контрольные вопросы... 627
Задания в тестовой форме ... 628

Пава 16. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ. 633
16.1. Общеметодологические основы подготовки и представления бухгалтерской отчетности... 633
16.2. Содержание и порядок формирования показателей бухгалтерского баланса... 675
16.3. Содержание и порядок формирования показателей отчета о прибылях и убытках.
16.4. Содержание и порядок формирования пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках .. 711
16.5. Основы составления консолидированной финансовой отчетности.. 729
Контрольные вопросы... 736
Задания в тестовой форме ... 737

Глава 17. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ. 740
17.1. Общая характеристика учетной политики.. 740
17.2. Организационно-технические аспекты учетной политики . 750
17.3. Методические аспекты учетной политики . 753
Контрольные вопросы... 759
Задания в тестовой форме ... 760

Глава 18. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ. ПЕРСПЕКТИВЫ ИХ ВНЕДРЕНИЯ.. 762
18.1. Глобализация экономики и процессы международной гармонизации учета и финансовой отчетности.. 762
18.2. История создания Комитета международных стандартов учета, его структура, задачи
18.3. Порядок подготовки и утверждения международных стандартов учета (финансовой отчетности). 775
18.4. Реформирование деятельности КМСФО на рубеже веков 776
18.5. Система международных стандартов учета (финансовой отчетности) 782
18.6. Реформирование бухгалтерского учета в России на основе Международных стандартов финансовой отчетности .. 788
Контрольные вопросы... 804
Ответы на задания в тестовой форме.. 806

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг

Электронная версия книги подготовлена для Открытой библиотеки учебников 1bitt

Учебное издание
Гетьман Виктор Григорьевич
Терехова Вера Александровна
Шнейдман Леонид Зиновьевич и др.
ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ
Ведущий редактор Л. И. Ларина
Младший редактор ИМ. Ёлкина
Художественный редактор НЛ.Щепетнова
Технический редактор В.Ю. Фотиева
Корректоры Н.Б, Вторушина, Г.В. Хлопцева
Компьютерная верстка Е.А. Федорова
Оформление художника А.В. Алексеева
ИБМ4913
Подписано в печать 04.07.2005. Формат 60x881/16
Гарнитура «Тайме». Печать офсетная
Усл. п. л. 49,98. Уч.-изд. л. 48,63. Тираж 3000 экз.
Заказ №849. «С» 150
Издательство «Финансы и статистика»
101000, Москва, ул. Покровка, 7
Телефоны (095) 925-47-08, 925-35-02, факс (095) 925-09-57
E-mail: mail@finstat.ru http://www.finstat.ru
ГП Псковской области «Великолукская городская типография
182100, Великие Луки, ул. Полиграфистов, 78/12
Тел./факс: (811-53) 3-62-95
E-mail: VTL@MART.RU

только для ознакомления
PDF-версия специально для МирКниг