ЛЕКЦИИ ПО ДИСЦИПЛИНЕ

«БУХГАЛТЕРСКАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ»

ТЕМА 1. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ

Вот уже несколько лет действует правило: перед тем как приступить к составлению бухгалтерской отчетности за год, предприятия обязаны провести инвентаризацию. Этот порядок не изменился и в 2005 г.

Как проводить инвентаризацию, объяснено в Приказе Минфина России от 13 июня 1995 г. N 49. На каждом предприятии должна быть создана постоянно действующая инвентаризационная комиссия. В ее состав необходимо включить представителей администрации, работников бухгалтерии, а также других специалистов (инженеров, экономистов, техников и т.д.). Кроме того, в инвентаризации могут принимать участие аудиторы.

Перед началом проверки фактического наличия имущества комиссия должна получить последний отчет о движении материальных ценностей и денежных средств. Это необходимо для того, чтобы бухгалтерия могла определить реальные остатки имущества и сверить их с учетными данными.

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

Согласно ст. 12 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон о бухгалтерском учете) в ходе инвентаризации необходимо проверить и документально подтвердить наличие, состояние и оценку имущества и обязательств. Чтобы выполнить данное требование закона, необходимо провести инвентаризацию:

- основных средств;

- товарно-материальных ценностей;

- незавершенного производства;

- денежных средств, финансовых вложений и расчетов;

- резервов предстоящих расходов и платежей.

Инвентаризация основных средств

Проверяя наличие основных средств, комиссия должна осмотреть объекты и занести в описи их назначение, инвентарные номера и основные технические характеристики. Основные средства вносятся в описи по наименованиям в соответствии с прямым назначением объекта. Если объект подвергся восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и поэтому изменилось основное его назначение, то он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

При инвентаризации недвижимости комиссия должна убедиться в наличии документов, подтверждающих нахождение соответствующих объектов в собственности организации. Если выявлены объекты, не принятые на учет, а также объекты, по которым в регистрах бухгалтерского учета указаны неправильные характеристики, то комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам.

Возможно, комиссия установит, что работы капитального характера (надстройка этажей, пристройка новых помещений и др.) или частичная ликвидация строений и сооружений не отражены в бухгалтерском учете. Тогда нужно будет определить сумму увеличения или снижения балансовой стоимости объекта по соответствующим документам и привести в описи данные о произведенных изменениях.

Машины, оборудование и транспортные средства нужно заносить в описи индивидуально с указанием заводского инвентарного номера по техническому паспорту организации-изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и т.д.

Однотипные предметы хозяйственного инвентаря, инструменты, станки одинаковой стоимости, поступившие одновременно, можно записывать в описях по наименованиям с указанием количества этих предметов.

На основные средства, не пригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись. В ней указывают время ввода объекта в эксплуатацию и причины, которые привели эти объекты к непригодности (порча, полный износ и т.п.). В отдельную опись комиссия вносит также основные средства, находящиеся на ответственном хранении, и арендованные.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей и незавершенного производства

Товарно-материальные ценности (производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы) заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.).

Комиссия в присутствии заведующего складом (кладовой) и других материально-ответственных лиц должна пересчитать, перевесить или перемерить имеющиеся на предприятии материальные ценности.

ТМЦ, поступающие во время проведения инвентаризации, принимаются материально-ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуются по реестру или товарному отчету после инвентаризации. Эти ТМЦ заносятся в отдельную опись под наименованием "Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации".

В организациях, занятых промышленным производством, необходимо определить стоимость незавершенного производства. Она складывается из стоимости:

- заделов и изделий, которые находятся в производстве;

- стоимости остатка незавершенного производства по аннулированным заказам, а также заказов, выполнение которых приостановлено.

В зависимости от специфики и особенностей производства перед началом инвентаризации необходимо сдать на склады все ненужные цехам материалы, покупные детали и полуфабрикаты, а также все детали, узлы и агрегаты, обработка которых на данном этапе закончена.

Причем описи нужно составить отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цеху, участку, отделению) с указанием наименования заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема.

Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, находящиеся у рабочих мест, не подвергавшиеся обработке, в опись незавершенного производства включать не нужно. Комиссия должна учесть их в отдельных описях. Кроме того, в отдельные описи нужно вносить забракованные детали.

По незавершенному производству, представляющему собой неоднородную массу или смесь сырья, в описях, а также в сличительных ведомостях приводятся два количественных показателя:

- количество этой массы или смеси;

- количество сырья или материалов, входящих в ее состав.

При этом количество сырья или материалов можно определить техническими расчетами.

По незавершенному капитальному строительству в описях указываются наименование объекта и объем выполненных работ по этому объекту, по каждому отдельному виду работ, конструктивным элементам, оборудованию и т.п. Здесь проверяют, во-первых, не числится ли в составе незавершенного капитального строительства оборудование, переданное в монтаж, но по которому реально монтаж не начат. А во-вторых, состояние законсервированных и временно прекращенных строительством объектов. По этим объектам, в частности, необходимо выявить причины и основание для их консервации.

Особые описи составляются на законченные строительством объекты, которые фактически введены в эксплуатацию (полностью или частично), но приемка и ввод в действие которых не оформлены надлежащими документами.

Отдельные описи составляются также на законченные, но почему-либо не введенные в эксплуатацию объекты. В описях необходимо указать причины задержки оформления сдачи в эксплуатацию указанных объектов.

На прекращенные строительством объекты, а также на проектно-изыскательские работы по неосуществленному строительству составляются описи, в которых приводятся данные о характере выполненных работ и их стоимости с указанием причин прекращения строительства.

Для этого должны использоваться соответствующая техническая документация (чертежи, сметы, сметно-финансовые расчеты), акты сдачи работ, этапов, журналы учета выполненных работ на объектах строительства и другая документация.

Инвентаризация денежных средств, финансовых вложений и расчетов

Инвентаризация кассы проводится в соответствии с Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации (утв. Решением Совета директоров Банка России от 22 сентября 1993 г. N 40). Комиссия должна проверить сохранность:

- наличных денег;

- ценных бумаг;

- денежных документов (билетов, путевок и проч.).

Наличие в кассе бланков ценных бумаг и документов строгой отчетности нужно проверять по видам бланков. Проверка наличия ценных бумаг проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе. При этом в акте нужно указать название, серию, номер, номинальную и фактическую стоимость, сроки гашения и общую сумму этих ценных бумаг.

Проверяя наличие ценных бумаг, комиссия должна установить правильность оформления ценных бумаг, реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг, полноту отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

При инвентаризации финансовых вложений комиссия должна проверить фактические затраты в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

Реквизиты каждой ценной бумаги необходимо сопоставить с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии организации.

Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специальные организации (банк-депозитарий - специализированное хранилище ценных бумаг и др.), заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок этих специальных организаций.

Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, должны быть подтверждены документами.

Инвентаризация расчетов с банками и другими кредитными учреждениями по ссудам, расчетов с бюджетом, покупателями, поставщиками, подотчетными лицами, работниками, депонентами, другими дебиторами и кредиторами заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета. При этом инвентаризационная комиссия должна установить:

- правильность расчетов с банками, финансовыми, налоговыми органами, внебюджетными фондами, другими организациями, а также со структурными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы;

- правильность и обоснованность числящейся в бухгалтерском учете суммы задолженности по недостачам и хищениям;

- правильность и обоснованность сумм дебиторской, кредиторской и депонентской задолженности, включая суммы дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности.

Инвентаризация резервов предстоящих расходов и платежей

При инвентаризации резервов предстоящих расходов и платежей комиссия должна проверить правильность и обоснованность созданных в организации резервов:

- на предстоящую оплату отпусков работникам;

- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

- на выплату вознаграждений по итогам работы организации за год;

- расходов на ремонт основных средств;

- производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;

- предстоящих затрат по ремонту предметов проката и др.

Проводя инвентаризацию, комиссия должна проверить, правильно ли были рассчитаны суммы резервов и обоснованно ли переносятся остатки на начало следующего отчетного года.

В том случае, если комиссия обнаружит превышение фактически начисленного резерва над суммой подтвержденного инвентаризацией расчета, в декабре отчетного года производится сторнировочная запись издержек производства и обращения. Если обнаружится, что резерв недоначислен, то бухгалтерия предприятия должна сделать дополнительную проводку и включить дополнительные отчисления в издержки производства и обращения.

При этом нужно помнить, что неизрасходованные суммы резерва сомнительных долгов в конце года присоединяются к финансовым результатам. Это предусмотрено п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н).

Документальное оформление результатов инвентаризации

Все организации должны применять формы первичной учетной документации по учету результатов инвентаризации, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. N 88.

По каждому виду имущества заполняются отдельные унифицированные формы первичной учетной документации: N ИНВ-1 "Инвентаризационная опись основных средств", N ИНВ-1a "Инвентаризационная опись нематериальных активов", N ИНВ-3 "Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей" и т.д.

В том случае, если комиссия обнаружила расхождения между фактическими остатками материальных ценностей, выявленными при проверке, и остатками, учтенными на счетах бухгалтерского учета, должна быть составлена сличительная ведомость. Составляя такую ведомость, необходимо учитывать пересортицу товарно-материальных ценностей.

Пример. При проведении инвентаризации в магазине обнаружены:

- недостача сока "Апельсин" по цене 27 руб. за 1 упаковку в количестве 20 упаковок. Сумма недостачи - 540 руб. (27 руб. х 20 уп.);

- излишек сока "Вкус" по цене 22 руб. за 1 упаковку в количестве 20 упаковок. Сумма излишка - 440 руб. (22 руб. х 20 уп.).

В данном случае возникла пересортица, поэтому зачет недостачи излишками возможен.

Материально-ответственные лица представляют инвентаризационной комиссии подробные объяснения о допущенной пересортице, а в сличительной ведомости отражаются результаты произведенного зачета - показываются суммы недостачи, покрытой излишками. Также в ведомости отражаются суммы излишков и недостачи, оставшейся после проведения зачета.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в годовом бухгалтерском отчете. Выявленный в результате инвентаризации излишек имущества необходимо оприходовать по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации. Стоимость такого имущества увеличивает, согласно пп. "а" п. 3 ст. 12 Закона о бухгалтерском учете, финансовые результаты организации.

Пример. По состоянию на 1 января 2006 г. на предприятии проводилась инвентаризация, в результате которой обнаружен излишек материалов. Рыночная стоимость этих материалов составила 5000 руб.

Бухгалтер предприятия сделал 31 декабря 2005 г. следующую проводку:

Дебет 10 Кредит 91 субсчет "Прочие доходы"

- 5000 руб. - оприходованы выявленные в результате инвентаризации материалы.

Информация о недостаче и порче имущества отражается на счете 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" независимо от того, подлежит оно отнесению на счета издержек производства (обращения) или на виновных лиц.

Недостачи товарно-материальных ценностей списываются со счетов учета по фактической себестоимости. Недостающие (похищенные) или полностью испорченные основные средства можно списать по их остаточной стоимости, а частично испорченные материальные ценности - по сумме определившихся потерь.

Недостачу имущества в пределах норм естественной убыли можно отнести на издержки производства. Недостачу, выявленную сверх этих норм, должны возмещать виновные лица.

Пример. При инвентаризации денежных средств в кассе ООО была обнаружена недостача в сумме 8000 руб. На основании распоряжения руководителя ООО недостача удерживается из заработной платы кассира в размере 20 процентов от ежемесячного заработка до полного погашения задолженности. Зарплата кассира - 20 000 руб.

Чтобы отразить недостачу денег, бухгалтер ООО сделал следующие проводки:

Дебет 94 Кредит 50

- 8000 руб. - отражена недостача денег в кассе;

Дебет 73 Кредит 94

- 8000 руб. - отнесена недостача на виновное лицо.

Ежемесячно в течение двух месяцев бухгалтер делает проводку:

Дебет 70 Кредит 73

- 4000 руб. (20 000 руб. х 20%) - отражается удержание недостачи из заработной платы кассира.

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них убытков, то убытки от недостачи имущества и его порчи в целях бухгалтерского учета можно списать на финансовые результаты организации (пп. "б" п. 3 ст. 12 Закона о бухгалтерском учете).

В целях исчисления налога на прибыль убытки можно списать на внереализационные расходы, но также только в случае, когда виновные лица не установлены.

ТЕМА 2. РЕФОРМАЦИЯ БАЛАНСА

Перед тем как приступить к составлению годового отчета, бухгалтеру следует провести реформацию баланса, то есть обнулить счета 90 "Продажи", 91 "Прочие доходы и расходы" и 99 "Прибыли и убытки".

В течение 200…. г. каждый месяц, сопоставляя обороты по счету 90, бухгалтер определял финансовый результат от обычных видов деятельности. Если оказывалось, что организация за месяц получила прибыль, то в учете бухгалтер делал такую проводку:

Дебет 90 субсчет "Прибыль/убыток от продаж" Кредит 99

- отражена прибыль за отчетный месяц.

Убыток же списывался следующей записью:

Дебет 99 Кредит 90 субсчет "Прибыль/убыток от продаж"

- отражен убыток за отчетный месяц.

В конце года все субсчета, открытые к счету 90, нужно закрыть внутренними записями на субсчет "Прибыль/убыток от продаж". В результате на 1 января нового года по всем субсчетам счета 90 "Продажи" будет нулевой остаток.

Теперь рассмотрим, как надо закрыть счет 91 "Прочие доходы и расходы". На этом счете в течение года собирались операционные и внереализационные доходы и расходы. При этом каждый месяц бухгалтер, сопоставляя обороты по этому счету, списывал финансовый результат от данных операций на счет 99.

Если за месяц была получена прибыль, то в учете делалась следующая проводка:

Дебет 91 субсчет "Сальдо прочих доходов и расходов" Кредит 99

- отражена прибыль за отчетный месяц.

А если получен убыток, то в учете делалась следующая запись:

Дебет 99 Кредит 91 субсчет "Сальдо прочих доходов и расходов"

- отражен убыток за отчетный месяц.

В конце года счет 91 следует закрыть внутренними проводками на субсчет "Сальдо прочих доходов и расходов".

После этого нужно закрыть счет 99 "Прибыли и убытки". Сальдо счета 99 равно чистой прибыли (или убытку) текущего года.

Это сальдо переносится на счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

А теперь разберем два примера.

В первом примере организация по итогам деятельности за 2005 г. получила прибыль, а во втором - убыток.

Пример. Организация получила прибыль

Итоги работы ЗАО за 200… г. таковы:

1) выручка от продажи продукции (кредит субсчета "Выручка" счета 90) - 1 180 000 руб.;

2) себестоимость реализованной продукции (дебет субсчета "Себестоимость продаж" счета 90) - 650 000 руб.;

3) начисленный к уплате в бюджет налог на добавленную стоимость (дебет субсчета "Налог на добавленную стоимость" счета 90) - 180 000 руб.;

4) прибыль от продаж (дебет субсчета "Прибыль/убыток от продаж" счета 90) - 350 000 руб. (1 200 000 - 650 000 - 200 000);

5) внереализационные и операционные расходы (дебет субсчета "Прочие расходы" счета 91) - 40 000 руб.;

6) внереализационные и операционные доходы (кредит субсчета "Прочие доходы" счета 91) - 55 000 руб.;

7) прибыль от прочих операций (дебет субсчета "Сальдо прочих доходов и расходов" счета 91) - 15 000 руб. (55 000 - 40 000);

8) прибыль за 2005 г. (кредит счета 99) - 365 000 руб. (350 000 + 15 000).

Реформируя баланс, бухгалтер ЗАО записывает:

Дебет 90 субсчет "Выручка" Кредит 90 субсчет "Прибыль/убыток от продаж"

- 1 180 000 руб. - закрыт субсчет "Выручка";

Дебет 90 субсчет "Прибыль/убыток от продаж" Кредит 90 субсчет "Себестоимость продаж"

- 650 000 руб. - закрыт субсчет "Себестоимость продаж";

Дебет 90 субсчет "Прибыль/убыток от продаж" Кредит 90 субсчет "Налог на добавленную стоимость"

- 180 000 руб. - закрыт субсчет "Налог на добавленную стоимость";

Дебет 91 субсчет "Прочие доходы" Кредит 91 субсчет "Сальдо прочих доходов и расходов"

- 55 000 руб. - закрыт субсчет "Прочие доходы";

Дебет 91 субсчет "Сальдо прочих доходов и расходов" Кредит 91 субсчет "Прочие расходы"

- 40 000 руб. - закрыт субсчет "Прочие расходы".

В течение года организация за счет чистой прибыли уплатила в бюджет:

- налог на прибыль - 70 000 руб.;

- штрафные санкции за несвоевременное перечисление налогов - 3000 руб. Начисление этих платежей было отражено проводкой:

Дебет 99 Кредит 68

- 73 000 руб. (70 000 + 3000) - начислены налог на прибыль и штрафные санкции в бюджет.

Затем бухгалтеру ЗАО нужно закрыть счет 99 "Прибыли и убытки".

Для этого он делает такую проводку:

Дебет 99 Кредит 84

- 292 000 руб. (350 000 + 15 000 - 73 000) - списана чистая прибыль отчетного года.

Пример. Организация получила убыток

Итоги работы ЗАО за 200… г. таковы:

1) выручка от продажи продукции (кредит субсчета "Выручка" счета 90) - 1 180 000 руб.;

2) себестоимость реализованной продукции (дебет субсчета "Себестоимость продаж" счета 90) - 1 100 000 руб.;

3) налог на добавленную стоимость (дебет субсчета "Налог на добавленную стоимость" счета 90) - 180 000 руб.;

4) убыток от продаж (кредит субсчета "Прибыль/убыток от продаж" счета 90) - 100 000 руб. (1 180 000 - 180 000 - 1 100 000);

5) внереализационные и операционные расходы (дебет субсчета "Прочие расходы" счета 91) - 40 000 руб.;

6) внереализационные и операционные доходы (кредит субсчета "Прочие доходы" счета 91) - 35 000 руб.;

7) убыток от прочих операций (кредит субсчета "Сальдо прочих доходов и расходов" счета 91) - 5000 руб. (40 000 - 35 000);

8) убыток за 2005 г. (дебет счета 99) - 105 000 руб. (100 000 + 5000).

Реформируя баланс, бухгалтер ЗАО делает такие проводки:

Дебет 90 субсчет "Выручка" Кредит 90 субсчет "Прибыль/убыток от продаж"

- 1 180 000 руб. - закрыт субсчет "Выручка" в конце года;

Дебет 90 субсчет "Прибыль/убыток от продаж" Кредит 90 субсчет "Себестоимость продаж"

- 1 100 000 руб. - закрыт субсчет "Себестоимость продаж" в конце года;

Дебет 90 субсчет "Прибыль/убыток от продаж" Кредит 90 субсчет "Налог на добавленную стоимость"

- 180 000 руб. - закрыт субсчет "Налог на добавленную стоимость";

Дебет 91 субсчет "Прочие доходы" Кредит 91 субсчет "Сальдо прочих доходов и расходов"

- 35 000 руб. - закрыт субсчет "Прочие доходы";

Дебет 91 субсчет "Сальдо прочих доходов и расходов" Кредит 91 субсчет "Прочие расходы"

- 40 000 руб. - закрыт субсчет "Прочие расходы".

Сумма налога на прибыль за 200… г. составила 5000 руб. Начисление налога отражено проводкой:

Дебет 99 Кредит 68

- 5000 руб. - начислен налог на прибыль.

Заканчивая реформацию баланса, бухгалтер ЗАО закрывает счет 99 "Прибыли и убытки". Последняя проводка за 2005 г. будет такой:

Дебет 84 Кредит 99

- 110 000 руб. (100 000 + 5000 + 5000) - учтен непокрытый убыток отчетного года.

ТЕМА 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС (ФОРМА N 1)

Раздел I. "Внеоборотные активы"

В разд. I баланса бухгалтер должен заполнить строки:

110 "Нематериальные активы";

120 "Основные средства";

130 "Незавершенное строительство";

135 "Доходные вложения в материальные ценности";

140 "Долгосрочные финансовые вложения";

145 "Отложенные налоговые активы";

150 "Прочие внеоборотные активы";

190 "Итого по разделу I".

Строка 110 "Нематериальные активы"

К нематериальным активам относятся:

- исключительные права на объекты интеллектуальной собственности, которые используются организацией более года (изобретения, компьютерное программное обеспечение, товарные знаки и т.п.);

- организационные расходы, признанные в соответствии с учредительными документами вкладом учредителей в уставный капитал (оплата консультационных, рекламных, юридических услуг; расходы по подготовке документации и другие расходы, понесенные до государственной регистрации);

- деловая репутация (положительная разница между покупной ценой организации и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств).

При этом перечисленные выше активы должны соответствовать ряду условий. В частности, нематериальными признаются активы, которые:

- приносят доход;

- могут быть оценены;

- используются не менее 12 месяцев;

- созданы и приобретены не для перепродажи.

Учет нематериальных активов регулируется двумя документами: Положением по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2000), утвержденным Приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. N 91н, и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н.

Амортизация нематериальных активов

Как мы уже отмечали, нематериальные активы отражаются в балансе по остаточной стоимости. Она определяется вычитанием из первоначальной стоимости актива начисленной по нему амортизации.

Амортизация нематериальных активов начисляется ежемесячно в течение всего срока, на протяжении которого эти активы используются в работе.

По вновь поступившим нематериальным активам амортизацию надо начинать начислять с того месяца, который следует за месяцем, когда нематериальный актив был принят к бухгалтерскому учету. Например, если вы оприходовали товарный знак или патент на изобретение в ноябре, то амортизацию по нему нужно начислять с декабря.

Как правило, срок использования нематериального актива организации устанавливают самостоятельно, исходя из собственных предположений о том, как долго будет использоваться нематериальный актив. Если вы полагаете, что нематериальный актив прослужит вам в течение пяти лет, то именно таким будет срок полезного использования.

Однако в некоторых случаях организация не вправе устанавливать этот срок, руководствуясь собственными соображениями. Это относится к товарным знакам, патентам и свидетельствам, время действия которых уже определено законодательством. Так, товарные знаки и свидетельства на право пользования наименованием места происхождения товара используются в течение 10 лет. Это установлено Законом РФ от 23 сентября 1992 г. N 3520-1 "О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров".

Следовательно, для этих нематериальных активов организация должна установить срок полезного использования именно 10 лет.

Время действия патента на изобретение - 20 лет, свидетельства на полезную модель - 5 лет. Это определено Патентным законом от 23 сентября 1992 г. N 3517-1. Следовательно, срок полезного использования, принятый организацией для патентов и свидетельств на полезную модель, должен соответствовать периоду их действия, установленному Патентным законом.

Если же срок полезного использования нематериального актива не установлен законодательством и организация не может определить его самостоятельно, то он устанавливается в расчете на 20 лет.

Если было приобретено предприятие как имущественный комплекс, то у покупателя может возникнуть разница между покупной ценой этого предприятия, его активов и обязательств по балансу. Эта разница учитывается в составе нематериальных активов как положительная деловая репутация организации. Амортизацию такого нематериального актива нужно начислять в течение 20 лет, как следует из п. 29 ПБУ 14/2007.

Необходимо отметить, что организация должна указать установленные ею сроки полезного использования нематериальных активов (по отдельным группам) в своей учетной политике (п. 30 ПБУ 14/2007).

Согласно п. 15 ПБУ 14/2007 амортизация по нематериальным активам начисляется следующими способами:

- линейным;

- уменьшаемого остатка;

- списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

ПБУ 14/2007 предусматривает два способа отражения амортизации в учете:

- накопление амортизационных отчислений на отдельном счете;

- уменьшение первоначальной стоимости объекта.

Организация вправе выбрать один из этих способов для группы однородных нематериальных активов и применять его в течение всего срока полезного использования этих активов. Какой способ используется по каждой из групп нематериальных активов, должно быть указано в учетной политике.

Накопление амортизационных отчислений на отдельном счете

Если организация выбрала этот способ, то для отражения амортизационных отчислений она должна использовать счет 05 "Амортизация нематериальных активов". Начисляя амортизацию, бухгалтер сделает проводку:

Дебет 20 (23, 26...) Кредит 05

- начислена амортизация.

Уменьшение первоначальной стоимости объекта

Если амортизационные отчисления организация отражает, используя этот способ, то счет 05 "Амортизация нематериальных активов" не применяется. Начисление амортизации отражается проводкой:

Дебет 20 (23, 26...) Кредит 04

- начислена амортизация.

Бухгалтер обязан использовать способ уменьшения первоначальной стоимости объекта для отражения амортизации следующих нематериальных активов:

- организационных расходов, то есть расходов, связанных с образованием юридического лица и признанных в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный капитал организации;

- положительной деловой репутации.

Если нематериальные активы, амортизация по которым начислена полностью, еще применяются в работе, то организация оценивает их условно и сумму этой оценки относит на финансовые результаты.

Строка 120 "Основные средства"

В этой группе строк бухгалтер указывает остаточную стоимость основных средств, которые находятся:

- в эксплуатации;

- на реконструкции или модернизации;

- на восстановлении;

- в консервации или в запасе.

Порядок учета основных средств регулируется Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н) и Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденным Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. N 26н.

Согласно п. 4 ПБУ 6/01 в составе основных средств учитывается имущество, которое:

- используется в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд;

- используется или будет использоваться дольше 12 месяцев;

- приносит или будет приносить организации доход;

- не планируется для продажи.

Остаточная стоимость основного средства (то есть та стоимость, которая указывается в балансе) равна его первоначальной стоимости, уменьшенной на сумму амортизационных отчислений.

Первоначальная стоимость основных средств

Отражая в учете основное средство, бухгалтер в первую очередь решает вопрос о его первоначальной стоимости. Метод оценки основного средства зависит от того, как фирма его получила.

Основные средства организация может:

- купить или изготовить самостоятельно;

- получить безвозмездно;

- обменять на другое имущество;

- получить как вклад в уставный капитал.

Покупка и изготовление основных средств

Если вы покупаете или строите основные средства, то их первоначальная стоимость будет равна сумме фактических затрат. Перечень таких затрат приведен в п. 8 ПБУ 6/01. В него вошли суммы, которые в соответствии с договором предприятие должно уплатить продавцу или подрядчику, регистрационные сборы, таможенные пошлины, невозмещаемые налоги, вознаграждения посредническим организациям, суммовые разницы и др.

Кроме того, согласно п. 12 ПБУ 6/01 в первоначальную стоимость объектов основных средств включаются еще и затраты на доставку и приведение этих активов в состояние, пригодное для использования.

Однако этот перечень открытый. А значит, в него можно включить любые затраты, которые непосредственно связаны с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Расходы на приобретение учитывают на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы". При этом в учете предприятия бухгалтер должен сделать проводку:

Дебет 08 Кредит 60 (76, 10, 70...)

- отражены затраты на приобретение основных средств.

Затем, когда организация вводит основные средства в эксплуатацию, эти расходы списываются в дебет счета 01. В бухгалтерском учете делается такая запись:

Дебет 01 Кредит 08

- введен в эксплуатацию объект основных средств.

Иногда организации покупают объекты основных средств за иностранную валюту.

В этом случае стоимость основных средств пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка РФ, который действовал на дату принятия объекта к учету.

Это установлено п. 16 ПБУ 6/01.

Безвозмездное получение основных средств

Согласно п. 10 ПБУ 6/01 организации должны учитывать безвозмездно полученные основные средства по рыночной стоимости.

Сначала эту стоимость включают в состав доходов будущих периодов организации и относят на счет 98 "Доходы будущих периодов".

А затем по мере начисления амортизации соответствующие суммы списывают со счета доходов будущих периодов на внереализационные доходы - в кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Приобретение основных средств в обмен на другое имущество

Организация получила основные средства по договору, в котором предусматривалось исполнение обязательств неденежными средствами. Какова их первоначальная стоимость? Она равна цене имущества, которое было передано взамен. Стоимость же этого имущества соответствует цене, по которой в сравнимых обстоятельствах предприятие определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

Но часто бывает так, что эту цену определить невозможно. Тогда стоимость полученных активов определяют исходя из цены, по которой обычно предприятие приобретает аналогичные основные средства.

А разница между стоимостью полученных и переданных ценностей отражается как внереализационные доходы и расходы.

Пример. В 200… г. ЗАО заключило договор мены с ООО. Согласно договору ЗАО поставляет ООО 20 единиц собственной продукции. В обмен на это ООО должно передать станок. Такой обмен стороны признали равноценным.

ЗАО обычно реализует свою продукцию по цене 1770 руб. (в том числе НДС - 270 руб.) за единицу. А станок подобного типа в среднем стоит 37 760 руб. (в том числе НДС - 5760 руб.). Чтобы упростить пример, мы не будем рассматривать начисление налогов с реализации.

В учете ЗАО будут сделаны следующие записи:

Дебет 62 Кредит 90 субсчет "Выручка"

- 37 760 руб. - отражена выручка от реализации продукции исходя из стоимости станка;

Дебет 90 субсчет "Налог на добавленную стоимость" Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 5760 руб. - начислен налог на добавленную стоимость;

Дебет 08 Кредит 60

- 30 000 руб. - оприходован полученный станок;

Дебет 19 Кредит 60

- 5760 - отражен налог на добавленную стоимость;

Дебет 60 Кредит 62

- 35 400 руб. - зачтены обязательства по договору мены;

Дебет 91 Кредит 62

- 2360 руб. (37 760 - 35 400) - отражена разница между стоимостью станка и стоимостью реализованной продукции;

Дебет 01 Кредит 08

- 30 000 руб. - введен в эксплуатацию станок;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 5400 руб. - принят к вычету из бюджета налог на добавленную стоимость.

Основные средства как вклад в уставный капитал

Основные средства, которые фирма получила как вклад в уставный капитал, нужно учитывать по стоимости, согласованной с учредителями (п. 9 ПБУ 6/01). Причем эту стоимость должен подтвердить независимый оценщик. Оценщика можно не приглашать, если номинальный размер вклада учредителя общества с ограниченной ответственностью не превышает 20 000 руб. Данная льгота действует только для ООО. Если же фирма создана в форме ОАО или ЗАО, то, оплачивая акции имуществом, привлекать оценщика нужно независимо от величины вклада (п. 3 ст. 34 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ).

В первоначальную стоимость основных средств, полученных в качестве вклада в уставный капитал, включают и затраты предприятия на их доставку и установку.

Пример. ЗАО получило от ОАО в качестве вклада в уставный капитал деревообрабатывающий станок. Его стоимость, согласованная с учредителями и подтвержденная независимым оценщиком, оказалась равной 23 000 руб. Заработная плата рабочих, которые занимались монтажом станка (с учетом ЕСН и обязательного страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний), составила 4000 руб.

В бухгалтерском учете ЗАО данная операция отражается следующим образом:

Дебет 08 Кредит 75

- 23 000 руб. - поступил деревообрабатывающий станок в счет вклада в уставный капитал от ОАО;

Дебет 08 Кредит 70, 69

- 4000 руб. - начислены заработная плата рабочим и единый социальный налог;

Дебет 01 Кредит 08

- 27 000 руб. (23 000 + 4000) - введен в эксплуатацию деревообрабатывающий станок.

Амортизация основных средств

Надо сразу сказать, и в бухгалтерском, и в налоговом учете не нужно начислять амортизацию на основное средство стоимостью менее 20 000 руб. Его стоимость списывается на расходы сразу, как только его ввели в эксплуатацию.

Теперь о более дорогих объектах. Прежде чем начать начислять амортизацию, организация должна определить срок полезного использования основного средства. В бухгалтерском учете срок службы каждого основного средства организация может установить самостоятельно. Так сказано в п. 20 ПБУ 6/01 "Учет основных средств".

А для целей налогообложения срок полезного использования определяется по Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (далее - Классификация). Она утверждена Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1. В этом документе все основные средства разбиты на 10 амортизационных групп. Для каждой группы установлен интервал срока полезного использования. Например, офисная мебель относится к четвертой амортизационной группе. Срок ее полезного использования может составлять от пяти лет одного месяца до семи лет включительно. Конкретный срок в рамках этого интервала организация выбирает самостоятельно.

Для упрощения работы стоит установить один срок полезного использования основного средства как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Пример. В феврале 200… г. ЗАО приобрело легковой автомобиль "ВАЗ 2106" за 177 000 руб. (в том числе НДС - 27 000 руб.). Согласно Классификации этот автомобиль относится к третьей амортизационной группе (код по ОКОФ - 15 3410010). Срок его полезного использования может составлять от 3 лет 1 месяца до 5 лет включительно.

ЗАО решило, что срок службы этого автомобиля будет равен 4 годам как в налоговом, так и в бухгалтерском учете.

В бухгалтерском учете можно использовать четыре способа начисления амортизации:

- линейный способ;

- способ уменьшаемого остатка;

- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Об этом сказано в п. 18 ПБУ 6/01 "Учет основных средств". Однако удобнее всего начислять амортизацию и в бухгалтерском, и в налоговом учете линейным методом. Тогда данные бухгалтерского и налогового учета во многом будут совпадать, а значит, объем работы у бухгалтера уменьшится. К тому же этот способ - самый простой.

1. Линейный способ предполагает определение годовой суммы амортизационных отчислений исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта.

Срок полезного использования представляет собой период, в течение которого использование объекта основных средств призвано приносить доход или служить для выполнения целей деятельности организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта. Срок полезного использования устанавливается организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Пример. ЗАО приобрело объект стоимостью 120 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. Годовая норма амортизационных отчислений - 20 процентов. Годовая сумма амортизационных отчислений составит 24 000 руб. (120 000 руб. х 20%).

2. Способ уменьшаемого остатка подразумевает, что годовая сумма амортизационных отчислений рассчитывается исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения.

Пример. ООО приобрело объект основных средств стоимостью 100 000 руб. Срок полезного использования объекта - 5 лет. Годовая норма амортизации - 40 процентов. Норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования, составляющая 20 процентов, увеличивается на коэффициент ускорения 2.

В первый год эксплуатации сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости, сформированной при оприходовании объекта, и составит 40 000 руб. Во второй год эксплуатации амортизация начисляется в размере 40 процентов от остаточной стоимости объекта и составит 24 000 руб. ((100 000 руб. - 40 000 руб.) х 40%). Амортизация за третий год эксплуатации составит 14 400 руб. ((60 000 руб. - 24 000 руб.) х 40%) и т.д.

3. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. Согласно данному способу годовая сумма амортизационных отчислений определяется на основе первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости объекта основных средств и соотношения, в числителе которого - число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования.

Пример. ООО приобретен объект основных средств стоимостью 150 000 руб. Срок полезного использования установлен продолжительностью 5 лет. Сумма чисел лет срока службы составляет 15 (1 + 2 + 3 + 4 + 5). В первый год эксплуатации указанного объекта может быть начислена амортизация в размере 5/15, что составит 50 000 руб., во второй год - 4/15, что составит 40 000 руб., в третий год - 3/15, что составит 30 000 руб., и т.д.

4. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). При этом способе амортизационные отчисления производятся исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок его полезного использования.

Пример. Приобретен автомобиль грузоподъемностью более 2 тонн с предполагаемым пробегом до 400 тыс. км, стоимостью 80 000 руб. В отчетном периоде пробег составляет 5 тыс. км, следовательно, сумма амортизационных отчислений, исходя из соотношения первоначальной стоимости и предполагаемого объема продукции, составит 1000 руб. (80 000 руб. : 400 000 км х 5000 км).

Изменение первоначальной стоимости основных средств

Переоценивать можно все основные средства, находящиеся на балансе предприятия. В то же время у организации есть право вообще не проводить переоценку основных средств или же переоценивать лишь некоторые из них - по выбору. Правда, есть одно "но": в п. 15 ПБУ 6/01 "Учет основных средств", утвержденного Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. N 26н, сказано, что переоценке подлежат "группы однородных объектов основных средств". Что же такое группа основных средств? Это объекты одного типа. Поэтому если вы решили переоценить один компьютер, то вам придется сделать это и со всеми остальными компьютерами. Если же у предприятия всего один компьютер, то он и будет считаться группой.

Переоценив один раз группу основных средств, организация обрекает себя на регулярную переоценку этих объектов. Таковы требования п. 15 ПБУ 6/01. Как часто она будет это делать, организация определяет самостоятельно. Однако есть ограничение - переоценивать основные средства можно не чаще чем один раз в год. Периодичность переоценки необходимо закрепить в приказе об учетной политике организации. Например, можно оговорить, что переоценка проводится раз в три года.

Еще в учетной политике необходимо указать способ, которым будет проводиться переоценка. Пункт 15 ПБУ 6/01 предусматривает два способа - индексацию и прямой пересчет по документально подтвержденным рыночным ценам. Однако индексов, с помощью которых можно переоценивать основные средства, на сегодня нет. Поэтому фактически у предприятий остался только один способ переоценки имущества - пересчет по рыночным ценам.

Для определения рыночной цены можно пригласить специалистов-оценщиков. У оценщика обязательно должна быть лицензия. В бухгалтерском учете стоимость услуг оценщиков относится к расходам по обычным видам деятельности. В бухгалтерском учете уплаченную за услуги оценщиков сумму нужно отразить на счете 26 "Общехозяйственные расходы".

Но ПБУ 6/01 не требует, чтобы переоценку основных средств проводили только оценщики. Организация вправе определить рыночную стоимость своего имущества самостоятельно. Для этого нужно создать специальную комиссию из сотрудников. Проведя переоценку, эта комиссия составляет акт, где фиксирует полученные результаты. К акту нужно приложить документы, по которым определялись рыночные цены. Это могут быть, например, публикации в средствах массовой информации, биржевые котировки, а также сведения, полученные от местных комитетов по ценообразованию или от органов статистики. Еще нужно приложить расчеты новой стоимости основных средств.

Основные средства переоцениваются впервые

В результате переоценки стоимость основного средства может как уменьшиться, так и увеличиться, то есть произойдет уценка либо дооценка имущества.

Сумма уценки относится на счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Так сказано в п. 15 ПБУ 6/01. При этом делается такая проводка:

Дебет 84 субсчет "Переоценка основных средств" Кредит 01

- списана на непокрытый убыток сумма уценки основного средства.

Помимо первоначальной стоимости объекта необходимо еще пересчитать и его амортизацию. Как это сделать? Прежде нужно рассчитать специальный коэффициент. Делают это следующим образом:

Рыночная стоимость основного

средства, которую определили

в результате переоценки

К = ------------------------------------

Первоначальная стоимость основного

средства до переоценки

Затем этот коэффициент надо умножить на сумму амортизации, которая была начислена по основному средству до переоценки. Полученная величина и будет считаться амортизацией по переоцененному объекту.

Результаты корректировки амортизации отражаются на счете 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" следующей проводкой:

Дебет 02 Кредит 84 субсчет "Переоценка основных средств"

- списана на нераспределенную прибыль сумма уценки амортизации основного средства.

Пример. В декабре 200… г. ЗАО в первый раз провело переоценку своего компьютера. Его первоначальная стоимость равна 32 000 руб., а сумма начисленной амортизации - 6400 руб. ЗАО оценило компьютер в 28 000 руб.

Чтобы пересчитать амортизацию, бухгалтер ЗАО определил коэффициент:

28 000 руб. : 32 000 руб. = 0,875.

Скорректированная сумма амортизации равна:

6400 руб. х 0,875 = 5600 руб.

В бухгалтерском учете ЗАО будут сделаны следующие проводки:

Дебет 84 субсчет "Переоценка основных средств" Кредит 01

- 4000 руб. (32 000 - 28 000) - списана на непокрытый убыток сумма уценки компьютера;

Дебет 02 Кредит 84 субсчет "Переоценка основных средств"

- 800 руб. (6400 - 5600) - списана на нераспределенную прибыль сумма уценки амортизации компьютера.

В балансе за 200… г. бухгалтер ЗАО в графе "на конец отчетного периода" показал стоимость компьютера, равную 25 600 руб. (32 000 - 6400).

А в балансе за I квартал 200… г. бухгалтер ЗАО в графе "на начало отчетного периода" уже показал переоцененный компьютер в оценке 22 400 руб. (28 000 - 5600).

Сумма дооценки отражается на счете 83 "Добавочный капитал"

Пример. ЗАО в декабре 200… г. впервые провело переоценку основных средств, в том числе автомобиля. Его первоначальная стоимость - 200 000 руб., а сумма начисленной амортизации - 40 000 руб. В результате переоценки автомобиль организации был оценен в 220 000 руб.

Чтобы скорректировать амортизацию, коэффициент надо определить так же, как и в случае с уценкой. Бухгалтер ЗАО рассчитал его так:

220 000 руб. : 200 000 руб. = 1,1.

Тогда сумма амортизации переоцененного автомобиля составит:

40 000 руб. х 1,1 = 44 000 руб.

В бухгалтерском учете ЗАО необходимо сделать следующие проводки:

Дебет 01 Кредит 83 субсчет "Переоценка основных средств"

- 20 000 руб. (220 000 - 200 000) - увеличен добавочный капитал на сумму дооценки автомобиля;

Дебет 83 субсчет "Переоценка основных средств" Кредит 02

- 4000 руб. (44 000 - 40 000) - уменьшен добавочный капитал на сумму дооценки амортизации автомобиля.

В балансе за 200… г. бухгалтер ЗАО в графе "на конец отчетного периода" показал стоимость автомобиля, равную 160 000 руб. (200 000 - 40 000). А в балансе за I квартал 200… г. бухгалтер ЗАО в графе "на начало отчетного периода" показал переоцененный автомобиль уже в оценке 176 000 руб. (220 000 - 44 000).

Строка 130 "Незавершенное строительство"

По строке 130 отражается сумма затрат организации на незавершенное строительство (капитальные вложения). К таким затратам п. 41 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации относит:

- расходы на любые строительно-монтажные работы;

- стоимость приобретенных зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря;

- стоимость прочих капитальных работ и затрат (это могут быть проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы, переселение в связи со строительством, подготовка кадров и т.д.);

- стоимость объектов капитального строительства, которые временно используются еще до ввода в эксплуатацию;

- стоимость объектов недвижимости, права на которые не зарегистрированы;

- расходы по формированию основного стада.

Кроме того, в строке "Незавершенное строительство" отражается стоимость приобретенного оборудования, еще не переданного в монтаж.

Строка 135 "Доходные вложения в материальные ценности"

По строке 135 Бухгалтерского баланса показывается остаточная стоимость имущества, предназначенного для сдачи в аренду или прокат. Доходные вложения в материальные ценности учитываются на счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности". На этом счете отражается первоначальная стоимость этого имущества. Что касается амортизации доходных вложений в материальные ценности, то она отражается на счете 02 "Амортизация основных средств".

Также по строке 135 нужно показать остаточную стоимость предметов, предназначенных для передачи в аренду по договору лизинга. Посмотрим на примере, как ведет учет лизингодатель.

Пример. Лизингодатель приобретает оборудование, предназначенное для передачи по договору оперативного лизинга. Стоимость оборудования - 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.).

Сумма начисляемой амортизации составляет 800 руб. в месяц. Сумма ежемесячных платежей лизингополучателя за аренду оборудования составляет 2360 руб. (в том числе НДС - 360 руб.). Для лизингодателя сдача имущества в лизинг является основным видом деятельности.

По истечении срока договора лизингополучатель возвращает арендованное имущество, а лизингодатель собирается использовать оборудование в своем производстве.

Оприходуя оборудование, бухгалтер лизингодателя делает проводки:

Дебет 08 Кредит 60

- 50 000 руб. - оприходовано оборудование;

Дебет 19 Кредит 60

- 9000 руб. - учтен НДС по оборудованию;

Дебет 60 Кредит 51

- 59 000 руб. - погашена задолженность перед поставщиком оборудования;

Дебет 03 субсчет "Имущество для сдачи в лизинг" Кредит 08

- 50 000 руб. - передано оборудование в аренду лизингополучателю;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 9000 руб. - зачтен НДС.

Каждый месяц бухгалтер начисляет амортизацию. При этом он делает запись:

Дебет 20 Кредит 02

- 800 руб. - начислена амортизация.

Начисляя лизинговые платежи, бухгалтер делает проводки:

Дебет 62 Кредит 90 субсчет "Выручка"

- 2360 руб. - отражена выручка от предоставления оборудования в лизинг;

Дебет 90 субсчет "Налог на добавленную стоимость" Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 360 руб. - отражен НДС.

Когда закончится срок договора, бухгалтер сделает запись:

Дебет 01 Кредит 03 субсчет "Имущество для сдачи в лизинг"

- 50 000 руб. - лизинговое имущество зачислено в состав основных средств.

Теперь рассмотрим на примере учет предметов проката.

Пример. В ноябре 200… г. ООО купило 100 видеокассет по 88,5 руб. за каждую (в том числе НДС - 13,5 руб.). За доставку кассет ООО заплатило 295 руб. (в том числе НДС - 45 руб.). Видеокассеты предназначены для сдачи в прокат. Приказом директора ООО установлено, что срок их эксплуатации равен 24 месяцам.

В бухгалтерском учете приобретение видеокассет отразится следующим образом:

Дебет 08 Кредит 60

- 7500 руб. ((88,5 руб. - 13,5 руб.) х 100 шт.) - получены видеокассеты;

Дебет 19 Кредит 60

- 1350 руб. (13,5 руб. х 100 шт.) - учтен НДС со стоимости видеокассет;

Дебет 08 Кредит 60

- 250 руб. (295 - 45) - учтены транспортные расходы;

Дебет 19 Кредит 60

- 45 руб. - выделен НДС с транспортных расходов;

Дебет 03 субсчет "Приобретение видеокассет" Кредит 08

- 7750 руб. (7500 + 250) - оприходованы видеокассеты;

Дебет 60 Кредит 51

- 9145 руб. (88,5 руб. х 100 шт. + 295 руб.) - оплачены видеокассеты и транспортные расходы;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 1395 руб. (1350 + 45) - возмещен из бюджета НДС по оприходованным и оплаченным видеокассетам.

Таким образом, первоначальная стоимость одной видеокассеты составила 77,5 руб. (7750 руб. / 100 шт.). Ежемесячная сумма амортизации одной кассеты равна:

77,5 руб. : 24 мес. = 3,2 руб.

Начиная с декабря 2005 г. по декабрь 2007 г. бухгалтерия ООО ежемесячно делает следующую проводку:

Дебет 20 Кредит 02

- 320 руб. (3,2 руб. х 100 шт.) - начислена амортизация видеокассет.

По строке 135 баланса за 2005 г. бухгалтер ООО покажет видеокассеты, купленные в ноябре, в оценке 7430 руб. (7750 - 320).

Строка 140 "Долгосрочные финансовые вложения"

По строке 140 Бухгалтерского баланса указываются все виды финансовых вложений организации на срок более одного года.

Для того чтобы классифицировать актив как финансовое вложение, необходимо единовременное выполнение следующих условий:

1) наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;

2) переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);

3) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью, в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т.п.).

Отметим, что все три условия признания финансовых вложений должны выполняться одновременно. Так, существуют некоторые объекты, которые часто ошибочно относят к финансовым вложениям. Одним из примеров является выдача беспроцентных займов или приобретение беспроцентных векселей - в этом случае вложения не приносят экономических выгод или доходов ни в форме процентов, ни в форме прироста их стоимости. Следовательно, учитывать их как финансовые вложения нельзя.

В п. 3 ПБУ 19/02 перечислены основные объекты учета, относящиеся к финансовым вложениям. В их число попали:

- государственные и муниципальные ценные бумаги;

- ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определены (облигации, векселя);

- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ);

- предоставленные другим организациям займы;

- депозитные вклады в кредитных организациях (ранее они учитывались в составе денежных средств - на счете 55);

- дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования;

- вклады организации - товарища по договору простого товарищества;

- прочие аналогичные объекты.

Заметим, что, покупая ценные бумаги, по которым срок погашения не установлен, учитывать их нужно как долгосрочные, если предприятие приобрело их с намерением получать по ним доход более года.

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету в сумме фактических затрат инвестора.

В соответствии с Планом счетов финансовые вложения, осуществляемые организацией, отражаются по дебету счета 58 "Финансовые вложения" и кредиту счетов, на которых учитываются ценности, подлежащие передаче в счет этих вложений. То есть при осуществлении финансовых вложений должны составляться проводки:

Дебет 58 Кредит 50 (51, 52...)

- приняты к учету финансовые вложения.

инвентаризация материальный актив

Строка 145 "Отложенные налоговые активы"

Прибыль в бухгалтерском и налоговом учете формируется по-разному. Это приводит к тому, что налог (условный) с бухгалтерской прибыли отличается от той суммы налога на прибыль, которую предприятие должно уплатить в бюджет. Но в бухгалтерском учете нужно отразить именно условный налог, а также все разницы между этим условным налогом и реальным налогом на прибыль.

Существуют два вида разниц: постоянные и временные. Они, в свою очередь, приводят к возникновению постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств.

Отложенные налоговые активы рассчитываются так: вычитаемая временная разница умножается на 24 процента (ставку налога на прибыль). Вычитаемые временные разницы возникают в тех случаях, когда для целей налогообложения расходы принимаются частями, а в бухгалтерском учете - сразу. В п. 11 ПБУ 18/02 приведены случаи, когда образуются вычитаемые разницы:

- сумма амортизации, которая начислена в бухучете, превышает ту, что рассчитана по правилам гл. 25 Налогового кодекса РФ;

- коммерческие и управленческие расходы в бухгалтерском учете и для целей налогообложения списываются по-разному;

- в бухучете переносится на будущее убыток, который уменьшит налогооблагаемые доходы в последующих отчетных периодах;

- переплата по налогу на прибыль не возвращается организации, а засчитывается в счет будущих платежей;

- предприятие, использующее кассовый метод в налоговом учете, в бухучете включает в стоимость материалов затраты, которые еще не оплачены, и т.д.

После того как определен отложенный налоговый актив, его нужно отразить в бухгалтерском учете. Такой актив нужно отразить в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла вычитаемая временная разница.

Отложенный налоговый актив нужно отразить на счете 09 "Отложенные налоговые активы". В том периоде, когда у вас образовалась вычитаемая временная разница, нужно сделать проводку:

Дебет 09 Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- отражен отложенный налоговый актив.

По мере того как уменьшаются вычитаемые временные разницы, погашают и отложенные налоговые активы.

Это отражается так:

Дебет 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" Кредит 09

- погашен отложенный налоговый актив.

Пример. ЗАО определяет доходы и расходы кассовым методом.

В сентябре 200… г. организация получила материалов на 105 000 руб. (без НДС). Тогда же это сырье было списано в производство. Оплачено оно было только лишь в декабре 200… г. Напомним, что в налоговом учете стоимость купленных материалов можно исключить из прибыли лишь когда организация оплатит их.

Поэтому в сентябре 200… г. у ЗАО возникла вычитаемая временная разница - 105 000 руб. А отложенный налоговый актив равен 25 200 руб. (105 000 руб. х 24%).

В бухгалтерском учете в сентябре 200… г. следует записать:

Дебет 09 Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 25 200 руб. - учтен отложенный налоговый актив.

Как только ЗАО оплатит материалы, бухгалтер исключит их стоимость из налогооблагаемой прибыли 200… г. Тогда же будет погашен отложенный налоговый актив. В бухгалтерском учете ЗАО в декабре 200… г. нужно сделать следующую проводку:

Дебет 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" Кредит 09

- 25 200 руб. - уменьшен налог на прибыль отчетного периода на сумму отложенного налогового актива.

Как формируются показатели строк разд. I

Бухгалтерского баланса

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Строка баланса | Код строки баланса | Как сформировать показатели для баланса |
| Нематериальные активы | 110 | Разница между дебетовым сальдо счета 04 и кредитовым сальдо счета 05 (либо сальдо счета 04 - если амортизация по нематериальным активам отражается также на счете 04) |
| Основные средства | 120 | Разница между дебетовым остатком счета 01 и кредитовым остатком счета 02 (в расчет не берется субсчет "Амортизация по имуществу, предоставляемому другим организациям во временное пользование") |
| Незавершенное строительство | 130 | Остатки по счетам 07, 08 и субсчету "Расчеты по капитальному строительству" счета 60 плюс (минус) дебетовое (кредитовое) сальдо субсчетов счета 16, на которых отражены отклонения от сметной стоимости строящихся объектов |
| Доходные вложения в  материальные ценности | 135 | Сальдо счета 03 за минусом сальдо субсчета "Амортизация по имуществу, предоставляемому другим организациям во временное пользование" счета 02 |
| Долгосрочные финансовые вложения | 140 | Сальдо счета 58 за минусом сальдо счета 59 в части суммы резервов по долгосрочным финансовым вложениям. Остаток по субсчету "Депозитные счета" счета 55, если по депозитам начисляют проценты |
| Отложенные налоговые активы | 145 | Сальдо счета 09 |
| Прочие внеоборотные активы | 150 | Показатели, не указанные в предыдущих строках раздела "Внеоборотные активы" Бухгалтерского баланса |

Строка 190 "Итого по разделу I"

По строке 190 указывается сумма строк 110 "Нематериальные активы", 120 "Основные средства", 130 "Незавершенное строительство", 135 "Доходные вложения в материальные ценности", 140 "Долгосрочные финансовые вложения", 145 "Отложенные налоговые активы" и 150 "Прочие внеоборотные активы" баланса.

Раздел II. "Оборотные активы"

В разд. II баланса бухгалтер должен заполнить строки:

210 "Запасы";

211 "Сырье, материалы и другие аналогичные ценности";

212 "Животные на выращивании и откорме";

213 "Затраты в незавершенном производстве";

214 "Готовая продукция и товары для перепродажи";

215 "Товары отгруженные";

216 "Расходы будущих периодов";

217 "Прочие запасы и затраты";

220 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям";

230 "Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)";

240 "Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)";

250 "Краткосрочные финансовые вложения";

260 "Денежные средства";

261 "Касса";

262 "Расчетные счета";

263 "Валютные счета";

264 "Прочие денежные средства";

270 "Прочие оборотные активы";

290 "Итого по разделу II".

Строка 210 "Запасы"

По строке 210 Бухгалтерского баланса приводятся данные обо всех запасах организации: материалах, готовой продукции, товарах, незавершенном производстве, расходах будущих периодов и т.п. А расшифровывают эти сведения по строкам 211 - 217.

Строка 211 "Сырье, материалы и другие аналогичные ценности"

По строке 211 указывается фактическая себестоимость материалов, покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий, топлива, тары, запасных частей. Согласно п. 6 ПБУ 5/01 в фактическую себестоимость таких запасов включаются все расходы, связанные с их приобретением и доведением до состояния, в котором их можно использовать.

Расходами на приобретение материально-производственных запасов могут быть:

- суммы, которые выплачивают поставщику (продавцу);

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги;

- таможенные пошлины и иные аналогичные платежи;

- невозмещаемые налоги;

- вознаграждения посредникам, через которых приобретены запасы;

- затраты на заготовку и доставку запасов до места их использования;

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

Оценка материально-производственных запасов

К бухгалтерскому учету материально-производственные запасы принимаются по фактической себестоимости.

Из приведенной ниже таблицы видно, из каких элементов складывается фактическая себестоимость в зависимости от способа приобретения материально-производственных запасов.

|  |  |
| --- | --- |
| Способ приобретения МПЗ | Фактическая себестоимость МПЗ |
| Приобретение за  плату | Расходы, связанные с приобретением МПЗ (без НДС и других возмещаемых налогов):  1) суммы, уплаченные поставщику (продавцу) в соответствии с договором;  2) суммы, уплаченные организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением МПЗ;  3) таможенные пошлины;  4) невозмещаемые налоги, уплаченные в связи с приобретением единицы МПЗ;  5) вознаграждения, уплаченные посреднической организации, через которую приобретены МПЗ;  6) затраты по заготовке и доставке МПЗ до места их использования, включая расходы по страхованию;  7) содержание заготовительно-складского подразделения организации;  8) затраты на услуги транспорта по доставке МПЗ от поставщика до места их использования (если они не включены в цену МПЗ по условиям договора);  9) проценты по заемным средствам, начисленные до оприходования МПЗ;  10) затраты на доведение МПЗ до состояния, в котором они пригодны к использованию (подработка, сортировка, фасовка, улучшение технических характеристик);  11) иные затраты, непосредственно связанные с приобретением МПЗ;  12) общехозяйственные расходы и иные аналогичные расходы, непосредственно связанные с приобретением МПЗ;  13) суммовые разницы (положительные или отрицательные), возникающие до оприходования МПЗ |
| Изготовление МПЗ в организации (п. 7 ПБУ 5/01) | Себестоимость данного вида готовой продукции, которая формируется в организации по правилам, принятым в бухгалтерской учетной политике |
| Получение МПЗ в счет вклада в уставный  (складочный) капитал организации | 1) денежная оценка, согласованная учредителями (участниками);  2) расходы по доставке МПЗ;  3) расходы на приведение МПЗ в состояние, пригодное для использования |
| Получение МПЗ по договорам дарения или безвозмездно | 1) текущая рыночная стоимость на дату принятия МПЗ к бухгалтерскому учету;  2) расходы по доставке МПЗ;  3) расходы на приведение МПЗ в состояние, пригодное для использования |
| Получение МПЗ в результате выбытия основных средств или другого имущества | 1) текущая рыночная стоимость на дату принятия МПЗ к бухгалтерскому учету;  2) расходы по доставке МПЗ;  3) расходы на приведение МПЗ в состояние, пригодное для использования |
| Получение МПЗ по договорам мены | 1) стоимость активов, переданных или подлежащих передаче в счет оплаты МПЗ. При невозможности установить эту стоимость принимается стоимость МПЗ по цене, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные МПЗ;  2) расходы по доставке МПЗ (предварительно эти расходы можно учесть в составе транспортно-заготовительных расходов);  3) расходы на приведение МПЗ в состояние, пригодное для использования |
| Приобретение товаров для продажи | 1) стоимость приобретения товаров;  2) в розничной торговле может быть продажная стоимость (с учетом наценок/скидок) |
| Получение МПЗ в  пользование или  распоряжение | Оценка, предусмотренная договором или согласованная с собственником МПЗ. При отсутствии договорной (или согласованной с собственником) цены указанные МПЗ учитываются по условной оценке |
| Приобретение МПЗ за иностранную валюту | Стоимость приобретения в рублях в пересчете  иностранной валюты по курсу Банка России,  действующему на дату принятия МПЗ к  бухгалтерскому учету |
| МПЗ, которые принадлежат организации, но находятся в пути или переданы покупателю под залог | Отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в оценке, которая предусмотрена договором. В последующем договорная стоимость МПЗ уточняется и доводится до фактической себестоимости |
| Излишки МПЗ, выявленные при проведении инвентаризации | Приходуются по рыночной цене |
| Неотфактурованные поставки | Приходуются по принятым в организации учетным ценам. Если в качестве учетных цен используется фактическая себестоимость  материалов, то применяются рыночные цены |

Применение учетных цен

Организации могут применять учетные цены в бухгалтерском и складском учете запасов. Организация, применяющая учетные цены, использует для отражения операций по заготовлению и приобретению материально-производственных запасов балансовый счет 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей". По дебету счета 15 отражаются покупная стоимость материально-производственных запасов и транспортно-заготовительные расходы. При этом в учете делают такие проводки:

Дебет 15 Кредит 60 (71, 76...)

- при приобретении МПЗ у сторонних организаций;

Дебет 15 Кредит 20 (23, 29)

- при изготовлении МПЗ в организации.

Услуги вспомогательных производств и обслуживающих хозяйств, оказанные в процессе заготовления и доставки материальных ценностей, списывают проводкой:

Дебет 15 Кредит 23 (29)

- учтены расходы вспомогательных производств.

По кредиту балансового счета 15 отражают стоимость материалов по учетным ценам:

Дебет 10 Кредит 15

- оприходованы по учетным ценам материальные ценности, поступившие на склад.

На конец отчетного месяца по счету 15 может образоваться дебетовое или кредитовое сальдо. Это разница между фактической себестоимостью приобретаемых МПЗ и их учетной ценой.

Фактическая себестоимость материальных ценностей складывается из покупной (договорной) цены и транспортно-заготовительных расходов. Указанная разница списывается в дебет или кредит балансового счета 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей". В учете на последнюю дату каждого месяца делают одну из проводок:

Дебет 16 Кредит 15

- выявлено превышение фактической себестоимости приобретенных материальных ценностей над их учетной ценой;

Дебет 15 Кредит 16

- списано превышение учетных цен над фактической себестоимостью приобретенных материальных ценностей.

Счет 15 на конец месяца может иметь дебетовое сальдо только на стоимость материалов, на которые право собственности (владения, распоряжения) перешло к организации, но сами материалы на склад еще не поступили. Стоимость таких материалов определяется по расчетным документам поставщика.

Разницы, накопленные на счете 16, списываются (или сторнируются) на счета учета затрат (20, 23, 25, 26, 28, 29), расходов на продажу (44), другие соответствующие счета (08, 45, 75, 79, 80, 91, 94, 97, 99). Списание отклонений производится на те балансовые счета, на которых отражен расход соответствующих материалов, пропорционально учетной стоимости материалов.

Выбытие материально-производственных запасов

При выбытии МПЗ организация может использовать один из следующих способов их оценки:

- по себестоимости каждой единицы;

- по средней себестоимости;

- по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (способ ФИФО);

- по себестоимости последних по времени приобретения МПЗ (способ ЛИФО).

Выбранный способ оценки применяется к однородной группе (виду) МПЗ. В учете одной организации к разным группам (видам) МПЗ могут применяться разные способы оценки (исключение - розничная торговля, где должен применяться какой-то один способ оценки).

Оценка МПЗ на конец отчетного периода производится тем же способом, что и при их выбытии.

Оценка по себестоимости каждой единицы

Этот способ, как правило, применяют к МПЗ, которые используются в особом порядке и не могут обычным образом заменять друг друга. К таким запасам относятся драгоценные камни, драгоценные металлы, радиоактивные вещества, продукция единичного производства и т.п.

При применении указанного способа исчисление себестоимости единицы запасов можно производить одним из двух методов:

1) с включением всех расходов, связанных с приобретением материалов;

2) с включением только стоимости запаса по договорной цене (упрощенный вариант).

Если организация списывает МПЗ по себестоимости каждой единицы, то в бухгалтерской учетной политике следует оговорить метод списания.

Упрощенный вариант организация может применять, например, при централизованной поставке материалов (в других аналогичных случаях), когда нет возможности отнести транспортно-заготовительные и иные расходы непосредственно на себестоимость материалов. При применении упрощенного варианта отдельно учитываются отклонения - разница между фактическими расходами по приобретению материала и его договорной ценой. Эти отклонения распределяются пропорционально стоимости списанных (отпущенных) материалов в договорных ценах.

Оценка по средней себестоимости

Сущность этого способа заключается в определении средней стоимости МПЗ по каждой группе (виду) запасов. Для этого общую себестоимость группы (вида) запасов делят на их количество. Расчет средней себестоимости представим в виде формулы:

Сср = (Сн + Сп): (Кн + Кк),

где: Сср - средняя себестоимость;

Сн - себестоимость остатка МПЗ на начало месяца;

Сп - себестоимость МПЗ, поступивших в течение месяца;

Кн - количество МПЗ на начало месяца;

Кк - количество МПЗ, поступивших в течение месяца.

Пример. На начало января 200.. г. остаток муки на складе оптовой торговой организации составлял 2000 кг на сумму 18 000 руб. В течение января организация закупала муку тремя партиями:

- 5 января - 10 000 кг на сумму 100 000 руб.;

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование товара | Дата операции | Основание операции | Остаток на начало дня | | Приход | |
| количество, кг | стоимость, руб. | количество, кг | стоимость, руб. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Мука | 01.01 | х | 2 000 | 18 000 | - | - |
|  | 05.01 | ТТН N 80916 | 2 000 | 18 000 | 1 000 | 100 000 |
|  | 06.01 | Товарная  накладная N 16 | 12 000 | 118 000 | - | - |
|  | 14.01 | Товарная  накладная N 74 | 7 000 | 68 835 | - | - |
|  | 15.01 | ТТН N 90678 | 4 000 | 39 336 | 6 000 | 72 000 |
|  | 20.01 | Товарная  накладная N 89 | 10 000 | 111 336 | - | - |
|  | 27.01 | ТТН N 00897 | 3 000 | 33 398 | 8 000 | 112 000 |
|  | 28.01 | Товарная  накладная N 102 | 11 000 | 145 398 | - | - |
| Итого: |  |  |  |  | 24 000 | 284 000 |

- 15 января - 6000 кг на сумму 72 000 руб.;

- 27 января - 8000 кг на сумму 112 000 руб.

В течение января было продано муки:

- 6 января - 5000 кг;

- 14 января - 3000 кг;

- 20 января - 7000 кг;

- 28 января - 8000 кг.

Для оценки стоимости выбывшего товара, а также товарных остатков на складе организация использует метод средней себестоимости. Определим стоимость выбывших товаров и товарных остатков с применением скользящей оценки (см. таблицу).

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Списание | | | Остаток на конец дня | |
| количество, кг | цена единицы, руб. | стоимость, руб. | количество, кг | стоимость, руб. |
| 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| - | - | - | 2 000 | 18 000 |
| - | - | - | 12 000 | 118 000 |
| 5 000 | 9,833 | 49 165 | 7 000 | 68 835 |
| 3 000 | 9,833 | 29 499 | 4 000 | 39 336 |
| - | - | - | 10 000 | 111 336 |
| 7 000 | 11,134 | 77 938 | 3 000 | 33 398 |
| - | - | - | 11 000 | 145 398 |
| 8 000 | 13,218 | 105 744 | 3 000 | 39 654 |
| 23 000 | х | 262 346 | х | х |

Как видно из приведенной таблицы, 6 января 200… г. при отпуске 5000 кг муки определена средняя стоимость реализованного товара:

118 000 руб. : 12 000 кг = 9,833 руб. (средняя цена - графа 9);

9,833 руб. х 5000 кг = 49 165 руб. (средняя стоимость - графа 10).

Стоимость остатка муки (графа 12) составит:

118 000 руб. - 49 165 руб. = 68 835 руб.

14 января стоимость реализованного товара в средних ценах составит: 9,833 руб. х 3000 кг = 29 499 руб.,

а стоимость остатка в средних ценах составит:

68 835 руб. - 29 499 руб. = 39 336 руб.

15 января был только приход товара, а реализации не было, поэтому стоимость остатка на конец дня определяем суммированием стоимости остатка на начало дня и стоимости поступившего товара:

39 336 руб. + 72 000 руб. = 111 336 руб.

Средняя цена товара, проданного 20 января:

гр. 5 : гр. 4 = 111 336 руб. : 10 000 кг = 11,134 руб.

Общая стоимость проданного товара составит 11,134 руб. х 7000 кг = 77 938 руб., а стоимость остатка на конец дня: 111 336 руб. - 77 938 руб. = 33 398 руб. и т.д.

Средняя цена остатка на конец января составит:

39 654 руб. : 3000 кг = 13,218 руб.

Просуммировав показатели графы 10, получим себестоимость реализованных товаров, которая в отчетном месяце будет списана в дебет счета 90-2:

Дебет 90-2 Кредит 41-1

- 262 346 руб. - списана себестоимость товаров, реализованных в январе.

Способ ФИФО

Этот способ основан на допущении, что МПЗ используются в последовательности их приобретения (поступления), а именно:

- запасы, которые первыми поступают в производство (продажу), оцениваются по себестоимости первых по времени приобретений (с учетом себестоимости запасов на начало месяца);

- запасы, которые находятся на складе на конец месяца, оцениваются по фактической себестоимости последних по времени приобретений.

При применении способа ФИФО в себестоимость проданных товаров (работ, услуг) текущего месяца включается стоимость МПЗ, которые приобретены первыми.

Пример. Организация использует для оценки сырья, списанного в производство, метод ФИФО. При этом применяется вариант взвешенной оценки. Организация использует для производства продукции сырье А. В таблице приведен порядок определения стоимости сырья и материалов, списываемых методом ФИФО.

Как видно из таблицы, остаток сырья на складе на конец месяца составил 100 единиц, в том числе:

- 90 единиц из партии, поступившей 18-го числа (по цене 120 руб. за единицу);

- 10 единиц из партии, поступившей 2-го числа (по цене 110 руб. за единицу).

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Дата операции | Документ | Приход | | |
| количество, ед. | цена за единицу, руб. | стоимость, руб. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Остаток на 1-е число месяца | | 20 | 100 | 2 000 |
| 2-е  число | Товарная накладная  N 12078 | 100 | 110 | 11 000 |
| 10-е  число | Требование-накладная  N 25 | х | х | х |
| 15-е  число | Требование-накладная  N 36 | х | х | х |
| 18-е  число | Товарная накладная  N 2078936 | 90 | 120 | 10 800 |
| 25-е  число | Требование-накладная  N 70 | х | х | х |
|  | Итого: | 210 | х | 23 800 |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Расход | | | Остаток | | |
| количество, ед. | цена за единицу, руб. | стоимость, руб. | количество, ед. | цена за  единицу, руб. | стоимость, руб. |
| 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| х | х | х | 20 | 100 | 2 000 |
| х | х | х | 120 | х | х |
| 30 | х | х | 90 | х | х |
| 50 | х | х | 40 | х | х |
| х | х | х | 130 | х | х |
| 30 | х | х | 100 | х | х |
| 110 | 108,18 | 11 900 | 100 | 119 | 11 900 |

Произведем оценку остатков сырья на складе (графа 11 таблицы):

(90 ед. х 120 руб.) + (10 ед. х 110 руб.) = 10 800 руб. + 1100 руб. = 11 900 руб.

Цена единицы сырья в остатке (графа 10) составит:

11 900 руб. : 100 ед. = 119 руб. Определим стоимость сырья, списанного в производство:

гр. 8 = гр. 5 - гр. 11 = 23 800 руб. - 11 900 руб. = 11 900 руб.

Цена единицы списанного в производство сырья (графа 7) составит:

11 900 руб. : 110 ед. = 108,18 руб.

Предположим, что 11 единиц сырья было использовано в обслуживающем производстве. Остальное сырье направлено на изготовление готовой продукции. В бухгалтерском учете следует сделать такие проводки:

Дебет 20 Кредит 10

- 10 710 руб. (108,18 руб. х 99 ед.) - списано сырье на производство готовой продукции;

Дебет 29 Кредит 10

- 1190 руб. (108,18 руб. х 11 ед.) - списано сырье, использованное в обслуживающем производстве.

Строка 212 "Животные на выращивании и откорме"

По строке 212 Бухгалтерского баланса записывается стоимость молодняка животных; взрослых животных, находящихся на откорме и в нагуле; птицы; зверей; кроликов; семей пчел; взрослого скота, выбракованного из основного стада для реализации (без постановки на откорм), а также скота, принятого от населения для реализации.

Для учета поголовья молодняка всех видов животных, птицы и взрослого скота, поставленного на выращивание и откорм после выбраковки, к счету 11 "Животные на выращивании и откорме" открываются следующие субсчета:

- "Молодняк животных";

- "Животные на откорме";

- "Птица";

- "Звери";

- "Кролики";

- "Семьи пчел";

- "Молодняк животных, переданных гражданам на выращивание по договорам";

- "Скот, принятый от населения для реализации".

Следует сказать, что на каждом субсчете необходимо организовать аналитический учет по видам животных, их полу и годам рождения.

Внутри группы молодняка животных и животных на выращивании и откорме постоянно происходит движение поголовья в результате получения приплода, приобретения новых животных, перевода животных из одной группы в другую, выбытия (списания) животных и т.д. Поэтому счет 11 имеет достаточно разветвленную корреспонденцию счетов. По дебету этого счета отражается поступление молодняка продуктивных животных, птицы, откормочного поголовья. Рассмотрим бухгалтерские проводки, которые делаются при этом в учете сельскохозяйственного предприятия:

Дебет 11 субсчет "Молодняк животных" Кредит 20 субсчет "Животноводство"

- оприходован приплод молодняка продуктивных животных, полученный от основного стада, а также прирост живой массы животных.

Такая же проводка делается при оприходовании суточных птенцов, полученных от инкубации яиц в своем хозяйстве:

Дебет 11 субсчет "Молодняк животных" Кредит 20 субсчет "Животноводство"

- оприходованы суточные птенцы.

Оприходуя животных, поставленных на откорм (нагул) за счет выбраковки их из основного стада, бухгалтер делает проводки:

Дебет 01 субсчет "Выбытие основных средств" Кредит 01 субсчет "Стадо"

- списывается первоначальная стоимость выбывающего животного;

Дебет 02 Кредит 01 субсчет "Выбытие основных средств"

- списывается начисленная за время эксплуатации животного амортизация;

Дебет 91 субсчет "Прочие расходы" Кредит 01 субсчет "Выбытие основных средств"

- списана остаточная стоимость выбывающего животного;

Дебет 11 субсчет "Животные на откорме" Кредит 91 субсчет "Прочие доходы"

- оприходовано животное, поставленное на откорм (нагул) за счет выбраковки из основного стада.

При оприходовании приобретенного у поставщиков молодняка и откормочного поголовья делаются проводки:

Дебет 11 Кредит 60

- оприходованы полученный от поставщика молодняк и откормочное поголовье;

Дебет 19 Кредит 60

- учтен НДС по оприходованному молодняку и откормочному поголовью.

При переводе молодняка из младшей возрастной группы в старшую, а также при внутрихозяйственном перемещении животных с одной фермы на другую делается внутренняя проводка по счету 11.

Строка 213 "Затраты в незавершенном производстве"

По строке 213 Бухгалтерского баланса отражаются затраты на незавершенное производство и незавершенные работы (услуги).

Эти затраты представляют собой стоимость продукции, не прошедшей всех стадий обработки, предусмотренных технологическим процессом, а также изделий неукомплектованных, не прошедших испытания и технической приемки.

Строка 214 "Готовая продукция и товары для перепродажи"

По строке 214 указывают фактическую или нормативную себестоимость готовой продукции. А торговые организации здесь же приводят покупную стоимость своих товаров. Покупная стоимость товара складывается из фактических затрат на его приобретение.

Особое внимание следует уделить ситуации, когда цена товаров выражена в условных единицах. В этом случае, если оплата произошла после того, как товары были приняты к учету, образуется суммовая разница. Ее показывают на счете 91 "Прочие доходы и расходы". Ведь покупную стоимость оприходованного товара менять нельзя (п. 12 ПБУ 5/01).

По дебету счета 91 отражают отрицательные суммовые разницы (когда курс условной единицы на день оплаты ниже курса на день оприходования). При этом делают проводку:

Дебет 91 субсчет "Прочие расходы" Кредит 60

- отражена отрицательная суммовая разница.

Если же курс условной единицы на дату оплаты (но не предоплаты!) выше курса на день оприходования, то образуется положительная суммовая разница. В учете ее надо отразить таким способом:

Дебет 60 Кредит 91 "Прочие доходы"

- отражена положительная суммовая разница.

Пример. ООО приобрело 200 банок зеленого горошка. Согласно договору поставки цена одной банки - 0,62 условной единицы с учетом НДС. За условную единицу принят доллар США.

Курс Центрального банка РФ за 1 долл. США составил:

- на дату отгрузки - 2 июня 2005 г. - 28,29 руб.;

- на день оплаты - 11 июня 2005 г. - 28,47 руб.

Таким образом, из-за разницы в курсах доллара на дату оприходования товара и на дату его оплаты образовалась отрицательная суммовая разница 22,32 руб. (200 шт. х 0,62 USD х (28,29 руб/USD - 28,47 руб/USD)). В этой же сумме "сидит" НДС - 3,4 руб. (22,32 руб. х 18% : 118%). Поскольку горошек уже принят к учету, суммовую разницу бухгалтер отнес на прочие расходы.

В учете бухгалтер ООО отразил эту поставку так.

2 июня 2005 г.:

Дебет 41 Кредит 60

- 3507,96 руб. (200 шт. х 0,62 USD х 28,29 руб/USD) - отражена стоимость товара исходя из курса условной единицы, действующего на дату отгрузки;

Дебет 19 Кредит 60

- 535,11 руб. (3507,96 руб. х 18% : 118%) - выделен НДС по поступившему товару.

11 июня 2005 г.:

Дебет 60 Кредит 51

- 3530,28 руб. (200 шт. х 0,62 USD х 28,47 руб/USD) - оплачена поставка горошка;

Дебет 91 субсчет "Прочие расходы" Кредит 60

- 25,07 руб. (28,47 - 3,4) - отражена отрицательная суммовая разница;

Дебет 19 Кредит 60

- 3,4 руб. - выделен НДС с отрицательной суммовой разницы.

Кроме того, по строке 214 надо показать себестоимость готовой продукции или товаров, уменьшенную на сумму созданного резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Строка 215 "Товары отгруженные"

По строке 215 Бухгалтерского баланса отражается стоимость отгруженной продукции, если право собственности на нее еще не перешло покупателю.

Такая ситуация возможна, если договором купли-продажи (поставки) предусмотрен особый порядок перехода права собственности на продукцию. Так, право собственности на отгруженный товар может переходить от поставщика к покупателю не в момент его отгрузки, а в момент оплаты.

Важной особенностью отражения отгрузки и реализации товаров в учете поставщика при заключении договора купли-продажи с особым порядком перехода права собственности является отражение переданных, но не оплаченных покупателем товаров на счете 45 "Товары отгруженные". Отгружая продукцию покупателю, бухгалтер делает следующие проводки:

Дебет 45 Кредит 43

- отгружена покупателю продукция, право собственности на которую переходит к покупателю в момент оплаты;

Дебет 51 Кредит 62

- поступила оплата от покупателя за отгруженную продукцию;

Дебет 62 Кредит 90 субсчет "Выручка"

- отражена реализация продукции;

Дебет 90 субсчет "Налог на добавленную стоимость" Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен НДС к уплате в бюджет по реализованной продукции;

Дебет 90 субсчет "Себестоимость продаж" Кредит 45

- списана себестоимость реализованной продукции.

Пример. Поставщик отгрузил покупателю продукцию на сумму 180 000 руб., включая НДС - 27 458 руб. Право собственности на продукцию переходит к покупателю в момент оплаты.

Себестоимость реализованной продукции составила 90 000 руб.

Покупатель произвел оплату продукции через 5 дней после ее получения.

Согласно принятой учетной политике поставщик определяет выручку для целей налогообложения прибыли по моменту оплаты.

В учете поставщика делаются следующие проводки:

Дебет 45 Кредит 43

- 90 000 руб. - отгружена продукция покупателю;

Дебет 51 Кредит 62

- 180 000 руб. - поступила оплата от покупателя за отгруженную продукцию;

Дебет 62 Кредит 90 субсчет "Выручка"

- 180 000 руб. - отражена выручка от реализации продукции;

Дебет 90 субсчет "Налог на добавленную стоимость" Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 27 458 руб. - начислен НДС к уплате в бюджет;

Дебет 90 субсчет "Себестоимость продаж" Кредит 45

- 90 000 руб. - списана себестоимость реализованной продукции;

Дебет 90 субсчет "Прибыль/убыток от продаж" Кредит 99

- 62 542 руб. (180 000 - 27 458 - 90 000) - выявлен финансовый результат от реализации.

Строка 216 "Расходы будущих периодов"

По строке 216 Бухгалтерского баланса указываются расходы, которые хотя и были произведены в отчетном периоде, но относятся к будущим периодам. Эти расходы учитываются на счете 97 "Расходы будущих периодов".

Порядок списания этих расходов со счета 97 организация устанавливает самостоятельно. Понятно, что самый удобный вариант - это сблизить бухгалтерский и налоговый учет, чтобы не делать двойной работы. Кроме того, это сближение позволит избежать разниц, которые требует отражать Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02, утвержденное Приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. N 114н.

Поскольку в налоговом учете затраты, перенесенные на будущее, списываются только равномерно, целесообразно и в бухгалтерском учете применять такой же порядок.

В бухучете переносить те или иные затраты на будущие периоды предписывает п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н). Там говорится, что если расходы имеют отношение к последующим отчетным периодам, то списывать их надо в течение того времени, к которому такие затраты относятся. Однако конкретного перечня расходов будущих периодов там не указано.

Единственно, в Инструкции по применению Плана счетов дан ряд затрат, которые надо учитывать на счете 97 "Расходы будущих периодов". Но перечень этот неполный. К тому же далеко не все из расходов, которые списываются постепенно в налоговом учете, вообще подпадают под понятие расходов будущих периодов бухгалтерского учета. Поэтому в большинстве случаев бухгалтер самостоятельно принимает решение, что относить на счет 97, а что нет.

Строка 217 "Прочие запасы и затраты"

По строке 217 "Прочие запасы и затраты" приводится стоимость материально-производственных ценностей, которые не вошли в предыдущие строки.

Строка 220 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям"

По строке 220 Бухгалтерского баланса представляются суммы "входного" НДС, которые не были приняты к вычету. В соответствии со ст. ст. 171 и 172 Налогового кодекса РФ предприятие имеет право принять к вычету НДС, уплаченный поставщикам, если выполнены все следующие условия:

- товары (работы, услуги) оприходованы;

- товары (работы, услуги) оплачены;

- товары (работы, услуги) приобретены для производственной деятельности либо для перепродажи;

- у организации есть счет-фактура, в котором сумма НДС выделена отдельной строкой.

Пример. В IV квартале 200… г. предприятие приобрело сырье. Общая стоимость сырья составила 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.).

В бухгалтерском учете организации были сделаны следующие проводки:

Дебет 10 Кредит 60

- 1 000 000 руб. - оприходованы материалы;

Дебет 19 Кредит 60

- 180 000 руб. - отражена сумма налога на добавленную стоимость, выделенная в счете-фактуре поставщика.

Сумма НДС, выделенная в счете-фактуре поставщика, не была принята к вычету, так как организация не оплатила полученные материалы.

В Бухгалтерском балансе организации за 200… г. нужно сделать следующую запись:

по строке 220 - 180 000 руб.

Строка 230 "Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)"

По строке 230 показывают общую сумму долгосрочной дебиторской задолженности. Краткосрочная задолженность отражается по строке 240.

Долгосрочной считается задолженность, которую погасят не ранее чем через 12 месяцев. В противном случае задолженность является краткосрочной. Отсчитывать срок начинают со следующего месяца после того, как задолженность была отражена в учете. Разумеется, "дебиторка", которая в прошлом году считалась долгосрочной, в этом году может стать краткосрочной.

Пример. ЗАО в сентябре 200… г. отгрузило ООО горно-шахтное оборудование. Стоимость оборудования - 600 000 руб. (без учета НДС).

По условиям договора поставщик предоставляет покупателю рассрочку платежа сроком на полтора года. То есть расплатиться ООО должно к февралю 200… г.

В балансе на 1 января 200… г. задолженность ООО будет числиться в составе долгосрочной. То есть 600 000 руб. бухгалтер ЗАО покажет по строке 230.

А уже в марте 200… г. задолженность станет краткосрочной. Ведь срок ее погашения стал меньше 12 месяцев. И в годовом балансе за 200… г. бухгалтер ЗАО отразит задолженность уже по строке 240, а не 230.

Составляя отчетность, бухгалтер может выявить суммы ничем не обеспеченной дебиторской задолженности. Ее еще называют сомнительной. В балансе сомнительная дебиторская задолженность показывается за минусом созданного резерва по сомнительным долгам. В бухгалтерском учете создание резерва сомнительных долгов отражается проводкой:

Дебет 91 субсчет "Прочие расходы" Кредит 63

- создан резерв сомнительных долгов.

Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв будет использован не полностью, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении годового бухгалтерского баланса к финансовому результату. В бухгалтерском учете это отражается проводкой:

Дебет 63 Кредит 91 субсчет "Прочие доходы"

- списан неиспользованный резерв по сомнительным долгам.

Расписывать "дебиторку" по видам долгов не обязательно. Исключение сделано лишь для задолженностей покупателей и заказчиков. Эти суммы нужно провести по строке 231 - если речь идет о долгосрочной задолженности. Или по строке 241 - чтобы детализировать краткосрочную задолженность.

Строка 240 "Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)"

По строке 240 вписывается общая сумма задолженности, которую должны погасить в течение 12 месяцев после 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором дебиторская задолженность была отражена в учете. Следует отметить, что дебиторская задолженность, которая в прошлом году считалась долгосрочной, в этом году может стать краткосрочной.

В балансе отражается дебиторская задолженность предприятия, уменьшенная на сумму резерва по сомнительным долгам. Создавать такие резервы организации позволяет п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Строка 250 "Краткосрочные финансовые вложения"

Здесь надо показать суммы, которые организация инвестировала на срок не более одного года.

Отметим, что в составе финансовых вложений не учитываются собственные акции, которые выкупило ОАО, и доли участников, что приобрело ООО. Теперь их приводят в строке 411 "Собственные акции, выкупленные у акционеров" разд. V Бухгалтерского баланса.

Строка 260 "Денежные средства"

По строке 260 Бухгалтерского баланса указывается вся сумма денежных средств (в кассе, на счетах в банках, переводах), которой располагает предприятие.

В типовой форме нет отдельных строк для расшифровки строки 260. Но бухгалтер может включить в баланс дополнительные строки и в них указать данные о наличии денежных средств раздельно.

Строка 263 "Валютные счета"

Денежные средства на валютных счетах пересчитываются в рубли по курсу Центрального банка РФ на дату совершения валютной операции, а также на дату составления бухгалтерской отчетности (п. 7 ПБУ 3/2000 "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте").

Открытие валютного счета

Все юридические лица - как резиденты, так и нерезиденты - вправе открывать в уполномоченных банках банковские счета в иностранной валюте без ограничения (п. 1 ст. 14 Закона N 173-ФЗ).

Какие-либо ограничения на количество открываемых валютных счетов действующим законодательством не установлены.

Виды валютных счетов

Валютные счета бывают трех видов:

- транзитные счета;

- текущие счета;

- специальные банковские счета.

В соответствии с Инструкцией Банка России от 30 марта 2004 г. N 111-И уполномоченные банки одновременно с открытием текущего валютного счета обязаны открыть и транзитный валютный счет. При этом каждому текущему валютному счету, открываемому по всем видам валют (за исключением счетов, открываемых в клиринговых валютах), должен соответствовать транзитный валютный счет.

На транзитный валютный счет уполномоченным банком зачисляются в полном объеме все поступления иностранной валюты в пользу резидента, за исключением денежных средств:

- поступающих с одного текущего валютного счета организации, открытого в уполномоченном банке, на другой текущий валютный счет данной организации, открытый в этом же уполномоченном банке;

- поступающих от уполномоченного банка, в котором открыт текущий валютный счет организации, по заключенным между ними договорам;

- поступающих с текущего валютного счета одной организации на текущий валютный счет другой организации, открытые в одном уполномоченном банке.

С транзитного валютного счета денежные средства списываются:

- для осуществления продажи иностранной валюты, включая обязательную продажу части валютной выручки;

- для оплаты расходов и иных платежей, подлежащих оплате в иностранной валюте;

- для зачисления на текущий валютный счет организации;

- для зачисления на специальный банковский счет организации.

Специальным называется банковский счет, который используется для осуществления по нему операций, связанных с движением капитала. Согласно Инструкции ЦБ РФ от 7 июня 2004 г. N 116-И (далее - Инструкция N 116-И) юридическим лицам - резидентам могут быть открыты различные виды специальных счетов. Каждый из них предназначен для строго ограниченного круга операций. Эти операции приведены ниже в таблице.

Строка 270 "Прочие оборотные активы"

По строке 270 записываются суммы, которые не вошли в другие статьи раздела "Оборотные активы".

Взаимоувязка счетов бухгалтерского учета и строк раздела II баланса

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Строка баланса | Код строки баланса | Как сформировать показатели для  баланса |
| Запасы | 210 | Сумма строк 211 - 217 |
| Сырье, материалы и другие аналогичные ценности | 211 | Остаток по счету 10 плюс (минус) дебетовое (кредитовое) сальдо субсчетов счета 16 |
| Животные на выращивании и откорме | 212 | Сальдо счета 11 |
| Затраты в незавершенном производстве (издержки обращения) | 213 | Сумма остатков по счетам 20, 21, 23, 29, 44 и 46 |
| Готовая продукция и товары для перепродажи | 214 | Сальдо по счетам 41 и 43 плюс (минус) дебетовый (кредитовый) остаток субсчетов счета 16. Из результата вычесть сальдо счетов 14 и 42 |
| Товары отгруженные | 215 | Сальдо счета 45 |
| Расходы будущих периодов | 216 | Сальдо счета 97 |
| Прочие запасы и затраты | 217 | Стоимость материально-производственных ценностей, которые не вошли в предыдущие строки группы  статей "Запасы" |
| Налог на добавленную  стоимость по приобретенным ценностям | 220 | Сальдо счета 19 |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев  после отчетной даты) | 230 | Сумма остатков по дебету счетов 62 и 76 субсчета "Расчеты производятся через 12 месяцев" за минусом кредитового сальдо счета 63, субсчет "Резервы по долгосрочным долгам" Дебетовое сальдо счета 62, субсчет "Векселя полученные, сроком предъявления через 12 месяцев" Дебетовое сальдо счета 76, субсчет "Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами, которые производятся через 12 месяцев" Дебетовое сальдо счета 60, субсчет "Расчеты по авансам, выданным на срок больше года" Дебетовое сальдо счета 73, субсчет "Расчеты производятся через 12 месяцев" Дебетовое сальдо счета 76, субсчет "Расчеты по претензиям, платежи по которым ожидаются через 12 месяцев" |
| В том числе покупатели и заказчики | 231 | Дебетовое сальдо по счетам 62, 76 (долгосрочные задолженности покупателей и заказчиков) минус остаток по субсчету счета 63, на котором отражена сумма резерва по таким задолженностям |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты) | 240 | Сумма остатков по счетам 62 и 76, субсчет "Расчеты в течение 12 месяцев" за минусом кредитового сальдо счета 63 субсчет "Резервы по краткосрочным долгам"  Дебетовое сальдо счета 62 субсчет "Векселя полученные, сроком предъявления в течение 12 месяцев" Дебетовое сальдо счета 76, субсчет "Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами в течение 12 месяцев" Дебетовое сальдо счета 75, субсчет "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал" Дебетовое сальдо счета 60, субсчет "Расчеты по авансам, выданным на срок меньше года" Дебетовое сальдо счета 68, субсчет "Задолженность налоговых органов, погашение которой ожидается в течение 12 месяцев" Дебетовое сальдо счета 73 субсчет "Расчеты в течение 12 месяцев" Дебетовое сальдо счета 76, субсчет "Расчеты по претензиям, платежи - в течение 12 месяцев" |
| В том числе покупатели и заказчики | 241 | Разница между остатками счетов 62, 76, на которых показаны краткосрочные задолженности покупателей и заказчиков, и сальдо субсчета счета 63, на котором отражена сумма резерва по таким задолженностям |
| Краткосрочные финансовые вложения | 250 | Остаток по счету 58 минус остаток по счету 59 плюс остаток по счету 55 (субсчет "Депозитные счета"), если по депозитам начисляют проценты |
| Денежные средства | 260 | Сумма остатков по счетам 50, 51, 52, 55 (субсчета "Аккредитивы" и "Чековые книжки", "Депозитные счета", если по депозитным вкладам не начисляют проценты), 57 |
| Прочие оборотные активы | 270 | Показатели, не отраженные в предыдущих строках раздела "Оборотные активы" баланса |

Строка 290 "Итого по разделу II"

По строке 290 приводится сумма строк 210 "Запасы", 220 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", 230 "Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)", 240 "Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)", 250 "Краткосрочные финансовые вложения", 260 "Денежные средства", 270 "Прочие оборотные активы".

Строка 300 "Баланс"

По строке 300 вписывается сумма строк 190 "Итого по разделу I" и 290 "Итого по разделу II".

Раздел III. "Капитал и резервы"

В разд. III баланса бухгалтер должен заполнить строки:

410 "Уставный капитал";

411 "Собственные акции, выкупленные у акционеров";

420 "Добавочный капитал";

430 "Резервный капитал";

431 "Резервы, образованные в соответствии с законодательством";

432 "Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами";

470 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)";

490 "Итого по разделу III".

Строка 410 "Уставный капитал"

По строке 410 записывается величина уставного (складочного) капитала, которая указана в учредительных документах. Согласно Гражданскому кодексу РФ уставный капитал организации может быть в виде:

- складочного капитала - в полном товариществе и товариществе на вере;

- паевого либо неделимого фонда - в производственном кооперативе;

- уставного капитала - в акционерных обществах, обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью;

- уставного фонда - в унитарных государственных и муниципальных предприятиях.

Учет уставного капитала ведется на счете 80 "Уставный капитал". После государственной регистрации организации ее уставный капитал в сумме, зафиксированной в уставе, отражается в учете:

Дебет 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал" Кредит 80

- отражена задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал.

Уставный капитал акционерного общества не является навсегда установленной величиной. Руководствуясь экономическими реалиями, а также исходя из требований действующего законодательства и финансово-производственной целесообразности, акционерное общество может увеличивать или уменьшать свой уставный капитал, а также изменять его структуру.

Увеличение уставного капитала

Акционерное общество может принять решение об увеличении размера своего уставного капитала. Однако уставный капитал может быть увеличен только после того, как будут полностью оплачены ранее объявленный уставный капитал и все зарегистрированные выпуски акций и облигаций.

Увеличение уставного капитала акционерного общества может производиться двумя способами: путем конвертации ранее размещенных акций в акции с большей номинальной стоимостью и путем выпуска дополнительных акций.

Конвертация акций

Конвертироваться могут как все размещенные акции, так и акции определенных категорий (типов). Однако в процессе такой конвертации акции не могут переходить в акции другого типа. Приобретая новую номинальную стоимость, они сохраняют свою прежнюю категорию. При этом номинальная стоимость всех обыкновенных и привилегированных акций одного типа должна быть увеличена одинаково.

В зависимости от источников увеличения уставного капитала в бухгалтерском учете акционерного общества как открытого, так и закрытого типа данная операция отражается одной из следующих проводок:

Дебет 83 субсчет "Эмиссионный доход" Кредит 80

- отражено увеличение уставного капитала за счет эмиссионного дохода;

Дебет 83 субсчет "Средства от переоценки основных фондов" Кредит 80

- отражено увеличение уставного капитала за счет средств от переоценки основных фондов;

Дебет 84 субсчет "Нераспределенная прибыль прошлых лет" Кредит 80

- отражено увеличение уставного капитала за счет нераспределенной прибыли прошлых лет;

Дебет 84 субсчет "Нераспределенная прибыль отчетного года" Кредит 80

- отражено увеличение уставного капитала за счет нераспределенной прибыли отчетного года.

Необходимо заметить, что записи в бухгалтерском учете, отражающие увеличение уставного капитала, производятся только после внесения соответствующих изменений в устав общества и после регистрации решения о размещении акций, в которые осуществляется конвертация.

В момент принятия решения об увеличении уставного капитала в собственности акционерного общества может находиться часть акций, которые решено конвертировать. В этом случае по дебету счета 81 "Собственные акции (доли)" следует произвести доначисление стоимости акций до их новой номинальной стоимости. В этом случае источник увеличения уставного капитала должен быть уменьшен на разность между величиной, на которую производится увеличение уставного капитала, и суммой, на которую была увеличена номинальная стоимость собственных акций, выкупленных у акционеров.

В бухгалтерском учете общества делаются следующие проводки:

Дебет 81 Кредит 80

- произведено доначисление стоимости собственных акций до их новой номинальной стоимости;

Дебет 83 (84) Кредит 80

- отражена разность между величиной, на которую производится увеличение уставного капитала, и суммой, на которую была увеличена номинальная стоимость собственных акций.

Пример. Уставный капитал акционерного общества составляет 80 000 руб. и состоит из 80 обыкновенных акций номинальной стоимостью 1000 руб. каждая.

В 2005 г. принято решение об увеличении уставного капитала общества до 320 000 руб. путем конвертации всех акций в акции с номинальной стоимостью 4000 руб. каждая. Источником увеличения уставного капитала является нераспределенная прибыль прошлых лет. На момент принятия решения об увеличении уставного капитала в собственности акционерного общества находится пять акций.

После регистрации изменений в уставе общества в бухгалтерском учете делаются следующие проводки:

Дебет 81 Кредит 80

- 15 000 руб. ((4000 руб. - 1000 руб.) х 5 шт.) - произведено доначисление стоимости собственных акций до их новой номинальной стоимости;

Дебет 84 субсчет "Нераспределенная прибыль прошлых лет" Кредит 80

- 225 000 руб. (320 000 - 80 000 - 15 000) - отражена разность между величиной, на которую производится увеличение уставного капитала, и суммой, на которую была увеличена номинальная стоимость собственных акций.

Выпуск акций

Уставный капитал акционерного общества можно увеличить также за счет размещения дополнительных акций. При этом количество размещаемых акций не должно превышать общего количества уже объявленных акций, зафиксированных в уставе общества.

После регистрации в финансовых органах решения о выпуске акций общество приступает к их размещению. После окончания срока размещения акций утверждается отчет об итогах их размещения. И только после этого принимается решение об увеличении уставного капитала общества на сумму размещенных акций и внесении соответствующих изменений в устав.

Согласно п. 1 ст. 36 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" оплата акций осуществляется по рыночной стоимости, но не ниже номинальной. Исключение из этого порядка возможно только в двух следующих случаях:

- при размещении дополнительных обыкновенных акций акционеры, уже владеющие обыкновенными акциями, могут приобрести их на преимущественных правах по цене ниже рыночной. В этом случае цена размещения акций может быть ниже рыночной стоимости не более чем на 10 процентов;

- при размещении дополнительных акций с участием посредника. В этом случае цена размещения акций может быть ниже их рыночной стоимости на размер посреднического вознаграждения, установленного в процентном отношении к цене размещения акций.

Срок оплаты акций второй и последующих эмиссий определяется акционерным обществом самостоятельно - в решении о размещении дополнительных акций. Однако этот срок не может превышать одного года с момента размещения акций.

Акционерное общество самостоятельно определяет и форму оплаты акций: деньгами, ценными бумагами, другими вещами либо имущественными и иными правами, имеющими денежную оценку. При оплате дополнительных акций имуществом его денежная оценка производится советом директоров (наблюдательным советом). А если номинальная стоимость акций, оплачиваемых неденежными средствами, составляет более 200 МРОТ, то для оценки имущества необходимо привлечь независимого оценщика (аудитора).

Непосредственно при приобретении дополнительных акций они оплачиваются в следующих размерах: акции, которые оплачиваются денежными средствами, - в размере не менее 25 процентов от их номинальной стоимости; акции, которые оплачиваются неденежными средствами, - в полном размере.

Дополнительные акции могут размещаться различными способами: среди своих акционеров, путем подписки и т.п. С начала размещения дополнительных акций до регистрации увеличения уставного капитала общества проходит определенное время, в течение которого от владельцев акций начинают поступать денежные или иные средства. Некоторые бухгалтеры отражают их на счете 75 "Расчеты с учредителями". Однако на этом счете отражается задолженность акционеров по оплате уставного капитала. В данном случае уставный капитал будет увеличен только после регистрации изменений в учредительных документах.

Поэтому до момента регистрации этих изменений полученные средства следует отражать на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты за акции до увеличения уставного капитала":

Дебет 07 (08, 50, 51...) Кредит 76 субсчет "Расчеты за акции до увеличения уставного капитала"

- отражены средства, полученные в счет оплаты дополнительных акций.

После регистрации итогов размещения акций и внесения изменений в устав в бухгалтерском учете акционерного общества делаются следующие записи:

Дебет 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал" Кредит 80

- отражено увеличение уставного капитала на номинальную стоимость размещенных акций;

Дебет 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал" Кредит 83 субсчет "Эмиссионный доход"

- отражена сумма превышения подписной стоимости акций над их номинальной стоимостью;

Дебет 76 субсчет "Расчеты за акции до увеличения уставного капитала" Кредит 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал"

- зачтена задолженность акционеров по оплате размещенных акций.

Пример. Акционерное общество увеличивает уставный капитал за счет выпуска дополнительных акций, которые размещаются путем подписки. Оплата размещенных акций производится денежными средствами. Номинальная стоимость акций составляет 1000 руб., а цена их размещения - 1200 руб. Всего было выпущено 500 акций, которые были полностью размещены. В бухгалтерском учете акционерного общества данная операция отражается следующим образом.

До регистрации изменений в уставе нужно сделать проводку:

Дебет 51 Кредит 76 субсчет "Расчеты за акции до увеличения уставного капитала"

- 600 000 руб. (1200 руб. х 500 шт.) - отражены средства, полученные от акционеров в счет оплаты дополнительных акций.

После регистрации изменений в уставе следует сделать такие записи:

Дебет 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал" Кредит 80

- 500 000 руб. (1000 руб. х 500 шт.) - отражено увеличение уставного капитала на номинальную стоимость размещенных акций;

Дебет 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал" Кредит 83 субсчет "Эмиссионный доход"

- 100 000 руб. (200 руб. х 500 шт.) - отражена сумма превышения подписной стоимости акций над их номинальной стоимостью;

Дебет 76 субсчет "Расчеты за акции до увеличения уставного капитала" Кредит 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал"

- 600 000 руб. - зачтена задолженность акционеров по оплате размещенных акций.

Если обществу не удалось разместить необходимое количество акций и выпуск был признан несостоявшимся, то суммы, внесенные в оплату акций, возвращаются обратно их владельцам, что отражается в учете проводкой:

Дебет 76 субсчет "Расчеты за акции до увеличения уставного капитала" Кредит 51 (08, 50...)

- возвращены средства, полученные ранее в счет оплаты дополнительных акций.

Размещение акций путем подписки может осуществляться и с помощью посредников. При этом действующие нормативные акты не дают однозначного ответа на вопрос, куда относится сумма вознаграждения, выплачиваемая посреднику.

Однако в ст. 36 Федерального закона "Об акционерных обществах" указано, что при размещении дополнительных акций через посредника цена размещения акций может отклоняться от их рыночной стоимости на размер посреднического вознаграждения. Поскольку превышение рыночной стоимости акций над их номинальной стоимостью отражается в составе эмиссионного дохода, то по аналогии с этим суммы посреднического вознаграждения следует относить на уменьшение эмиссионного дохода. Но так как выпуск акций может быть признан несостоявшимся, то в течение срока размещения акций вознаграждение посреднику отражается проводкой:

Дебет 91 субсчет "Прочие расходы" Кредит 76

- начислено вознаграждение посреднику.

После увеличения уставного капитала и отражения этого факта в бухгалтерском учете ранее начисленное посреднику вознаграждение покрывается за счет эмиссионного дохода:

Дебет 83 субсчет "Эмиссионный доход" Кредит 91 субсчет "Прочие доходы"

- вознаграждение посредника отнесено на эмиссионный доход.

Если дополнительные акции размещаются среди своих акционеров, то увеличение уставного капитала возможно только за счет внутренних источников: эмиссионного дохода, полученного от продажи собственных акций сверх их номинальной стоимости; средств от переоценки основных фондов; нераспределенной прибыли.

В этом случае на основании решения об увеличении уставного капитала в бухгалтерском учете общества делается такая проводка:

Дебет 83 (84) Кредит 80

- увеличен уставный капитал.

Статьей 37 Федерального закона "Об акционерных обществах" установлены широкие возможности конвертации в акции иных ценных бумаг акционерного общества. Общество самостоятельно определяет как порядок такой конвертации, так и виды ценных бумаг, которые конвертируются в акции, и т.п.

Ценные бумаги акционерного общества могут конвертироваться как в обыкновенные, так и в различные типы привилегированных акций. При этом номинальная стоимость размещенных привилегированных акций не должна превышать 25 процентов от уставного капитала общества.

Чаще всего в акции конвертируются облигации. В бухгалтерском учете акционерного общества делается проводка:

Дебет 67 субсчет "Облигации, конвертируемые в акции" Кредит 76 субсчет "Расчеты за акции до увеличения уставного капитала"

- отражена номинальная стоимость облигаций, конвертируемых в акции.

После государственной регистрации увеличения уставного капитала в бухгалтерском учете общества делаются следующие проводки:

Дебет 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал" Кредит 80

- отражено увеличение уставного капитала на номинальную стоимость размещенных акций;

Дебет 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал" Кредит 83 субсчет "Эмиссионный доход"

- отражена разница между номинальной стоимостью размещенных акций и конвертируемых в них облигаций;

Дебет 76 субсчет "Расчеты за акции до увеличения уставного капитала" Кредит 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал"

- зачтена задолженность акционеров по оплате акций.

Пример. Акционерное общество приняло решение об увеличении уставного капитала путем конвертации в акции ранее выпущенных облигаций. В акции конвертируется 50 облигаций номинальной стоимостью 1000 руб. каждая. При этом выпускается 50 акций, номинальная стоимость которых также составляет 1000 руб.

В бухгалтерском учете общества делаются следующие проводки.

До внесения изменений в устав:

Дебет 67 Кредит 76 субсчет "Расчеты за акции до увеличения уставного капитала"

- 50 000 руб. (1000 руб. х 50 шт.) - отражена номинальная стоимость облигаций, конвертируемых в акции.

После внесения изменений в устав:

Дебет 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал" Кредит 80

- 50 000 руб. (1000 руб. х 50 шт.) - отражено увеличение уставного капитала на номинальную стоимость размещенных акций;

Дебет 76 субсчет "Расчеты за акции до увеличения уставного капитала" Кредит 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал"

- 50 000 руб. - зачтена задолженность акционеров по оплате дополнительных акций.

Уменьшение уставного капитала

Уменьшение уставного капитала может производиться как по желанию самого общества, так и в соответствии с требованиями действующего законодательства. Так, согласно п. 4 ст. 35 Федерального закона "Об акционерных обществах" если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше его уставного капитала, то общество обязано уменьшить уставный капитал до величины чистых активов.

Минимальный размер уставного капитала общества после его уменьшения не может быть ниже:

- размера уставного капитала, определенного действующим законодательством на дату регистрации изменений в уставе общества, - если уставный капитал уменьшен по желанию общества;

- размера уставного капитала, определенного действующим законодательством на дату регистрации самого общества, - если уставный капитал уменьшен до величины чистых активов.

Уменьшение уставного капитала возможно путем:

- конвертации акций в акции с меньшей номинальной стоимостью;

- сокращения общего количества размещенных акций.

При конвертации акций номинальная стоимость обыкновенных и привилегированных акций одного типа уменьшается на одинаковую сумму. Решение о конвертации привилегированных акций, размер дивиденда по которым определен в процентах к их номиналу, может быть принято только с участием владельцев этих акций. Те из них, которые не участвовали в голосовании или голосовали против решения о конвертации, могут требовать у общества выкупа принадлежащих им акций.

Действующим законодательством не регламентированы сроки выплаты акционерам денежных или иных средств при уменьшении номинальной стоимости акций. Поэтому общество может начать выплаты до внесения изменений в устав. До этого момента расчеты с акционерами лучше вести с использованием счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты за акции до уменьшения уставного капитала":

Дебет 76 субсчет "Расчеты за акции до уменьшения уставного капитала" Кредит 51 (50...)

- акционерам выплачены средства, соответствующие размеру уменьшения номинальной стоимости акций.

После государственной регистрации изменений в уставе общества в бухгалтерском учете делаются следующие проводки:

Дебет 80 Кредит 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал"

- отражено уменьшение уставного капитала;

Дебет 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал" Кредит 76 субсчет "Расчеты за акции до уменьшения уставного капитала"

- зачтена задолженность перед акционерами на сумму уменьшения номинальной стоимости акций.

Отражая в учете уменьшение номинальной стоимости акций для покрытия убытков, бухгалтер делает проводку:

Дебет 80 Кредит 84

- отражено уменьшение номинальной стоимости акций.

В этом случае никаких выплат акционерам - держателям акций, номинальная стоимость которых уменьшается, не производится. Если на момент конвертации акций в акции с меньшей номинальной стоимостью в собственности акционерного общества находятся акции конвертируемого выпуска, их номинальная стоимость также уменьшается:

Дебет 80 Кредит 81

- отражено уменьшение номинальной стоимости собственных акций.

Уменьшение уставного капитала возможно также и за счет сокращения общего количества размещенных акций. Однако в соответствии с п. 1 ст. 29 Федерального закона "Об акционерных обществах" это допускается только в том случае, если такая возможность предусмотрена в уставе общества.

При этом общее собрание акционеров не вправе принимать решение об уменьшении уставного капитала общества путем приобретения части размещенных акций с целью их погашения, если:

- номинальная стоимость акций, оставшихся в обращении, окажется меньше минимального размера уставного капитала, предусмотренного законодательством на дату регистрации соответствующих изменений в уставе (п. 1 ст. 29 Федерального закона "Об акционерных обществах");

- номинальная стоимость размещенных привилегированных акций превысит 25 процентов от уставного капитала общества (п. 2 ст. 25 Федерального закона "Об акционерных обществах").

Количество размещенных акций также можно уменьшить путем конвертации определенных типов размещенных акций в облигации или иные ценные бумаги. Чаще всего акции конвертируются в облигации.

Данная операция отражается в бухгалтерском учете общества следующим образом:

Дебет 76 субсчет "Расчеты за акции до уменьшения уставного капитала" Кредит 67

- отражена номинальная стоимость выпущенных в обращение облигаций, в которые конвертируются акции;

Дебет 76 субсчет "Расчеты за акции до уменьшения уставного капитала" Кредит 98

- отражено превышение номинальной стоимости аннулированных акций над ценой размещения облигаций.

После регистрации изменений в уставе общества об уменьшении уставного капитала производятся следующие записи:

Дебет 80 Кредит 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал"

- отражено уменьшение уставного капитала на номинальную стоимость выпущенных облигаций;

Дебет 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал" Кредит 76 субсчет "Расчеты за акции до уменьшения уставного капитала"

- зачтена задолженность перед акционерами по оплате аннулированных акций, конвертируемых в облигации.

Строка 411 "Собственные акции, выкупленные у акционеров"

По строке 411 бухгалтер должен показать стоимость собственных акций, которые общество выкупило у акционеров.

Приобретение собственных акций общества бухгалтер отражает проводкой:

Дебет 81 Кредит 51

- выкуплены собственные акции.

Затем акции можно продать или аннулировать.

Пример. ОАО выкупило 100 собственных акций по цене 100 руб. за штуку (это их номинальная стоимость). Затем общее собрание акционеров решило уменьшить уставный капитал на 6000 руб. Поэтому было аннулировано 60 акций. Остальные акции проданы по 110 руб. за штуку.

Бухгалтер ОАО эту ситуацию отразил следующим образом:

Дебет 81 Кредит 51

- 10 000 руб. (100 ед. х 100 руб.) - выкуплены собственные акции;

Дебет 80 Кредит 81

- 6000 руб. (60 ед. х 100 руб.) - уменьшен уставный капитал;

Дебет 76 Кредит 91 субсчет "Прочие доходы"

- 4400 руб. (40 ед. х 110 руб.) - отражена выручка от продажи акций;

Дебет 51 Кредит 76

- 4400 руб. - получены деньги за акции;

Дебет 91 субсчет "Прочие расходы" Кредит 81

- 4000 руб. (40 ед. х 100 руб.) - списана учетная стоимость акций;

Дебет 91 субсчет "Сальдо прочих доходов и расходов" Кредит 99

- 400 руб. (4400 - 4000) - определена прибыль от продажи купленных ранее собственных акций.

Строка 420 "Добавочный капитал"

По строке 420 Бухгалтерского баланса показывается величина добавочного капитала.

Добавочный капитал формируется за счет:

- эмиссионного дохода акционерного общества;

- прироста стоимости внеоборотных активов;

- положительной курсовой разницы по вкладам иностранной валюты в уставный капитал.

Раньше в составе добавочного капитала также указывалась стоимость имущества, полученного безвозмездно от других юридических и физических лиц. В настоящее время стоимость безвозмездно полученных активов отражается как доходы будущих периодов, то есть их первоначально нужно учитывать на счете 98 "Доходы будущих периодов".

Рассмотрим подробнее каждый из вышеназванных источников.

Эмиссионный доход акционерного общества

Эмиссионный доход акционерного общества составляет сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной за счет продажи этих акций по цене, превышающей номинальную стоимость.

Возможность увеличения уставного капитала акционерного общества путем размещения дополнительных акций предусмотрена ст. 100 Гражданского кодекса РФ, а также ст. 28 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах".

Проведение эмиссии ценных бумаг регулируется гл. 5 Федерального закона от 22 апреля 1996 г. N 39-ФЗ "О рынке ценных бумаг", а также нормативными актами Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг.

При этом дополнительные акции эмитируются в соответствии с Постановлением ФКЦБ России от 18 июня 2003 г. N 03-30/пс.

Прирост стоимости внеоборотных активов

В соответствии с п. 68 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации сумму дооценки основных средств, объектов капитального строительства и других материальных объектов со сроком полезного использования свыше 12 месяцев предприятия должны учитывать как добавочный капитал.

Согласно п. 14 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. N 26н, увеличение первоначальной стоимости основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается исключительно в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и переоценки объектов основных средств.

По окончании достройки, дооборудования или реконструкции объекта основных средств затраты, которые организация отразила на счете учета капитальных вложений, нужно списать в дебет счета учета основных средств. Одновременно на сумму этих затрат организация может увеличить сумму на счете учета добавочного капитала и уменьшить собственную прибыль (за минусом суммы начисленной амортизации).

Положительные курсовые разницы по вкладам иностранной валюты в уставный капитал

Курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала организации, подлежит отнесению на ее добавочный капитал. Это следует из п. 14 Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" ПБУ 3/2000, утвержденного Приказом Минфина России от 10 января 2000 г. N 2н.

Под курсовой разницей, связанной с формированием уставного капитала организации, понимают разность между рублевой оценкой задолженности учредителя по вкладу в уставный капитал организации, оцененному в учредительных документах в иностранной валюте, исчисленной по курсу Центрального банка РФ на дату поступления суммы вкладов, и реально внесенной суммой.

В бухгалтерском учете курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала организации, отражается по дебету счета расчетов с учредителями и кредиту счета учета добавочного капитала.

Использование добавочного капитала

Суммы, отнесенные в кредит счета 83, как правило, не списываются. Дебетовые записи по нему могут иметь место лишь в случаях:

- погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам его переоценки;

- направления средств на увеличение уставного капитала;

- покрытия убытка предприятия;

- распределения сумм между учредителями организации и т.п.

Строка 430 "Резервный капитал"

По строке 430 отражаются остатки резервного и других аналогичных фондов.

Такие фонды создаются как в обязательном порядке, так и по инициативе собственников организации.

В обязательном порядке резервный фонд создают акционерные общества. Это установлено п. 1 ст. 35 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах".

Согласно этому Закону акционерные общества должны ежегодно отчислять в резервный фонд не менее 5 процентов от своей чистой прибыли. Прекращаются же эти отчисления, когда резервный фонд достигает размера, предусмотренного уставом.

Однако этот фонд не может быть меньше 5 процентов от уставного капитала.

Образование обязательного резервного фонда отражается бухгалтерской проводкой:

Дебет 84 субсчет "Нераспределенная прибыль прошлых лет" Кредит 82 субсчет "Резервный фонд, образуемый в соответствии с законодательством"

- направлена часть чистой прибыли в резервный фонд.

Что же касается необязательных резервных фондов, то они также образуются за счет чистой прибыли. Средства этих фондов необходимо учитывать на субсчете "Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами" счета 82.

Строка 431 "Резервы, образованные в соответствии с законодательством"

По строке 431 приводится величина обязательного резервного капитала. Эту строку заполняют только акционерные общества.

Строка 432 "Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами"

По строке 432 отражаются резервы, образованные на основании учредительных документов предприятия.

Строка 470 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"

По строке 470 Бухгалтерского баланса за 200… г. нужно показать как нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет, так и нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) отчетного года.

После проведения годового общего собрания акционеров или общего собрания участников на основании протокола в бухгалтерском учете организации делали соответствующие записи.

Решение собственников о распределении прибыли или покрытии убытков отчетного года - это факт хозяйственной деятельности организации, который имеет место не в отчетном, а в следующем году. Поэтому отражать в бухгалтерском учете решения общего собрания акционеров или общего собрания собственников нужно в следующем отчетном периоде.

Согласно п. 3 Положения по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" (ПБУ 7/98), объявление годовых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества за отчетный год является событием после отчетной даты. События такого вида должны раскрываться в пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках. При этом никаких записей в бухгалтерском учете делать не нужно (п. 10 ПБУ 7/98).

В то же время п. 14 Указаний настаивал на том, чтобы показатели по строкам "Уставный капитал", "Резервный капитал", "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" отражались в годовом Бухгалтерском балансе с учетом решения общего собрания собственников о покрытии убытков, выплате дивидендов и т.д.

Таким образом, существовало явное противоречие между положениями ПБУ 7/98 и требованиями п. 14 Приказа N 67н.

Очевидно, что после отмены п. 14 Приказа противоречия в законодательстве исчезли и отражать информацию о распределении прибыли и покрытии убытков отчетного года, а также о распределении дивидендов следует только в пояснительной записке к Бухгалтерскому балансу. В самом балансе указанные операции найдут отражение лишь в следующем отчетном году.

Откуда взять сведения, чтобы заполнить раздел III Бухгалтерского баланса

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Строка баланса | Код строки баланса | Как сформировать показатели для баланса |
| Уставный капитал | 410 | Сальдо счета 80 |
| Собственные акции, выкупленные у акционеров | 411 | Сальдо счета 81 |
| Добавочный капитал | 420 | Сальдо счета 83 |
| Резервный капитал | 430 | Сумма строк 431 и 432 |
| Резервы, образованные в  соответствии с  законодательством | 431 | Сальдо субсчета счета 82, на котором отражена сумма резерва, созданного в соответствии с законодательством РФ |
| Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами | 432 | Сальдо субсчета счета 82, где показан размер резерва, образованного в соответствии с учредительными документами |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 470 | Сальдо счетов 84 и 99 |

Строка 490 "Итого по разделу III"

По строке 490 Бухгалтерского баланса дается сумма строк:

- 410 "Уставный капитал";

- 420 "Добавочный капитал";

- 430 "Резервный капитал";

- 470 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" (если образовалась прибыль) за вычетом данных по строке 411 "Собственные акции, выкупленные у акционеров".

Если получен убыток, то показатель строки 470 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" не суммируется, а вычитается.

Раздел IV. "Долгосрочные обязательства"

В разд. IV баланса бухгалтер должен заполнить строки:

510 "Займы и кредиты";

515 "Отложенные налоговые обязательства";

520 "Прочие долгосрочные обязательства";

590 "Итого по разделу IV".

Строка 510 "Займы и кредиты"

По строке 510 показываются заемные средства, задолженность по которым предприятие должно погасить более чем через 12 месяцев. Отсчет начинается с 1-го числа календарного месяца, следующего за тем месяцем, в котором кредиты и займы были получены.

Задолженность предприятия по кредитам и займам указывается с учетом начисленных процентов. Это установлено п. 73 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Стоит отметить, что в форме баланса не предусмотрены отдельные строки для расшифровки долгосрочных заемных средств. Однако если организация берет деньги взаймы из разных источников, то можно раздельно указать задолженность перед банками и другими организациями. Чтобы это сделать, в баланс нужно ввести дополнительные строки.

Строка 515 "Отложенные налоговые обязательства"

Под отложенным налоговым обязательством понимается сумма, на которую придется увеличить налог на прибыль в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Чтобы рассчитать отложенное налоговое обязательство, бухгалтер должен сумму налогооблагаемых временных разниц умножить на ставку налога на прибыль.

Налогооблагаемые временные разницы возникают в случае, если в текущем периоде расходы для целей налогообложения признаются полностью, а в бухгалтерском учете - по частям. Например, это могут быть проценты по заемным средствам, использованным для приобретения основных средств. В налоговом учете они признаются внереализационными расходами в период их начисления, а в бухгалтерском - включаются в стоимость основного средства и списываются на расходы посредством амортизации.

Кроме того, налогооблагаемые разницы возникают тогда, когда для целей налогообложения расходы в отчетном периоде необходимо признать в большей сумме, чем для целей бухгалтерского учета. В обоих случаях в текущем периоде налогооблагаемая прибыль будет ниже бухгалтерской, поэтому налог необходимо платить в меньшем размере, чем по данным бухгалтерского учета.

Однако в будущем произойдет обратное, и налогооблагаемая прибыль окажется выше, чем бухгалтерская, в результате чего придется "переплатить" налог.

После того как вы определили отложенное налоговое обязательство, его нужно отразить в бухгалтерском учете. Прежде всего, такое обязательство следует отразить в бухгалтерском аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла налогооблагаемая временная разница.

Строка 520 "Прочие долгосрочные обязательства"

По строке 520 вписываются суммы привлеченных долгосрочных пассивов организации, которые не были указаны в строках 510 и 515.

Где взять информацию, чтобы заполнить раздел IV баланса

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Строка баланса | Код строки баланса | Как сформировать показатели для баланса |
| Займы и кредиты | 510 | Остаток по счету 67, на котором отражена задолженность по долгосрочным кредитам и займам, а также сумма процентов по ним |
| Отложенные налоговые обязательства | 515 | Сальдо счета 77 |
| Прочие долгосрочные обязательства | 520 | Долгосрочные пассивы, которые не были отражены в разд. IV "Долгосрочные обязательства" |

Строка 590 "Итого по разделу IV"

По строке 590 указывается сумма строк 510 "Займы и кредиты", 515 "Отложенные налоговые обязательства" и 520 "Прочие долгосрочные обязательства" формы N 1.

Раздел V. "Краткосрочные обязательства"

В разд. V баланса бухгалтер должен заполнить строки:

610 "Займы и кредиты";

620 "Кредиторская задолженность";

621 "Поставщики и подрядчики";

622 "Задолженность перед персоналом организации";

623 "Задолженность перед государственными внебюджетными фондами";

624 "Задолженность по налогам и сборам";

625 "Прочие кредиторы";

630 "Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов";

640 "Доходы будущих периодов";

650 "Резервы предстоящих расходов";

660 "Прочие краткосрочные обязательства";

690 "Итого по разделу V".

Строка 610 "Займы и кредиты"

В этой строке отражают задолженность организации по кредитам и займам, полученным менее чем на 12 месяцев. Задолженность по краткосрочным кредитам и займам приводится с учетом процентов, которые организация должна уплатить в отчетном периоде.

Кроме того, по этой строке показывают и те долги организации, что в прошлых отчетных периодах считались долгосрочными, а в этом году должны быть погашены.

Все такие случаи необходимо отметить в пояснительной записке к Бухгалтерскому балансу.

Строка 620 "Кредиторская задолженность"

По строке 620 отражают общую сумму кредиторской задолженности организации. Расшифровку же приводят в строках 621 - 625.

По строке 621 показывают задолженность перед поставщиками и подрядчиками за поступившие материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги.

По строке 622 нужно привести сумму начисленной, но еще не выданной заработной платы.

По строке 623 отражают задолженность перед государственными внебюджетными фондами.

То есть тут надо записать сумму единого социального налога и взносов по обязательному пенсионному страхованию и страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

По строке 624 указывают задолженность перед бюджетом.

По строке 625 представляется прочая кредиторская задолженность организации: суммы страховых взносов, арендная плата, долги перед подотчетниками и т.п.

Строка 630 "Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов"

Условия, которые должно выполнить предприятие, прежде чем выплачивать деньги своим владельцам, установлены Федеральным законом от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" и Федеральным законом от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах":

1) уставный капитал общества должен быть полностью оплачен;

2) у организации должно быть достаточно денег, чтобы погасить задолженность перед всеми кредиторами;

3) стоимость чистых активов общества должна превышать сумму его уставного и резервного капиталов. Причем такое соотношение должно сохраниться и после того, как будут выплачены дивиденды;

4) организация должна рассчитаться со своими бывшими владельцами, если те решили продать ей свои акции (или доли);

5) надо объявить, какие дивиденды будут выплачиваться по каждому типу акций;

6) необходимо выплатить дивиденды всем владельцам привилегированных акций.

Дивиденды по привилегированным акциям можно выдавать не из прибыли, а за счет фондов, которые специально создавались для этих целей. Это следует из статьи Федерального закона "Об акционерных обществах".

В акционерных обществах решение о выплате дивидендов принимает общее собрание акционеров. Но собрание должно учитывать мнение совета директоров общества и не назначать больший размер годовых дивидендов, чем тот, который рекомендован советом директоров.

Что же касается обществ с ограниченной ответственностью, то там доход владельцам компании выдают, если так постановило общее собрание участников общества.

Итак, на общем собрании акционеров (или же на собрании участников общества с ограниченной ответственностью) решили выплатить доходы учредителям. После этого бухгалтер должен отразить в учете задолженность перед владельцами компании. Если учредителем является юридическое лицо, то надо записать:

Дебет 84 Кредит 75 субсчет "Расчеты по выплате доходов"

- начислены доходы учредителю.

Такую же проводку нужно делать, когда учредитель - физическое лицо, которое не работает на данном предприятии. Если же гражданин - сотрудник организации, то бухгалтер делает следующую запись:

Дебет 84 Кредит 70

- начислен доход учредителю.

Но в любом случае, согласно п. 1 ст. 270 Налогового кодекса РФ, сумма дивидендов не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Если дивиденды выплачиваются деньгами, то бухгалтер делает такую проводку:

Дебет 75 субсчет "Расчеты по выплате доходов" Кредит 50 (51, 52)

- выплачены доходы учредителям.

Дивиденды, выданные продукцией собственного производства, отражаются так:

Дебет 75 субсчет "Расчеты по выплате доходов" Кредит 90 субсчет "Выручка"

- выплачены доходы продукцией собственного производства.

Если же организация в качестве дивидендов раздает какое-либо имущество (например, материалы, автомобили), то в учете бухгалтер делает следующую запись:

Дебет 75 субсчет "Расчеты по выплате доходов" Кредит 91 субсчет "Прочие доходы"

- выплачены доходы учредителям прочим имуществом.

Строка 640 "Доходы будущих периодов"

По строке 640 Бухгалтерского баланса отражаются доходы предприятия, которые относятся к будущим отчетным периодам, а получены уже в этом году. К таким доходам, в частности, относятся:

- получение арендной платы авансом за несколько месяцев вперед;

- целевые бюджетные поступления коммерческим организациям;

- стоимость безвозмездно полученного имущества и т.п.

Как отличить авансы от доходов будущих периодов

Если на расчетный счет или в кассу фирмы поступили деньги от другой организации или от гражданина, бухгалтеру надо решить, как отразить данные средства в бухгалтерском учете. Если это аванс, делается такая проводка:

Дебет 51 (50) Кредит 62 субсчет "Авансы полученные"

- поступил аванс.

В бухгалтерском балансе суммы, собранные на субсчете "Авансы полученные" к счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", указывают по строке 627.

В том случае, когда фирма получает доход, относящийся к будущим периодам, бухгалтер делает следующую проводку:

Дебет 51 (50) Кредит 98 субсчет "Доходы, полученные в счет будущих периодов"

- получен доход будущих периодов.

Суммы таких доходов отражают по строке 640 баланса.

Обратимся к Положению по бухгалтерскому учету "Доходы организации" (ПБУ 9/99).

В п. 2 данного нормативного акта сказано, что доход - это когда организация получает экономическую выгоду. Иными словами, доход возникает, только если бухгалтер считает, что скорее всего деньги, полученные от клиентов, не придется возвращать. Ведь в противном случае никакой выгоды не будет.

Некоторые виды доходов будущих периодов приведены в Инструкции по применению Плана счетов. Это арендная плата, деньги, вырученные от продажи проездных билетов, абонентская плата и т.д. Во всех этих случаях организации уже не придется возвращать деньги клиенту (если, конечно, не будет каких-то непредвиденных обстоятельств). Есть и другие ситуации, не перечисленные в Инструкции, когда возникают доходы будущих периодов, - например франчайзинг (коммерческая концессия).

Пример. ЗАО владеет исключительным правом на компьютерную программу по автоматизации складского учета. В сентябре 200… г. ЗАО заключило с ООО договор коммерческой концессии. По этому договору ООО имеет право в течение года модифицировать программу исходя из требований своих клиентов. Плата по договору концессии составляет 2 400 000 руб. Деньги поступили на расчетный счет ЗАО в октябре 200… г. Бухгалтер включил эту сумму в доходы будущих периодов.

В учете он сделал такую проводку:

Дебет 51 Кредит 98 субсчет "Доходы, полученные в счет будущих периодов"

- 2 400 000 руб. - получена плата по договору коммерческой концессии.

Заметим, что обязательства перед тем, кто уплатил вам деньги, считаются исполненными, как только клиент получает возможность пользоваться помещением, бассейном, товарным знаком и пр.

Теперь об авансах. Главное их отличие в том, что они не приносят организации никакой экономической выгоды. Ведь предприятию, получившему аванс, еще предстоит исполнить свои обязательства - отгрузить товар, выполнить работу или оказать услугу. И лишь после этого можно сказать, что доход получен. Если же фирма откажется от взятых на себя обязательств, то аванс придется вернуть.

К авансам, в частности, относится предоплата в счет будущей поставки товаров: как правило, у фирмы-продавца есть возможность передумать и, оставив товар себе, вернуть деньги несостоявшемуся покупателю. Также к авансам следует относить суммы, поступившие за работу, которую фирма еще не сделала.

Таким образом, если бухгалтер считает, что средства, поступившие от заказчика, принесут фирме экономическую выгоду и деньги не придется возвращать, можно относить их к доходам будущих периодов. Если же есть сомнения, лучше посчитать полученные суммы авансом.

Обратите внимание: все поступления, которые в бухучете относят к таким доходам, для целей налогообложения считаются авансами.

Например, та же арендная плата. Получив деньги за аренду за несколько месяцев вперед, арендодатель должен будет начислить налоги с поступивших сумм как с авансов. А в бухгалтерском учете, как мы уже сказали выше, он включит арендную плату в состав доходов будущих периодов. И учтет на счете 98 "Доходы будущих периодов". Об этом прямо говорится в Плане счетов.

Получив арендную плату вперед за несколько месяцев, арендодатель сделает проводки:

Дебет 60 Кредит 98

- отражена арендная плата в составе доходов будущих периодов;

Дебет 51 Кредит 60

- поступили деньги за аренду.

Строка 650 "Резервы предстоящих расходов"

По строке 650 Бухгалтерского баланса указываются суммы, которые организация зарезервировала для покрытия своих будущих затрат.

В соответствии с п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н), предприятия могут создавать резервы на:

- предстоящую оплату отпусков работникам;

- выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

- выплату вознаграждений по итогам работы за год;

- ремонт основных средств;

- производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;

- предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;

- предстоящие затраты по ремонту предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката;

- гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;

- покрытие иных предвиденных затрат.

Создание резервов предстоящих расходов и платежей отражается в бухгалтерском учете предприятия по кредиту счета 96 "Резервы предстоящих расходов":

Дебет 20 (23, 25, 26, 29, 44) Кредит 96

- направлены средства на формирование резерва предстоящих расходов и платежей.

А уже затем, когда предприятию нужно будет оплатить расходы, на которые и создавался тот или иной резерв, оно сделает у себя в учете проводку:

Дебет 96 Кредит 02 (26, 69, 70...)

- использованы средства созданного резерва предстоящих расходов и платежей.

Однако нередки случаи, когда созданного резерва не хватает для осуществления каких-либо расходов. Тогда сумма превышения этих расходов над размером накопленного резерва отражается по счету 97 "Расходы будущих периодов". А в конце года после инвентаризации резерва предприятие должно доначислить этот резерв, списав в него суммы с дебета счета, предназначенного для учета расходов будущих периодов.

Пример. ОАО содержит котельную для отопления производственных помещений. Учетной политикой предприятия предусмотрен резерв на приобретение топлива для котельной (ведь данные расходы носят сезонный характер и не зависят от объемов производства). Размер отчислений в резерв рассчитывается ежегодно исходя из рыночных цен на топливо. На 200… г. размер резерва составил 24 000 руб. Соответственно ежемесячные отчисления в резервный фонд равны 2000 руб. (24 000 руб. : 12 мес.).

Таким образом, ежемесячно в бухгалтерском учете предприятия делается проводка:

Дебет 23 Кредит 96 субсчет "Резерв на приобретение топлива для котельной"

- 2000 руб. - направлены средства на формирование резерва на приобретение топлива для котельной.

Таким образом, к декабрю 200… г. размер резерва составлял 24 000 руб. К этому времени предприятие приобрело топлива на 28 320 руб. (в том числе НДС - 4320 руб.). Это топливо было полностью использовано уже к середине декабря:

- в ноябре - на сумму 11 800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.);

- в начале декабря - на сумму 16 520 руб. (в том числе НДС - 2520 руб.).

Соответственно к этому времени был полностью использован и созданный резерв в размере 24 000 руб. В конце же декабря предприятие приобрело топлива еще на 8850 руб. (в том числе НДС - 1350 руб.).

Поэтому в конце года после проведения инвентаризации резерв был доначислен на 7500 руб. (8850 - 1350).

В бухгалтерском учете предприятия делаются следующие проводки:

Дебет 10 Кредит 60

- 24 000 руб. - оприходовано топливо на склад;

Дебет 19 Кредит 60

- 4320 руб. - отражен НДС по топливу;

Дебет 60 Кредит 51

- 28 320 руб. - оплачено топливо поставщику;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 4320 руб. - возмещен из бюджета НДС по топливу;

Дебет 96 субсчет "Резерв на приобретение топлива для котельной" Кредит 10

- 10 000 руб. - использовано топливо на отопление в ноябре;

Дебет 96 субсчет "Резерв на приобретение топлива для котельной" Кредит 10

- 14 000 руб. - использовано топливо на отопление в начале декабря;

Дебет 10 Кредит 60

- 7500 руб. - оприходовано топливо на склад;

Дебет 19 Кредит 60

- 1350 руб. - отражен "входной" НДС по топливу;

Дебет 60 Кредит 51

- 9000 руб. - оплачено топливо поставщику;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 1350 руб. - возмещен из бюджета НДС по топливу;

Дебет 96 субсчет "Резерв на приобретение топлива для котельной" Кредит 10

- 7500 руб. - использовано топливо на отопление;

Дебет 97 Кредит 96 субсчет "Резерв на приобретение топлива для котельной"

- 7500 руб. - отражено превышение стоимости использованного топлива над суммой созданного резерва;

Дебет 23 Кредит 96 субсчет "Резерв на приобретение топлива для котельной"

- 7500 руб. - доначислен резерв на приобретение топлива для котельной;

Дебет 96 субсчет "Резерв на приобретение топлива для котельной" Кредит 97

- 7500 руб. - списаны за счет резерва расходы на приобретение топлива в конце декабря 200… г.

Остатка резерва на конец года у предприятия нет. Поэтому, составляя баланс за 200… г., по строке 650 нужно поставить прочерк.

Строка 660 "Прочие краткосрочные обязательства"

По строке 660 Бухгалтерского баланса отражаются суммы краткосрочных обязательств, которые нельзя отнести к другим статьям раздела "Краткосрочные обязательства".

Строка 690 "Итого по разделу V"

По строке 690 вписывается сумма строк 610 "Займы и кредиты", 620 "Кредиторская задолженность", 630 "Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов", 640 "Доходы будущих периодов", 650 "Резервы предстоящих расходов" и 660 "Прочие краткосрочные обязательства" баланса.

Взаимоувязка счетов бухгалтерского учета и строк раздела V баланса

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Строка баланса | Код строки баланса | Как сформировать показатели для баланса |
| Займы и кредиты | 610 | Остаток по субсчетам счета 66, на которых отражена основная задолженность по краткосрочным кредитам и сумма процентов по ним |
| Кредиторская задолженность | 620 | Сумма строк 621 - 625 |
| Поставщики и подрядчики | 621 | Сумма сальдо субсчетов счетов 76 и 60, на которых отражена задолженность перед поставщиками и подрядчиками |
| Задолженность перед персоналом организации | 622 | Кредитовый остаток счета 70 (за исключением субсчета "Расчеты с работниками по выплате доходов по акциям и долям") |
| Задолженность перед государственными внебюджетными фондами | 623 | Кредитовый остаток по счету 69 |
| Задолженность по  налогам и сборам | 624 | Кредитовый остаток по счету 68 |
| Прочие кредиторы | 625 | Остаток субсчетов "Расчеты по претензиям" и "Расчеты по имущественному и личному страхованию" счета 76 и сальдо счета 71 |
| Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов | 630 | Кредитовые остатки субсчета "Расчеты по выплате доходов" счета 75 и субсчета "Расчеты с работниками по выплате доходов по акциям и долям" счета 70 |
| Доходы будущих  периодов | 640 | Остаток по счету 98 |
| Резервы предстоящих расходов | 650 | Остаток по счету 96 |
| Прочие краткосрочные обязательства | 660 | Краткосрочные обязательства, которые нельзя отнести к другим статьям раздела "Краткосрочные обязательства" |

Строка 700 "Баланс"

По строке 700 вписывается сумма строк 490 "Итого по разделу III", 590 "Итого по разделу IV" и 690 "Итого по разделу V".

Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах

В этом разделе баланса бухгалтер должен заполнить строки:

910 "Арендованные основные средства";

911 "в том числе по лизингу";

920 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение";

930 "Товары, принятые на комиссию";

940 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов";

950 "Обеспечения обязательств и платежей полученные";

960 "Обеспечения обязательств и платежей выданные";

970 "Износ жилищного фонда";

980 "Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов";

990 "Нематериальные активы, полученные в пользование";

995 "Прочие".

Строка 910 "Арендованные основные средства"

По этой строке Справки записывают стоимость всех взятых в аренду основных средств (в том числе полученных по договору лизинга). Эти средства организация учитывает на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства".

Строка 911 "В том числе по лизингу"

По этой строке Справки отдельно указывают стоимость арендованных основных средств, полученных по договору лизинга.

Строка 920 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"

По строке 920 записывают стоимость товарно-материальных ценностей, поступивших на предприятие, но не принадлежащих ему на праве собственности. Такая ситуация может возникнуть по разным причинам. Например, покупатель может отказаться от акцепта счетов за оплату материалов, не соответствующих характеристикам, которые указаны в договоре. А может быть, в договоре сказано, что покупатель имеет право использовать полученные материалы только после того, как оплатит их полностью.

Поступившие на предприятие товарно-материальные ценности отражаются на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение". Здесь они числятся до тех пор, пока право собственности на поступившие ценности не перейдет к покупателю или пока они не будут возвращены поставщику.

А поставщики в свою очередь отражают на этом счете стоимость товарно-материальных ценностей, которые оплачены покупателем, но еще не вывезены со склада - иначе говоря, находятся на ответственном хранении.

Товарно-материальные ценности учитывают на счете 002 в ценах, определенных приемо-сдаточными актами или платежными требованиями.

Пример. ЗАО заключило с ООО договор о поставке комплектующих материалов на общую сумму 600 000 руб. (в том числе НДС - 91 525 руб.). По договору материалы отгружаются покупателю после того, как он перечислит за них 50-процентный аванс, то есть:

600 000 руб. х 0,5 = 300 000 руб.

Однако право собственности на отгруженные материалы переходит к покупателю лишь после того, как он полностью перечислит продавцу 600 000 руб.

Все эти операции производятся в 200.. г.

В бухгалтерском учете ООО делаются следующие проводки:

Дебет 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным" Кредит 51

- 300 000 руб. - перечислена предоплата за материалы;

Дебет 002

- 600 000 руб. - отражена за балансом стоимость полученных от поставщика материалов;

Дебет 60 субсчет "Расчеты с поставщиками" Кредит 51

- 300 000 руб. - произведена окончательная оплата за материалы;

Дебет 60 субсчет "Расчеты с поставщиками" Кредит 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным"

- 300 000 руб. - зачтен ранее выданный поставщику аванс;

Кредит 002

- 600 000 руб. - списана стоимость материалов после их полной оплаты поставщику;

Дебет 10 Кредит 60 субсчет "Расчеты за продукцию"

- 508 475 руб. - оприходованы полученные материалы на балансе предприятия;

Дебет 19 Кредит 60 субсчет "Расчеты за продукцию"

- 91 525 руб. - отражен налог на добавленную стоимость по материалам;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 91 525 руб. - возмещен из бюджета налог на добавленную стоимость по материалам.

Строка 930 "Товары, принятые на комиссию"

По этой строке Справки приводят стоимость товаров, принятых на комиссию. Согласно п. 1 ст. 996 Гражданского кодекса РФ, товары, принятые на комиссию, а также приобретенные для комитента, являются его собственностью. Поэтому комиссионер отражает их за балансом - на счете 004 "Товары, принятые на комиссию" - по ценам, установленным в приемо-сдаточных документах. Многие же организации, принимая товар на комиссию, отражают его на счете 41 "Товары". Это ошибка.

Если комиссионер заключил договоры субкомиссии, то и в этом случае товары, поступившие от субкомиссионеров, отражаются на счете 004. Ведь право собственности на них остается за комитентом, а не переходит к комиссионеру.

Пример. ЗАО заключило договор комиссии с ООО. Согласно этому договору, ЗАО, выступающее в роли комиссионера, должно реализовать полученную партию товара на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). За это ему выплачивается вознаграждение - 10 процентов от стоимости реализованного товара. Выручка за реализованный товар поступает непосредственно на счет комитента, то есть ООО, а затем уже комиссионеру перечисляется причитающееся ему вознаграждение.

В декабре 200.. г. ЗАО полностью реализовало полученный на комиссию товар. Затраты, связанные с этим (зарплата персонала с учетом ЕСН, амортизация основных средств и т.п.), составили 3000 руб. Комиссионер определяет выручку для целей исчисления налога на добавленную стоимость "по отгрузке". В бухгалтерском учете комиссионера (ЗАО) данная хозяйственная ситуация отражается следующим образом. Поступление товара по договору комиссии:

Дебет 004

- 118 000 руб. - оприходован товар, полученный по договору комиссии.

Продажа товара по договору комиссии:

Кредит 004

- 118 000 руб. - отгружен товар покупателю.

Получение комиссионного вознаграждения:

Дебет 76 субсчет "Расчеты с комитентом по комиссионному вознаграждению" Кредит 90 субсчет "Выручка"

- 11 800 руб. (118 000 руб. х 10%) - отражена сумма комиссионного вознаграждения, причитающегося комиссионеру;

Дебет 90 субсчет "Налог на добавленную стоимость" Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 1800 руб. (11 800 руб. х 18% : (100% + 18%)) - начислен налог на добавленную стоимость с комиссионного вознаграждения;

Дебет 44 Кредит 70 (69, 02...)

- 3000 руб. - отражены затраты, которые связаны с реализацией товара, принятого на комиссию;

Дебет 90 субсчет "Себестоимость продаж" Кредит 44

- 3000 руб. - списаны на расходы текущего периода затраты, которые связаны с реализацией товара, принятого на комиссию;

Дебет 90 субсчет "Прибыль/убыток от продаж" Кредит 99

- 7000 руб. (11 800 - 1800 - 3000) - отражен финансовый результат от этой операции;

Дебет 51 Кредит 76 субсчет "Расчеты с комитентом по комиссионному вознаграждению"

- 11 800 руб. - поступила от комитента на расчетный счет в банке сумма комиссионного вознаграждения за проданный товар.

Строка 940 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов"

По строке 940 отражаются задолженности неплатежеспособных дебиторов. Как известно, дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, должна быть списана на убытки предприятия. Это следует из п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

В этой ситуации очень важно определить, когда списывать дебиторскую задолженность. В общем случае дебиторская задолженность списывается в убыток, когда истекает срок исковой давности. В соответствии со ст. 196 Гражданского кодекса РФ этот срок составляет три года.

Независимо от того, списывается ли истребованная или неистребованная дебиторская задолженность, в течение последующих пяти лет ее нужно отражать за балансом. Для этого и предназначен счет 007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов". Это делается для того, чтобы наблюдать за имущественным положением должника: возможно, через какое-то время он все же погасит свою задолженность.

Строка 950 "Обеспечения обязательств и платежей полученные"

По строке 950 Справки показываются суммы гарантий, которые предприятие получило в обеспечение обязательств контрагента. Эти суммы учитываются на забалансовом счете 008 "Обеспечения обязательств и платежей полученные".

Строка 960 "Обеспечения обязательств и платежей выданные"

По строке 960 организация приводит суммы гарантий, которые она выдала в обеспечение своих обязательств. Эти суммы учитываются на счете 009 "Обеспечения обязательств и платежей выданные".

Строка 970 "Износ жилищного фонда"

По строке 970 Справки отражается сумма износа, начисленная по объектам жилищного фонда. Износ по этим объектам начисляется в конце года исходя из установленных норм амортизационных отчислений. Это установлено п. 17 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01), утвержденного Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. N 26н.

Ну а когда отдельные объекты жилищного фонда и другие аналогичные объекты выбывают (включая продажу, безвозмездную передачу и т.п.), сумма износа по ним списывается с забалансовых счетов.

Строка 980 "Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов"

По строке 980 указываются суммы износа, которые начислены по объектам внешнего благоустройства, а также по объектам лесного и дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и т.п.

Согласно п. 17 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01), износ по этим объектам начисляется в конце года исходя из установленных норм амортизационных отчислений. Списывая такие предметы с баланса, надо списать начисленный по ним износ за балансом.

Строка 990 "Нематериальные активы, полученные в пользование"

По этой строке Справки бухгалтер должен показать стоимость нематериальных активов, которые получены в пользование. Это прежде всего компьютерные программы, на которые организация не имеет исключительного авторского права. К таким программам относятся практически все бухгалтерские и правовые программы, которыми пользуются в организациях. Ведь разработчик этих программ практически всегда дает их только во временное пользование.

Данные активы следует учитывать за балансом. В Плане счетов бухгалтерского учета не предусмотрен счет для учета нематериальных активов, полученных в пользование. Поэтому рекомендуем при необходимости в рабочем плане счетов открыть дополнительный забалансовый счет с произвольным неиспользуемым номером. Например, это может быть забалансовый счет 012 "Нематериальные активы, полученные в пользование".

Сальдо забалансовых счетов для заполнения каждой строки Справки

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Строка баланса | Код строки баланса | Как сформировать показатели для баланса |
| Арендованные основные средства | 910 | Сальдо забалансового счета 001 |
| В том числе по лизингу | 911 | Сальдо субсчетов забалансового счета 001, на которых отражена стоимость основных средств, полученных по договору лизинга |
| Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение | 920 | Сальдо забалансового счета 002 |
| Товары, принятые на комиссию | 930 | Сальдо забалансового счета 004 |
| Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов | 940 | Сальдо забалансового счета 007 |
| Обеспечения обязательств и платежей полученные | 950 | Сальдо забалансового счета 008 |
| Обеспечения обязательств и платежей выданные | 960 | Сальдо забалансового счета 009 |
| Износ жилищного фонда | 970 | Сальдо субсчетов забалансового счета 010, где показана сумма начисленного износа по объектам жилого фонда |
| Износ объектов  внешнего благоустройства и других аналогичных объектов | 980 | Сальдо субсчетов забалансового счета 010, на которых отражена величина износа объектов внешнегоблагоустройства и других  аналогичных объектов |
| Нематериальные активы, полученные в  пользование | 990 | Сальдо забалансового счета, где учитывают нематериальные активы, полученные в пользование |

Строка 995 "Прочие"

По строке 995 Справки бухгалтеру следует показать стоимость прочих ценностей, которые учитываются за балансом, но не были еще отражены в предыдущих строках Бухгалтерского баланса (форма N 1).

ТЕМА 4 ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ (ФОРМА N 2)

Форма N 2, как и другие формы бухгалтерской отчетности, утверждена Приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. N 67н. В этой форме не проставлены коды строк: они утверждены другим Приказом Минфина России - от 14 ноября 2003 г. N 102н. В большинстве регионов налоговые инспекции принимают Отчет о прибылях и убытках только если в нем проставлены коды. Поэтому в форме N 2 мы указали все строки с кодами.

Все данные в форме N 2 показывают нарастающим итогом с 1 января по 31 декабря.

Раздел I. "Доходы и расходы по обычным видам деятельности"

Строка 010 "Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)"

По строке 010 формы N 2 показывают выручку от обычных видов деятельности организации. Что считать обычным предпринимательством, фирма определяет самостоятельно (п. 4 ПБУ 9/99 "Доходы организации"). Так, арендную плату, лицензионные платежи и выручку, полученную от участия в других организациях, в составе доходов от обычных видов деятельности могут учесть не все предприятия, а только те, которые получают такие доходы регулярно. Заполняя строку 010 формы N 2, учитывайте только выручку, которую:

- можно определить;

- организация имеет право получить;

- организация знает, когда получит (или уже получила).

В Отчете выручка отражается в общей сумме без расшифровок. Однако, если руководство предприятия посчитает, что пользователям отчетности важно знать, насколько прибыльна та или иная деятельность, можно расписать доходы и расходы от каждого бизнеса. Для этого форму N 2 надо дополнить соответствующими строками. Расшифровывают только существенные доходы. Напомним: уровень существенности организация определяет самостоятельно в своей учетной политике. Впрочем, всегда можно воспользоваться критерием, который рекомендует Минфин России в п. 1 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности (утв. Приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. N 67н). Это 5 процентов от общей суммы того или иного показателя (скажем, выручки).

Пример. ЗАО изготавливает и продает мебель. Помимо производства компания сдает пустующие производственные площади в аренду.

В форме N 2 руководство фирмы решило расшифровать только существенные доходы. В приказе об учетной политике ЗАО определен критерий существенности. Это 8 процентов от общей суммы того или иного показателя.

Показатели деятельности ЗАО в 200.. г. приведены ниже.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателей | Показатели деятельности ЗАО за 200.. год, тыс. руб. | | |
| Производство | Аренда | Всего |
| Выручка (без НДС) | 13 000 | 1 500 | 14 500 |

Доходы от сдачи имущества в аренду в 200.. г. составляют:

10,34% (1 500 000 руб. : 14 500 000 руб. х 100%). Это больше установленного показателя существенности. Поэтому в Отчете о прибылях и убытках за 200.. г. ЗАО расшифрует доходы и расходы по своим обычным видам деятельности - производству и сдаче имущества в аренду.

Выручку берут с учетом суммовых разниц, различных скидок или наценок, а также процентов, которые причитаются с покупателя за рассрочку платежа. А вот сумму НДС, акцизов, экспортных пошлин из величины выручки исключают. Кроме того, не являются доходами деньги, полученные посредником от покупателей за товары, принадлежащие комитенту (принципалу или доверителю), полученные авансы и суммы, поступившие в качестве залога, задатка и т.д.

Строка 020 "Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг"

По этой строке отражают затраты на изготовление и реализацию продукции, приобретение и продажу товаров, а также траты, связанные с выполнением работ и оказанием услуг. Иными словами, все расходы, которые в соответствии с п. 5 ПБУ 10/99 "Расходы организации" считаются расходами по обычным видам деятельности.

К расходам по обычным видам деятельности относятся и амортизационные отчисления. Поэтому они также отражаются по строке 020.

Производственные организации могут списывать управленческие и коммерческие расходы в дебет счета 90, а могут распределять по счетам учета затрат. В этом случае стоимость готовой продукции в составе себестоимости списывается на счет 43. А затем в дебет 90 "Продажи" (субсчет "Себестоимость продаж").

Торговые фирмы в бухгалтерском учете также могут распределять коммерческие и управленческие расходы между проданными и оставшимися товарами. Тогда часть затрат, приходящаяся на реализованные товары, списывается в дебет счета 90 (субсчет "Себестоимость продаж").

Получается, что в данном случае такие расходы будут приведены по строке 020, а строки 030 и 040 Отчета заполнять не придется.

Заполняя строку 020 формы N 2, учитывайте только те расходы, которые:

- произведены на основании договора или требований законодательных и нормативных актов;

- могут быть определены;

- на основании расхода произошло (или произойдет) уменьшение экономических выгод организации.

Строка 029 "Валовая прибыль"

Это промежуточный итог. Здесь приводят валовую прибыль предприятия. Она рассчитывается как разница между выручкой (строка 010) и себестоимостью (строка 020).

Строка 030 "Коммерческие расходы"

Эту строку заполняют только те фирмы, которые коммерческие расходы не распределяют, а списывают полностью на себестоимость продукции или товаров, реализованных в отчетном периоде (п. 9 ПБУ 10/99 "Расходы организации").

Коммерческими являются расходы, которые непосредственно связаны со сбытом продукции. Например, это затраты на рекламу, хранение и перевозку товаров и готовой продукции. А вот торговые компании здесь же приводят и издержки обращения. К ним относят зарплату продавцов, амортизацию основных средств, плату за аренду торговых площадей и складов, стоимость услуг по охране и т.д. Особенности учета наиболее распространенных коммерческих расходов рассмотрены ниже.

Расходы на тару и упаковку изделий

Предприятия могут упаковывать продукцию непосредственно в производственных цехах либо на складах. Если предприятие упаковывает товары на складе готовой продукции, то затраты на упаковку и стоимость тары включаются в состав коммерческих расходов и учитываются по дебету счета 44. При этом в бухгалтерском учете предприятия делаются следующие проводки:

Дебет 44 Кредит 10 субсчет "Тара и тарные материалы"

- отражена стоимость тары, использованной на упаковку готовой продукции;

Дебет 44 Кредит 70 (69)

- отражена заработная плата сотрудников, занимающихся упаковкой продукции, и единый социальный налог.

Расходы на погрузку

К таким расходам, в частности, можно отнести:

- амортизацию автопогрузчиков и другого оборудования;

- заработную плату грузчиков и единый социальный налог;

- стоимость работ по ремонту основных средств и оборудования (они могут производиться собственными силами и сторонними организациями).

Пример. В 200.. г. ОАО понесло следующие расходы:

- амортизация автопогрузчиков - 3000 руб.;

- заработная плата водителей автопогрузчиков - 2000 руб.;

- платежи по единому социальному налогу, начисленные с заработной платы водителей, - 520 руб. (2000 руб. х 26%).

Стоимость запчастей, использованных для ремонта, составила 5000 руб. В бухгалтерском учете ОАО были сделаны проводки:

Дебет 44 Кредит 02

- 3000 руб. - начислена амортизация автопогрузчиков;

Дебет 44 Кредит 70

- 2000 руб. - начислена заработная плата водителям автопогрузчиков;

Дебет 44 Кредит 69

- 520 руб. - начислены авансовые платежи по единому социальному налогу;

Дебет 44 Кредит 10

- 5000 руб. - списана стоимость запчастей, использованных для ремонта автопогрузчиков.

Расходы по доставке готовой продукции покупателям

Порядок распределения транспортных расходов между продавцом и покупателем зависит от того, насколько эти расходы учтены в цене продукции. В так называемых базовых условиях поставки стороны должны указать место, куда продавец должен за свой счет доставить продукцию. В этих случаях говорят, что цена на продукцию установлена франко - определенное место. 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 оплачивает покупатель, во втором и третьем - расходы частично распределены между сторонами, в четвертом - транспортные расходы целиком оплачивает поставщик. Однако договор поставки может предусматривать и иные франко-цены.

Пример. ОАО реализовало ООО 40 тонн продукции собственного производства. Стоимость 1 тонны продукции составила 1180 руб. (в том числе НДС - 180 руб.). Условия поставки: франко-вагон станции назначения. Право собственности на продукцию переходит к покупателю в момент ее передачи на этой станции.

Стоимость доставки продукции до станции назначения составила 11 800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.). Эту сумму ОАО перечислило на счет перевозчика. Производственная себестоимость 1 тонны продукции составила 500 руб.

В бухгалтерском учете ОАО сделаны следующие проводки:

Дебет 44 Кредит 76

- 10 000 руб. - отражены расходы по доставке продукции до станции назначения;

Дебет 19 Кредит 76

- 1800 руб. - выделен НДС;

Дебет 76 Кредит 51

- 11 800 руб. - оплачен счет перевозчика;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 1800 руб. - возмещен из бюджета НДС;

Дебет 45 Кредит 43

- 20 000 руб. (40 т х 500 руб/т) - отгружена продукция покупателям.

В момент перехода права собственности на продукцию в бухгалтерском учете ОАО будут сделаны следующие проводки:

Дебет 62 Кредит 90 субсчет "Выручка"

- 47 200 руб. (40 т х 1180 руб/т) - отражена выручка от реализации продукции;

Дебет 90 субсчет "Налог на добавленную стоимость" Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 7200 руб. - начислен НДС;

Дебет 90 субсчет "Себестоимость продаж" Кредит 45

- 20 000 руб. (40 т х 500 руб/т) - списана фактическая себестоимость реализованной продукции;

Дебет 90 субсчет "Себестоимость продаж" Кредит 44

- 10 000 руб. - списаны расходы по доставке продукции до станции назначения;

Дебет 90 субсчет "Прибыль/убыток от продаж" Кредит 99

- 10 000 руб. (47 200 - 7200 - 20 000 - 10 000) - отражена прибыль, полученная от реализации продукции.

Расходы на рекламу

Расходы на рекламу - это расходы организации по целенаправленному информационному воздействию на потребителя для продвижения продукции (работ, услуг) на рынках сбыта.

Перечень рекламных расходов, которые полностью можно включить в расчет налога на прибыль, приведен в ст. 264 Налогового кодекса РФ.

Пример. ООО производит парфюмерию. В январе 200… г. организация истратила 35 400 руб. (в том числе НДС - 5400 руб.) на участие в выставке. Учетной политикой в целях бухгалтерского учета предусмотрено, что все коммерческие расходы ООО списывает на себестоимость реализованной продукции. Поэтому в бухгалтерском учете были сделаны такие проводки:

Дебет 44 Кредит 60

- 30 000 руб. - учтены расходы на участие в выставке;

Дебет 19 Кредит 60

- 5400 руб. - учтен НДС;

Дебет 90 субсчет "Себестоимость продаж" Кредит 44

- 30 000 руб. - списаны рекламные расходы на реализацию в полном объеме.

В налоговом учете 30 000 руб. организация включила в расходы.

Строка 040 "Управленческие расходы"

Эта строка предназначена для того, чтобы отражать общехозяйственные расходы фирмы. В состав таких расходов включают зарплату администрации, расходы на их командировки, амортизацию офисного оборудования, стоимость лицензий и т.д.

Управленческие расходы списывают на себестоимость продукции аналогично коммерческим. То есть либо все сразу - в отчетном периоде, в котором они имели место (тогда бухгалтер заполняет строку 040), либо пропорционально доле реализованной продукции (товаров) - в этом случае они будут показаны в составе себестоимости по строке 020, а строку 040 не заполняют.

Строка 050 "Прибыль (убыток) от продаж"

По строке 050 указывается финансовый результат от продажи продукции (товаров, работ, услуг). Его бухгалтер определяет на основании данных Отчета о прибылях и убытках. Стоит отметить, что в новой типовой форме Отчета не сказано, как это делать. Поэтому рекомендуем воспользоваться формулой:

строка 050 = строка 010 - строка 020 - строка 030 - строка 040.

Кроме того, строку 050 "Прибыль (убыток) от продаж" можно заполнить и на основании оборота по счету 90 "Продажи" субсчет "Прибыль/убыток от продаж" в корреспонденции со счетом 99 "Прибыли и убытки".

Откуда взять сведения, чтобы заполнить раздел "Доходы и расходы по обычным видам деятельности"

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Строка баланса | Код строки баланса | Как сформировать показатели для Отчета о прибылях и убытках |
| Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей) | 010 | Разница между кредитовым оборотом субсчета "Выручка" счета 90 и дебетовыми оборотами субсчетов "Налог на добавленную стоимость", "Акцизы", "Экспортные пошлины" счета 90 |
| Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг | 020 | Дебетовый оборот по субсчету "Себестоимость продаж" счета 90 в корреспонденции со счетами 20, 41, 43 и 45. Организации, которые используют для учета затрат на производство счет 40, должны скорректировать дебетовый оборот по субсчету "Себестоимость продаж" счета 90 на разницу между фактической и нормативной себестоимостью продукции. Если фактическая себестоимость окажется выше нормативной, то сумма превышения прибавляется к дебетовому обороту по субсчету "Себестоимость продаж", а если ниже, то вычитается из него |
| Валовая прибыль | 029 | Разница между строками 010 и 020 |
| Коммерческие расходы | 030 | Дебетовый оборот субсчета "Себестоимость продаж" счета 90 в корреспонденции со счетом 44 |
| Управленческие расходы | 040 | Дебетовый оборот субсчета "Себестоимость продаж" счета 90 в корреспонденции со счетом 26 |
| Прибыль (убыток) от продаж | 050 | Разность строк 010 и строк 020, 030 и 040 |

Раздел II. "Прочие доходы и расходы"

Строка 060 "Проценты к получению"

По строке 060 отражаются проценты, которые предприятие должно получить:

- от организаций за предоставленные им займы;

- от банка за средства, хранящиеся на расчетном счете;

- по облигациям, государственным ценным бумагам, депозитам.

Наиболее распространенной формой хранения свободных денежных средств является банковский депозит. Учет таких средств рассмотрим подробнее.

Учет денежных средств, размещенных на депозите

Депозит - это банковский вклад организации или физического лица.

В бухгалтерском учете денежные средства, размещенные на депозите, можно отражать двумя способами. Первый - на отдельном субсчете к счету 55 "Специальные счета в банках". Второй - в составе финансовых вложений на одноименном счете 58. Обычно чаще используют второй способ, подразумевая при этом, что, размещая деньги на депозите, организация имеет намерение получать от этого доход.

Если организация размещает на депозите валютные средства, то на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности она должна пересчитывать их в рубли. При этом отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода.

В результате такого пересчета, как правило, образуются курсовые разницы. Положительные разницы включают во внереализационные доходы организации, а отрицательные - во внереализационные расходы. В налоговом учете положительные курсовые разницы увеличивают налогооблагаемый доход организации, а отрицательные - уменьшают.

Проценты, полученные организацией по договору банковского вклада (депозита), следует учитывать в составе операционных доходов, то есть на счете 91 "Прочие доходы и расходы". В налоговом учете полученные проценты относят на внереализационные доходы (п. 6 ст. 250 Налогового кодекса РФ).

Пример. Торговая организация 4 июня 20… г. разместила на депозите 10 000 долл. США. Срок действия депозита - 31 день. В соответствии с условиями договора банк выплачивает проценты по депозиту из расчета 10 процентов годовых по истечении срока договора, то есть 5 июля 200… г.

Сумма процентов составит:

10 000 USD х 10% х 31 дн. : 366 дн. = 84,70 USD.

Организация признает доходы и расходы для целей налогообложения прибыли методом начисления, а деньги, зачисленные на депозитный счет, учитывает на счете 58. Отчетным периодом по налогу на прибыль для организации являются квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.

Курс доллара на 4 июня составлял 28,38 руб/USD, на 30 июня - 28,67 руб/USD, на 5 июля - 28,68 руб/USD.

В бухгалтерском учете организации сделаны следующие проводки.

4 июня 200… г.:

Дебет 58 Кредит 52

- 283 800 руб. (10 000 USD х 28,38 руб/USD) - помещены деньги на банковский депозит.

30 июня 200… г.:

Дебет 58 Кредит 91 субсчет "Прочие расходы"

- 2900 руб. (10 000 USD х (28,67 руб/USD - 28,38 руб/USD)) - отражена положительная курсовая разница.

5 июля 200… г.:

Дебет 58 Кредит 91 субсчет "Прочие доходы"

- 2429,18 руб. (10 000 USD х 10% : 366 дн. х 31 дн. х 28,68 руб/USD) - начислены проценты по договору банковского вклада;

Дебет 52 Кредит 58

- 286 800 руб. (10 000 USD х 28,68 руб/USD) - возвращен банковский депозит;

Дебет 52 Кредит 58

- 2429,18 руб. - перечислены проценты по депозиту на валютный счет;

Дебет 58 Кредит 91 субсчет "Прочие доходы"

- 100 руб. (10 000 USD х (28,68 руб/USD - 28,67 руб/USD)) - отражена положительная курсовая разница.

В налоговом учете организация должна включить в состав внереализационных доходов проценты по депозиту - 2429,18 руб. и положительные курсовые разницы - 100 руб. и 2900 руб.

Строка 070 "Проценты к уплате"

Здесь приводят проценты, которые организация обязана выплатить по полученным кредитам и займам, выданным облигациям, проданным акциям.

Кредиты бывают краткосрочными и долгосрочными. Краткосрочным считается кредит, который выдают на срок до одного года, долгосрочным - на срок более года. Кроме того, фирма может открыть в банке кредитную линию, когда банк предоставляет ей в течение определенного периода времени кредиты в пределах согласованного лимита.

Бухгалтерский учет процентов за кредит зависит от того, на какие цели его взяли. Так, если кредит взят на пополнение оборотных средств, выплату заработной платы, покупку финансовых вложений и т.п., начисленные проценты признают в бухгалтерском учете операционными расходами, то есть учитывают по дебету субсчета "Прочие расходы" счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Если кредит получен на покупку основных средств или материально-производственных запасов, дело обстоит сложнее. В этом случае проценты, начисленные до того, как соответствующее имущество принято к бухгалтерскому учету, включают в его первоначальную стоимость. Если же организация уплачивает их после того, как первоначальная стоимость основного средства уже сформирована, проценты списывают на операционные расходы.

Проблема с процентами возникает при оприходовании тех основных средств, которые в ПБУ 15/01 "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию" названы инвестиционными активами. Определение таким активам дано в п. 13 ПБУ 15/01. Это основные средства, на строительство или покупку которых требуется большое время.

Пункт 23 ПБУ 15/01 гласит, что проценты по займам, взятым специально для покупки или строительства инвестиционных активов, нужно включать в их первоначальную стоимость. Точнее, речь идет о процентах, начисленных в период между началом строительства (покупки) актива и до конца месяца, в котором актив включили в состав основных средств.

Пример. ООО 11 мая 200.. г. получило заем на строительство нового склада - 300 000 руб. За пользование займом ООО в последний день каждого месяца начисляет и уплачивает проценты по ставке 15 процентов годовых.

Для строительства склада привлекли подрядную организацию. Строительство закончили в июне 200… г. Стоимость строительных работ составила 354 000 руб. (в том числе НДС - 54 000 руб.). Деньги строителям перечислили 31 мая 200… г.

Склад начали эксплуатировать с июня 200… г. Ежемесячная сумма амортизации составляет 1000 руб.

Задолженность по займу погасили 15 июля 200… г.

Бухгалтер ООО сделал в учете такие проводки.

11 мая 200… г.:

Дебет 51 Кредит 66

- 300 000 руб. - получен заем на строительство склада.

31 мая 200.. г.:

Дебет 08 Кредит 60

- 300 000 руб. (354 000 - 54 000) - отражена стоимость работ подрядчика;

Дебет 19 Кредит 60

- 54 000 руб. - отражен НДС по работам подрядчика;

Дебет 60 Кредит 51

- 354 000 руб. - оплачены работы подрядчика;

Дебет 08 Кредит 66

- 2589,04 руб. (300 000 руб. х 15% х 21 дн. : 365 дн.) - начислены проценты за пользование заемными средствами с 11 по 31 мая 2005 г. включительно (21 день);

Дебет 66 Кредит 51

- 2589,04 руб. - уплачены проценты.

30 июня 200… г.:

Дебет 08 Кредит 66

- 3698,63 руб. (300 000 руб. х 15% х 30 дн. : 365 дн.) - начислены проценты за пользование заемными средствами с 1 по 30 июня 2005 г. включительно (30 дней);

Дебет 66 Кредит 51

- 3698,63 руб. - уплачены проценты за пользование заемными средствами;

Дебет 01 Кредит 08

- 306 287,67 руб. (300 000 + 2589,04 + 3698,63) - введен в эксплуатацию склад.

15 июля 200… г.:

Дебет 91 субсчет "Прочие расходы" Кредит 66

- 1849,32 руб. (300 000 руб. х 15% х 15 дн. : 365 дн.) - начислены проценты за пользование заемными средствами с 1 по 15 июля 2005 г. включительно (15 дней);

Дебет 66 Кредит 51

- 301 849,32 руб. (300 000 + 1849,32) - уплачены проценты за пользование заемными средствами и возвращен заем.

31 июля 200… г.:

Дебет 25 Кредит 02

- 1000 руб. - начислена амортизация по складу;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 54 000 руб. - принят к вычету "входной" НДС по строительным работам.

Бухгалтер проверил, не превышают ли проценты по займу норматива, установленного п. 1 ст. 269 Налогового кодекса РФ - ставки рефинансирования Центрального банка РФ (в это время ставка рефинансирования составляла 13 процентов), увеличенной в 1,1 раза.

Проценты оказались выше нормы - 14,3% (13% х 1,1). Потому в налоговом учете бухгалтер списал на внереализационные расходы, уменьшающие налогооблагаемый доход, только часть начисленных процентов. Их величина составила:

300 000 х 14,3% х ((21 дн. + 30 дн. + 15 дн.) : 365 дн.) = 7757 руб. 26 коп.

Как видно из примера, бухгалтерская стоимость построенного склада оказалась больше его налоговой стоимости. Можно ли избежать такого расхождения? Да, такая возможность есть.

Чтобы сделать равными бухгалтерскую и налоговую стоимость инвестиционного актива, стоит воспользоваться тем, что ПБУ 15/01 не конкретизирует, сколько именно должно составлять "большое время", требующееся для его покупки или строительства.

А значит, бухгалтер вправе самостоятельно определить этот срок, прописав его в учетной политике.

Допустим, в учетной политике будет сказано, что инвестиционный актив - это объект основных средств, на строительство или покупку которого требуется больше шести месяцев. В таком случае можно списать на операционные расходы все проценты по займам, истраченным на основные средства, покупка или постройка которых проведена в более короткие сроки. В результате бухгалтерская и налоговая стоимость таких объектов окажутся равными.

Строка 080 "Доходы от участия в других организациях"

По строке 080 указываются доходы от участия в уставных капиталах других организаций. Эту строку заполняют только те предприятия, которые получают данный доход нерегулярно. Кроме того, его доля должна составлять менее 5 процентов от общего дохода. Все остальные предприятия записывают суммы этих доходов по строке 010.

Для большинства предприятий участие в уставных капиталах других организаций - не основной вид деятельности. Такие компании отражают дивиденды в составе операционных доходов.

Бухгалтер же при этом делает записи:

Дебет 76 Кредит 91 субсчет "Прочие доходы"

- включены дивиденды в состав прочих доходов;

Дебет 51 Кредит 76

- получены дивиденды.

Некоторые организации получают дивиденды и от иностранных компаний. В этом случае налог с дивидендов должна удержать российская организация. Но ставка налога все равно равна 15 процентам. Это установлено п. 1 ст. 275 Налогового кодекса РФ.

Также в этой статье сказано, что предприятие может уменьшить налог на сумму, которая была удержана с этого дивиденда за рубежом. Однако так поступить можно, если это оговорено в международном соглашении России и страны, где выплачивается дивиденд.

Пример. ОАО владеет акциями иностранной компании. В начале 200… г. общество получило от этой компании 300 000 руб. дивидендов за 200… г. В иностранном государстве налог с дивидендов не удерживался.

Участие в уставных капиталах других организаций не является основным видом деятельности ОАО.

В учете ОАО сделаны такие проводки:

Дебет 76 Кредит 91 субсчет "Прочие доходы"

- 300 000 руб. - начислены дивиденды;

Дебет 91 субсчет "Сальдо прочих доходов и расходов" Кредит 99

- 300 000 руб. - отражена прибыль от дивидендов;

Дебет 99 Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 45 000 руб. (300 000 руб. х 15%) - начислен налог на прибыль, удержанный у источника выплаты;

Дебет 51 Кредит 76

- 300 000 руб. - получены дивиденды.

Строка 090 "Прочие доходы"

По строке 090 показываются доходы, не вошедшие в предыдущие группы. Перечень таких доходов приведен в п. 7 ПБУ 9/99 "Доходы организации". К ним относятся:

- доходы от продажи основных средств, нематериальных активов, материалов и других активов организации;

- прибыль, которую организация получила в рамках договора простого товарищества, и вознаграждение за имущество, переданное в общее владение или пользование;

- прибыль, которую предприятие получило при разделе имущества простого товарищества.

По строке 090 Отчета о прибылях и убытках показываются и доходы от предоставления во временное пользование активов организации (за исключением случаев, когда этот вид деятельности является основным), а также прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности.

В соответствии со ст. 606 Гражданского кодекса РФ организации могут предоставлять свое имущество за плату во временное пользование по договору аренды. В аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи.

Необходимо отметить, что поступления от сдачи имущества в аренду относятся к операционным доходам только в том случае, если предоставление за плату во временное пользование своих активов не является предметом деятельности организации. В противном случае поступившие суммы арендной платы относятся к доходам от обычных видов деятельности.

Эти суммы учитываются по кредиту счета 90 "Продажи". В Отчете о прибылях и убытках они отражаются по строке 010 "Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)".

Пример. ОАО сдает в аренду две комнаты в своем административном здании. Ежемесячная сумма арендной платы, которую получает ОАО, составляет 23 600 руб. (в том числе НДС - 3600 руб.). Сдача имущества в аренду не является предметом деятельности ОАО.

В бухгалтерском учете ОАО поступление арендной платы отражается следующими проводками:

Дебет 76 Кредит 91 субсчет "Прочие доходы"

- 23 600 руб. - начислена арендная плата;

Дебет 91 субсчет "Прочие расходы" Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 3600 руб. - начислен НДС;

Дебет 51 Кредит 76

- 23 600 руб. - поступила арендная плата.

Общая сумма арендной платы (без НДС), которую ОАО получило за 200.. г., составила 236 000 руб. ((23 600 руб. - 3600 руб.) х 12 мес.). Эту сумму необходимо отразить по строке 090 Отчета о прибылях и убытках за 200… г.

Теперь о поступлениях, связанных с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности. Такие доходы могут получать организации, обладающие правами на объекты интеллектуальной собственности.

Если предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, является предметом деятельности организации, то суммы, поступающие по лицензионному договору, считаются выручкой организации и относятся к доходам от обычных видов деятельности.

Строка 100 "Прочие расходы"

По строке 100 "Прочие расходы" указывается сумма операционных расходов, которые перечислены в п. 11 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организаций" (ПБУ 10/99). В частности, это:

- остаточная стоимость проданных активов;

- налоги и сборы, которые уплачиваются за счет финансовых результатов (например, налог на имущество, налог на рекламу).

Также по этой строке нужно показать расходы, связанные с оплатой услуг кредитных организаций. К этой группе операционных расходов относятся суммы, которые предприятие уплачивает кредитным организациям за:

- расчетно-кассовое обслуживание;

- покупку или продажу иностранной валюты;

- другие услуги.

Кроме того, по строке 100 вписываются расходы, связанные с предоставлением за плату:

- во временное пользование активов организации;

- прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности.

Этим правилом руководствуются те предприятия, которые доходы от вышеперечисленных видов деятельности отразили по строке 090 Отчета о прибылях и убытках.

Расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации

Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году

Строка 140 "Прибыль (убыток) до налогообложения"

Здесь показывают финансовый результат деятельности организации за 2005 г. Его рассчитывают по данным Отчета о прибылях и убытках. Это не что иное, как "бухгалтерская" прибыль или убыток организации.

Строка 141 "Отложенные налоговые активы"

По этой строке отражают разницу между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 09. Если разница положительная, то результат прибавляют к прибыли до налогообложения (уменьшают убыток). Если же, напротив, отрицательная, то показатель активов в отчетном периоде нужно вычитать из прибыли (прибавлять к убытку).

Строка 142 "Отложенные налоговые обязательства"

Тут раскрывают показатель отложенных налоговых обязательств. Как и в случае с отложенными налоговыми активами, в Отчете приводят разницу между оборотами по счету 77. Если кредитовый оборот (где отражают начисление обязательств) превышает дебетовый (тут показывают списание или погашение), то результат уменьшит прибыль (увеличит убыток).

В противном случае прибыль будет увеличена (убыток уменьшен).

Строка 150 "Текущий налог на прибыль"

По этой строке показывают текущий налог на прибыль. То есть сумму налога, которая отражена по строке 250 листа 02 Декларации по налогу на прибыль. Конечно, проще взять искомую сумму из налоговой отчетности.

Однако фирмы, которые применяют ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль", могут воспользоваться формулой, приведенной в п. 21 указанного документа:

Условный расход по налогу на прибыль + постоянное налоговое обязательство + отложенный налоговый актив - отложенное налоговое обязательство = текущий расход по налогу на прибыль

или:

(-) Условный расход по налогу на прибыль + постоянное налоговое обязательство + отложенный налоговый актив - отложенное налоговое обязательство = текущий доход по налогу на прибыль.

Напомним, что условный расход (доход) - это произведение бухгалтерской прибыли или убытка (величины, отраженной по строке 140 Отчета) и ставки налога на прибыль.

Постоянные налоговые обязательства возникают, когда постоянные разницы умножают на ставку налога на прибыль.

В свою очередь, такие разницы - это затраты, которые учитываются для целей бухгалтерского учета, но не включаются в расходы при расчете налога на прибыль. Скажем, суммы, которые организация потратила сверх норм, установленных в Налоговом кодексе РФ (это касается суточных, компенсаций за использование личного транспорта, представительских расходов, затрат на страхование).

Условный расход будет в том случае, если у предприятия есть прибыль. Такой расход бухгалтер показывает следующей проводкой:

Дебет 99 субсчет "Условный расход по налогу на прибыль" Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- отражен условный расход по налогу на прибыль.

Условный же доход получается только в том случае, если у предприятия убыток (по данным бухгалтерского учета). Как считают в Минфине России, такой доход в бухгалтерском учете нужно показывать не всегда, а только в том случае, если у организации есть прибыль по данным налогового учета. Отражая условный доход, бухгалтер делает запись:

Дебет 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" Кредит 99 субсчет "Условный доход по налогу на прибыль"

- отражен условный доход по налогу на прибыль.

Строка 190 "Чистая прибыль (убыток) отчетного периода"

Здесь отражают чистую прибыль (убыток) по итогам 2005 г. Показатель строки 190 определяется так:

Строка 150 "Прибыль (убыток) до налогообложения" + строка 160 "Отложенные налоговые активы" - строка 180 "Текущий налог на прибыль".

Взаимоувязка оборотов по счетам бухгалтерского учета и строк Отчета о прибылях и убытках

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Строка баланса | Код строки баланса | Как сформировать показатели для  Отчета о прибылях и убытках |
| Проценты к получению | 060 | Кредитовый оборот субсчетов счета 91, на которых показаны проценты к получению |
| Проценты к уплате | 070 | Дебетовый оборот субсчетов счета 91, где отражены проценты к уплате |
| Доходы от участия в других  организациях | 080 | Кредитовый оборот субсчетов счета 91, на которых показана величина доходов от долевого участия в других организациях |
| Прочие доходы | 090 | Кредитовый оборот по субсчетам счета 91, где указаны прочие операционные доходы, минус сумма НДС |
| Прочие расходы | 100 | Дебетовый оборот по субсчетам счета 91, на которых отражены прочие операционные расходы |
| Прибыль (убыток до  налогообложения) | 140 | Строка 050 + строка 060 - строка 070 + строка 080 + строка 090 - строка 100 + строка 120 - строка 130 |
| Отложенные налоговые активы | 141 | Разница между дебетовым и кредитовым оборотами счета 09 (если результат положительный, его прибавляют к строке 140, если отрицательный - вычитают) |
| Отложенные налоговые обязательства | 142 | Разница между кредитовым и дебетовым оборотами счета 77 (если результат положительный, его вычитают из строки 140, если отрицательный - прибавляют) |
| Текущий налог на прибыль | 150 | Дебетовый оборот по счету 99 "Прибыли и убытки" в корреспонденции с субсчетами счета 68, на которых отражены расчеты по налогу на прибыль и по штрафным санкциям. Эту сумму корректируют на величину отложенных налоговых активов и обязательств |
| Чистая прибыль (убыток) отчетного периода | 190 | Строка 140 (+/-) строка 141 (+/-) строка 142 - строка 150 |

Справочно

Строка 200 "Постоянные налоговые обязательства (активы)"

По строке 200 Отчета о прибылях и убытках нужно показать суммы постоянных налоговых обязательств. Как рассчитывать такие обязательства, определено в ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль". Так, нужно сумму постоянных разниц умножить на ставку налога на прибыль.

В свою очередь постоянные разницы - это расходы, которые учитываются для целей бухгалтерского учета, но не включаются в расходы при расчете налога на прибыль. К ним относят:

- суммы, которые истратила организация сверх норм, установленных в Налоговом кодексе РФ (это касается суточных, компенсаций за использование личного транспорта, представительских расходов, затрат на страхование);

- перенесенный на будущее убыток, если срок, в течение которого он может уменьшить налогооблагаемую прибыль, истек, и т.д.

В ПБУ 18/02 сказано, что постоянные разницы должны отражаться в аналитическом учете. Как его организовать? В ПБУ 18/02 об этом ничего не говорится. На практике существует несколько вариантов.

Во-первых, можно открыть специальные субсчета к тем счетам активов и обязательств, на которых образуются постоянные разницы. Во-вторых, можно вести аналитический учет в отдельных регистрах (например, в электронных таблицах). И наконец, организация, которая ведет обособленный налоговый учет, вправе рассчитывать постоянные разницы в бухгалтерских справках.

Постоянное налоговое обязательство увеличивает налог на прибыль отчетного периода. В бухгалтерском учете оно отражается так:

Дебет 99 субсчет "Налог на прибыль" Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- отражено постоянное налоговое обязательство.

Пример. ЗАО установило, что для работников, командированных в российские города, суточные равны 250 руб. Между тем в налоговом учете суточные можно включить в состав расходов лишь в пределах норм. Так сказано в пп. 12 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ. Эта норма - 100 руб.

Предположим, что в декабре 2005 г. начальник отдела сбыта ЗАО находился в командировке в Кирове. Командировка длилась 11 дней. Ему были выплачены суточные - 2750 руб. (250 руб/сут. х 11 сут.). Однако из налогооблагаемой прибыли можно исключить лишь 1100 руб. (100 руб/сут. х 11 сут.). А остальные 1650 руб. (2750 - 1100) налогооблагаемую прибыль не уменьшают. Предположим, что больше в 200.. г. никто в командировки не ездил, следовательно, таких расходов у ЗАО не было.

Согласно ПБУ 18/02, сумма суточных, превышающих норматив, является постоянной разницей. И учесть ее надо отдельно. В бухгалтерском учете командировочные расходы отражаются так:

Дебет 26 субсчет "Суточные в пределах норм" Кредит 71

- 1100 руб. - включены в расходы суточные в пределах норм;

Дебет 26 субсчет "Суточные сверх норм" Кредит 71

- 1650 руб. - включены в расходы суточные сверх норм.

Теперь рассчитаем сумму постоянного налогового обязательства, которая увеличит налог на прибыль в 2005 г. Она равна 396 руб. (1650 руб. х 24%).

В бухгалтерском учете ЗАО постоянные налоговые обязательства отражаются следующей записью:

Дебет 99 субсчет "Налог на прибыль" Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 396 руб. - отражено постоянное налоговое обязательство.

Если фирма не применяет ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль", то строка 200 "Постоянные налоговые обязательства (активы)" и строки 141 "Отложенные налоговые активы", 142 "Отложенные налоговые обязательства" в Отчете о прибылях и убытках у нее будут пустыми. В этом случае налоговику не составит труда обнаружить, что разницы есть, но не отражены в отчетности.

Ведь для этого достаточно сумму бухгалтерской прибыли умножить на 24 процента и сравнить результат с налогом на прибыль, указанным в декларации. И если эти величины различны, то у инспектора будет основание оштрафовать фирму за искажение бухгалтерской отчетности.

Чтобы избежать штрафов, можно поступить следующим образом. Сначала найти разницу между налогом, рассчитанным с бухгалтерской прибыли (строка 140 Отчета о прибылях и убытках), и налогом, который показан в декларации по налогу на прибыль.

В итоге получается та самая величина, которую необходимо привести в бухучете и отчетности. Если итог отрицательный, то его можно отразить как постоянное налоговое обязательство или как отложенный налоговый актив.

В случае же, когда итог положительный (это бывает реже), разницу показывают как постоянный налоговый актив или отложенное налоговое обязательство. При этом лучше указывать постоянное обязательство или актив - его потом не надо погашать. Здесь бухгалтеру нужно помнить, что изначально в кредит счета 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" надо начислить налог, рассчитанный с бухгалтерской, а не с налоговой прибыли.

Когда сделаны все расчеты и записи в учете, остается лишь занести полученные данные в соответствующие строки баланса и Отчета о прибылях и убытках. Таким образом, выйдет, что бухгалтер выполнил требования ПБУ 18/02. И тогда скорее всего инспектор не будет разбираться, насколько верно отражена разница, ведь формально отчетность составлена верно.

Строка 201 "Базовая прибыль (убыток) на акцию"

По строке 201 бухгалтер должен показать базовую прибыль (убыток) на акцию. Этот показатель отражает часть прибыли отчетного года, причитающуюся акционерам - владельцам обыкновенных акций. Чтобы рассчитать этот показатель, нужно воспользоваться Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденными Приказом Минфина России от 21 марта 2000 г. N 29н (далее - Методические рекомендации).

Чтобы определить базовую прибыль (убыток) на акцию, нужно разделить базовую прибыль (убыток) отчетного периода на средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение этого периода. Это установлено п. 3 Методических рекомендаций.

Базовая прибыль отчетного периода - это прибыль, оставшаяся в распоряжении акционерного общества после всех обязательных платежей в бюджет (например, налога на прибыль) и выплаты дивидендов по привилегированным акциям.

Напомним, что в соответствии с Федеральным законом от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" привилегированные акции приносят их владельцам фиксированный дивиденд, размер которого, как правило, не зависит от результатов работы общества. Поэтому дивиденды, выплачиваемые по этим акциям, по своей сути являются обязательными платежами из прибыли.

Пример. По строке 190 Отчета о прибылях и убытках (форма N 2) за 200… г. ОАО показало чистую прибыль - 1 000 000 руб. Сумма дивидендов, начисленная по привилегированным акциям за 2005 г., равна 100 000 руб. Базовая прибыль ОАО за 2005 г. составит:

1 000 000 руб. - 100 000 руб. = 900 000 руб.

Чтобы определить средневзвешенное количество обыкновенных акций, которые находятся в обращении в течение отчетного года, необходимо:

1) сложить обыкновенные акции, находящиеся в обращении на 1-е число каждого календарного месяца отчетного периода;

2) разделить полученную сумму на число календарных месяцев в отчетном периоде.

Пример. Воспользуемся условиями предыдущего примера.

Предположим, что по состоянию на 1 января 200… г. в обращении находилось 10 000 обыкновенных акций ОАО. В апреле 200… г. общество дополнительно разместило по рыночной стоимости 4000 акций, а в октябре выкупило у акционеров 1000 акций.

Таким образом, в 200… г. в обращении находилось следующее количество обыкновенных акций ОАО:

- по состоянию на 1 января, 1 февраля, 1 марта, 1 апреля (4 месяца) - 10 000 штук;

- по состоянию на 1 мая, 1 июня, 1 июля, 1 августа, 1 сентября, 1 октября (6 месяцев) - 14 000 штук;

- по состоянию на 1 ноября, 1 декабря (2 месяца) - 13 000 штук.

Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение 2005 г., составит:

(10 000 шт. х 4 мес. + 14 000 шт. х 6 мес. + 13 000 шт. х 2 мес.) / 12 мес. = 12 500 шт.

Следовательно, у ОАО базовая прибыль, приходящаяся на одну акцию, равна:

900 000 руб. : 12 500 шт. = 72 руб/шт.

Строка 202 "Разводненная прибыль (убыток) на акцию"

По строке 202 нужно отразить величину разводненной прибыли (убытка) на акцию. Это величина, которая отражает возможное снижение уровня базовой прибыли на акцию в следующем отчетном периоде. Чтобы рассчитать этот показатель, нужно воспользоваться Методическими рекомендациями.

Согласно п. 9 Методических рекомендаций, под разводнением прибыли, приходящейся на одну акцию, понимается ее уменьшение (увеличение убытка), которое может произойти в результате:

- конвертации ценных бумаг (привилегированных акций, облигаций и т.д.) в обыкновенные акции;

- исполнения обществом договора купли-продажи обыкновенных акций у эмитента по цене ниже их рыночной стоимости (далее - договор льготной продажи акций).

Чтобы рассчитать максимально возможное уменьшение прибыли (увеличение убытка) на акцию, нужно определить суммы возможного прироста базовой прибыли и средневзвешенного количества обыкновенных акций.

Эти суммы рассчитываются по каждому виду и выпуску конвертируемых ценных бумаг, а также по каждому договору льготной продажи акций.

Порядок определения возможного прироста базовой прибыли установлен п. 11 Методических рекомендаций. В расчет принимаются все расходы и доходы, относящиеся к конвертируемым ценным бумагам либо к исполненным договорам их льготной продажи, в частности:

- дивиденды по привилегированным акциям, которые в соответствии с условиями их выпуска могут быть конвертированы в обыкновенные;

- проценты по собственным конвертируемым облигациям;

- суммы списания разницы между ценой размещения конвертируемых ценных бумаг и номинальной стоимостью (если они были размещены по цене ниже номинальной стоимости).

А доходами, относящимися к конвертируемым ценным бумагам, могут быть:

- суммы списания разницы между ценой размещения, конвертируемых ценных бумаг и номинальной стоимостью (если они были размещены по цене выше номинальной стоимости);

- другие аналогичные доходы.

Расшифровка отдельных прибылей и убытков

Тут расписывают наиболее значительные доходы и расходы. Коды строк надо расставить самостоятельно - воспользуйтесь кодами, приведенными ниже.

По строке 210 показывают неустойки за нарушение хозяйственных договоров, полученные или уплаченные организацией. Эти суммы должны быть начислены по решению суда или с согласия должника.

Гражданское законодательство предусматривает два вида неустойки - штраф и пени. Размер штрафа обычно фиксированный: это либо проценты от цены договора, либо конкретная сумма. А вот величина пеней зависит от времени, в течение которого исполнялись условия договора. Чаще всего пени начисляют за каждый день опоздания с оплатой и тоже устанавливают в процентах от цены.

Чтобы взыскать неустойку, продавец выставляет недобросовестному партнеру письменную претензию, где указывает, какие именно условия договора нарушены и сколько за это придется заплатить. Если партнер согласен с претензией, он направляет продавцу соответствующее письмо. Если же он посчитает, что размер санкций должен быть меньше, или вообще откажется платить, то спор придется решать в арбитражном суде.

Бывает и наоборот: неустойку покупателю платит продавец. Такое случается, если продавец с опозданием поставил товар или выполнил работы, отгрузил некачественную продукцию и т.д.

Порядок, в котором покупатель должен отразить в своем учете неустойку, зависит от того, оплатил ли он к этому времени продукцию, являющуюся предметом договора. Если еще нет, то на сумму неустойки он вправе уменьшить свою задолженность перед поставщиком. Если же товар уже оплачен, то сумму штрафа и пеней включают в состав доходов.

По строке 220 отражают прибыль прошлых лет, выявленную в отчетном году (то же касается и убытка).

По строке 230 заносят суммы возмещенных убытков.

По строке 240 приводят курсовые разницы.

По строке 250 необходимо показать суммы, которые были перечислены в резерв под снижение стоимости материальных ценностей, в резерв под обесценение финансовых вложений.

По строке 260 отражают списанные дебиторскую и кредиторскую задолженности, по которым истек срок исковой давности.

ТЕМА 5. ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ КАПИТАЛА (ФОРМА N 3)

Форма Отчета об изменениях капитала приведена в Приказе Минфина России от 22 июля 2003 г. N 67н. Эта форма рекомендуемая, и организация вправе вводить в нее дополнительные строки, которые сочтет необходимыми. В Отчете об изменениях капитала все строки должны указываться с кодами. Они утверждены другим Приказом Минфина России - от 14 ноября 2003 г. N 102н.

Таблица I "Изменения капитала"

В таблице I нужно отразить движение капитала организации за 2004 г. и за 2005 г. В состав капитала предприятия входят уставный (складочный), добавочный и резервный капитал, нераспределенная прибыль. Это установлено п. 66 Положения по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н.

Таблица первого раздела заполняется таким образом, что данные об изменениях каждого вида капитала заносятся в отдельную графу. Так, в графе 3 нужно показать изменения уставного капитала, в графе 4 - добавочного капитала, в графе 5 - резервного капитала. А вот в графе 6 записываются изменения величины нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Что касается графы 7, то в ней дается общая величина движения капитала. Чтобы заполнить эту графу, вам необходимо сложить данные граф 3 - 6 по каждой строке таблицы в отдельности.

Строка 010 "Остаток на 31 декабря года, предшествующего предыдущему"

Эту строку заполняют только те организации, которые созданы до 31 декабря 2003 г.

Заполняя Отчет об изменениях капитала за 2005 г. по строке 010, бухгалтер должен указать остаток собственного капитала организации на 31 декабря 2003 г. По этой строке бухгалтер указывает:

- в графе 3 - величину уставного капитала по состоянию на 31 декабря 2003 г. (сальдо по счету 80 "Уставный капитал");

- в графе 4 - величину добавочного капитала по состоянию на 31 декабря 2003 г. (сальдо по счету 83 "Добавочный капитал");

- в графе 5 - величину резервного капитала по состоянию на 31 декабря 2003 года (сальдо по счету 82 "Резервный капитал");

- в графе 6 - величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) по состоянию на 31 декабря 2003 г. Чтобы заполнить графу 6, нужно взять остаток по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" по состоянию на конец 2003 г. В том случае, если по итогам работы за предыдущие годы в целом организация получила прибыль, остаток по счету 84 будет кредитовым. Если же работа предприятия за прошедшие годы была убыточной, то остаток по счету 84 будет дебетовым. Как вы помните, убыток является отрицательной величиной. Поэтому его нужно указать в круглых скобках;

- в графе 7 - сумму показателей граф 3, 4, 5 и 6.

Строка 011 "Изменения в учетной политике"

По строке 011 заполняются только графа 6 и графа 7. В ней отражают изменения в учетной политике, которые произошли в 2004 г. Скажем, если организация создавала резерв на ремонт основных средств, а со следующего года прекратила это делать. Так вот, сумму неиспользованного резерва, списанного на увеличение нераспределенной прибыли, приводят по этой строке в графе 6.

Строка 012 "Результат от переоценки объектов основных средств"

Эту строку таблицы 1 Отчета об изменениях капитала заполняют те организации, которые переоценивали имущество в 2004 г. По строке 012 заполняются только графы 4, 6, 7. В графе 4 указывают доход от дооценки основных средств. Для заполнения этой графы нужно использовать записи по счету 83 "Добавочный капитал", которые были сделаны по результатам переоценки:

- если величина кредитового оборота превышает оборот по дебету этого счета, то разницу записывают в графе 4;

- если же оборот по дебету счета 83 окажется больше его кредитового оборота, то разницу также указывают в графе 4, но в круглых скобках.

В графе 6 приводят изменение величины нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Для заполнения этой графы нужно использовать данные по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Необходимо отметить, что сумма дооценки основных средств отражается по кредиту счета 84 только в одном случае. А именно если дооценено основное средство, которое ранее уценили.

Тогда на счет 84 списывается только сумма дооценки в пределах суммы предыдущей уценки основного средства. Сумма превышения увеличивает добавочный капитал.

Сумма уценки основных средств отражается по дебету счета 84, если:

- основное средство переоценивается впервые;

- уценено основное средство, которое в предыдущие годы уже уценивалось;

- уценено основное средство, которое было дооценено в результате предыдущих переоценок. В графе 7 записывают сумму показателей граф 4 и 6.

Строка 020 "Остаток на 1 января предыдущего года"

Заполняя Отчет об изменениях капитала за 200… г. по строке 020, бухгалтер должен указать остаток собственного капитала организации на 1 января 200… г. По этой строке бухгалтер указывает:

- в графе 3 - величину уставного капитала по состоянию на 1 января (сальдо по счету 80 "Уставный капитал");

- в графе 4 - величину добавочного капитала по состоянию на 1 января (сальдо по счету 83 "Добавочный капитал");

- в графе 5 - величину резервного капитала по состоянию на 1 января (сальдо по счету 82 "Резервный капитал");

- в графе 6 - величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) по состоянию на 1 января.

Для заполнения этой графы нужно использовать остаток по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" на 1 января 200… г. Непокрытый убыток является отрицательной величиной. Поэтому его нужно указать в круглых скобках.

В графе 7 записывают сумму показателей граф 3, 4, 5 и 6.

Строка 023 "Результат от пересчета иностранных валют"

По этой строке заполняются только графы 4 и 7. Строку 023 заполняют только те организации, размер уставного капитала которых выражен в иностранной валюте. Остальные организации могут смело поставить в этой строке прочерк.

Величина уставного капитала, указанная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли на дату государственной регистрации. При этом берется курс ЦБ РФ на день госрегистрации. В бухгалтерском учете величина уставного капитала на эту дату отражается только в рублевой оценке. И больше никогда не пересчитывается.

Вклады в уставный капитал вносятся в иностранной валюте. Поэтому задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал организации нужно указать как в рублевой оценке, так и в иностранной валюте.

Обычно курсы валюты на дату регистрации юридического лица и дату погашения задолженности не совпадают. Следовательно, и рублевая оценка задолженности учредителя на дату ее погашения тоже изменится. Кроме того, задолженность учредителей по взносам в уставный капитал должна пересчитываться на каждую отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.

Из-за этого в бухучете образуются курсовые разницы. Курсовые разницы, которые связаны с формированием уставного капитала организации, относятся на добавочный капитал организации.

Положительные курсовые разницы увеличивают размер добавочного капитала. Их бухгалтер должен отразить по кредиту счета 83 "Добавочный капитал".

Что касается отрицательных курсовых разниц, то они, напротив, уменьшают добавочный капитал. Поэтому бухгалтер должен отразить их по дебету счета 83 "Добавочный капитал".

Чтобы заполнить графу 4 строки 023, нужно использовать данные о курсовых разницах по вкладам в уставный капитал. Они, как мы уже сказали, собираются либо по дебету, либо по кредиту счета 83. При этом вам нужно взять только те обороты по счету 83, которые корреспондируют со счетом 75 "Расчеты с учредителями" субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал". Если отрицательные курсовые разницы будут больше, чем положительные разницы, то величину уменьшения добавочного капитала нужно указать в круглых скобках.

Строка 025 "Чистая прибыль"

По строке 025 заполняются только графы 6 и 7.

На счет 99 "Прибыли и убытки" в течение года списывают финансовый результат от обычных видов деятельности, а также от операционных и доходов и расходов. Кроме того, на счете 99 собирают чрезвычайные доходы и расходы. Здесь же отражают задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль, а также штрафы за налоговые правонарушения. Получается, что кредитовое сальдо по счету 99 равно чистой прибыли текущего года.

Дебетовое сальдо по счету 99 означает, что организация получила по итогам работы за год убытки.

Строка 026 "Дивиденды"

По строке 026 заполняются только графы 6 и 7.

Чтобы заполнить графу 6 строку 026, нужно взять:

данные за 200… г. по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в корреспонденции с субсчетом "Расчеты по выплате доходов" счета 75. Показатель нужно указать в круглых скобках.

В графу 7 строки 026 показатели переносятся из графы 6 этой же строки.

Строка 030 "Отчисления в резервный фонд"

По строке 030 заполняются только графы 5, 6 и 7.

В них бухгалтер показывает, сколько средств в 200… г. направлялось в резервный фонд.

Резервный фонд организация формирует из своей чистой прибыли. В некоторых случаях это надо сделать обязательно.

Например, обязаны создавать такой фонд акционерные общества (остальные могут по желанию). Таково требование п. 1 ст. 35 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах".

Размер резервного фонда не должен быть меньше 5 процентов от суммы уставного капитала общества. При этом акционерное общество должно направлять часть чистой прибыли в резервный фонд до тех пор, пока он не достигнет размера, указанного в учредительных документах.

Использовать зарезервированные средства можно на покрытие убытков, погашение облигаций акционерного общества и выкуп его акций (если нет иных средств).

Чтобы заполнить строки 030, надо записать:

- по графе 5 - оборот за 200… г. по кредиту счета 82 в корреспонденции со счетом 84. Показатель нужно указать в круглых скобках;

- по графе 6 - ту же величину, что и по графе 5 строки 030, но уже без скобок;

- по графе 7 - поставить прочерк (при направлении нераспределенной прибыли в резервный фонд общая величина собственного капитала организации не меняется).

Строки 041 - 043 "Увеличение величины капитала за счет:"

Здесь организации приводят сумму, на которую в 200… г. увеличился уставный капитал. В строках 041 - 043 расшифровывают, за счет чего это произошло. При этом используют кредитовый оборот по счету 80 "Уставный капитал" за указанный период.

Если уставный капитал не увеличивался, то и заполнять эти строки не нужно.

Строка 041 "дополнительного выпуска акций"

Чтобы заполнить эту строку, бухгалтер должен взять оборот по счету 80 "Уставный капитал" в корреспонденции с субсчетом "Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал" счета 75.

Строка 042 "увеличения номинальной стоимости акций"

В данной строке заполняются только графы 3 и 7. Разумеется, показатели в этих графах будут одинаковые.

По строке "увеличение номинальной стоимости акций" в графе 3 указывается сумма, на которую увеличился уставный капитал организации в результате увеличения номинальной стоимости акций. Увеличить номинальную стоимость акций можно как за счет добавочного капитала, так и за счет нераспределенной прибыли прошлых лет или отчетного периода. Поэтому одновременно организация должна показать уменьшение нераспределенной прибыли (в графе 6 строки 042) либо уменьшение добавочного капитала (в графе 4 строки 042) за 200… г. Туда и надо вписать сумму увеличения номинальной стоимости акций. Величину нужно вписать в круглых скобках.

Строка 043 "реорганизации юридического лица"

Данная строка заполняется только если в 200… г. произошла реорганизация, в результате которой увеличился уставный капитал.

Увеличение уставного капитала акционерного общества или общества с ограниченной ответственностью могло произойти вследствие реорганизации в форме присоединения. Учтите, что если реорганизация организаций прошла в форме слияния, то прежние организации перестали существовать, зато появилась новая организация. И в этом случае строку "реорганизация юридического лица" заполнять не надо.

Строка 045 "Увеличение величины капитала за счет: дополнительных взносов учредителей" (дополнительная)

Уставный капитал обществ с ограниченной ответственностью мог увеличиться за счет дополнительных взносов учредителей. В этом случае мы советуем отразить увеличение уставного капитала в дополнительной строке "дополнительные взносы учредителей". Заполняя эту строку, нужно использовать аналитические данные по кредитовому обороту счета 80 "Уставный капитал" в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями".

Строки 051 - 053 "Уменьшение величины капитала за счет:"

Эту часть таблицы заполняют те организации, у которых величина уставного капитала в 200… г. уменьшилась. При этом они используют дебетовый оборот по счету 80 "Уставный капитал" за указанный период. В строках 051 - 053 расшифровывают, за счет чего это произошло. Показатели в этих строках нужно указывать в круглых скобках.

Строка 051 "уменьшения номинала акций"

Акционерное общество может уменьшить номинал акций путем конвертации акций в акции с меньшей номинальной стоимостью. Полученные в результате этого средства общество распределяет между акционерами либо направляет на погашение убытков. В первом случае, чтобы заполнить строку "уменьшение номинала акций", организация будет использовать аналитические данные по дебету счета 80 "Уставный капитал" в корреспонденции с субсчетом "Расчеты по взносам в уставный капитал" счета 75. А во втором случае при заполнении этой строки нужно взять данные по дебету счета 80 в корреспонденции со счетом 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Имейте в виду, что, уменьшая номинальную стоимость акций в целях погашения убытка, величина собственного капитала организации не изменяется. Поэтому аналогичный показатель, но уже без круглых скобок нужно поставить по дополнительной строке "Погашение убытков" в графе 6.

Строка 052 "уменьшения количества акций"

Уменьшить количество акций акционерное общество может:

- путем выкупа и погашения уже размещенных акций;

- путем конвертации определенных типов размещенных акций в облигации и иные ценные бумаги.

В первом случае для заполнения этой строки нужно использовать аналитические данные по дебету счета 80 "Уставный капитал" в корреспонденции с кредитом счета 81 "Собственные акции (доли)".

Во втором случае заполнять указанную строку следует на основании аналитических данных по дебету счета 80 "Уставный капитал" в корреспонденции с кредитом счета 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал".

Строка 053 "реорганизации юридического лица"

Уставный капитал мог быть уменьшен за счет реорганизации в форме выделения. Для таких организаций предназначена эта строка.

Учтите, что если реорганизация организаций прошла в форме разделения, то прежняя организация перестала существовать, зато появились две новые организации. И в этом случае в строке "реорганизации юридического лица" ставится прочерк.

Строка 055 "Уменьшение величины капитала за счет: изъятия вкладов участниками" (дополнительная)

Уставный капитал обществ с ограниченной ответственностью мог уменьшиться в результате выхода участников из состава учредителей или в результате уменьшения величины их взносов.

Чтобы отразить уменьшение уставного капитала общества с ограниченной ответственностью, организации должны добавить дополнительную строку в эту часть таблицы. Показатель нужно взять из аналитических данных по дебету счета 80 "Уставный капитал" в корреспонденции с субсчетом "Расчеты по взносам в уставный капитал" счета 75.

Строка 060 "Остаток на 31 декабря предыдущего года"

Заполняя Отчет за 200… г. по строке 060, нужно указать остаток собственного капитала организации на 31 декабря 200… г. По этой строке указывают:

- в графе 3 - величину уставного капитала по состоянию на 31 декабря 200… г. (сальдо по счету 80 "Уставный капитал");

- в графе 4 - величину добавочного капитала по состоянию на 31 декабря 200… г. (сальдо по счету 83 "Добавочный капитал");

- в графе 5 - величину резервного капитала по состоянию на 31 декабря 200… г. (сальдо по счету 82 "Резервный капитал");

- в графе 6 - величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) по состоянию на 31 декабря 200… г.

Чтобы заполнить графу 6, нужно взять остаток по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" по состоянию на конец 200… г. В том случае, если по итогам работы за предыдущие годы в целом организация получила прибыль, остаток по счету 84 будет кредитовым. Если же работа предприятия за прошедшие годы была убыточной, то остаток по счету 84 будет дебетовым. В этом случае его нужно будет указать в круглых скобках.

Чтобы проверить правильность строки 060, нужно сложить показатели строк 010 - 053 без круглых скобок и вычесть показатели этих же строк, заключенные в круглые скобки.

Строка 061 "Изменения в учетной политике"

По строке 061 заполняются только графа 6 и графа 7. В ней отражают изменения в учетной политике. Эта строка заполняется аналогично строке 011.

Строка 062 "Результат от переоценки объектов основных средств"

Эту строку заполняют те организации, которые переоценивали имущество см. с. 157. в 200… г. По строке 062 заполняются только графы 4, 6, 7. Порядок заполнения этой строки аналогичен порядку заполнения строки 012, но данные, разумеется, указываются за 200… г.

Строка 100 "Остаток на 1 января отчетного года"

По этой строке бухгалтер указывает:

- в графе 3 - величину уставного капитала по состоянию на 1 января 200… г. (сальдо по счету 80 "Уставный капитал");

- в графе 4 - величину добавочного капитала по состоянию на 1 января 200… г. (сальдо по счету 83 "Добавочный капитал");

- в графе 5 - величину резервного капитала по состоянию на 1 января 200… г. (сальдо по счету 82 "Резервный капитал");

- в графе 6 - величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) по состоянию на 1 января 200… г. (остаток по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)).

Строка 103 "Результат от пересчета иностранных валют"

По строке 103 заполняются только графы 4 и 7. Чтобы заполнить графу 4 строки 103, нужно взять те обороты по счету 83, которые корреспондируют со счетом 75 "Расчеты с учредителями" субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал". Если отрицательные курсовые разницы будут больше, чем положительные разницы, то величину уменьшения добавочного капитала нужно указать в круглых скобках.

Строка 105 "Чистая прибыль"

Строка 105 заполняется аналогично строке 025, но в ней отражаются данные за 200… г. По строке 105 заполняются только графы 6 и 7. Для заполнения графы 6 строки 105 нужно взять: см. с. 161.

- если в 200… г. организация получила убыток - дебетовый оборот по счету 84 в корреспонденции со счетом 99 "Прибыли и убытки". Убыток отчетного года по этой строке указывается в круглых скобках;

- если в 200… г. организация получила доход - кредитовый оборот по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в корреспонденции со счетом 99 "Прибыли и убытки".

В графу 7 строки 105 показатели переносятся из графы 6 этой же строки.

Строка 106 "Дивиденды"

Строка 106 заполняется аналогично строке 026, но в ней раскрывается информация о дивидендах за 200… г. По строке 106 заполняются только графы 6 и 7. Чтобы заполнить графу 6 строки 106, нужно взять: см. с. 162.

- данные за 200… г. по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в корреспонденции с субсчетом "Расчеты по выплате доходов" счета 75. Показатель нужно указать в круглых скобках.

В графу 7 строки 106 показатели переносятся из графы 6 этой же строки.

Строка 110 "Отчисления в резервный фонд"

По строке 110, так же как и по строке 030, раскрывается информация о резервах организации.

Но не за 200… г., а за 200… г. В остальном порядок заполнения этих строк не отличается.

По строке 110 заполняются только графы 5, 6 и 7.

В них бухгалтер показывает, сколько средств в 200… г. направлялось в резервный фонд.

Чтобы заполнить строку 110, надо записать:

- по графе 5 - оборот за 200… г. по кредиту счета 82 в корреспонденции со счетом 84;

- по графе 6 - ту же величину, что и по графе 5 строки 110, но уже в круглых скобках;

- по графе 7 - поставить прочерк (при направлении нераспределенной прибыли в резервный фонд общая величина собственного капитала организации не меняется).

Строки 121 - 123 "Увеличение величины капитала за счет:"

Строки 121 - 123 формы 3 заполняются аналогично строкам 041 - 043. Но здесь организации приводят сумму, на которую капитал организации увеличился в 200… г.

Если уставный капитал не увеличивался, то и заполнять эти строки бухгалтеру не нужно (в графах ставятся прочерки).

Строка 121 "дополнительного выпуска акций"

Чтобы заполнить эту строку, бухгалтер должен взять оборот по счету 80 "Уставный капитал" в корреспонденции с субсчетом "Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал" счета 75.

Строка 122 "увеличения номинальной стоимости акций"

В данной строке заполняются только графы 3 и 7. Разумеется, показатели в этих графах будут одинаковые. В них указывается сумма, на которую увеличился уставный капитал организации в результате увеличения номинальной стоимости акций.

Строка 123 "реорганизации юридического лица"

Данная строка заполняется только если в 200.. г. произошла реорганизация и в результате этой реорганизации увеличился уставный капитал предприятия. Сумма увеличения показывается по графе 3 строки 123.

Строки 131 - 133 "Уменьшение величины капитала за счет:"

Если у организации величина уставного капитала в 200… г. уменьшилась, то нужно заполнить строки 131 - 133. Показатели в этих строках нужно указывать в круглых скобках.

Строка 131 "уменьшения номинала акций"

Если в 200… г. номинальная стоимость акций общества уменьшилась, то величину уменьшения нужно отразить по строке 131. В строке 131 заполняются графы 3 и 7. В графах 3 и 7 нужно записать:

- оборот по дебету счета 80 "Уставный капитал" субсчет "Акции" в корреспонденции с субсчетом "Расчеты по взносам в уставный капитал" счета 75 "Расчеты с учредителями" (если полученные в результате уменьшения номинала акций средства общество распределяет между акционерами);

- оборот по дебету счета 80 субсчет "Акции" в корреспонденции со счетом 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" (если полученные в результате уменьшения номинала акций средства общество направляет на погашение убытков).

Строка 132 "уменьшения количества акций"

По строке 132 отражается изменение капитала организации, если оно произошло из-за сокращения количества акций в 200… г. По строке 132 заполняются графы 3 и 7. Уменьшить количество акций акционерное общество может путем выкупа и погашения уже размещенных акций или путем конвертации определенных типов размещенных акций в облигации и иные ценные бумаги.

В первом случае для заполнения этой строки нужно использовать аналитические данные по дебету счета 80 "Уставный капитал" в корреспонденции с кредитом счета 81 "Собственные акции (доли)".

Во втором случае заполнять указанную строку следует на основании аналитических данных по дебету счета 80 "Уставный капитал" в корреспонденции с кредитом счета 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал".

Строка 133 "реорганизации юридического лица"

Уставный капитал может быть уменьшен в результате реорганизации (в форме выделения). Если эта реорганизация произошла в 200… г., то заполняется строка 133. Напомним, что если такая реорганизация была в 200… г., то заполняется строка 053. Величина, на которую уменьшился уставный капитал, показывается по графе 3 строки 133. Этот же показатель записывается и в графе 7 строки 133.

Заметим, что уменьшение уставного капитала может произойти и в результате изъятия вкладов участниками общества. Специально строки в форме 3 для подобной ситуации не предусмотрено, поэтому вам придется добавить ее самостоятельно.

Строка 140 "Остаток на 31 декабря отчетного года"

По строке 140 бухгалтер должен указать остаток собственного капитала организации на 31 декабря 200… г. По этой строке бухгалтер указывает:

- в графе 3 - величину уставного капитала по состоянию на 31 декабря 200… г. (сальдо по счету 80 "Уставный капитал");

- в графе 4 - величину добавочного капитала по состоянию на 31 декабря 200… г. (сальдо по счету 83 "Добавочный капитал");

- в графе 5 - величину резервного капитала по состоянию на 31 декабря 200.. г. (сальдо по счету 82 "Резервный капитал");

- в графе 6 - величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) по состоянию на 31 декабря 200… г. (сальдо счета 84).

Таблица II "Резервы"

В этой таблице приводят данные о резервах, которые создала организация. Все резервы подразделяют на:

- резервы, образованные в соответствии с законодательством;

- резервы, образованные в соответствии с учредительными документами;

- оценочные резервы;

- резервы предстоящих расходов.

Данные по каждому виду резервов показывают за предыдущий и за отчетный год, то есть за 200.. и 200.. гг.

В графе 3 указывается остаток резерва на начало года (кредитовое сальдо соответствующего счета). Суммы, которые отчисляются в резервы в течение года, приводят в графе 4, а расходы, которые покрываются за счет резерва, - в графе 5. Остатки на конец года отражают в графе 6.

Резервы, образованные в соответствии с законодательством

Эту строку заполняют только акционерные общества, именно они обязаны создавать резервный фонд. Минимальный размер резервного фонда - 5 процентов от суммы уставного капитала общества. Причем в этот фонд каждый год должно перечисляться не менее 5 процентов чистой прибыли.

Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать аналитические данные по счету 82 за 200.. и 200.. гг.

Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами

Здесь показывают сумму резервов, которые организации формируют согласно своим учредительным документам. Скажем, здесь акционерные общества отражают величину резервного фонда, превышающего 5-процентный обязательный норматив.

По этой же строке общества с ограниченной ответственностью показывают сумму резервного фонда. Вообще такие общества резервировать ничего не обязаны.

Однако они могут это делать в добровольном порядке при условии, что создание резервного фонда предусмотрено их уставом (ст. 30 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью"). При этом нет никаких ограничений ни по размерам резервного фонда, ни по порядку его формирования.

Чтобы заполнить эту строку, необходимы аналитические данные по счету 82 за 200… и 200… гг.

Оценочные резервы

Здесь отражают движение оценочных резервов. Это резерв под обеспечение вложений в ценные бумаги и резерв по сомнительным долгам. Напомним, что в Бухгалтерском балансе эти резервы отдельно не показывают, а лишь уменьшают на их сумму соответствующие статьи.

Чтобы заполнить эти строки Отчета о движении капитала, воспользуйтесь данными по счету 59 "Резервы под обеспечение вложений в ценные бумаги" и по счету 63 "Резервы по сомнительным долгам".

Резервы предстоящих расходов

Здесь показывают остатки резервов на покрытие каких-либо предполагаемых расходов на начало и конец 200… и 200… гг., а также те суммы, на которые эти резервы были увеличены или уменьшены в течение этих лет.

Заполняя эти строки, бухгалтер должен воспользоваться данными счета 96 "Резервы предстоящих расходов".

Справки

Здесь отражают данные о стоимости чистых активов на начало и конец 2005 г. Чтобы узнать стоимость чистых активов, нужно использовать форму расчета, которая приведена в Порядке оценки стоимости чистых активов акционерного общества. Этот Порядок утвержден Приказом Минфина России и ФКЦБ России от 29 января 2003 г. N 10н/03-6/пз. Несмотря на то что Порядок разработан для акционерных обществ, его могут применять и общества с ограниченной или дополнительной ответственностью.

Далее бухгалтер указывает сумму средств, которые были получены организацией из бюджета и внебюджетных фондов за 200… и 200… гг. Причем данные нужно указывать так:

- в графе 3 - средства, полученные из бюджета в 200… г.;

- в графе 4 - средства, полученные из бюджета в 200… г.;

- в графе 5 - средства, полученные из внебюджетных фондов в 200… г.;

- в графе 6 - средства, полученные из внебюджетных фондов в 200… г.

По строке 210 записывают средства, полученные на расходы по обычным видам деятельности. Те же средства, которые выделены на капитальные вложения во внеоборотные активы, показывают по строке 220.

ТЕМА 6. ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ (ФОРМА N 4)

В состав приложений к Бухгалтерскому балансу входит Отчет о движении денежных средств (форма N 4). В этом Отчете отражается информация о том, за счет каких источников организация осуществляла свою деятельность в прошедшем и отчетном годах, а также как она расходовала имеющиеся у нее средства.

Отчет о движении денежных средств представляет собой таблицу, в графе 3 которой организации указывают данные за 200… г., а в графе 4 - за 200… г.

В Отчете о движении денежных средств отражается:

- движение денежных средств по текущей деятельности;

- движение денежных средств по инвестиционной деятельности;

- движение денежных средств по финансовой деятельности.

Каждая из этих частей Отчета построена по единому принципу. Сначала приводится группа строк, которая отражает поступление денежных средств по той или иной деятельности. Затем следует группа строк, которая содержит данные о выбытии денежных средств. В конце приводится строка, которая отражает сальдо движения денежных средств по той или иной деятельности. Иными словами, эта строка позволяет узнать, увеличилось количество денежных средств у организации по той или иной деятельности или уменьшилось.

Типовая форма Отчета приведена в Приложении к Приказу Минфина России от 22 июля 2003 г. N 67н. Однако не всегда достаточно тех строк, которые приведены в типовой форме, чтобы отразить все хозяйственные операции предприятия. Организация, заполняя Отчет, вправе ввести в него дополнительные строки.

Коды строк Отчета о движении денежных средств каждая организация проставляет самостоятельно. Сделать это нужно в соответствии с Приказом Минфина России N 102н. Но в нем указаны коды не для всех строк формы N 4. Поэтому коды для остальных строк организация определяет самостоятельно. Мы советуем проставить их нарастающим итогом. Причем это лучше всего сделать после того, как Отчет будет составлен.

Строка 010 "Остаток денежных средств на начало отчетного периода"

Заполняя эту строку, нужно указать:

- в графе 3 - остаток денежных средств на 1 января 200… г.;

- в графе 4 - остаток денежных средств на 1 января 200… г.

Заполняя эту строку, бухгалтер берет данные из Главной книги, сложив дебетовое сальдо по счетам 51 "Расчетные счета" и 55 "Специальные счета в банках" на 1 января соответствующего года. А по счету 50 "Касса" нужно взять дебетовый остаток только по субсчету "Касса в рублях".

Чтобы заполнить графу 3 этой строки Отчета, следует взять также сальдо в иностранной валюте по счету 50 субсчет "Валютная касса" и счету 52 на 1 января. Затем его нужно пересчитать по курсу Банка России на 1 января 200… г. и прибавить к дебетовым остаткам по счетам 50, 51 и 55. Полученную величину нужно указать по строке "Остаток денежных средств на начало отчетного периода". Чтобы заполнить графу 4, нужно сумму остатка на начало 200… г. по счету 50 субсчет "Валютная касса" и счету 52 умножить на курс Банка России на 1 января 200… г. К полученной величине следует прибавить дебетовый остаток на 1 января 200… г. по счетам 50, 51 и 55.

Строки 020 - 200 "Движение денежных средств по текущей деятельности"

В этих строках Отчета о движении денежных средств организация показывает, сколько денег поступило и выбыло из-за текущей деятельности организации. Что следует понимать под текущей деятельностью, разъяснено в п. 15 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, которые утверждены Приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. N 67н.

Текущей деятельностью может быть, к примеру, производство промышленной, сельскохозяйственной продукции, выполнение строительных работ, продажа товаров, оказание услуг общественного питания, заготовка сельскохозяйственной продукции, сдача имущества в аренду. Или же другая деятельность организации, которая направлена на извлечение прибыли в качестве основной цели (для коммерческих организаций) либо не направлена на извлечение прибыли в качестве такой цели (для некоммерческих организаций).

Строка 020 "Средства, полученные от покупателей, заказчиков"

По этой строке нужно отразить общую сумму поступлений от покупателей и заказчиков. Ниже можно ввести дополнительные строки и расшифровать эти поступления по видам. Например, можно указать отдельными строками:

- выручку от реализации продукции, товаров, работ, услуг;

- выручку от продажи материальных запасов.

В бухгалтерском учете операции по реализации отражаются так:

Дебет 62 субсчет "Расчеты за товары (работы, услуги)" Кредит 90 субсчет "Прочие доходы"

- отражена выручка от продажи продукции;

Дебет 62 субсчет "Расчеты за товары (работы, услуги)" Кредит 91 субсчет "Прочие доходы"

- отражена выручка от реализации производственных запасов;

Дебет 50 (51, 52) Кредит 62 субсчет "Расчеты за товары (работы, услуги)"

- получена выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг и производственных запасов.

Чтобы отразить выручку, нужно подсчитать кредитовый оборот по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" субсчет "Расчеты за товары (работы, услуги)" в корреспонденции со счетами учета денежных средств (50, 51, 52). Затем нужно определить, какой именно оборот приходится на реализацию продукции, товаров, работ, услуг, а какой - на реализацию излишков сырья. В следующей строке можно указать сумму авансов, полученных от покупателей и заказчиков. В бухгалтерском учете поступление авансов отражается такой проводкой:

Дебет 50 (51, 52) Кредит 62 субсчет "Расчеты по авансам полученным"

- получена предоплата от покупателя или заказчика.

Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать кредитовый оборот по субсчету 2 счета 62 в корреспонденции со счетами 50, 51, 52. На основании аналитических данных нужно выявить сумму авансов, которая получена от покупателей.

Строка 050 "Прочие доходы"

По этой строке нужно указать денежные средства, которые поступили на финансирование текущей деятельности организации, но не нашли отражения в предыдущих строках. В таблице мы привели список этих доходов. Организация вправе указать их все вместе либо ввести в форму дополнительные строки и расшифровать в них прочие доходы по видам поступления.

Как формируются показатели строки 050 "Прочие доходы"

|  |  |
| --- | --- |
| Источник поступления денежных средств | Как сформировать показатель |
| Для заполнения указанной строки 050 нужно использовать данные в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств (50, 51, 52, 55) по кредиту счетов: |
| Возвращены подотчетными лицами | 71 "Расчеты с подотчетными лицами" |
| Поступили в погашение займов, которые были выданы работникам предприятия | 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" субсчет "Расчеты по предоставленным займам" |
| Поступили в рамках целевого финансирования | 86 "Целевое финансирование" |
| Получены безвозмездно | 98 "Доходы будущих периодов" |
| Внесены работниками предприятия для покрытия материального ущерба | 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" субсчет "Расчеты по возмещению материального ущерба" |
| Возвращены налоги и сборы государственными органами | 68 "Расчеты по налогам и сборам" |
| Возмещены расходы организации на оплату больничных, путевок и т.д. внебюджетными фондами | 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" |

Строки 150 - 190 "Денежные средства, направленные:"

В этих строках организация показывает, на что тратились деньги за текущий год. В типовой форме Отчета о движении денежных средств указаны следующие строки:

- 150 "на оплату приобретенных товаров, работ, услуг, сырья и иных оборотных активов";

- 160 "на оплату труда";

- 170 "на выплату дивидендов, процентов";

- 180 "на расчеты по налогам и сборам";

- 190 "прочие расходы".

Конечно, организация может расходы, не попадающие в строки, указанные в типовой форме, отразить по строке "прочие расходы". Но лучше ввести в форму несколько дополнительных строк:

- 155 "на авансы, выданные поставщикам и подрядчикам";

- 156 "на покупку валюты";

- 157 "на продажу валюты";

- 165 "на выдачу подотчетных сумм";

- 185 "на расчеты с внебюджетными фондами".

Все показатели в указанных выше строках отражаются в круглых скобках.

Строка 150 "на оплату приобретенных товаров, работ, услуг, сырья и иных оборотных активов"

По этой строке нужно указать, сколько было перечислено денежных средств на закупку сырья, материалов, топлива, комплектующих изделий, за арендную плату, коммунальные услуги и т.д.

Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать дебетовый оборот по счету 60 субсчет "Расчеты за товары (работы, услуги)" и данные по кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" в корреспонденции со счетами расчетов (50, 51, 52 и 55).

При этом бухгалтеру придется использовать данные по кредитовому обороту по счетам 60 и 76 в корреспонденции со счетами 10, 26, 41, 44, а также со счетом 19 субсчет "НДС по приобретенным материально-производственным запасам" или субсчет "НДС по оказанным услугам, выполненным работам".

Строка 155 "на авансы, выданные поставщикам и подрядчикам" (дополнительная)

Этой строки в типовой форме Отчета о движении денежных средств не предусмотрено, но рекомендуем ввести такую строку.

Чтобы ее заполнить, придется использовать данные дебетового оборота по счету 60 субсчет "Расчеты по авансам полученным" в корреспонденции со счетами 50, 51, 52.

Строка 156 "на покупку валюты" (дополнительная)

По этой строке нужно отразить расходы организации на покупку иностранной валюты.

Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать дебетовый оборот по счету 57 и данные по дебету счета 91 субсчет "Прочие расходы" в корреспонденции со счетом 51.

Строка 157 "на продажу валюты" (дополнительная)

По этой строке рекомендуем отразить сумму проданной иностранной валюты, а также расходы организации, связанные с этой операцией.

Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать дебетовый оборот по счету 57 "Переводы в пути" в корреспонденции со счетом 52 "Валютный счет", а также данные по дебету счета 91 субсчет "Прочие расходы" в корреспонденции со счетом 51.

Строка 160 "на оплату труда"

По этой строке нужно указать величину денежных средств, которые были направлены на оплату труда.

Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать данные по дебетовому обороту по счету 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" в корреспонденции со счетами 50 и 51.

Строка 165 "на выдачу подотчетных сумм" (дополнительная)

Отразить деньги, которые выданы под отчет работникам организации, можно в свободной строке. В ней нужно указать ту сумму, которая была выдана под отчет в рамках текущей деятельности организации (на хозяйственные нужды, на командировочные расходы и т.д.). Чтобы заполнить эту строку, можно использовать данные по дебетовому обороту счета 71 "Расчеты с подотчетными лицами" в корреспонденции со счетом 50.

Строка 170 "на выплату дивидендов, процентов"

По этой строке следует отразить суммы:

1) дивидендов, которые были выплачены акционерам организации. Для этого нужно использовать дебетовые обороты по счету 75 "Расчеты с учредителями" субсчет "Расчеты по выплате доходов";

2) процентов, которые были выплачены по выпущенным ценным бумагам. Для этого нужно использовать дебетовый оборот по счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" субсчет "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам";

3) процентов, которые были выплачены по полученным займам и кредитам.

Чтобы определить сумму уплаченных процентов по кредитам и займам, нужно использовать данные по счету 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" или 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам". Указанные счета должны непременно корреспондировать с кредитом счетов 51 и 52. Кроме того, следует сопоставить эти данные с кредитовым оборотом по счетам 66 и 67 в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы" субсчет "Прочие расходы".

Строка 180 "на расчеты по налогам и сборам"

По этой строке надо отразить суммы налогов и сборов, которые были перечислены организацией в бюджет. Речь в данном случае идет только о тех платежах в бюджет, которые относятся к текущей деятельности. Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать счет 68 "Расчеты по налогам и сборам" в корреспонденции со счетом 51.

Строка 185 "на расчеты с внебюджетными фондами" (дополнительная)

Организация может ввести дополнительную строку для отражения суммы уплаченных взносов по обязательному пенсионному страхованию, страховых взносов от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и т.д. Чтобы заполнить эту строку, надо использовать дебетовый оборот по счету 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" в корреспонденции со счетом 51.

Строка 190 "на прочие расходы"

По этой строке следует отразить выбытие денег по текущей деятельности, которое не было отражено по предыдущим строкам Отчета. Например, здесь можно отразить сумму займов, которую организация выдала своим работникам.

Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать данные по дебету счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" субсчет "Расчеты по предоставленным займам" в корреспонденции со счетом 50 или 51.

Кроме того, по этой строке можно указать расходы организации на оплату услуг банка по текущей деятельности. Для этого нужно использовать аналитические данные по дебету счета 91 субсчет "Прочие расходы".

Строка 200 "Чистые денежные средства от текущей деятельности"

По этой строке надо указать разницу между поступлением и выбытием денег из-за текущей деятельности организации. Чтобы подсчитать эту величину, нужно сложить показатели всех предыдущих строк без круглых скобок и вычесть показатели, указанные в круглых скобках.

Учтите, что полученная величина может быть отрицательной. Это возможно в том случае, если по текущей деятельности было израсходовано больше денежных средств, чем получено. Отрицательную величину не забудьте заключить в круглые скобки.

Строки 210 - 340 "Движение денежных средств по инвестиционной деятельности"

Эти строки Отчета о движении капитала отражают поступление и выбытие денежных средств только по инвестиционной деятельности организации. Определение инвестиционной деятельности дано в п. 15 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, которые утверждены Приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. N 67н.

Инвестиционная деятельность включает в себя:

- приобретение и продажу недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов;

- осуществление собственного строительства;

- расходы на НИОКР;

- финансовые вложения.

Строка 210 "Выручка от продажи объектов основных средств и иных внеоборотных активов"

По этой строке надо указать выручку от продажи основных средств, оборудования, предметов лизинга и проката, а также нематериальных активов. Заполняя эту строку, организация должна на основе данных по счетам 62 и 76 определить, какой именно кредитовый оборот отражает выручку от реализации внеоборотных средств.

Строка 220 "Выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений"

По этой строке указывается выручка от реализации:

- ценных бумаг, в том числе облигаций и векселей;

- долей в уставных капиталах других организаций;

- дебиторской задолженности, приобретенной на основании уступки прав требования;

- других финансовых вложений.

В бухгалтерском учете такая реализация отражается следующим образом:

Дебет 62 (76) Кредит 91 субсчет "Прочие доходы"

- отражена выручка от реализации внеоборотных активов;

Дебет 50 (51, 52) Кредит 62 (76)

- получена оплата за реализованные внеоборотные активы.

Заполняя эту строку, организация должна на основе данных по счетам 62 и 76 определить, какой именно кредитовый оборот отражает выручку от ценных бумаг и прочих финансовых вложений.

Строка 230 "Полученные дивиденды"

По этой строке нужно отразить сумму дивидендов. Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать данные по счету 91 субсчет "Прочие доходы" в корреспонденции с дебетом счета учета денежных средств.

Строка 240 "Полученные проценты"

По этой строке бухгалтер отражает сумму полученных процентов по векселям, а также по займам, которые организация выдала юридическим и физическим лицам. Кроме того, здесь же можно указать проценты, которые начисляет банк на остаток денежных средств организации в соответствии с условиями договора на открытие расчетного счета. Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать аналитические данные по счету 91 субсчет "Прочие доходы" в корреспонденции с дебетом счета учета денежных средств.

Строка 250 "Поступления от погашения займов, предоставленных другим организациям"

По этой строке надо отразить сумму займа, которая была погашена в течение 200… г. Учет выданных займов ведется на субсчете 3 "Предоставленные займы" счета 58 "Финансовые вложения".

Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать обороты по кредиту счета 58 "Финансовые вложения" субсчет "Предоставленные займы" со счетами учета денежных средств.

Строка 280 "Приобретение дочерних организаций"

По этой строке нужно отразить деньги, которые были потрачены на приобретение контрольного пакета акций в уставном капитале другой организации. Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать обороты по дебету счета 58 "Финансовые вложения" субсчет "Паи и акции" в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Строка 290 "Приобретение объектов основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов"

По этой строке нужно указать сумму, которая была потрачена на приобретение внеоборотных активов.

Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать аналитические данные по счетам 76 и 60 субсчет "Расчеты за продукцию (работы, услуги)" в корреспонденции со счетами учета денежных средств - 50, 51, 52. При этом необходим анализ кредитового оборота по счетам 60 субсчет "Расчеты за продукцию (работы, услуги)" и 76 в корреспонденции со счетом 08 и со счетом 19.

Оплата расходов на приобретение основных средств по договору лизинга по этой строке не отражается. Сумму лизинговых платежей, которую организация перечислила лизингодателю в отчетном периоде, нужно указывать по строке "Погашение обязательств по финансовой аренде".

Строка 300 "Приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений"

По этой строке бухгалтер должен отразить деньги, потраченные на приобретение долговых ценных бумаг - облигаций, векселей и т.д. Также в данную статью нужно вписать сумму денег, потраченную на покупку дебиторской задолженности на основании уступки права требования.

Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать обороты по дебету счета 58 "Финансовые вложения" субсчет "Долговые ценные бумаги" (или субсчет "Приобретение дебиторской задолженности") в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, организации разрешается разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно, по мере причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода, относить на финансовые результаты.

Продажа ценных бумаг, учитываемых на счете 58 "Финансовые вложения", отражается по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы" и кредиту счета 58 "Финансовые вложения".

Строка 310 "Займы, предоставленные другим организациям"

По этой строке нужно указать сумму предоставленных займов.

Заполняя эту строку, бухгалтер должен знать оборот по дебету счета 58 субсчет "Предоставленные займы" в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Строка 340 "Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности"

По этой строке дается разница между поступлением и выбытием денежных средств в рамках инвестиционной деятельности. Чтобы подсчитать эту величину, нужно сложить показатели всех строк 210 - 310 без круглых скобок и вычесть показатели, указанные в круглых скобках (выбытие денежных средств).

Учтите, что полученная величина может быть отрицательной. Это возможно в том случае, если по инвестиционной деятельности было израсходовано больше денег, чем получено. Отрицательную величину не забудьте заключить в круглые скобки.

Строки 350 - 440 "Движение денежных средств по финансовой деятельности"

Эти строки Отчета о движении денежных средств отражают поступление и выбытие денежных средств только по финансовой деятельности организации. Определение финансовой деятельности дано в п. 15 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, которые утверждены Приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. N 67н.

Основным отличием финансовой деятельности от всех прочих видов деятельности является то, что в результате изменяется величина:

- собственного капитала организации;

- полученных заемных средств.

Строка 350 "Поступления от эмиссии акций или иных долевых бумаг"

Эту строку должны заполнить акционерные общества, которые осуществили в 200… г. эмиссию акций или иных долевых бумаг. Сумму денежных средств, которая была получена акционерным обществом от первичного и дополнительного размещения акций, как раз и нужно отразить по этой строке.

Операции по первичному размещению акций АО отражаются в бухгалтерском учете такими проводками:

Дебет 75 Кредит 80

- отражена задолженность акционеров по оплате акций АО;

Дебет 50 (51, 52) Кредит 75

- погашена задолженность акционеров по оплате акций АО.

Для заполнения этой строки нужно использовать кредитовый оборот по субсчету 1 "Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал" счета 75 "Расчеты с учредителями".

Строка 355 "Погашение убытков" (дополнительная)

По этой строке можно отразить величину денежных средств, которые поступили от учредителей организации в счет погашения убытков по итогам деятельности организации. Чтобы заполнить эту строку, бухгалтер должен использовать аналитические данные по кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции со счетами 50, 51. При этом нужны данные по дебетовому обороту по счету 75 в корреспонденции со счетом 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Строка 360 "Поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями"

По этой строке нужно отразить суммы полученных займов и кредитов. При этом не имеет значения, на какие цели были получены заемные средства от других организаций.

Чтобы заполнить эту строку, следует использовать кредитовые обороты по счетам 66 и 67 в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Строка 365 "Выкуп собственных акций и долей" (дополнительная)

По этой строке нужно отразить сумму средств, которая была направлена на выкуп собственных акций акционерного общества или на выкуп собственных долей в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью.

Чтобы заполнить эту строку, надо использовать дебетовый оборот по счету 81 "Собственные акции (доли)" в корреспонденции со счетами 50 и 51.

Строка 390 "Погашение займов и кредитов (без процентов)"

По этой строке бухгалтер отражает суммы кредитов и займов, которые были погашены в отчетном периоде. При этом не имеет значения, на какие цели были получены заемные средства от других организаций.

Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать дебетовые обороты по счетам 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" в корреспонденции со счетами учета денежных средств. По строке "Погашение займов и кредитов" указывается только погашенная сумма основного долга по кредитному договору или по договору займа. Сумма начисленных и перечисленных процентов по этим договорам отражается по строке "на выплату дивидендов, процентов".

Поэтому из общей суммы оборота по дебету счетов 66 и 67 нужно вычесть суммы перечисленных процентов. Для этого следует использовать аналитические данные по указанным счетам.

Строка 400 "Погашение обязательств по финансовой аренде"

По этой строке нужно отразить перечисленную сумму лизинговых платежей. Для заполнения этой строки нужно использовать обороты по дебету счета 76 в корреспонденции со счетами учета денежных средств - 50, 51, 52.

Строка 410 "Чистые денежные средства от финансовой деятельности"

По этой строке следует указать разницу между поступлением и выбытием денежных средств в рамках финансовой деятельности. Чтобы подсчитать эту величину, нужно сложить показатели без круглых скобок строк 350 - 420 и вычесть показатели, заключенные в круглые скобки.

Учтите, что полученная величина может быть отрицательной. Это возможно в том случае, если по финансовой деятельности было израсходовано больше денежных средств, чем получено. Отрицательную величину не забудьте заключить в круглые скобки.

Строка 420 "Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов"

Для расчета показателя по этой строке нужно сложить величину чистых денежных средств от текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Если какой-либо показатель по этим строкам заключен в круглые скобки, то этот показатель нужно не прибавлять, а вычитать.

В результате по этой строке показатель может быть как величиной положительной, так и отрицательной. В первом случае произошло увеличение денежных средств организации, а во втором случае - их уменьшение. Отрицательные показатели не забудьте поставить в круглые скобки.

Строка 430 "Остаток денежных средств на конец отчетного периода"

Заполняя эту строку, нужно указать:

- в графе 3 - остаток денежных средств на 31 декабря 200.. г.;

- в графе 4 - остаток денежных средств на 31 декабря 200.. г.

Показатель по этой строке должен быть равен сумме соответствующих показателей по строке "Остаток денежных средств на начало отчетного периода" и строке "Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов".

Данные для заполнения графы 3 этой строки можно взять из Главной книги, сложив дебетовое сальдо по счетам 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" и 55 "Специальные счета в банках" на 31 декабря 200… г.

Чтобы заполнить графу 4, нужно остатки в иностранной валюте по счетам 52 и 50 субсчет "Валютная касса" пересчитать по курсу ЦБ РФ на 31 декабря 200… г. и прибавить к остаткам по счетам 51, 55 и остатку по счету 50 субсчет "Касса в рублях".

Строка 440 "Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю"

В данной строке нужно записать, на сколько изменился курс иностранной валюты за год.

Бухгалтеру следует учитывать, что изменение валютного курса влияет не только на доходы и расходы, которые связаны с реализацией товаров (работ, услуг). Например, изменение валютного курса нужно учитывать и при выдаче валютных ценностей под отчет, в том числе и при загранкомандировках.

Как определить дату совершения каждого вида валютной операции, указано в Приложении к Положению по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2000).

Откуда взять данные, чтобы заполнить Отчет о движении денежных средств (форма N 4)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование строки Отчета | Код строки | Как сформировать показатели Отчета о движении денежных средств |
| Остаток денежных средств | 010 | Сумма остатков по счетам 50, 51, 52 и 55 на 1 января на начало отчетного периода |
| Средства, полученные от покупателей, заказчиков | 020 | Дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52 в корреспонденции со счетами 62, 76 |
| Прочие доходы | 050 | Дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетами 71, 73, 86, 98, 73, 68, 69 |
| Денежные средства, направленные: |  |  |
| на оплату приобретенных товаров, работ, услуг, сырья, иных оборотных активов | 150 | Кредитовый оборот по счетам 50, 51, 52 и 55 в корреспонденции со счетами 60 (за исключением субсчета "Расчеты по авансам выданным") и 76 в части расчетов за товары, работы, услуги, сырье |
| на авансы, выданные поставщикам и подрядчикам | 155 | Кредитовый оборот по счетам 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным" |
| на покупку валюты | 156 | Кредитовый оборот по счету 51 в корреспонденции со счетом 57, а также данные по дебету счета 91 субсчет "Прочие расходы" в корреспонденции со счетом 51 |
| на продажу валюты | 157 | Кредитовый оборот по счету 52 в корреспонденции со счетом 57, а также данные по дебету счета 91 субсчет "Прочие расходы" в корреспонденции со счетом 51 |
| на оплату труда | 160 | Кредитовый оборот по счетам 50, 51 в корреспонденции со счетом 70 |
| на выдачу подотчетных сумм | 165 | Кредитовый оборот по счету 50 в корреспонденции со счетом 71 |
| на выплату дивидендов,  процентов | 170 | Кредитовый оборот по счетам 50, 51 в корреспонденции со счетами 75 субсчет "Расчеты по выплате доходов", 76 субсчет "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам", а также кредитовый оборот по счетам 51 и 52 в корреспонденции со счетами 66, 67, где учтены проценты по кредитам и займам |
| на расчеты по налогам и сборам | 180 | Кредитовый оборот по счету 51 в корреспонденции со счетом 68 |
| на расчеты с внебюджетными фондами | 185 | Кредитовый оборот по счету 51 в корреспонденции со счетом 69 |
| на прочие расходы | 190 | Кредитовый оборот по счетам 50, 51 в корреспонденции со счетом 73, а также со счетом 91 субсчет "Прочие расходы", где учтена комиссия банку |
| Чистые денежные средства от текущей деятельности | 200 | Строка 020 + строка 050 - строка 150 - строка 155 - строка 156 - строка 157 - строка 160 - строка 165 - строка 170 - строка 180 - строка 185 - строка 190 |
| Выручка от продажи объектов основных средств и иных внеоборотных активов | 210 | Дебетовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетами 62, 76, на которых отражена выручка от реализации внеоборотных активов |
| Выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений | 220 | Дебетовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетами 62, 76, на которых учтена выручка от реализации ценных бумаг и прочих финансовых вложений |
| Полученные дивиденды | 230 | Дебетовый оборот счетов 50, 51 в корреспонденции со счетом 91 субсчет "Прочие доходы", где учитывают полученные дивиденды |
| Полученные проценты | 240 | Дебетовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 91 субсчет "Прочие доходы", где отражают полученные проценты |
| Поступления от погашения займов, предоставленных другим организациям | 250 | Дебетовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 58 субсчет "Предоставленные займы" |
| Приобретение дочерних организаций | 280 | Кредитовый оборот счетов 50, 51 в корреспонденции со счетом 58 субсчет "Паи и акции" |
| Приобретение объектов основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов | 290 | Кредитовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетами 60, 76, на которых отражена задолженность по приобретенным основным средствам, доходным вложениям в материальные ценности и нематериальным активам |
| Приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений | 300 | Кредитовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 58 субсчет "Долговые ценные бумаги" и субсчет "Приобретение дебиторской задолженности" |
| Займы, предоставленные другим организациям | 310 | Кредитовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 58 субсчет "Предоставленные займы" |
| Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности | 340 | Строка 210 + строка 220 + строка 230 + строка 240 +  строка 250 - строка 280 - строка 290 - строка 300 - строка 310 |
| Поступления от эмиссии акций и иных долевых ценных бумаг | 350 | Дебетовый оборот счетов 50, 51 в корреспонденции со счетом 75 субсчет "Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал" |
| Погашение убытков | 355 | Дебетовый оборот счетов 50, 51 в корреспонденции со счетом 75 субсчет "Расчеты с учредителями по средствам в счет погашения убытков" |
| Поступления от займов, предоставленных другими организациями | 360 | Дебетовый оборот счетов 50, 51 в корреспонденции со счетами 66, 67 |
| Выкуп собственных акций и  долей | 365 | Кредитовый оборот счетов 50, 51 в  корреспонденции со счетом 81 |
| Погашение займов и кредитов (без процентов) | 390 | Кредитовый оборот счетов 50, 51 в корреспонденции со счетами 66, 67, на которых отражен основной долг по кредитам и займам (без учета процентов) |
| Погашение обязательств по финансовой аренде | 400 | Кредитовый оборот счетов 50, 51 в корреспонденции со счетом 76 субсчет "Расчеты по арендованному имуществу" |
| Чистые денежные средства от финансовой деятельности | 410 | Строка 350 + строка 355 + строка 360 - строка 365 - строка 390 - строка 400 |
| Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов | 420 | Строка 200 + (-) строка 340 + (-) строка 410 |
| Остаток денежных средств на конец отчетного периода | 430 | Строка 010 + (-) строка 420. Результат должен быть равен сумме остатков по счетам 50, 51, 52, 55 на 31 декабря |
| Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю | 440 | Сумма курсовых разниц (образовавшихся из-за отличия курса валюты на дату составления Отчета и на дату совершения операций в иностранной валюте) по каждой операции в иностранной валюте. Как определить дату совершения валютной операции, указано в ПБУ 3/2000 |

ТЕМА 7. ПРИЛОЖЕНИЕ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ (ФОРМА N 5)

В состав бухгалтерской отчетности за 200… г. входит Приложение к бухгалтерскому балансу (форма N 5). В нем расшифровываются данные формы N 1 "Бухгалтерский баланс".

Приложение к бухгалтерскому балансу состоит из десяти разделов:

- нематериальные активы;

- основные средства;

- доходные вложения в материальные ценности;

- расходы на НИОКР;

- расходы на освоение природных ресурсов;

- финансовые вложения;

- дебиторская и кредиторская задолженность;

- расходы по обычным видам деятельности;

- обеспечения;

- государственная помощь.

Каждый раздел представляет собой одну или несколько таблиц. Коды строк в этих таблицах организации проставляют в соответствии с Приказом Минфина России от 14 ноября 2003 г. N 102н. Но в данном Приказе приведены коды не всех строк формы N 5. Поэтому организация может определить и проставить их самостоятельно. Удобнее это делать нарастающим итогом.

Раздел I "Нематериальные активы"

В этом разделе приводится расшифровка нематериальных активов, которыми владеет организация.

Раздел состоит из двух таблиц. В первой таблице указываются данные о поступлении и выбытии нематериальных активов, а во второй показывается информация об амортизационных отчислениях.

Таблица 1 "Первоначальная стоимость нематериальных активов"

В этой таблице нужно привести данные о первоначальной стоимости нематериальных активов, которыми владеет организация.

Таблица 1 состоит из строк:

- 010 "Объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности)";

- 020 "Организационные расходы";

- 030 "Деловая репутация организации";

- 040 "Прочие".

Если организация владеет нематериальными активами, которые не относятся ни к одному из перечисленных видов, то данные об этих активах нужно указать по строке "Прочие".

Данные по строке 010 расшифровываются в строках:

- 011 "в том числе: у патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель";

- 012 "у правообладателя на программы для ЭВМ, базы данных";

- 013 "у правообладателя на топологии интегральных микросхем";

- 014 "у владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров";

- 015 "у патентообладателя на селекционные достижения".

Все строки таблицы 1 заполняются в соответствии с единым принципом. По каждому виду нематериального актива указывается такая информация:

- наличие на начало 200… г.;

- поступление в течение года;

- выбытие в течение года;

- наличие на конец 200… г.

В графе 3 нужно указать первоначальную стоимость нематериальных активов на начало года. Эту стоимость можно узнать из сальдо по счету 04 субсчет "Нематериальные активы" на 1 января 200… г.

В графу 4 вписывается первоначальная стоимость нематериальных активов, которые поступили в организацию в течение 200… г. Такую стоимость можно определить из дебетового оборота по счету 04 субсчет "Нематериальные активы" за 200… г.

В графе 5 бухгалтер отражает уменьшение первоначальной стоимости НМА, которое произошло в отчетном году в результате:

- выбытия нематериальных активов;

- начисления амортизации.

По организационным расходам и деловой репутации отражать сумму начисленной амортизации можно только вторым способом, путем уменьшения их первоначальной стоимости.

Чтобы заполнить графу 5, надо использовать аналитические данные кредитового оборота по счету 04 субсчет "Нематериальные активы" за 200… г. Все показатели в этой графе нужно указать в круглых скобках.

В графе 6 следует указать первоначальную стоимость нематериальных активов, которые числятся в организации на конец 200… г. Для заполнения этой строки следует использовать конечное сальдо по счету 04 субсчет "Нематериальные активы" на 31 декабря 200… г.

В таблице 1 нет итоговых строк.

Однако, чтобы не допустить ошибки, лучше проверить правильность заполнения этой таблицы. Для этого нужно сложить данные по каждой графе таблицы в отдельности, а затем к итоговому значению графы 3 прибавить итоговое значение графы 4 и отнять итоговое значение графы 5.

Если полученная цифра у вас совпала со значением графы 6, следовательно, таблица 1 заполнена правильно.

Таблица 2 "Амортизация нематериальных активов"

В данной таблице нужно привести данные о сумме амортизации, которая начислена по нематериальным активам организации. Заполнять эту таблицу должны только те организации, которые учитывают амортизацию по нематериальным активам на отдельном счете (применяют первый способ отражения в бухгалтерском учете начисленной амортизации). В графе 3 указывается сумма начисленной амортизации на начало отчетного года. Чтобы заполнить эту графу, нужно знать сальдо по счету 05 на 1 января 200… г.

В графе 4 надо отразить амортизацию, которая начислена по нематериальным активам на конец отчетного периода. Чтобы заполнить эту графу, необходимо знать сальдо по счету 05 на 31 декабря 200… г.

Раздел II "Основные средства"

В этом разделе приводится информация об основных средствах, которыми владеет организация. Раздел состоит из двух таблиц.

Таблица 1 "Первоначальная стоимость основных средств"

В первой таблице приводятся данные о первоначальной стоимости основных средств.

Таблица 1 состоит из следующих строк:

- здания;

- сооружения;

- машины и оборудование;

- транспортные средства, инструмент;

- производственный и хозяйственный инвентарь;

- рабочий, продуктивный и племенной скот;

- многолетние насаждения;

- другие виды основных средств;

- земельные участки и объекты природопользования;

- капитальные вложения на коренное улучшение земель.

Все строки заполняются так. В графе 3 нужно указать первоначальную стоимость основных средств на начало года. Для этого следует использовать сальдо по счету 01 на 1 января 200.. г.

В графе 4 следует дать первоначальную стоимость основных средств, которые поступили в организацию в течение 200… г. Также по этой графе показывается увеличение первоначальной стоимости объектов основных средств в результате их достройки, дооборудования и реконструкции.

Чтобы заполнить эту графу, следует использовать аналитические данные дебетового оборота по счету 01 за 200… г.

В графе 5 отражается первоначальная стоимость объектов, которые выбыли из организации в 200… г. Кроме того, в данной графе бухгалтер показывает уменьшение первоначальной стоимости объектов основных средств в результате их частичной ликвидации.

Для заполнения этой графы используются аналитические данные кредитового оборота по счету 01 за 200… г. Все показатели в данной графе указываются в круглых скобках.

В графе 6 нужно указать первоначальную стоимость основных средств, которые числятся в организации на конец отчетного периода. Чтобы заполнить эту строку, следует использовать конечное сальдо по счету 01 на 31 декабря 200… г.

В таблице 1 есть строка "Итого". Для ее заполнения нужно сложить показатели по каждой графе в отдельности.

Чтобы проверить, правильно ли заполнена таблица 1, к итоговому значению графы 3 прибавьте итоговое значение графы 4 и отнимите итоговое значение графы 5. Если полученная цифра совпала со значением графы 6, значит, в таблице все верно.

Таблица 2 "Амортизация основных средств"

В этой таблице нужно указать данные об основных средствах организации.

Строка 140 "Амортизация основных средств - всего"

По этой строке следует указать данные о сумме амортизации, которая начислена по основным средствам.

В графе 3 вписывается сумма начисленной амортизации на начало отчетного года. Заполняя эту графу, бухгалтер использует кредитовое сальдо по счету 02 на 1 января 200… г.

В графе 4 бухгалтер отражает амортизацию, которая начислена по основным средствам на конец отчетного периода. Чтобы заполнить эту графу, нужно знать кредитовое сальдо по счету 02 на 31 декабря 200… г.

Ниже приводится расшифровка сумм начисленной амортизации по отдельным объектам основных средств:

- зданиям и сооружениям;

- машинам, оборудованию, транспортным средствам;

- другим объектам основных средств.

Заполняя эту часть таблицы 2, нужно помнить, что, согласно п. 17 ПБУ 6/01, амортизация не начисляется:

- по земельным участкам;

- по объектам природопользования;

- по объектам жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и др.);

- по объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и т.п.);

- по продуктивному скоту, буйволам, волам и оленям;

- по многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста.

Строка 145 "Передано в аренду объектов основных средств - всего"

По этой строке бухгалтер отражает первоначальную стоимость основных средств, которые переданы в аренду другим организациям:

- в графе 3 - на начало отчетного года;

- в графе 4 - на конец отчетного года.

Чтобы заполнить эту строку, организации следует использовать данные по счету 01 субсчет "Основные средства, переданные в аренду другим организациям":

- графы 3 - сальдо на 1 января 200… г.;

- графы 4 - сальдо на 31 декабря 200… г.

Ниже приводится расшифровка основных средств, переданных в аренду, по видам:

- здания;

- сооружения.

Строка 150 "Передано объектов основных средств на консервацию"

По этой строке нужно отразить первоначальную стоимость основных средств, которые переданы на консервацию.

Чтобы заполнить эту строку, следует использовать данные по счету 01 субсчет "Основные средства, переведенные на консервацию":

- графы 3 - дебетовое сальдо на 1 января 200… г.;

- графы 4 - дебетовое сальдо на 31 декабря 200… г.

Строка 155 "Получено объектов основных средств в аренду - всего"

В этой строке следует показать стоимость объектов основных средств, которые получены в аренду от других организаций.

Чтобы заполнить эту строку, можно использовать данные по забалансовому счету 001:

- для графы 3 - остаток по счету на 1 января 200… г.;

- для графы 4 - остаток по счету на 31 декабря 200… г.

Ниже приводится расшифровка по видам арендованных основных средств, например:

- здания;

- нежилые помещения;

- оборудование;

- транспортные средства;

- хозяйственный инвентарь.

Строка 160 "Объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и находящиеся в процессе государственной регистрации"

Объекты недвижимости принимаются к бухгалтерскому учету на основании акта приемки-передачи основных средств и документов, которые подтверждают их государственную регистрацию.

В период с момента подачи документов до момента государственной регистрации объекты недвижимости, которые уже эксплуатируются, лучше учитывать обособленно. Для этого можно открыть субсчет второго порядка "Введенные в эксплуатацию основные средства, право собственности на которые не зарегистрировано". Это позволит организации отделить уже используемые основные средства от еще не введенных в эксплуатацию.

Таким образом, для заполнения указанной строки нужно использовать аналитические данные по счету 08 субсчет "Приобретение объектов основных средств":

- графы 3 - по дебетовому сальдо на 1 января 200… г.;

- графы 4 - по дебетовому сальдо на 31 декабря 200… г.

Заметьте: первоначальную стоимость объектов недвижимости, которые приняты в эксплуатацию и находятся в процессе государственной регистрации, в таблице 1 раздела "Основные средства" формы N 5 указывать не надо.

Таблица 3 "Справочно"

Строка 170 "Результат от переоценки объектов основных средств:"

Переоценка основных средств проводится по окончании года. Данные о проведенной переоценке отражаются в бухгалтерском учете 1 января следующего года. При составлении годового баланса за прошедший год они не учитываются. Результаты переоценки включаются во входящие данные бухгалтерской отчетности за I квартал следующего года.

В этой строке бухгалтер отражает увеличение или уменьшение остаточной стоимости основных средств в результате их переоценки.

Чтобы заполнить эту строку, нужно из показателя по строке "Первоначальная стоимость основных средств" вычесть показатель по строке "Амортизация".

В том случае, если организация провела уценку основных средств, показатель по этой строке указывается в круглых скобках.

В графе 3 следует указать данные о переоценке, которая была проведена в 200… г., а в графе 4 - о переоценке, которая прошла по окончании 200… г.

Строка 171 "первоначальной (восстановительной) стоимости"

По этой строке бухгалтер отражает уменьшение или увеличение первоначальной стоимости основных средств, которое произошло в результате их переоценки.

Если организация дооценила основные средства, то, заполняя строку "Первоначальная (восстановительная) стоимость", бухгалтер смотрит записи о переоценке по дебету счета 01. Если же была проведена уценка основных средств, то для заполнения этой строки необходимы записи по кредиту счета 01. Величина уценки должна быть отражена по этой строке в круглых скобках.

Строка 172 "амортизации"

По этой строке нужно показать уменьшение или увеличение амортизации основных средств, которое произошло в результате их переоценки.

Если организация дооценила основные средства, то для заполнения этой строки нужно использовать записи о переоценке по кредиту счета 02.

Если же была проведена уценка основных средств, то для заполнения этой строки необходимы записи по дебету счета 02. Величина уценки должна быть отражена по этой строке в круглых скобках.

Строка 180 "Изменение стоимости объектов основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации"

Эта строка дает представление пользователю бухгалтерской отчетности о том, как изменилась первоначальная стоимость основных средств в результате их достройки, дооборудования, реконструкции или частичной ликвидации.

Если организация не проводила указанных мероприятий, то по этой строке ставятся прочерки.

В графе 3 этой строки указывается первоначальная стоимость тех основных средств, которые подверглись в 200.. г. достройке, дооборудованию, реконструкции или частичной ликвидации. А в графе 4 - первоначальная стоимость тех же основных средств, но уже после проведенных мероприятий по достройке, дооборудованию, реконструкции или частичной ликвидации.

Раздел III "Доходные вложения в материальные ценности"

В этом разделе нужно привести данные о доходных вложениях в материальные ценности, которыми владеет организация. Раздел состоит из двух таблиц.

Таблица 1 посвящена первоначальной стоимости доходных вложений в материальные ценности. В таблице 2 отражается амортизация по доходным вложениям в материальные ценности.

Таблица 1 "Первоначальная стоимость"

В этой таблице нужно привести данные о первоначальной стоимости доходных вложений в материальные ценности.

В графе 3 следует указать первоначальную стоимость доходных вложений на начало года. Для этого надо использовать сальдо по счету 03 "Доходные вложения в материальные ценности" на 1 января 200… г.

В графе 4 приводится первоначальная стоимость доходных вложений, поступивших в организацию в течение отчетного года. Такая стоимость определяется на основе норм Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01). Чтобы заполнить эту графу, придется использовать данные дебетового оборота по счету 03 за 200… г.

В графе 5 бухгалтер отражает первоначальную стоимость объектов, которые выбыли из организации в отчетном году. Для заполнения этой графы надо использовать данные кредитового оборота по счету 03 за 200… г. Все показатели в этой графе указываются в круглых скобках.

В графе 6 указывается первоначальная стоимость доходных вложений, которые числятся в организации на конец отчетного периода. Заполняя эту графу, бухгалтер использует сальдо по счету 03 на 31 декабря 200… г.

Чтобы заполнить строку "Имущество для передачи в лизинг", нужно использовать данные по счету 03 субсчет "Имущество для передачи в лизинг".

А чтобы заполнить строку "Имущество, предоставляемое по договору проката" - данные по счету 03 субсчет "Имущество, предоставляемое по договору проката".

Если в организации есть еще какие-либо доходные вложения в материальные ценности, то их нужно указать по строке "Прочие".

В таблицу 1 включена строка "Итого". Чтобы ее заполнить, следует сложить показатели по каждой графе в отдельности. А чтобы проверить, правильно ли заполнена таблица 1, к итоговому значению графы 3 прибавьте итоговое значение графы 4 и отнимите итоговое значение графы 5. Если полученная цифра совпала со значением графы 6, значит, таблица заполнена верно.

Таблица 2 "Амортизация"

Таблица 2 состоит всего из одной строки. По ней отражаются данные о сумме амортизации, которая начислена по доходным вложениям в материальные ценности.

В графе 3 указывается сумма начисленной амортизации на начало отчетного года. Чтобы заполнить эту графу, надо знать кредитовое сальдо по счету 02 "Амортизация основных средств" субсчет "Амортизация доходных вложений в материальные ценности" на 1 января 200… г.

В графе 4 бухгалтер отражает амортизацию, которая начислена по доходным вложениям на конец 200… г.

Заполняя эту графу, бухгалтер использует кредитовое сальдо по счету 02 субсчет "Амортизация доходных вложений в материальные ценности" на 31 декабря 200… г.

Раздел IV "Расходы на НИОКР"

В этом разделе Приложения к бухгалтерскому балансу (формы N 5) нужно отразить данные о расходах организации на выполнение НИОКР. Напомним, что учет расходов на НИОКР ведется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" (ПБУ 17/02).

Раздел "Расходы на НИОКР" состоит из двух таблиц. В первой отражаются собственно расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы. Вторая таблица называется "Справочно".

Таблица 1 "Расходы на НИОКР"

В данной таблице бухгалтер вписывает сумму расходов на НИОКР, которые уже закончены, но не оформлены в соответствии с установленным порядком, то есть не стали нематериальными активами.

По строке "Всего" приводится общая сумма расходов на НИОКР. А ниже нужно расшифровать сумму расходов - причем по видам работ, а не по видам затрат (на материалы, на заработную плату, ЕСН и т.д.).

В графе 3 нужно указать сумму расходов на НИОКР, которая числилась в бухгалтерском учете на начало года. Для этого следует использовать остаток по дебету счета 04 субсчет "Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" на 1 января 200… г.

В графе 4 приводится сумма расходов, которые были осуществлены организацией в течение отчетного года. Чтобы заполнить эту графу, нужно узнать дебетовый оборот по счету 04 субсчет "Расходы на научно-исследовательские и технологические работы" за 200… г.

В графу 5 бухгалтер вписывает величину расходов на НИОКР. Чтобы заполнить эту графу, надо использовать данные кредитового оборота по счету 04 субсчет "Расходы на научно-исследовательские и технологические работы". Все показатели в этой графе указываются в круглых скобках.

В графе 6 указывается сумма расходов на НИОКР, которая числится в организации на конец отчетного периода. Заполняя эту строку, бухгалтер оперирует сальдо по счету 04 субсчет "Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" на 31 декабря 200… г.

Таблица 2 "Справочно"

Эта таблица состоит из двух строк:

- сумма расходов по незаконченным НИОКР;

- сумма не давших положительных результатов расходов на НИОКР, отнесенных на внереализационные расходы.

Чтобы заполнить графы первой строки, нужно использовать дебетовый остаток по счету 08 субсчет "Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ":

- для графы 3 - на 1 января 200… г.;

- для графы 4 - на 31 декабря 200… г.

Чтобы заполнить графы второй строки, следует знать кредитовый оборот по счету 08 субсчет "Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ" в корреспонденции со счетом 91 субсчет "Прочие расходы":

- для графы 3 - за 200… г.;

- для графы 4 - за 200… г.

Раздел V "Расходы на освоение природных ресурсов"

В этом разделе Приложения к бухгалтерскому балансу отражают данные о расходах организации на освоение природных ресурсов: геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера.

Раздел "Расходы на освоение природных ресурсов" состоит из двух таблиц. В таблице 1 отражают собственно расходы, таблица 2 - справочного характера.

Таблица 1 "Расходы на освоение природных ресурсов с расшифровкой"

В данной таблице бухгалтер показывает общую сумму расходов организации на освоение природных ресурсов, а также приводит расшифровку этих расходов по видам. Все расходы организации по освоению природных ресурсов можно разделить на три группы.

В первую группу входят расходы по поиску и оценке месторождений полезных ископаемых, на разведку полезных ископаемых и гидрогеологические изыскания, на приобретение необходимой геологической и иной информации у третьих лиц.

Ко второй группе относятся расходы на подготовку территории к ведению горных, строительных и других работ. В эту группу входят, например, расходы:

- на устройство временных подъездных путей и дорог для вывоза добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов;

- на подготовку площадок для строительства соответствующих сооружений, хранения плодородного слоя почвы, добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов.

И третью группу представляют расходы на возмещение комплексного ущерба, нанесенного природным ресурсам в процессе строительства и эксплуатации объектов.

В графе 3 нужно указать сумму расходов на освоение природных ресурсов, которая числилась в бухгалтерском учете на начало года. Для этого следует использовать сальдо по счету 97 субсчет "Расходы на освоение природных ресурсов" на 1 января 200… г.

Напоминаем, что счет 97 "Расходы будущих периодов" предназначен для обобщения информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам. В частности, на этом счете могут быть отражены расходы, связанные:

- с горно-подготовительными работами;

- с подготовительными к производству работами;

- с освоением новых производств;

- с неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств.

В графе 4 приводятся суммы расходов, которые были осуществлены организацией в течение 200… г. Чтобы заполнить эту графу, надо использовать данные дебетового оборота по счету 97 субсчет "Расходы на освоение природных ресурсов" за 200… г.

В графе 5 следует отразить величину затрат на освоение природных ресурсов, которая в 200… г. была включена в состав расходов текущего года. Для заполнения этой графы надо использовать данные кредитового оборота по счету 97 субсчет "Расходы на освоение природных ресурсов" в 200… г. Все показатели в этой графе указываются в круглых скобках.

В графе 6 указывается сумма расходов на освоение природных ресурсов, которые числятся в организации на конец отчетного периода. Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать сальдо по счету 97 субсчет "Расходы на освоение природных ресурсов" на 31 декабря 200… г.

Таблица 2 "Справочно"

В этой таблице две строки:

- сумма расходов по участкам недр, не законченным поиском и оценкой месторождений, разведкой и (или) гидрогеологическими изысканиями и прочими аналогичными работами;

- сумма расходов на освоение природных ресурсов, отнесенных в отчетном периоде на внереализационные расходы как безрезультатные.

По первой строке нужно указать сумму расходов на освоение природных ресурсов первой группы, которые числились по дебету счета 97 субсчет "Расходы на освоение природных ресурсов":

- в графе 3 - на 1 января 200… г.;

- в графе 4 - на 31 декабря 200… г.

По второй строке в графе 3 все организации ставят прочерк.

А чтобы заполнить графу 4, нужно использовать кредитовый оборот по счету 97 субсчет "Расходы на освоение природных ресурсов" в корреспонденции со счетом 91 субсчет "Прочие расходы".

Раздел VI "Финансовые вложения"

В этом разделе Приложения к бухгалтерскому балансу приводятся сведения о финансовых вложениях организации:

- в графах 3 и 5 - на начало отчетного периода;

- в графах 4 и 6 - на конец отчетного периода.

Причем необходимо отдельно указать данные о долгосрочных финансовых вложениях (графы 3 и 4) и отдельно - о краткосрочных финансовых вложениях (графы 5 и 6). Чтобы заполнить этот раздел, нужно использовать остатки по счетам на 1 января и на 31 декабря 200… г. Раздел "Финансовые вложения" состоит из одной таблицы, которую можно условно разделить на три части.

Часть 1 "Стоимость финансовых вложений"

В первой части таблицы нужно привести данные обо всех финансовых вложениях: и о тех, по которым определяется текущая рыночная стоимость, и о тех, по которым она не может быть определена.

Напомним, что финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности этой стоимости. А финансовые вложения, по которым текущую рыночную стоимость определить невозможно, указываются в бухгалтерском учете и отчетности по первоначальной стоимости. Названия строк приведены в соответствии с теми видами финансовых вложений, которые предусмотрены ПБУ 19/02.

Строка 510 "Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций - всего"

Чтобы заполнить эту строку, нужно взять аналитические данные по счету 58 субсчет "Паи и акции".

Строка 515 "Государственные и муниципальные ценные бумаги"

Отдельной строкой следует отразить стоимость государственных и муниципальных ценных бумаг, которыми владеет организация. Чтобы заполнить эту строку, используйте аналитические данные по счету 58 субсчет "Долговые ценные бумаги".

Строка 520 "Ценные бумаги других организаций - всего"

Прочие ценные бумаги указываются на следующей строке. Для заполнения этой строки нужны аналитические данные по счету 58 субсчет "Долговые ценные бумаги". Ниже отдельной строкой необходимо привести данные о стоимости долговых ценных бумаг (облигаций, векселей и т.д.).

Строка 525 "Предоставленные займы"

По этой строке дается сумма предоставленных займов. Чтобы заполнить эту строку, нужно взять остаток по счету 58 субсчет "Предоставленные займы". Напомним, что на этом субсчете отражаются займы, которые выданы как юридическим, так и физическим лицам, но за исключением работников организации. Если организация выдавала займы работникам, то их сумму также надо отразить по строке 525.

Строка 530 "Депозитные вклады"

Эта строка предназначена для отражения величины депозитных вкладов организации. Заполняя эту строку, бухгалтер использует аналитические данные о дебетовом остатке по счету 55 "Депозитные счета".

Строка 535 "Прочие"

По этой строке следует отразить информацию о прочих финансовых вложениях, которыми владеет организация. Это могут быть:

- вклады по договору простого товарищества;

- дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования.

Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать аналитические данные счета 58.

Строка 540 "Итого"

Заполняя эту строку, бухгалтер должен сложить показатели по каждой графе в отдельности.

Часть 2 "Текущая рыночная стоимость финансовых вложений"

В этой части таблицы надо отдельно привести данные о тех финансовых вложениях, по которым определяется текущая рыночная стоимость. Строки этой таблицы заполняются аналогично строкам первой части.

Часть 3 "Справочно"

В этой части таблицы указываются данные об изменении первоначальной стоимости финансовых вложений в отчетном периоде.

В графах 3 и 5 этой части нужно поставить прочерки. А чтобы заполнить графы 4 и 6, следует использовать аналитические данные по счету 58 "Финансовые вложения" в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы".

Строка "По финансовым вложениям, имеющим текущую рыночную стоимость, изменение стоимости в результате корректировки оценки" предназначена для отражения информации о тех финансовых вложениях, по которым определяется текущая рыночная стоимость. По ним организация может корректировать первоначальную стоимость в соответствии с текущими рыночными ценами.

Строка "По долговым ценным бумагам разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью отнесена на финансовый результат отчетного периода" предназначена для предоставления информации о долговых ценных бумагах, по которым текущая рыночная стоимость не определяется.

Таким образом, разницу между первоначальной и номинальной стоимостью организация может списать в течение срока обращения на финансовый результат.

Мы уже говорили, что по тем долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, организации разрешается разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно, по мере причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода, относить на финансовые результаты.

Продажа ценных бумаг, учитываемых на счете 58 "Финансовые вложения", отражается по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы" и кредиту счета 58 "Финансовые вложения".

Раздел VII "Дебиторская и кредиторская задолженность"

В этом разделе нужно привести данные о величине дебиторской и кредиторской задолженности:

- в графе 3 - на 1 января 200… г.;

- в графе 4 - на 31 декабря 200… г.

Причем отдельно нужно показать данные о долгосрочной и о краткосрочной задолженности. Напомним, что долгосрочной считается задолженность, платежи по которой ожидаются не ранее чем через 12 месяцев после отчетной даты. Соответственно краткосрочной считается задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты. Исчисление этого срока начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором задолженность была отражена в учете.

Следовательно, задолженность, которая в прошлом году считалась долгосрочной, в этом году может перейти в категорию краткосрочной. Такую задолженность организация может представлять на начало отчетного года как краткосрочную. Об этом нужно сообщить в пояснениях к бухгалтерскому балансу.

Таблица этого раздела делится на две части.

Часть 1 "Дебиторская задолженность"

Дебиторская задолженность - это сумма денежных средств, которую организация должна получить от других организаций и физических лиц.

Строки 610 - 620 "Краткосрочная задолженность - всего", "Долгосрочная задолженность - всего"

По этим строкам таблицы указывается общая сумма краткосрочной и долгосрочной дебиторской задолженности. Для их заполнения нужно использовать дебетовый остаток по счетам и субсчетам учета расчетов. Ниже приводится расшифровка по отдельным видам дебиторской задолженности.

Чтобы заполнить строку "Расчеты с покупателями и заказчиками", нужны аналитические данные по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" субсчет "Расчеты за товары (работы, услуги)".

Чтобы заполнить строку "Авансы выданные", следует знать данные по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" субсчет "Расчеты по авансам выданным".

Часть 2 "Кредиторская задолженность"

Кредиторская задолженность - это сумма денежных средств, которую организация должна уплатить другим организациям и физическим лицам. Для заполнения этой части таблицы нужно использовать остатки по кредиту счетов и субсчетов учета расчетов.

Строка 630 "Краткосрочная - всего"

По этой строке бухгалтер должен вписать общую сумму краткосрочной кредиторской задолженности, а ниже приводится ее расшифровка.

Для заполнения строки "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" нужно использовать данные по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" субсчет "Расчеты за продукцию (работы, услуги)".

Чтобы заполнить строку "Авансы полученные", надо взять данные по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" субсчет "Авансы полученные".

Заполняя строку "Расчеты по налогам и сборам", бухгалтер оперирует данными счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Заполняя строку "Кредиты", следует взять данные о полученных кредитах по счету 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам".

Для заполнения строки "Займы" надо использовать данные по счету 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам".

Чтобы заполнить строку "Прочая", следует взять аналитические данные по субсчетам следующих счетов:

- 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению";

- 70 "Расчеты с персоналом";

- 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям";

- 76 "Расчеты с разными кредиторами и дебиторами".

Строка 640 "Долгосрочная - всего"

По этой строке отражается общая сумма долгосрочной кредиторской задолженности, а ниже приводится ее расшифровка.

Чтобы заполнить строку "Кредиты", следует взять аналитические данные о полученных кредитах по счету 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам".

Заполняя строку "Займы", бухгалтер использует данные по счету 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам".

Раздел VIII "Расходы по обычным видам деятельности"

Этот раздел предназначен для того, чтобы показать расходы предприятия по основному виду деятельности. Причем расходы даются по элементам затрат. В графе 3 указывается сумма затрат, произведенных в 200… г., а в графе 4 - расходы, которые имели место в 200… г. Заполняя этот раздел, бухгалтер не должен включать в расходы по обычным видам деятельности:

- затраты, связанные с передачей ценностей для нужд собственного производства и обслуживающих хозяйств;

- затраты по браку, простоям по внешним причинам;

- расходы, возмещаемые виновными лицами.

Чтобы заполнить таблицы этого раздела, необходима информация по дебету следующих счетов:

- 20 "Основное производство";

- 21 "Полуфабрикаты собственного производства";

- 23 "Вспомогательные производства";

- 25 "Общепроизводственные расходы";

- 26 "Общехозяйственные расходы";

- 29 "Обслуживающие производства";

- 44 "Расходы на продажу" (за исключением субсчета "Расчеты на упаковку и транспортировку").

Строка 710 "Материальные затраты"

По этой строке отражается величина материальных затрат предприятия по обычным видам деятельности. Чтобы заполнить эту строку, необходимо использовать обороты по дебету перечисленных выше счетов в корреспонденции с кредитом счета 10 "Материалы" и 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Строка 720 "Затраты на оплату труда"

По этой строке показывается величина расходов предприятия на оплату труда сотрудников организации, которые заняты в обычных видах деятельности. Заполняя эту строку, бухгалтеру необходимо знать обороты по дебету перечисленных счетов учета затрат в корреспонденции с кредитом счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате".

Строка 730 "Отчисления на социальные нужды"

По этой строке отражается величина расходов предприятия на отчисления на социальные нужды. Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать обороты по дебету перечисленных выше счетов в корреспонденции с кредитом счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" и счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "Расчеты по единому социальному налогу".

Строка 740 "Амортизация"

По этой строке нужно показать сумму амортизации по основным средствам и нематериальным активам, которые организация использует в обычных видах деятельности. Для заполнения этой строки необходимо использовать обороты по дебету перечисленных счетов учета затрат в корреспонденции с кредитом счета 02 "Амортизация основных средств", 04 "Нематериальные активы", 05 "Амортизация нематериальных активов".

Строка 750 "Прочие затраты"

По этой строке отражается сумма прочих расходов организации по обычным видам деятельности, которые не вошли в предыдущие строки. Чтобы заполнить эту строку, следует знать обороты по дебету перечисленных выше счетов в корреспонденции с кредитом счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и 76 "Расчеты с разными кредиторами и дебиторами".

Строка 760 "Итого по элементам затрат"

По этой строке бухгалтер дает общую величину всех расходов по обычным видам деятельности.

Для заполнения этой строки нужно сложить показатели всех предыдущих строк этого раздела.

Строки 765 - 767 "Изменение остатков:"

В этой части таблицы необходимо отразить увеличение или уменьшение остатков:

- незавершенного производства;

- расходов будущих периодов;

- резервов предстоящих расходов.

Строка "незавершенного производства"

Чтобы заполнить данную строку, нужно найти разницу между остатком незавершенного производства на начало года и остатком незавершенного производства на конец этого же года. При этом можно использовать данные по счетам 20, 21, 23, 29, 40, 44.

Если остаток на конец года превышает остаток на начало года, то, значит, остаток незавершенного производства увеличился (+). Если же остаток на начало года оказался больше остатка на конец года, то, значит, остаток незавершенного производства уменьшился (-).

Ту величину, на которую он уменьшился, нужно отразить в таблице в круглых скобках.

При этом нужно использовать данные по счетам 20, 21, 23, 29, 40, 44.

Строка "расходов будущих периодов"

Для заполнения этой строки нужно найти разницу между остатками расходов будущих периодов на начало года и остатками расходов будущих периодов на конец этого же года. При этом надо использовать данные по счету 97 "Расходы будущих периодов".

Если остаток на конец года превышает остаток на начало года, то, значит, остаток расходов будущих периодов увеличился (+). Если же остаток на начало года оказался больше остатка на конец года, то, значит, остаток расходов будущих периодов уменьшился (-).

Ту величину, на которую он уменьшился, нужно отразить в таблице в круглых скобках.

Строка "резервов предстоящих расходов"

Чтобы заполнить эту строку, необходимо найти разницу между остатками резервов предстоящих расходов на начало года и остатками резервов предстоящих расходов на конец этого же года. При этом нужно использовать данные по счету 96 "Резервы предстоящих расходов".

Если остаток на конец года превышает остаток на начало года, то, значит, остаток расходов резервов предстоящих расходов увеличился (+). Если же остаток на начало года оказался больше остатка на конец года, то, значит, остаток резервов предстоящих расходов уменьшился (-). Ту величину, на которую он уменьшился, нужно отразить в таблице в круглых скобках.

Раздел IX "Обеспечения"

В этом разделе Приложения к бухгалтерскому балансу следует указать величину обеспечений, выданных и полученных организацией:

- в графе 3 - на 1 января 200… г.;

- в графе 4 - на 31 декабря 200… г.

Таблицу можно условно разделить на две части.

Часть 1 "Обеспечения полученные"

В этой части таблицы отражается величина полученных обеспечений.

В строке "Получено - всего" нужно показать суммы всех полученных обеспечений. А по строке "Векселя" нужно указать сумму векселей, которые получены организацией в обеспечение выполнения обязательств. Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать дебетовый остаток по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" субсчет "Векселя полученные".

По строке "Имущество, находящееся в залоге" отражается стоимость имущества, которое находится в организации в качестве залога. Ниже приводится расшифровка имущества в залоге по видам:

- объекты основных средств;

- ценные бумаги и иные финансовые вложения;

- прочее.

Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать аналитические данные по дебету забалансового счета 008 "Обеспечения обязательств и платежей полученные".

Исполнение договорных обязательств может обеспечиваться помимо залога еще и удержанием имущества должника, поручительством, банковской гарантией, задатком, другими способами, предусмотренными договорами.

Если организацией были получены эти виды обеспечений, то для их отражения нужно в эту часть таблицы ввести дополнительные строки. А чтобы заполнить дополнительные строки, нужно также использовать остатки по дебету забалансового счета 008.

Часть 2 "Обеспечения выданные"

В этой части таблицы бухгалтер показывает величину обеспечений, которые выдала организация.

В строке "Получено - всего" указывается сумма всех выданных обеспечений. По строке "Векселя" следует указать сумму векселей, которые выданы организацией в обеспечение выполнения обязательств. Для заполнения этой строки нужно использовать дебетовый остаток по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" субсчет "Векселя выданные".

По строке "Имущество, находящееся в залоге" отражается стоимость имущества, которое находится в организации в качестве залога. Ниже приводится расшифровка имущества в залоге по видам: объекты основных средств; ценные бумаги и иные финансовые вложения; прочее.

Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать аналитические данные по дебету забалансового счета 009 "Обеспечения обязательств и платежей выданные".

Раздел X "Государственная помощь"

Этот раздел посвящен государственной помощи, под которой подразумевается увеличение экономической выгоды организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества).

Строка 910 "Получено в отчетном году бюджетных средств - всего"

По этой строке нужно отразить общую сумму субсидий и субвенций, полученную организацией:

- в графе 3 - в 200… г.;

- в графе 4 - в 200… г.

Субсидии и субвенции являются бюджетными средствами и предоставляются организациям на безвозмездной и безвозвратной основе на осуществление целевых расходов.

Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать кредитовый оборот по счету 86 "Целевое финансирование". Ниже по строкам необходимо расшифровать, на какие цели были получены бюджетные средства.

Строка 920 "Бюджетные кредиты - всего"

По этой строке указывается общая сумма бюджетных кредитов, полученных организацией на возмездной и возвратной основе.

В графе 3 нужно привести данные об остатках бюджетных кредитов на начало отчетного периода. Для заполнения этой графы необходимо использовать аналитические данные по кредитовому сальдо счетов 66 "Краткосрочные кредиты и займы" и 67 "Долгосрочные кредиты и займы" на 1 января 200… г.

В графе 4 отражается сумма бюджетных кредитов, поступивших за отчетный период. Чтобы заполнить эту графу, нужно знать аналитические данные по кредитовому обороту счетов 66 и 67 за 200… г.

В графе 5 надо указать величину бюджетных кредитов, возвращенных за отчетный период. Заполняя эту графу, бухгалтер оперирует аналитическими данными по дебетовому обороту счетов 66 и 67 за 200… г.

В графе 6 отражается остаток бюджетных кредитов на конец отчетного периода. Чтобы заполнить эту графу, необходимо использовать остаток по счетам 66 и 67 на 31 декабря 200… г.

ТЕМА 8. ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

Назначение пояснительной записки

Согласно п. "д" ст. 13 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон о бухгалтерском учете), в состав годовой отчетности следует включить и пояснительную записку. Однако в законодательстве оговорены случаи, когда организация может не готовить пояснительную записку. Например, ее могут не представлять малые предприятия.

В пояснительной записке приводят те сведения о деятельности организации в отчетном периоде, которые не были раскрыты в типовых формах отчетности. Эти сведения можно разделить на три блока:

- общие данные об организации;

- расшифровка важнейших статей из форм бухгалтерской отчетности;

- аналитические показатели, которые характеризуют деятельность организации.

Действующие нормативные акты устанавливают лишь общие требования к пояснительной записке. Поэтому каждая организация самостоятельно определяет объем информации, а также форму ее подачи: текст, таблицы, схемы и т.п.

Составляя пояснительную записку, надо учитывать интересы всех пользователей бухгалтерской отчетности. Значит, если исполнительный орган организации (совет директоров, наблюдательный совет и т.д.) считает, что пользователям необходима какая-либо дополнительная информация, то ее следует представить. Это установлено п. 39 Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99).

Если организация подлежит обязательному аудиту, в пояснительной записке должно быть отражено мнение аудитора о достоверности представленных данных. Если бухгалтерская отчетность является составной частью отчета совета директоров акционерного общества или отчета наблюдательного совета, то в пояснительной записке указывается мнение аудитора о том, противоречит ли представленная информация бухгалтерской отчетности, аудит которой сделан.

Состав пояснительной записки

Пояснительная записка состоит из общей части и разделов, в которых расшифровываются некоторые показатели Бухгалтерского баланса и Отчета о прибылях и убытках. В этих разделах также отражаются данные, не вошедшие в типовые формы бухгалтерской отчетности, но имеющие значение для пользователей бухгалтерской отчетности.

Пояснительная записка должна содержать как минимум три раздела:

- краткую характеристику структуры и основных направлений деятельности;

- учетную политику организации;

- основные факторы, повлиявшие в отчетном году на хозяйственные и финансовые результаты деятельности организации.

Этих сведений достаточно, если организация раскрыла все существенные показатели в Бухгалтерском балансе и других формах годовой отчетности. Но так бывает не всегда. Поэтому зачастую в пояснительной записке также необходимо представить сведения об аффилированных лицах, отразить события после отчетной даты и условные факты хозяйственной деятельности, упомянуть о государственной помощи. Кроме того, надо записать важнейшие показатели по видам деятельности и рынкам сбыта. А в последнем разделе записки следует привести расшифровки и текстовые пояснения к формам бухгалтерской отчетности.

Краткая характеристика структуры и основных направлений деятельности организации

В этот раздел входят сведения о самой организации: структура управления, положение, которое она занимает в группе компаний (основное предприятие, зависимое или дочернее).

Акционерное общество записывает здесь данные о количестве акций, которые:

- выпущены и полностью оплачены;

- выпущены, но не оплачены или оплачены частично.

Также здесь отражаются данные о номинальной стоимости акций, принадлежащих самому акционерному обществу, а также его дочерним и зависимым предприятиям.

Из этого раздела пользователи бухгалтерской отчетности должны ясно понять, какие взаимоотношения существуют между компаниями и какова величина уставного капитала самой организации.

В этом же разделе пояснительной записки указывают:

- местонахождение, наименование и направление деятельности головной и (или) дочерних (зависимых) организаций. При этом рассматривается их текущая, инвестиционная и финансовая деятельность;

- метод консолидирования учетной информации, который применяет организация.

Учетная политика организации

В этом разделе пояснительной записки раскрываются основные элементы учетной политики, которую организация утвердила на следующий отчетный год. Здесь надо отразить только основные, наиболее существенные положения этого документа. Например, следует указать, какой метод организация применяет для списания материальных ценностей, как она определяет выручку для целей налогообложения - "по отгрузке" или "по оплате" и т.п.

Чтобы пользователи бухгалтерской отчетности лучше поняли, как влияет учетная политика на показатели отчетности, в данном разделе можно привести такую таблицу.

Основные факторы, повлиявшие в отчетном году на хозяйственные и финансовые результаты деятельности организации

В данном разделе надо проанализировать факторы, которые повлияли на формирование финансового результата организации в отчетном году. К ним можно отнести рост покупательского спроса, снижение процента за банковский кредит, улучшение качества продукции, совершенствование структуры управления и др. Это положительные факторы. Но бывает, что прибыли, которую получила организация в отчетном году, не хватает на ее обязательные расходы (налоги и сборы, дивиденды по привилегированным акциям и т.д.). В таком случае особую актуальность для пользователей отчетности приобретает вопрос об источниках этих выплат. Поэтому в данном разделе записки следует отразить, за счет каких средств произведены платежи (нераспределенная прибыль прошлых лет, фонды специального назначения, резервный фонд и т.п.).

Также в этом разделе следует привести сведения о том, сколько налогов уплатила организация. Организации, определяющие выручку "по оплате", отдельно указывают данные о фактических платежах в бюджет и о налогах, начисленных "по отгрузке". Разумеется, надо указать разницу между этими суммами.

Информация об аффилированных лицах

В этом разделе пояснительной записки организация должна представить информацию об операциях с аффилированными лицами. Как правило, ими являются головная компания, дочерние или зависимые организации, учредители, акционеры и т.д. О каждом аффилированном лице необходимо сообщить следующие данные: каковы отношения с ним, какие операции проводятся между ним и организацией и как часто это делается. Указываются здесь и методы, с помощью которых определяют цены по каждой операции.

Учтите: если аффилированное лицо контролирует вашу организацию, то отношения с ним раскрываются в бухгалтерской отчетности, даже если в отчетном периоде не было каких-либо операций. Этого требует п. 13 Положения по бухгалтерскому учету "Информация об аффилированных лицах" (ПБУ 11/2000). Пункт 7 этого документа устанавливает, когда аффилированное лицо может контролировать организацию. Так происходит, когда это лицо:

- имеет контрольный пакет акций или владеет более чем 50 процентами уставного капитала общества с ограниченной ответственностью;

- распоряжается только 20 процентами голосующих акций или уставного капитала общества с ограниченной ответственностью, но может принимать решения в этих обществах.

В то же время п. 9 ПБУ 11/2000 позволяет не раскрывать следующие сведения:

- в сводной бухгалтерской отчетности - данные об операциях головной организации с ее дочерними обществами и между дочерними обществами, входящими в одну и ту же группу взаимосвязанных организаций;

- в бухгалтерской отчетности головной организации - данные об операциях головной организации с дочерними обществами, если годовая отчетность представляется или публикуется вместе со сводной бухгалтерской отчетностью;

- в бухгалтерской отчетности дочернего общества - данные об операциях дочернего общества с головной организацией, если одновременно выполняются условия: общества являются юридическими лицами по законодательству РФ; 100 процентов голосующих акций или уставного капитала дочернего общества принадлежит головной организации; последняя, в свою очередь, публикует сводную бухгалтерскую отчетность.

Акционерные общества, записывая данные об аффилированных лицах, должны также приводить сведения о выплаченных им вознаграждениях. Этого требует ст. 92 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах".

Согласно ч. 2 ст. 64 этого Закона, общее собрание акционеров вправе решить, выплачивать ли вознаграждение членам совета директоров (наблюдательного совета) и компенсировать ли их расходы. Собрание акционеров также может установить, в какой форме представлять в пояснительной записке информацию о таких вознаграждениях. Эти данные можно представить в виде следующей таблицы.

Сведения о выплаченных вознаграждениях членам совета директоров (наблюдательного совета)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Ф.И.О. члена совета директоров (наблюдательного совета) | Виды вознаграждения | | | Итого |
| права участия (акции, облигации, др.) | денежное | натуральное \* |  |

<\*> Если вознаграждение выдают в натуральной форме, то указывают рыночную цену переданных вещей.

События после отчетной даты и условные факты хозяйственной деятельности

В некоторых случаях события, которые начались еще в отчетном году и завершились до подачи бухгалтерской отчетности, могут повлиять на размеры имущества, обязательств и капитала организации.

Например, в отчетном году организация начала участвовать в судебном разбирательстве. А скажем, в феврале нового года суд обязал ее выплатить штраф.

Как в таких ситуациях составить отчет? Надо руководствоваться Положениями по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" (ПБУ 7/98) и "Условные факты хозяйственной деятельности" (ПБУ 8/01).

Информация, раскрываемая в этом разделе, включает краткое описание события (условного факта) и его оценку. Если же оценить событие невозможно, то в пояснительной записке необходимо объяснить, почему нельзя это сделать.

Следует отметить, что в бухгалтерской отчетности раскрываются только те события и условные факты хозяйственной деятельности, которые существовали на дату подписания годового отчета.

Примером такого события может служить продажа производственных запасов после 1 января 200… г. при условии, что расчет цены возможной реализации был необоснован. Перечень таких событий приведен в Приложении к ПБУ 7/98.

Отметим также, что события после отчетной даты нужно разделять на те, которые влияют на финансовый результат отчетного года, и те, которые на него не влияют.

События после отчетной даты, влияющие на финансовый результат, отражаются в синтетическом и аналитическом учете заключительными оборотами отчетного периода. Сделать это нужно до утверждения годовой бухгалтерской отчетности.

А события, которые не влияют на финансовый результат, раскрываются в пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках. При этом в отчетном периоде никакие записи в учете не делаются.

Данные о важнейших отчетных показателях по видам деятельности и географическим рынкам сбыта

Это информация о влиянии, которое оказывают отдельные подразделения на общие финансовые результаты деятельности предприятия.

Организация включает этот раздел в пояснительную записку, если у нее есть дочерние и (или) зависимые общества и она обязана составлять сводную бухгалтерскую отчетность. В данном разделе необходимо привести:

- информацию о деятельности организации в определенных условиях и регионах (об операционных и географических сегментах);

- критерий выбора этой информации;

- показатели, характеризующие деятельность организации по каждому сегменту (выручка, расходы и т.д.);

- методы, которыми пользуется организация, раскрывая эту информацию.

Оформляя этот раздел, следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" (ПБУ 12/2000). Организация может раскрыть такую информацию и в разделе "Расшифровки и текстовые пояснения к формам бухгалтерской отчетности" (см. ниже).

Государственная помощь

Сюда заносят данные о государственной помощи, которую организация получила в отчетном году. Это могут быть субвенции, субсидии, бюджетные кредиты и т.д. Но в этот раздел не входят сведения о налоговых кредитах, отсрочках или рассрочках по уплате налогов и сборов.

Если организация получила государственную помощь нескольких видов, в пояснительной записке следует прокомментировать каждый из них. При этом следует указать:

- характер и величину полученных бюджетных средств;

- назначение и величину бюджетных кредитов;

- характер прочей государственной помощи, от которой организация получает экономическую выгоду;

- не выполненные к отчетной дате условия предоставления бюджетных средств и связанные с ними условные обязательства и активы.

В пояснительной записке все эти данные можно поместить в такую таблицу.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование вида государственной помощи | Ссылка на  комментарий | Сумма |
| Группа I. Средства на финансирование  капитальных расходов, связанных с покупкой,  строительством или приобретением иным путем  внеоборотных активов (основных средств и др.) |  |  |
| Группа II. Средства на финансирование текущих расходов |  |  |
| Группа III. Бюджетные кредиты |  |  |
| Группа IV. Прочие формы государственной помощи |  |  |
| Итого |  |  |

Расшифровки и текстовые пояснения к формам бухгалтерской отчетности

Расшифровки могут быть в виде таблиц, дополнительных расчетов и текстовых пояснений. Организация может ограничиться только текстовыми пояснениями, если выполнено хотя бы одно из следующих условий:

- составляющие разбираемого показателя несущественны;

- невозможно разбить отчетный показатель на составляющие.

В любом случае предприятие само определяет, какие показатели необходимо расшифровать и как это сделать. Оно может раскрывать показатели в той же форме, в какой они даны в приложениях к бухгалтерской отчетности. Например, привести подробные таблицы по движению кредиторской задолженности (такая таблица содержится в разд. 7 формы N 5).

ТЕМА 9. ОСОБЕННОСТИ СОСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОСТИ ОТДЕЛЬНЫМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ

ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ, ПОДЛЕЖАЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬНОМУ АУДИТУ

В составе годовой отчетности некоторые категории организаций должны представить аудиторское заключение. Этого требует Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н.

Кто должен пройти аудиторскую проверку

Перечень организаций, подлежащих обязательному аудиту, приведен в ст. 7 Федерального закона от 7 августа 2001 г. N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности". Это:

- все открытые акционерные общества;

- кредитные организации;

- товарные и фондовые биржи;

- страховые организации и общества взаимного страхования;

- инвестиционные фонды;

- государственные внебюджетные фонды;

- фонды, созданные за счет добровольных отчислений физических и юридических лиц;

- организации, у которых объем выручки за год превышает 50 000 000 руб.;

- организации, у которых сумма активов баланса на конец отчетного года превышает 20 000 000 руб.;

- государственные и муниципальные унитарные предприятия, если у них объем выручки за год превышает 50 000 000 руб. или сумма активов баланса на конец года больше 20 000 000 руб. Правда, законодательные органы субъектов Федерации вправе уменьшить эти показатели.

Отдельными федеральными законами определено требование об обязательном аудите финансово-промышленных групп (ст. ст. 16, 17 Федерального закона от 30 ноября 1995 г. N 190-ФЗ), сельскохозяйственных кооперативов (ст. 32 Федерального закона от 8 декабря 1995 г. N 193-ФЗ), акционерных инвестиционных фондов, управляющих компаний паевых инвестиционных фондов (ст. ст. 49, 50 Федерального закона от 29 декабря 2001 г. N 156-ФЗ).

Заключение договора на проведение аудиторской проверки

Заключая договор, бухгалтер и руководитель организации должны обратить внимание на следующие правила:

- аудиторская организация обязана страховать риск ответственности за нарушение договора при проведении обязательного аудита (ст. 13 Закона N 119-ФЗ);

- на момент проведения аудита в штате аудиторской фирмы должно быть не менее пяти сотрудников, имеющих аттестат аудитора (п. 5 ст. 4 Закона N 119-ФЗ);

- с 1 января 2006 г. аудиторская фирма обязательно должна являться членом саморегулируемого аудиторского объединения, аккредитованного при Минфине России.

Сегодня в России действует шесть саморегулируемых аудиторских объединений. Однако вполне возможно, что с 1 января 2006 г. часть из них потеряет право так называться. Дело в том, что осенью 2005 г. Государственная Дума рассмотрит закон, который установит требования (в том числе и по минимальному числу участников объединения) к подобным объединениям.

Какие именно требования к саморегулируемым аудиторским объединениям будут в итоге приняты, вы своевременно узнаете из журнала "Главбух".

Лицензия аудиторской фирме уже не нужна. С 1 января 2006 г. лицензирование аудиторской деятельности отменяется. Выбирая аудиторскую фирму, также учтите, что аудит не может осуществляться:

- аудиторами, являющимися учредителями (участниками) проверяемой фирмы, их руководителями, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- аудиторами, состоящими с учредителями организации и должностными лицами, бухгалтерами в близком родстве;

- аудиторскими организациями, оказывающими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудиторской проверки, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета организации.

Организации, в уставном капитале которых доля государственной собственности или собственности субъекта Российской Федерации составляет не менее 25 процентов, не могут выбирать аудитора самостоятельно, а только на основании результатов открытого конкурса (ст. 7 Федерального закона от 7 августа 2001 г. N 119-ФЗ).

Особые условия договоров на оказание аудиторских услуг

Договор на оказание аудиторских услуг (так официально называется договор на проведение аудиторской проверки) - это договор возмездного оказания услуг, и он регулируется положениями гл. 39 Гражданского кодекса РФ. Кроме того, при заключении данного договора следует учесть положения Федерального закона от 7 августа 2001 г. N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности" и аудиторских правил (стандартов).

Согласно Стандарту N 12 "Согласование условий проведения аудита", в договоре указывают:

- цель аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- ответственность руководства аудируемого лица за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- объем аудита;

- сроки проведения аудита и сроки представления аудиторского заключения;

- цену проведения аудита (либо способ ее определения);

- порядок признания услуги оказанной и порядок расчетов.

В договоре целесообразно также перечислить пользователей аудиторского заключения. Это обусловлено тем, что в соответствии со ст. 10 Закона об аудиторской деятельности и Стандартом аудиторской деятельности N 6 аудиторское заключение адресуется не заказчику, а пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

Такими пользователями, согласно п. 3 ст. 1 Закона о бухгалтерском учете, являются руководители организации, ее учредители, инвесторы, кредиторы и т.п. Поэтому в договоре лучше сразу указать, кому аудитор передает заключение. Как правило, указывают руководителей организации.

Права и обязанности сторон по договору аудиторской проверки

Полный перечень прав и обязанностей аудиторских организаций и заказчиков (аудируемых лиц) содержится в ст. ст. 5 и 6 Закона об аудиторской деятельности. Рассмотрим наиболее важные из них.

Например, бухгалтер имеет право запрашивать от аудиторов разъяснения, на основании каких законодательных и нормативных актов они сделали выводы.

В то же время бухгалтерия должна предоставить аудиторам всю необходимую им информацию. Если этого не будет сделано, аудитор вправе прекратить проверку и не выдавать заключение. Причем организации придется оплатить услуги аудитора.

Заметим, что аудиторы не имеют права разглашать полученную информацию. Но из этого правила есть исключения. Сведения, составляющие аудиторскую тайну, аудиторы предоставляют:

- с письменного согласия организаций, в отношении которых проводился аудит;

- без согласия организации в случаях, предусмотренных федеральными законами.

Примером последнего может служить ст. 11 Закона РФ от 18 апреля 1991 г. 1026-1 "О милиции", которая обязывает граждан представлять по запросу органов внутренних дел все необходимые документы.

Аудиторское заключение и его виды

Аудиторское заключение - это официальный документ, который предназначен для пользователей бухгалтерской отчетности организаций. В нем содержится мнение аудитора о том, соответствует ли порядок ведения бухгалтерского учета законодательству РФ и достоверна ли бухгалтерская отчетность организации во всех существенных аспектах.

Форма, содержание и порядок представления аудиторского заключения определяются федеральным Стандартом аудиторской деятельности "Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности" (далее - Стандарт). Этот Стандарт утвержден Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. N 696.

Согласно п. 4 данного документа, аудиторское заключение должно в себя включать:

1) сведения об аудиторе:

- организационно-правовая форма и наименование, для индивидуального аудитора - фамилия, имя, отчество и указание на осуществление им своей деятельности без образования юридического лица;

- местонахождение;

- номер и дата свидетельства о государственной регистрации;

- членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении;

2) сведения об аудируемом лице:

- организационно-правовая форма и наименование;

- местонахождение;

- номер и дата свидетельства о государственной регистрации;

- сведения о лицензиях на осуществляемые виды деятельности.

5) вводную часть;

3) описание объема аудита;

4) мнение аудитора.

Аудиторские заключения бывают нескольких видов. Конечно, лучше всего получить аудиторское заключение, в котором бы содержалось безоговорочно положительное мнение. Такое аудиторское заключение дает дополнительные гарантии того, что у предприятия правильно рассчитаны все налоги. С безоговорочно положительным заключением проще получить кредит в банке, добиться отсрочки платежа и пр.

Такое аудиторское заключение организация получит только в том случае, если финансовая (бухгалтерская) отчетность предприятия дает достоверное представление о его финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в Российской Федерации. Это установлено п. 24 Стандарта аудиторской деятельности "Аудиторское заключение...".

Однако кроме аудиторского заключения с безоговорочным положительным мнением организация может получить модифицированное аудиторское заключение.

Есть четыре вида модифицированных аудиторских заключений. Первый вид такого заключения предусматривает выдачу безусловно положительного мнения. Но в аудиторском заключении будет расписана та или иная ситуация, которая может оказать незначительное влияние на финансовую отчетность.

Если в финансовой отчетности, по мнению аудитора, не раскрыта ситуация, которая может существенно повлиять на достоверность отчетности, то аудитор должен дать заключение с оговоркой (это второй вид модифицированного аудиторского заключения). Причем в аудиторском заключении должны быть указаны все спорные моменты.

Третий вид модифицированного аудиторского заключения - отрицательное заключение. Такое заключение выдается тогда, когда имеется очень большое количество спорных моментов, которые могут оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности.

Наконец, последний вид модифицированного аудиторского заключения - отказ от выражения мнения. Но и в этом случае аудитор в самом аудиторском заключении должен будет написать, почему он выдал именно такое заключение.

Учет затрат на обязательный аудит

Затраты на проведение аудиторской проверки относятся на себестоимость продукции.

Пример. В феврале 2006 г. ОАО "Аптекарь" оплатило проведение аудиторской проверки ООО "Аудитор" - 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.).

В марте проверка была завершена, подписан акт выполненных работ, выдан счет-фактура. В бухгалтерском учете ОАО "Аптекарь" бухгалтер сделал проводки.

В феврале:

Дебет 60 Кредит 51

- 118 000 руб. - перечислены денежные средства по договору с ООО "Аудитор" (аванс).

В марте:

Дебет 26 Кредит 60

- 100 000 руб. - отнесены на общехозяйственные расходы затраты на проведение аудита;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - отражена сумма НДС по аудиторским услугам;

Дебет 68 субсчет "Налог на добавленную стоимость" Кредит 19

- 18 000 руб. - принят к зачету НДС по аудиторским услугам.

Ответственность аудиторской фирмы перед заказчиком

Ситуации, когда бухгалтер недоволен тем, как аудиторы провели проверку, к сожалению, встречаются часто. Чаще всего у бухгалтеров возникают претензии к задержке с представлением заключения и к его качеству. Ниже мы рассмотрим оба случая.

Ответственность аудиторов за не представленное вовремя заключение

Организации, которые подлежат обязательному аудиту, обязаны вместе с бухгалтерской отчетностью представить аудиторское заключение. Однако во многих фирмах проверка заканчивается только в апреле, то есть после крайнего срока, отведенного для сдачи отчетности.

Сотрудники инспекции не могут отказаться принять бухгалтерскую отчетность. То есть они обязаны принять бухгалтерскую отчетность даже если фирма одновременно не представила аудиторское заключение.

Но инспекторы могут предъявить фирме претензии - штраф в сумме 50 руб. по ст. 126 Налогового кодекса РФ. А по Кодексу РФ об административных правонарушениях могут оштрафовать руководителя фирмы - на сумму от 3 до 5 МРОТ, то есть от 300 до 500 руб.

Можно ли в таком случае получить компенсацию с аудиторской фирмы? Это зависит от ряда условий. Прежде всего от того, по чьей вине произошла задержка и был ли указан срок окончания работ в договоре.

Если бухгалтер представил аудиторам все документы вовремя, но аудиторы не закончили проверку в установленный договором срок, то предприятие вполне может получить денежную компенсацию на основании ст. 405 Гражданского кодекса РФ.

В п. 2 этой статьи указано, что в случае просрочки исполнения обязательств должником предприятие вправе отказаться принимать работу и потребовать денежной компенсации.

Именно так и поступило общество с ограниченной ответственностью "Каньон" (название изменено). Оно приостановило проверку и подало иск в арбитражный суд. В иске общество потребовало, чтоб аудиторская фирма вернула полученные за проверку деньги и выплатила компенсацию, поскольку не успела закончить проверку до сдачи годовой бухгалтерской отчетности.

Но суд удовлетворил иск только частично. Он обязал аудиторов вернуть деньги за невыполненный объем работ (напомним, что проверка была приостановлена по требованию предприятия). Однако в остальных требованиях суд предприятию отказал. Причем именно из-за того, что в договоре на проведение проверки не была указана обязанность аудиторов закончить проверку до сдачи годовой бухгалтерской отчетности.

Но аудиторы не согласились даже с таким выводом и опротестовали решение арбитражного суда в вышестоящей инстанции. Суд вышестоящей инстанции требования аудиторов удовлетворил, решив, что они ничего не должны ООО "Каньон". Опять же именно из-за того, что в договоре не указан срок окончания проверки (см. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа N А78-1/215-Ф02-624/99-с2).

Ответственность аудиторов за ошибки в аудиторском заключении

Представим ситуацию: налоговая инспекция обнаружила в ходе проверки ошибки в учете, которые аудиторы не заметили.

Естественно, в этом случае налоговые инспекторы не примут во внимание даже положительное заключение и оштрафуют предприятие. Тогда предприятие вправе потребовать от аудиторов компенсировать издержки в виде уплаченных санкций.

Так поступил руководитель предприятия из г. Владимира. Когда налоговая инспекция доначислила его организации налоги и штраф за период, который уже проверили аудиторы, он потребовал от них возместить убытки. Аудиторы отказались сделать это, и организация подала на них в суд.

Суд признал правоту организации и обязал аудиторскую фирму заплатить компенсацию. В решении судья указал, что санкции, которые наложила налоговая инспекция на организацию, являются для нее убытком. И убыток этот возник из-за некачественно проведенного аудита.

Аудиторы не согласились с таким решением. Но и апелляционная, и кассационная инстанции оставили их жалобы без удовлетворения. Предприятию удалось выиграть дело, поскольку оно смогло доказать, что штраф платить пришлось из-за ошибки аудиторов (см. Постановление ФАС Волго-Вятского округа N А11-597/98-Е-6/31).

ТЕМА 10. ОТЧЕТНОСТЬ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Некоммерческой признается организация, в уставе которой извлечение прибыли не является основной целью деятельности. Кроме того, прибыль, получаемая некоммерческой организацией, не может распределяться между участниками (учредителями).

Цели создания некоммерческих организаций могут быть различными, однако они должны быть направлены на достижение общественных благ, социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей, на удовлетворение нематериальных потребностей граждан, защиту их прав и т.п.

Состав годовой бухгалтерской отчетности некоммерческой организации зависит от того, ведет она предпринимательскую деятельность или же деятельность, предусмотренную уставом.

Некоммерческие организации, которые занимаются предпринимательской деятельностью, обязаны представлять в налоговую инспекцию бухгалтерскую отчетность в полном объеме. Это форма N 1, форма N 2, форма N 3, форма N 4 и форма N 5, а также пояснительная записка.

А вот форму N 6 - Отчет о целевом использовании полученных средств - некоммерческие организации в налоговую инспекцию представлять не обязаны.

Некоммерческие организации, которые не осуществляют предпринимательской деятельности и не имеют (кроме выбывшего имущества) оборотов по продаже товаров (работ, услуг), в составе бухгалтерской отчетности должны представить:

1) Бухгалтерский баланс (форма N 1);

2) Отчет о прибылях и убытках (форма N 2).

Отчет о целевом использовании полученных средств (форма N 6) обязаны представлять только те некоммерческие организации, которые являются общественными объединениями. Однако на практике в ряде регионов налоговые инспекции требуют эту форму у всех некоммерческих организаций.

Особенности заполнения формы N 1 и формы N 2

Некоммерческие организации не могут направлять полученную прибыль (в том числе и от предпринимательской деятельности) на выплату дивидендов или иным образом распределять ее между учредителями.

В разделе "Капитал и резервы" Баланса некоммерческие организации не заполняют строки "Уставный капитал", "Резервный капитал" и "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Одновременно с этим некоммерческие организации должны показать неиспользованные целевые средства в строке 450. Показателем для данной строки будет кредитовое сальдо по счету 86 "Целевое финансирование".

В Отчете о прибылях и убытках некоммерческие организации не заполняют строку "Чистая прибыль".

Отчет о целевом использовании полученных средств (форма N 6)

Форма Отчета об изменениях капитала приведена в Приказе Минфина России от 22 июля 2003 г. N 67н. Эта форма рекомендуемая, то есть организация вправе вводить в нее те дополнительные строки, которые сочтет необходимыми. Все строки в Отчете об изменениях капитала надо указывать с кодами. Они утверждены другим Приказом Минфина России - от 14 ноября 2003 г. N 102н.

В каждую строку формы нужно вписать два показателя: по графе 3 и по графе 4.

По строке 100 отражается остаток средств целевого финансирования на начало года. В графе 3 - на 1 января 2005 г., а в графе 4 - на 1 января 2004 г. Этот показатель берется из строки 450 формы N 1.

По строке 210 отражаются вступительные взносы. А в строке 220 - поступившие членские взносы.

Как правило, членские взносы начисляются в момент их поступления на расчетный счет либо в кассу предприятия. Порядок же использования поступающих членских взносов определяется уставной деятельностью организации. Кроме того, поступающие средства могут быть использованы на содержание аппарата управления организации. Не допускается использование подобных поступлений для оказания помощи отдельным членам организации.

Чтобы заполнить строку 210, нужно взять кредитовый оборот по субсчету "Вступительные взносы" счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". Для заполнения графы 3 берут данные за 200… г., а графы 4 - за 200… г. При заполнении строки 220 необходимо указать кредитовый оборот за год по субсчету "Членские взносы" счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

По строке 230 отражаются добровольные взносы.

Добровольные взносы могут поступать в некоммерческую организацию как от юридических, так и от физических лиц. Указанные лица могут и не состоять членами некоммерческой организации. Отметим, что пожертвование имущества некоммерческим организациям может быть обусловлено жертвователем использованием этого имущества по определенному назначению. В таком случае некоммерческая организация должна вести обособленный учет всех операций по использованию пожертвованного имущества.

Добровольные взносы отражаются по кредиту счета 86 "Целевое финансирование", субсчет "Добровольные взносы", в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Пример. Некоммерческая организация получила благотворительную помощь в размере 5000 руб.

В бухгалтерском учете были сделаны следующие проводки:

Дебет 51 Кредит 86 субсчет "Добровольные взносы"

- 5000 руб. - поступила благотворительная помощь.

При составлении отчетности за 2005 г. бухгалтер отразил 5000 руб. по строке 230 формы N 6.

По строке 240 отражаются доходы организации от предпринимательской деятельности.

Часто бухгалтеры отражают по строке 240 выручку от продаж, а себестоимость - по строке 340. Это неправильно. По строке 240 показывается прибыль, а не выручка.

Чтобы заполнить строку 240, нужно взять кредитовый оборот по счету 86 "Целевое финансирование" в корреспонденции со счетом 99 "Прибыли и убытки".

По строке 250 указываются доходы, которые не были включены в строки 210 - 240. Это в частности:

- суммы грантов, поступивших от иностранных благотворительных организаций;

- выплаты некоммерческой организации на осуществление ее уставной деятельности (не связанной с предпринимательством), произведенные хозяйственными обществами, уставный капитал которых состоит полностью из вкладов этой некоммерческой организации;

- субсидии, поступившие из бюджетов всех уровней.

Целевые поступления могут быть как в рублях Российской Федерации, так и в иностранной валюте. При этом курсовая разница, образующаяся на валютном счете, будет отражаться по строке 240. А по строке 250 нужно отразить сумму, переведенную в рубли по курсу на момент зачисления валюты на счет.

По строке 260 записывается общая сумма поступивших в течение года средств. Она определяется на основании данных Отчета о целевом использовании полученных средств. Для этого пользуются формулой:

строка 260 = строка 210 + строка 220 + строка 230 + строка 240 + строка 250.

По строке 310 указывается общая сумма средств, использованная на целевые мероприятия. Это мероприятия, которые некоммерческая организация проводит в соответствии со своими уставными документами, - социальная помощь, проведение конференций и т.п.

Данные расходы в бухгалтерском учете организации собираются по дебету счета 20 с последующим отнесением на счет 86 либо сразу по дебету счета 86. Способ отражения в бухгалтерском учете данных расходов закрепляется в учетной политике предприятия. При этом, учитывая разную направленность проводимых мероприятий, рекомендуется открывать к используемому счету соответствующие субсчета.

При заполнении формы N 6 в строках 311, 312, 313 расшифровываются данные, указанные по строке 310. Так, в строке 311 указывается сумма средств, потраченных на оказание социальной и благотворительной помощи, по строке 312 - сумма расходов, понесенных на проведение конференций, семинаров и подобных мероприятий. К таким расходам относятся, например, средства, направленные на доведение информации о предстоящем мероприятии до соответствующего круга лиц (объявление в СМИ, адресные приглашения и т.п.), затраты на аренду конференц-зала, расходы на обеспечение транспортом и гостиницей участников конференции, сумма вознаграждения с учетом начисленного ЕСН приглашенным лекторам и т.д.

По строке 313 указывается сумма средств, потраченных на проведение иных целевых мероприятий. Примером такого мероприятия может служить организация выставки живописи детей-инвалидов.

Безусловно, что ни одно предприятие не может существовать без аппарата управления и, как следствие, расходов на него. Полная сумма произведенных расходов указывается по строке 320. Суммы начисленной заработной платы, единого социального налога, пенсионных взносов, взносов по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев отражаются по строке 321.

По строке 322 указываются суммы выплат работникам некоммерческого предприятия, не относящиеся к оплате труда. Примером таких выплат могут служить материальная помощь, премия к юбилею и т.п. Отметим, что благотворительная организация не вправе использовать на оплату труда аппарата управления более 20 процентов от суммы средств, направленных на целевые мероприятия в течение года.

Сумма командировочных расходов, в том числе начисленные суточные, отражается по строке 323. Напомним, что к командировочным расходам относятся не только расходы на проезд, наем жилого помещения, но и расходы на оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров и т.п., а также иные расходы, произведенные работником с разрешения работодателя.

В строке 324 указывается сумма расходов на содержание помещений, зданий, автомобильного транспорта и иного имущества (кроме ремонта). При заполнении данной строки нужно учесть амортизацию указанных основных средств, расходы на аренду офиса и иного арендованного имущества, эксплуатационные и коммунальные платежи. Кроме того, в этой же строке указываются расходы по обслуживанию офисной техники, автотранспорта и т.п.

Расходы на текущий, средний и капитальный ремонт основных средств и иного имущества отражаются по строке 325. При этом в данной строке отражаются расходы на ремонт, осуществленный как подрядным, так и хозяйственным способом.

Прочие расходы, связанные с содержанием аппарата управления, указываются в строке 326. К таким расходам относятся, в частности, услуги связи, плата за консультационные услуги, покупка и обновление компьютерных программ, страхование транспортных средств и т.п.

В строке 330 отражаются расходы на приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества. Затраты на приобретение основных средств формируются в соответствии с ПБУ 6/01 "Учет основных средств". Расходы на покупку материально-производственных запасов формируются в соответствии с ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов".

При приобретении основных средств за счет целевых поступлений бухгалтер должен сделать такие записи:

Дебет 60 Кредит 51

- оплачено поставщику оборудование;

Дебет 08 Кредит 60

- подписан акт сдачи-приема имущества;

Дебет 01 Кредит 08

- основное средство введено в эксплуатацию;

Дебет 86 Кредит 83

- отражено использование средств целевого финансирования.

Приобретая материалы за счет средств целевого финансирования, организация должна сделать такие проводки:

Дебет 60 Кредит 51

- оплачено имущество;

Дебет 10 Кредит 60

- приняты от поставщика товарно-материальные ценности;

Дебет 86 Кредит 83

- отражено использование средств целевого финансирования.

Таким образом, чтобы заполнить строку 330, необходимо взять дебетовый оборот по счету 86 "Целевое финансирование" в корреспонденции со счетом 83 "Добавочный капитал".

Расходы, которые связаны с предпринимательской деятельностью, но произведены за счет средств целевого финансирования, отражаются по строке 340.

По строке 350 указываются расходы, не нашедшие отражения по строкам 310 - 340. Примером таких расходов могут служить расходы, связанные с выбытием основных средств; затраты на расчетно-кассовое обслуживание; проценты по полученным кредитам и займам; суммы начисленных налогов (кроме налогов, относящихся к заработной плате, а также НДС и акцизов); штрафы и пени, связанные с договорными обязательствами; суммы расходов, связанные с участием в других организациях, и т.п.

По строке 360 отражается сумма всех расходов, произведенных в течение года. Эта сумма определяется путем сложения строк:

строка 360 = строка 310 + строка 320 + строка 330 + строка 340 + строка 350.

По строке 400 показывается сумма средств целевого финансирования, оставшаяся на конец года. Данную сумму можно получить по следующей формуле:

строка 400 = строка 100 + строка 260 - строка 360.

Показатель строки 400 должен совпадать с суммой, указанной в строке 450 формы N 1 (по графе "На конец отчетного периода").